



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., ve věci

žalobce: **PERFECT INVEST, a.s.**, IČO: 27736997
sídlem Karlovo náměstí 34/28, 674 01 Třebíč
zastoupený advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL.M.
sídlem Italská 2581/67, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2021, č. j. 15737/21/5200-10423-708571,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil správnost rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále také „správce daně“), a to:

- i. platební výměr na daň z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“) vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně č.j. 1673952/19/2912-50521-704170, ze dne 14. 10. 2019, kterým byla správcem daně stanovena žalobci k přímé úhradě daň za zdaňovací období roku 2014 ve výši 6 352 941Kč;
 - ii. platební výměr na DPFO vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně č.j. 1674011/19/2912-50521-704170, ze dne 14. 10. 2019, kterým byla správcem daně stanovena žalobci k přímé úhradě daň za zdaňovací období roku 2015 ve výši 9 178 404 Kč;
 - iii. platební výměr na DPFO vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně č.j. 1674026/19/2912-50521-704170, ze dne 14. 10. 2019, kterým byla správcem daně stanovena žalobci k přímé úhradě daň za zdaňovací období 2016 ve výši 9 741 176 Kč.
2. Ze závěrů uvedených ve Zprávě o daňové kontrole vyplývá, že v projednávané věci jde o doměření daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně žalobkyni z důvodu zneužití práva v souvislosti s vydáním korunových dluhopisů. Korunový dluhopis je pojem používaný v praxi pro dluhopis, který byl emitován v nominální hodnotě jedné koruny. Zpravidla se jedná o dluhopisy emitované v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 ve jmenovité hodnotě 1 Kč. Čl. IV bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb., totiž umožnil zaokrouhlovat základ daně a daň vybíranou srážkou z úrokového příjmu z dluhopisů emitovaných do 31. 12. 2012 podle § 36 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů účinného do 31. 12. 2012, tedy tak, že se základ daně zaokrouhluje na celé koruny dolů a daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou se zaokrouhluje na celé koruny dolů. Z toho důvodu bylo zdanění úrokového příjmu 15 % z korunových dluhopisů srážkovou daní rovno 0 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce v podané žalobě předně nesouhlasí se závěry uvedené v napadeném rozhodnutí, neboť žalovaný neunesl důkazní břemeno týkající se prokázání zneužití práva. Od začátku svého vzniku podniká v oblasti nebankovního sektoru finančního trhu, přičemž poskytuje podnikatelům finanční prostředky formou finančního a operativního leasingu, faktoringu a krátkodobých a dlouhodobých provozních a investičních úvěrů. Ke své činnosti tak potřebuje dlouhodobé zdroje financování, díky nimž je schopna klientům tyto úvěry poskytovat. Žalovaný hodnotil emisi dluhopisů izolovaně a účelově a nezohlednil důkazní prostředky předložené žalobcem, resp. je nesprávně vyhodnotil, a to především finanční analýzu. Žalobce finančními prostředky získanými z emise dluhopisů refinancovala své dosavadní financování, tj. splatné úvěry. Bez dluhopisového financování by žalobci vypadly cca 2/3 cizích zdrojů, ze kterých financovala svou podnikatelskou činnost. Žalobce uvádí důvody, které rozhodly o využití právě financování formou emise z ostatních alternativ
5. Žalobce napadené rozhodnutí považuje za nepřezkoumatelné z důvodu vnitřního rozporu závěrů žalovaného a pro nedostatek odůvodnění. Správce daně pouze konstatoval, že okolnosti emise dluhopisů považuje za nestandardní, avšak se nijak nezabýval standardem, od kterého se měl žalobce odchýlit. Ze správního spisu však jednoznačně vyplývá, že

finančními prostředky získanými z emise dluhopisů, došlo k nahrazení původní podnikatelské činnosti žalobce.

6. Žalovaný nezákonně přenesl důkazní břemeno na žalobce, ačkoliv v případě prokázání zneužití práva toto důkazní břemeno leží výhradně na žalovaném. Žalobce poukazuje na bod [182] napadeného rozhodnutí, v němž je uvedeno, že žalobce splnil hmotněprávní podmínky § 36 odst. 3 ZDP a přechodného čl. IV. bodu 2. zákona č. 192/2012 Sb., tudíž žalobci v souvislosti s úroky z dluhopisů nevznikla žádná povinnost k DPFO za dotčená ZO. Žalobce tak unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 DŘ. Přenos důkazního břemene na žalobce, který měl dle žalovaného prakticky prokázat, že se zneužití práva nedopustil, byl dle žalobce nezákonný. Důkazní břemeno stran prokázání zneužití práva nesly daňové orgány a jeho unesení se jim, potažmo žalovanému, nepodařilo unést.
7. Žalovaný dokonce nezákonně odmítl žalobcem navrhované výsledky svědků. Žalovaný dopředu nezákonně předjímal, jak budou navržení svědci vypovídat a jaké zjištění z jejich výslechu vzejde. Žalovaný neprovedení výsledku navržených svědků nedostatečně odůvodnil a zatížil tak napadené rozhodnutí vadou nesprávného a nekomplexně zjištěného skutkového stavu věci. Žalobce dále uvádí, že žalovaný nesprávně vyhodnotil finanční analýzu umístění prostředků z dluhopisů (dále jen „finanční analýza“), kterou žalobce prokázal, že měl z emise dluhopisů a externího financování ekonomický prospěch a že toto financování mělo jasný pozitivní vliv na jeho ekonomickou činnost. Nesprávným vyhodnocením finanční analýzy zatížil žalovaný napadené rozhodnutí vadou nesprávně zjištěného skutkového stavu věci.
8. Žalovaný vymezený smysl a účel ust. § 36 odst. 3 ZDP a přechodného ust. čl. IV. bodu 2. zákona č. 192/2012 Sb. ve vztahu k pojmu „vybrané skupiny cenných papírů“, které mohou dosáhnout na „ekonomii zdanění“ a proč do této skupiny nespádají dluhopisy emitované žalobcem nevysvětlil. Žalovaný se přitom smyslem a účelem výše uvedených ustanovení konkrétněji ve vztahu k případu žalobce nezabýval, tudíž objektivní podmínka zneužití práva nebyla prokázána. Žalovaný dle žalobce opomíjí legislativní proces přijetí novely § 36 odst. 3 ZDP.
9. Žalobce namítá, že žalovaný na předmětnou věc nesprávně aplikoval institut zákazu zneužití práva, který je prostředkem „ultima ratio“. Žalovaný neprokázal v souvislosti s emisí dluhopisů žádné nedovolené daňové zvýhodnění v rozporu se smyslem a účelem § 36 odst. 3 ZDP a přechodného ust. čl. IV. bodu 2. zákona č. 192/2012 Sb. Žalobce namítá, že je nepřijatelné posuzovat soulad emise dluhopisů korunové nominální hodnoty podle subjektu emitenta. Závěr žalovaného, že emisí korunových dluhopisů došlo právě u žalobce ke zneužití práva, je nepřezkoumatelný a diskriminační. Finanční správa ČR u daňových subjektů včetně žalobce vzbudila legitimní očekávání o legálnosti korunových dluhopisů a jejich souladu se smyslem a účelem novely ZDP a novely zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech. Pokud nyní žalovaný zpětně doměřuje žalobci daň za chování, které bylo předtím zákonem i orgány Finanční správy ČR aprobováno, postupuje tak v rozporu se zásadou právní jistoty.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které rozhodně nepovažuje za nepřezkoumatelné, jak namítá žalobce, přičemž setrvává na svém stanovisku a argumentaci, obsažené v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, tím spíše, že odvolací námitky se shodují s námitkami obsaženými v žalobě.

Všechna zjištění tak podle názoru žalovaného ve svém souhrnu odůvodňují závěr, že uskutečněné operace představovaly tak zneužití práva, kdy správce daně identifikoval jak objektivní, tak subjektivní složku.

11. V replice k vyjádření žalovaného žalobce předložil ekonomickou analýzu své činnosti a finanční analýzu umístění prostředků z dluhopisů, a to za účelem prokázání, že předmětné transakce měly pro podnikatelskou činnost žalobce ekonomické opodstatnění, a že se tudíž nemohlo jednat o zneužití práva.

IV. Ústní jednání konané dne 21. 3. 2023

12. Žalobce i žalovaný v rámci ústního jednání setrvali na svých stanoviscích již dříve písemně uplatněných v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě. Žalobce nadto poukázal i na složitost a dlouhodobost obchodní činnosti, které v sobě zahrnuje řadu dílčích úkonů, včetně shánění finančního kapitálu, přičemž závěry žalovaného a správce daně vycházejí z nepochopení jeho obchodních aktivit.

V. Posouzení věci soudem

13. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
14. Krajský soud považuje za nezbytné předně zdůraznit, že při posouzení věci vycházel ze závěrů vyslovených v rozsudcích zdejšího soudu ze dne 22. 9. 2022, č. j. 30 Af 43/2021-69, a č. j. 30 Af 44/2021-69 (rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz), kde posuzoval (shodně jako v nynějším případě) účelnost emise korunových dluhopisů vydaných žalobcem na konci roku 2012. Nelze totiž brát ze zřetele, že se jednalo o věci shodných subjektů (v daných věcech byla žalobcem společnost IPB INVEST a.s.), přičemž všechny uvedené věci mají obdobný skutkový stav. O velmi úzké souvislosti uvedených věcí svědčí i žalobní argumentace, která je (kvůli shodnému právnímu zástupci) obdobná. Žalobce (stejně jako IPB INVEST) uplatnila většinu zcela stejných (obsahově i textem) námitek - rozložení důkazního břemene, neprovedení navrhaných důkazních prostředků a nesprávné vyhodnocení důkazů, nesprávné posouzení skutkového stavu. Na takové námítky nemá krajský soud v nyní projednávané věci důvod reagovat odlišně, a proto i v nyní projednávané věci dospívá ke shodnému závěru o zneužití práva jako v citovaných rozsudcích.
15. Uvedené platí tím spíše, že závěry v nich formulované plně korespondují s dřívější judikaturou krajského soudu v obdobných věcech, v nichž rovněž rozhodl zamítavými rozsudky – viz např. rozsudek ze dne 18. 1. 2022, čj. 29 Af 5/2020-64 (ten již potvrdil i Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 8. 2022, čj. 7 Afs 49/2022-26), dále ze dne 24. 2. 2022, čj. 30 Af 32/2020-81 a ze dne 18. 1. 2020, čj. 29 Af 46/2020-63. I tam bylo předmětem řízení vydání korunových dluhopisů a závěr o zneužití práva, v mnoha směrech byl navíc podobný i *modus operandi* toho, kdo právo zneužil. Dále soud odkazuje na rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, která se taktéž zabývala zneužitím práva v kontextu korunových dluhopisů, konkrétně na rozsudek ze dne 9. 6. 2021, č. j. 63 Af 1/2020-92, či ze dne 12. 10. 2021, čj. 63 Af 4/2020-57.

V. a) Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného

16. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35). Je-li totiž rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný). Zejména je nutno zdůraznit, že správní orgán, stejně jako soud, není povinen vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247).
17. S touto námitkou žalobce se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť k tomu, aby rozhodnutí správce daně bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění rozhodnutí správce daně jednoznačně vyplývalo, že se správce daně posuzovanou věcí zabýval a neopomenul žádné účastníkovy námítka. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správce daně. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného nejedná.
18. Žalobce namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí staví na tom, že závěry správce daně o zneužití práva nenachází oporu v odůvodnění a provedeném dokazování. Navíc správce daně argumentuje nestandardními okolnostmi emise dluhopisů, aniž by vymezil onen standard. K tomu nicméně krajský soud (ve shodě s žalovaným) uvádí, že žalovaný důkladně popsal objektivní i subjektivní kritéria zneužití práva, a to v obecné rovině a následně konkrétně na případu žalobce. Nelze žalobci přisvědčit, že měl žalovaný popsat nejdříve standardní jednání, aby mohl hodnotit nestandardní jednání žalobkyně. Emituje-li žalobce dluhopisy jistě je standardní, že k tomu musí mít racionální ekonomický důvod. Žalobce je podnikatelem, jehož primárním zájmem je zisk. Pokud žalobce nemá ekonomické vysvětlení pro své chování, je to nestandardní. K tomu není potřeba provádět dokazování a zjišťovat, jak se standardně chová podnikatel při emisi dluhopisů.
19. Nepřezkoumatelnost nelze spatřovat ani v závěrech správce daně o tom, že žalobce naplnil formální podmínky ZDP, ačkoliv se měl dopustit zneužití práva. Tento závěr je zcela logický. Pojem zneužití práva je právní princip, který plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že by právní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, čj. 9 Afs 57/2015 - 120). Při zneužití práva proto bude docházet k tomu, že subjekt naplní formální zákonné podmínky a na první pohled nebude jeho nároku nic bránit. Pokud by

totiž selhal již ve splnění formálních podmínek, bylo by zbytečné zneužití práva posuzovat.

V. b) Námitka nesprávného posouzení skutkového a právního stavu

20. Žalobce namítá, že rozhodnutí žalovaného bylo postaveno na nesprávném posouzení skutkového a právního stavu věci. Mezi žalobcem a žalovaným není sporné, že došlo k naplnění hmotněprávních podmínek stanovených zákonem pro zaokrouhlení srážkové daně na 0 Kč. Konec konců, žalobce od počátku důsledně jednal tak, aby na daňové zvýhodnění „dosáhl“. Soud se proto zabýval posouzení otázky, zda daňové orgány dostatečně prokázaly naplnění znaků zneužití práva. Důkazní břemeno k prokázání této skutečnosti leží na správci daně
21. Z obsahu napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné), vyplývají následující skutková zjištění potřebná pro následné právní posouzení věci.
22. Žalobce byl emitentem dluhopisů, které byly emitovány dne 21. 12. 2012. Správci daně byla předložena Smlouva o úpisu dluhopisů ze dne 29. 11. 2012, uzavřená mezi žalobcem jako emitentem a upisovatelem Ing. P. B., kterou emitent umožnil upisovateli upsat dluhopisy v počtu 300 000 000 kusů v nominální hodnotě 1 Kč a upisovatel se zavázal splatit emitentovi částku za úpis dluhopisů nejpozději do 20. 12. 2012. Dle emisních podmínek jsou dluhopisy úročeny fixní roční úrokovou sazbou ve výši 12 % p. a., splatnost dluhopisů je 20 let prosinci roku 2012. Ing. P. B. nákup dluhopisů od žalobce uhradil postupnými převody na bankovní účty žalobce, a to ve dnech 3. 12. až 5. 12. 2012, a to ve výši 270 000 000 Kč. Zbývající částka ve výši 30 000 000 Kč nebyla uhrazena bankovním převodem, ale byla započtena na základě Dohody o vzájemném započtení závazků a pohledávek ze dne 6. 12. 2012 mezi žalobcem a Ing. P. B. Žalobce v rámci daňové kontroly předložil Smlouvu o úvěru č. 2012002 ze dne 1. 6. 2012, na základě které mu měl vzniknout závazek vůči Ing. P. B., který byl uhrazen zápočtem závazků a pohledávek ve výši 30 000 000 Kč dne 6. 12. 2012. Z předloženého účetnictví tak správce daně zjistil, že žalobce každoročně v letech 2013, 2014 a 2015 zaúčtoval do nákladů na účet 562 002 ovlivňujících základ daně úroky ve výši 36 mil. Kč (celkem 108 mil. Kč) vyplývající z vlastní emise dluhopisů. V roce 2015 žalobce dále v daňově uznatelných nákladech uplatnil úroky ve výši 16 010 959 Kč, které mu vznikly na základě Smlouvy o používání finančních zdrojů, uzavřené dne 5. 1. 2015 mezi žalobcem jako „příjemcem“, společností IPB Invest, a.s., jako „vlastníkem, poskytovatelem, emitentem“ a dále Ing. P. B. jako „beneficientem, oprávněným“. Předmětem smlouvy bylo svěřením a používáním peněžních prostředků až do maximální výše 200 000 000 Kč, které mají představovat peněžní prostředky zaplacené společnosti IPB Invest za upsané dluhopisy s datem emise 21. 12. 2012. V rámci protokolovaného místního šetření žalobce uvedl, že v průběhu roku 2015 přijal od společnosti IPB Invest finanční prostředky ve výši 190 mil. Kč. Důležité je, že v kontrolovaném období, byl Ing. B. jak předsedou představenstva žalobce, tak i společností IPB Invest. V kontextu § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 a písm. b) bod 1 zákona o daních z příjmů se tedy jedná o osobu spojenou.
23. V Odpovědi na Výzvu I evidovanou pod č. j. 165232/18 dne 31. 1. 2018 žalobce k využití finančních prostředků z emise dluhopisů v roce 2012 uváděl, že primárně byly využity k částečné úhradě již splatných úroků, úroků z prodlení a plnění mimořádné splátky úvěru podle Smlouvy o úvěru č. 201202 ze dne 4. 6. 2012 uzavřené mezi žalobcem a společností

AGRO 2000 – UIF (nyní pod názvem CRUIYFF a.s.). Na základě této smlouvy, ke které náleží další dodatky, se věřitel zavázal dlužníkovi na jeho žádost poskytnout nejpozději do 1 týdne od doručení jeho písemné žádosti úvěr až do výše 360 000 000 Kč. Finančními prostředky z dluhopisů se tak měly zaplatit závazky žalobce vůči třetí straně, které bylo potřeba a ekonomicky výhodné uhradit, neboť původně stanovený úrok ze Smlouvy o úvěru č. 201202 ze dne 4. 6. 2012 byl o 2,4 % vyšší, než je úroková sazba z předmětných dluhopisů. Další část ze zdrojů pocházející z emise dluhopisů byla použita k úhradě společnosti AGRO 2000 – INVEST (ke dni 5. 11. 2018 zanikla fúzí sloučením se společností Agrovelles, s.r.o.) na základě Smlouvy o úplatném převodu listinných akcií na majitele ze dne 15. 11. 2012, která byla uzavřena mezi žalobcem jako kupujícím a společností AGRO 2000 – INVEST jako prodávajícím. Předmětem převodu byly akcie společnosti IPB Invest v počtu 39 kusů o jmenovité hodnotě 1 000 000 Kč každé jedné akcie. Žalobce se zavázal zaplatit prodávajícímu kupní cenu ve výši 4 004 000 Kč za jednu akcii, tedy celkovou kupní cenu ve výši 156 156 tis. Kč za předmět koupě. Ke zdrojům, které byly v roce 2015 získány prostřednictvím možnosti používání finančních prostředků od společnosti IPB Invest ve výši 190 mil. Kč, žalobce uvedl, že byly primárně použity k úhradě ve formě zápočtů pohledávek daňového subjektu z titulu Smlouvy o úvěru ze dne 2. 1. 2014, a to ve výši 110 mil. Kč v průběhu roku 2015. Finanční zdroje ve výši 80 000 000 Kč, které byly poskytnuty dne 21. 7. 2015 bezhotovostním převodem, byly použity za účelem částečné realizace úvěrových smluv s klienty žalobce.

24. Správce daně na základě zjištěných skutečností a shromážděných údajů dospěl k závěru, že se v případě emise dluhopisů jednalo o neekonomické jednání, o účelovou transakci, která postrádá racionální efekt, protože výhoda celé transakce spočívá pouze v daňovém zvýhodnění na dobu 20 let, a to ve formě zatížení dodatečnou nákladovou položkou. Za 20 let by částka nákladových úroků činila 720 000 000 Kč. Pokud by žalobce tak jako v roce 2015 a 2016 používal finanční prostředky na základě Smlouvy ze dne 5. 1. 2015 i v dalších letech, byla by částka nákladových úroků z dluhopisů podstatně vyšší. Jednotlivé úkony žalobce byly ve svém souhrnu hodnoceny správcem daně jako zneužití práva (souhrn jednotlivých zjištění a důkazů vedoucí ho k aplikaci zneužití práva shrnul na str. 28 až 36 Zprávy o daňové kontrole). Správce daně poukázal na skutečnost, že dluhopisy byly emitovány žalobcem v prosinci 2012 a naplnily tak podmínky pro aplikaci přechodného ustanovení čl. IV. bodu 2 zákona č. 192/2012 Sb. Jediným dosavadním vlastníkem dluhopisů byl Ing. B.
25. Žalobce zároveň v kontrolovaném období vyplácel Ing. B. úrok, aniž by z úrokového příjmu srážel daň vybíranou podle zvláštní sazby daně, neboť měla za to, že splnila podmínky pro její zaokrouhlení na 0 Kč.
26. Rovněž správce daně považoval za nelogické nahrazení finančních prostředků získaných na základě Smluv o finanční výpomoci a Smluv o úvěru s úrokovou sazbou 0 % p. a. nebo 2 % p.a. finančními prostředky získanými na základě Smlouvy o úvěru ze dne 4. 6. 2012 s úrokovou sazbou až 14,4 % p.a a finančními prostředky získanými prodejem dluhopisů s úrokovou sazbou 12 %. Správce daně nepovažoval za prokázané, že byl naplněn hlavní smysl vydání dluhopisů – zajistit zdroj financování emitenta, tj. získání finančních prostředků, jelikož došlo pouze k protočení finančních prostředků mezi emitentem, vlastníkem dluhopisů, společností IPB Invest, AGRO 2000 – UIF a AGRO 2000 – INVEST, aby vlastníkem dluhopisů mohla být profinancována emise korunových dluhopisů. Na základě provedené kontroly správce daně vyloučil z daňově účinných

nákladů úroky z dluhopisů za jednotlivá zdaňovací období roku 2013 a 2014 ve výši 36 mil. Kč a za zdaňovací období roku 2015 ve výši 52 010 959 Kč, neboť jednotlivé úkony žalobce byly ve svém souhrnu hodnoceny jako zneužití § 24 odst. 1 ZDP.

27. Správce daně tak uzavřel, že v případě úpisu dluhopisů daňového subjektu jednalo o zcela vědomé a úmyslné operace, jejichž záměrem bylo jednak navodit dojem nalezení dlouhodobého zdroje financování daňového subjektu, a jednak potřebu získání podílu daňového subjektu ve společnosti IPB Invest. Daňový subjekt však provedenou emisí dluhopisů žádné finanční prostředky ke svému dalšímu rozvoji nezískal.
28. Žalobce konkrétně rozporuje závěry správce daně a žalovaného, že jednotlivé úkony žalobce byly ve svém souhrnu hodnoceny jako zneužití práva. Pojem zneužití práva definoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, jako situaci, „*kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené.*“ K výkladu zásady zákazu zneužívání práva významně přispěl i Soudní dvůr EU, zejména v rozsudku ve věci *Halifax* ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, nebo v rozsudcích ze dne 11. 10. 1977, *Cremer*, 125/76, Recueil, s. 1593, bod 21; ze dne 3. 3. 1993, *General Milk Products*, C-8/92, Recueil, s. I-779, bod 21, a *Emsland-Stärke*, ze dne 14. 12. 2000, C-110/99, Recueil, s. I-11569, bod 51). Soudní dvůr EU zdůraznil, že použití právní úpravy Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství. Při posuzování zneužití práva je podle Soudního dvora třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání). Pro posouzení zneužití není určující úmysl. Záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění. Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít (viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 68).
29. Zneužití práva má tedy svou objektivní a subjektivní stránku, jak přehledně vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 4. 2022, čj. 10 Afs 289/2021 - 42. Zneužitím práva se podle Nejvyššího správního soudu v daňových věcech rozumí situace, kdy i přes formální naplnění požadavků zákona nedošlo k naplnění jeho účelu a smyslu (objektivní podmínka) a zároveň kdy hlavním či převažujícím účelem jednání daňového subjektu bylo získání daňové výhody (subjektivní podmínka). Naplnění obou podmínek je potřeba zkoumat s ohledem na všechny skutkové okolnosti konkrétního případu. Při zkoumání objektivní podmínky pro závěr o zneužití práva v daňových věcech je potřeba vymezit smysl a účel konkrétního ustanovení zákona. Je-li to možné, daňové orgány by při vymezení smyslu a účelu konkrétního ustanovení neměly zůstat jen u toho, že se dané ustanovení nevztahuje na „umělé“ jednání nebo transakce. Při zkoumání subjektivní podmínky pro závěr o zneužití práva v daňových věcech je potřeba zkoumat, zda mělo jednání daňového subjektu reálné ekonomické opodstatnění nebo zda daňový subjekt uměle vytvořil podmínky pro uplatnění daňové výhody. Propojenost daňového subjektu a jiných osob účastnících se jednání, které vedlo k neférovému získání daňové výhody,

mohou daňové orgány vzít při zkoumání subjektivní podmínky v úvahu, nejde ale o definiční znak subjektivní podmínky.

30. Pokud jde o objektivní stránku zneužití práva, soud se neztotožňuje s námitkou žalobce, že by se žalovaný konkrétně nezabýval smyslem a účelem § 36 odst. 3 ZDP či že by objektivní stránku zneužití práva vyložil pouze v teoretické rovině. Soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že účelem § 24 odst. 1 ZDP je podpora rozvoje a podnikání. Žalovaný se vskutku věnoval spíše účelu a smyslu § 24 odst. 1 ZDP ve vztahu k daňově uznatelným nákladům. Jak ale správně poukázal již správce daně, § 36 odst. 3 ZDP pouze upravuje technický postup stanovení základu daně a daně z příjmů vybírané srážkou dle zvláštní sazby. Také soud je toho názoru, že smyslem citovaného ustanovení bylo pouhé odbourání zbytečné byrokracie u marginálních částek, jež by měl jednotlivý poplatník odvést do státního rozpočtu. V případě úroků vyplácených Ing. B. ze všech emitovaných dluhopisů se ale ve výsledku o nikterak drobnou částku nejedná. Důvodová zpráva sice snížení administrativní náročnosti vázala výslovně jen ke zproštění povinnosti podat hlášení. To však ještě neznamená, že by právě administrativní náročnost nemohla být i důvodem pro zavedení nového způsobu zaokrouhlování srážkové daně. I ze skutečnosti, že následně novelou provedenou zákonem č. 192/2012 Sb. byl způsob zaokrouhlování srážkové daně změněn tak, aby zdanění neunikly ani úrokové příjmy z korunových dluhopisů, je podle soudu zjevné, že cílem novely č. 188/2011 Sb. nebylo plošné osvobození úrokových příjmů upisovatelů dluhopisů v nominální hodnotě 1 Kč.
31. K tomu je nutno dodat, že daňové účinky příslušných transakcí podle různých zákonných ustanovení (tedy § 24 odst. 1 a § 36 odst. 3 ZDP) od sebe nelze přísně oddělovat, neboť tvoří fakticky jeden celek. Trvat na tom, aby správce daně hodnotil danou transakci izolovaně pouze z hlediska účelu a smyslu § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů, je iracionální. Smyslem § 24 je přenést na stát jen takové náklady daňového subjektu, které sloužily k dosažení příjmů, jež se staly předmětem zdanění. Pokud se žalobkyně zpronevěřila účelu a smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a emitovala dluhopisy bez toho, že by jejím cílem bylo získat prostředky na tvorbu zdanitelných příjmů, pak se toto porušení smyslu a účelu zákona logicky promítá i do posuzování téhož jejího jednání, jež vyústilo v neodvedení daně z příjmů vybírané srážkou. Nelze totiž přehlížet, že z téhož jednání zde daňově těžily dvě spojené osoby (žalobce a jeho předseda představenstva).
32. Co se týká subjektivní stránky zneužití práva, žalobce namítal, že bez emise dluhopisů by mu vypadly 2/3 finančních zdrojů pro financování jeho podnikatelské činnosti. Finanční prostředky z emise použil údajně na refinancování splatných úvěrů poskytnutých mu bankami a dále na úhradu splatných závazků vůči výše jmenovaným společností a také vůči Ing. B. Správce daně naproti tomu identifikoval naplnění několika objektivních znaků svědčících o tom, že převažujícím účelem jednání žalobce bylo získání daňové výhody. Správce daně vyhodnotil další rizikové znaky, které nasvědčují o zneužití práva ze strany žalobce.
33. Zaprvé, emise dluhopisů proběhla v závěru roku 2012 (po nabytí účinnosti novely zákona o daních z příjmů a zákona o dluhopisech), přičemž žalobkyně tak „na poslední chvíli“ splnila podmínky pro aplikaci přechodného ustanovení čl. IV bodu 2 zákona č. 192/2012 Sb.
34. Zadruhé, ekonomicky nezdůvodnitelné vydání dluhopisů v prosinci 2012, jelikož žalobce neodstranil pochybnosti správce daně o tom, že finanční prostředky z emitovaných

dluhopisů byly využity na refinancování původního financování podnikatelských aktivit žalobce, tzn. finančních prostředků přijatých od Ing. B. a společnosti IPB Invest, a že nákup a prodej akcií společnosti IPB Invest měl ekonomické opodstatnění.

35. Zatřetí, emise se týkala velkého objemu finančních prostředků v porovnání s jejich reálně a ekonomicky odůvodnitelnou potřebou. Žalobce zcela nevěrohodně popisoval, k čemu prostředky, jež měl získat emisí dluhopisů, údajně využil. V odvolání uváděl, že nemalou část použil na úhradu svých závazků vůči společnosti IPB INVEST, avšak v rámci daňové kontroly dokládal, že část z nich poskytla této společnosti bezúročně jako volné finanční prostředky. Do konce roku 2012 měly být vzájemné závazky obou společností podle tvrzení žalobce vždy vyrovnány. Přesto neuvedl, k jakému dni a v jakých splátkách byly finanční prostředky, které poskytl dne 5. 12. 2012 a 6. 12. 2012 společnosti IPB INVEST (nebo jejich odpovídající část), vráceny. Stejně nevěrohodné je i tvrzení žalobce ohledně refinancování bankovních úvěrů. Relevantní pochybnosti vyjádřily daňové orgány i ve vztahu k údajnému dluhu vůči Ing. B.
36. Začtvrté, je podezřelý způsob úhrady dluhopisů, zejména jak byl zaplacen emisní kurz dluhopisu, z jakých zdrojů pocházely prostředky, kterými byl splacen emisní kurz, zda došlo k faktickému zaplacení ze strany fyzické osoby apod. Z denních zůstatků účtů žalobce vyplynulo, že emisí korunových dluhopisů žádné nové finanční prostředky nezískal. Původ finančních prostředků byl u žalobce a tyto finanční prostředky se mu vrátily zpět jako úhrada za emitované dluhopisy. Je tak zřejmé, že jedny a ty samé finanční prostředky se pouze přesouvaly mezi jednotlivými aktéry, kdy fakticky „proteklý“ od žalobce k upisovatelům a zpět, aby mohly být využity na nákup dluhopisů.
37. Zapáté, neexistence racionálního odůvodnění vydání dluhopisů právě ve jmenovité hodnotě 1 Kč, když celá emise dluhopisů ve výši 300 mil. Kč byla upsána pouze jediným nabyvatelem, a to předsedou představenstva žalobce. Současně neexistence racionálního odůvodnění upřednostnění prodeje korunových dluhopisů pouze spojené osobě. Vzhledem k situaci, kdy dluhopisy byly upsány prakticky jedinému nabyvateli, předsedovi představenstva, nelze spatřovat v daném chování racionální cíl. V této situaci nebyl jakýkoliv důvod „drobit“ emisi na jednotlivé korunové dluhopisy - ani Ing. B. je dále neprodával většímu množství jednotlivých zájemců, ale ponechal si je. Žalobce svým jednáním pouze zajistil předsedovi svého představenstva, tedy osobě s ní spojené, výhodu v podobě příjmu bez zdanění. Soud souhlasí se žalobcem, že v případě emise dluhopisů má větší možnost ovlivnit podmínky způsobu financování než v případě využití bankovního úvěru. Ovšem žalobce nevysvětlil, že by účelně a racionálně využil finanční prostředky získané emisí, resp. prokázalo se, že reálně žádné takové finanční prostředky nezískal. Namísto toho uměle vytvořil podmínky za účelem zisku daňové výhody. Daňová výhoda přitom nemusí být cílem jediným, ale postačuje, pokud se jedná o cíl hlavní, zjevně převažující. V daném případě žalovaný srozumitelně v napadeném rozhodnutí uvádí, že účelem emise dluhopisů v daném případě bylo snížení základu daně a tím i výsledné daně. Uměle vytvořená transakce přitom byla možná zejména z důvodu propojenosti osob, respektive provázanosti smluvních stran transakce v podobě Ing. B., žalobkyně a společnosti IPB INVEST. Mimo to Ing. B. získal emisí dluhopisů výhodu v podobě nezdaněných vyplácených úroků z dluhopisů. Jediným účelem jednání žalobkyně tak v daném případě bylo získání daňové výhody. Soud se tak se závěrem žalovaného o zneužití práva shoduje.

38. Za šesté, neexistence racionálního odůvodnění vzniku Smlouvy o používání finančních zdrojů ze dne 5. 1. 2015 se společností IPB Invest a Ing. P. B. Ze strany žalobce nebyly odstraněny pochybnosti správce daně zejména, že prostředky získané prodejem dluhopisů v celkové výši 300 mil. Kč byly skutečně poskytnuty na refinancování finančních prostředků přijatých od Ing. P. B. a společností IPB Invest a tato transakce měla ekonomické opodstatnění, nákup a prodej akcií společnosti IPB Invest měl ekonomické opodstatnění a že přijetím finančních zdrojů na základě Smlouvy ze dne 5. 1. 2015 nešlo pouze o uměle vytvořenou finanční transakci. Správce daně nepovažoval za prokázané, že finanční prostředky ve výši 300 mil. Kč a dalších 190 mil. Kč (v roce 2015) byly účelně a racionálně využity.

V. C) Námitka nesprávného posouzení rozložení důkazního břemene

39. Žalobce dále tvrdí, že žalovaný na něj neoprávněně přenášel důkazní břemeno.
40. Mezi žalobcem a žalovaným není sporné, že formálně došlo k naplnění hmotněprávních podmínek stanovených zákonem pro uplatnění daňových výdajů obsažených v § 24 odst. 1 ZDP. Sporným však je způsob rozložení důkazního břemene mezi účastníky. Soud se proto zabýval posouzením, zda správní orgány v případě žalobkyně prokázaly naplnění znaků zneužití práva. Důkazní břemeno ohledně skutečností svědčících o zneužití práva totiž tíží správce daně [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31, bod 22, odkazující na rozsudek z 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, ohledně zneužití práva u daňových podvodů na dani z přidané hodnoty; závěry judikatury ostatně převzala i úprava v daňovém řádu účinná od 1. 4. 2019 a promítla je do § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu]. Na způsobu rozložení důkazního břemena se ostatně shodují i účastníci řízení.
41. Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně výzvami č. j. 1679221/17 ze dne 7. 11. 2017, a č. j. 1350307/18 ze dne 20. 7. 2018 vyzval žalobce mimo jiné k prokázání přímé souvislosti mezi uplatněnými náklady ve formě úroků z dluhopisů a očekávanými příjmy. Požadoval rovněž doložit, že tento výdaj odpovídá běžnému ekonomicky racionálnímu chování a že daňové výhody nebyly hlavním důvodem vydání dluhopisů. Žalobce na první výzvu reagoval odpovědí dne 31. 1. 2018 a na druhou výzvu vyjádřením ze dne 1. 10. 2018, přičemž jeho odpovědi na výzvy správce daně lze chápat jako snahu prokázat účelnost emitovaných dluhopisů, nikoliv plnění důkazní povinnosti vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu. I pokud by žalobce na předmětné výzvy nereagoval (nesdělil by, k jakým účelům hodlal finanční prostředky získané emisí dluhopisů použít), nemohl by správce dospět k závěru o neunesení důkazního břemena žalobce, pokud by neprokázal, že vydání dluhopisů nemělo žádný ekonomický smysl.
42. Podle soudu je ve vlastním zájmu žalobce, aby nabídl vysvětlení, jaký ekonomicky racionální cíl pro něj daná obchodní transakce měla mít. Správce daně není povinen domýšlet všechny představitelné varianty, v nichž by mohla hypoteticky daná operace daňovému subjektu něco přinést. Postačí, pokud ve svém rozhodnutí přesvědčivě zdůvodní, že určitá transakce žádný jasný a očividný ekonomický smysl neměla. Daňový subjekt zná sám nejlépe svou podnikatelskou situaci a může upozornit na její specifika, o nichž správce daně jednoduše neměl tušení (např. na potřebu rychle si, i za cenu zvýšených nákladů, obstarat finanční prostředky pro konkrétní mimořádně výhodnou investici apod.). Na takové vysvětlení pak musí správce daně v rozhodnutí reagovat.

43. Reakce žalobce na výzvu správce daně tak představovala určitou procesní obranu žalobce navazující na závěr správce daně, že došlo ke zneužití práva. Obdobně jako při prokazování daňových podvodů v řízení o dani z přidané hodnoty totiž i v případě zneužití práva tíží důkazní břemeno vždy toliko správce daně a k žádnému jeho přesunu na daňový subjekt nedochází. Rozhodne-li se však daňový subjekt na výzvy správce daně reagovat a sdělit vlastní verzi událostí, resp. skutečnosti na jeho obranu, jedná se o procesní taktiku, která může zvrátit závěr správních orgánů o existenci zneužití práva. Pokud se žalobce rozhodl určitá vysvětlení v rámci odpovědí na výzvy poskytnout, měl je také podložit důkazy, pokud chtěl, aby jim správce daně uvěřil. Jestliže důkazy nenabídl, učinil tak ke své škodě a jeho tvrzení zůstala v rovině pouhých proklamací. V nynějším případě tak žalovaný i správce daně fakticky respektovali, že důkazní břemeno k prokázání existence zneužití práva leží na nich. Závěr o zneužití práva byl přesvědčivě popsán v napadeném rozhodnutí a obstál by, i pokud by žalobce na výzvu k prokázání skutečností nereagoval a nesdělil by, k jakým účelům měly být prostředky získané emisí dluhopisů využity. Správce daně i žalovaný snesli dostatek skutečností, které prokazují, že emise korunových dluhopisů na konci roku 2012 postrádala ekonomický smysl. Žalobci tak nebyla doměřena daň z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou z důvodu neunesení důkazního břemene podle § 92 odst. 3 daňového řádu, ale proto, že ani svými vysvětleními poskytnutými v daňovém řízení neozřejmila, že by emise korunových dluhopisů měla ekonomicky racionální cíl.

V. D) Námitka neprovedení navržených důkazních prostředků a nesprávného vyhodnocení důkazního prostředku

44. Závěrem se soud zabýval námitkou nezákonného odmítnutí navrženého důkazního prostředku, spočívajícího ve výslechu externího poradce žalobce A. B., vedoucího správního oddělení žalobce M. M. a J. N. Žalobce navrhoval výslech těchto svědků v odvolání za účelem prokázání jeho tvrzení a dále za účelem zasazení jím uvedených skutečností do celkového kontextu jeho podnikatelské aktivity a hospodářské situace.
45. Dle § 96 odst. 1 daňového řádu platí, že *„každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní, týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.“*
46. Žalovaný se navrženými výsledky zabýval v bodech 172-175 napadeného rozhodnutí, přičemž se rozhodl k navrženým výsledkům nepřistoupit. *„Odvolací orgán je tak toho závěru, že předmětné svědecké výpovědi nemohou zhojit nedostatky, které vyplynuly ze zjištěných transakcí týkající se poskytnutých úvěrů od Ing. B. a společnosti IPB Invest, resp. prokázat reálný stav závazků k 14. 6. 2012. Je totiž věcí odvolatele, aby si své obchodní aktivity uspořádal takovým způsobem, aby pro potřeby daňového řízení disponoval správnými, úplnými, průkaznými a srozumitelnými účetními doklady a jinými důkazními prostředky, kterými podle potřeby bude moci prokázat pravdivost tvrzení. Navrženými svědeckými výpověďmi však nelze nabrázovat listinné důkazní prostředky vycházející z jeho účetnictví a z jednotlivých smluvních ujednání.“* (bod 173 napadeného rozhodnutí).
47. Neakceptování důkazního návrhu lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navržen důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není schopen ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení

nedisponuje vypovídací potencií. Třetím důvodem, je potom právě odmítnutí pro nadbytečnost důkazu. Soud přisvědčuje žalovanému v závěru, který se rozhodl neuskutečnit navrhané výsledky právě z důvodu nadbytečnosti. „V kontextu výše uvedených okolností považuje odvolací orgán výsledky těchto navržených svědků za zcela nadbytečné, neboť nemohou více přispět k již zjištěnému prokázanému skutkovému stavu a rovněž nemohou zhojit správcem daně zjištěné rozpory týkající se samotného poskytnutí úvěru od společnosti AGRO 2000 – UIF, tj. nelze jimi nabrazovat listinné důkazní prostředky, když samotné závěry odvolacího orgánu byly v tomto opřeny o rozpory vyplývající ze samotných smluv a bankovních transakcí k nim náležejícím.“ (bod 175 napadeného rozhodnutí).

48. Odůvodnění potřebnosti navržených výsledků ze strany žalobce rovněž krajský soud považuje za velmi obecné, bez uvedení konkrétních skutečností, o čem by navržení svědci měli a mohli vypovídat. Navržené svědecké výpovědi se měly týkat zejména podnikatelské aktivity a hospodářské situace žalobce. Ta však byla žalovanému známá z důkazů shromážděných v daňovém řízení a nepanovaly o ní ze strany žalovaného či správce daně pochybnosti. Navíc správce daně ani žalovaný obchodní činnost žalobce či potřebnost finančních prostředků k její činnosti nerozporovali. Stejně tak tok finančních prostředků mezi zúčastněnými subjekty byl jednoznačně zmapován (viz schéma s názvem „DLUHOPISY- PERFECT INVEST a.s. a IPB INVEST a.s. - 26.11.- 6.12.2012“, které je ve správním spise zařazeno jako příloha zprávy o daňové kontrole).
49. Pokud se jedná o žalobcem navržený výslech svědka J. N., za účelem jím uskutečněných plateb, žalovaný uvádí, že provedl analýzu bankovních účtů za účelem ověření zdroje finančních prostředků, kterými byly emitované dluhopisy jejich vlastníkem uhrazeny. Předmětem klíčování těchto bankovních transakcí přitom nebylo, z jakého titulu si další třetí osoby mezi sebou peněžní prostředky přeposílaly, aby pak byly Ing. B. zaslány na bankovní účty žalobce. Podstatná byla skutečnost, že tímto bylo prokázáno, že Ing. B. prvotně těmito penězi nedisponoval a jejich původ se prvotně nacházel u žalobce. Vzhledem k tomu, že žalovaný nepožadoval po žalobci důkazní prostředky prokazující titul finančních transakcí (plateb) pana N. na účet Ing. B., neboť měl k dispozici důkazní prostředky, na základě kterých ověřil zdroje finančních prostředků a provedl analýzu finančních toků, neprovedl výslech této osoby jakožto svědka pro nadbytečnost. Rovněž s tímto odůvodněním se krajský soud zcela ztotožňuje.
50. Na základě skutečností zjištěných v daňovém řízení nebylo možné dospět k jinému závěru, než že se jednalo o účelovou operaci. Účelem emise dluhopisů bylo v daném případě pouze získání daňové výhody v podobě daňově uznatelných nákladových úroků z emitovaných dluhopisů. Soud dává za pravdu žalobci, že správní orgány nemohou předem hodnotit možný obsah výpovědí svědků, aniž by došlo k jejich provedení. Pokud však měl svědek vypovídat ke skutečnostem, které byly přesvědčivě prokázány jinými důkazy, byl jeho výslech nadbytečný.
51. Navíc soud doplňuje, že „svědecká výpověď, jako jeden z možných a zásadních důkazů nejen v daňovém řízení, je důkazním prostředkem, osvědčujícím průběh a stav rozhodných okolností „očima svědka“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 81/2011–147). Relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí tak jsou jen skutečnosti osvědčující zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. K ostatním skutečnostem jako jsou domněnky svědka, zprostředkovaná zjištění či zprávy z doslechu, byť by i byly obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení váhy tohoto důkazu

přihlížet a nelze jim přikládat důkazní sílu. Nemohou totiž bezprostředně prokázat zkoumaný děj (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019-46). Z vyjádření žalobce bylo zřejmé, že navrhované výsledky neměly směřovat k prokázání skutečností, které by svědci svými smysly přímo vnímali. Svědci měli vysvětlit způsob ekonomického fungování žalobkyně a její hospodářskou situaci v širším kontextu (shodně viz i bod 177 napadeného rozhodnutí). Za takové situace je zřejmé, že se účel navrhovaných svědeckých výpovědí mýjel s účelem, k němuž svědecké výpovědi zpravidla směřují (tj. k reprodukci přímých vjemů vyslýchané osoby).

52. Žalobce v souvislosti s neprovedením navrhovaných výsledků uvádí, že napadené rozhodnutí žalovaného mu bylo doručeno 12 dní před uplynutím lhůty pro stanovení daně. K tomu soud poznamenává, že jen z této skutečnosti nelze usuzovat, že by žalovaný neprovedl navrhované výsledky z důvodu časového tlaku souvisejícího s blížícím se koncem lhůty pro stanovení daně. Mimo to žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení, přičemž součástí tohoto seznámení byla i informace, že se žalovaný rozhodl k navrhovaným svědeckým výpovědím nepřistoupit. Žalobce na toto seznámení reagoval vyjádřením, přičemž s tímto vyjádřením se žalovaný vypořádal napadeným rozhodnutím, kde opakovaně zhodnotil, proč se rozhodl k provedení výsledků v daném případě nepřistoupit.
53. Konečně žalobce namítal též nesprávné vyhodnocení předložené finanční analýzy umístění prostředků z emise dluhopisů. To obzvláště zdůrazňoval na soudním jednání, kde se snažil soud přimět, aby odhlédl od jednotlivých finančních toků zmapovaných správcem daně a hodnotil ekonomický přínos emise dluhopisů celkovým pohledem, tj. srovnáním rozvahy žalobce za roky 2011 a 2012. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, žalovaný jakož i správce daně se finanční analýzou zabývali opakovaně, přičemž tento důkazní prostředek nijak nerozporovali. Ztotožnili se s tvrzením žalobce, že v roce 2013 oproti předcházejícím letům 2011 a 2012 došlo ke snížení hodnoty aktiv. Dali žalobci za pravdu, že od roku 2014 došlo k poklesu pohledávek, a že bankovní úvěry nahradily od roku 2012 dlouhodobé závazky. To ale ještě neprokazuje, že příčinou všech těchto jevů byla právě emise dluhopisů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přesvědčivě dovodil, že emise dluhopisů žalobci žádné finanční prostředky nepřinesla, neboť fakticky sám zprostředkovatelsky financoval jejich nákup. Nic na tom nemůže změnit fakt, že tuto emisi formálně zanesl do svého účetnictví. Pokud žalobce dosahoval v roce 2012 a v následujících letech dobrých hospodářských výsledků a dokázal úspěšně splácet své závazky, není to zcela jistě díky tomu, že by získal potřebné prostředky emisí a úpisem korunových dluhopisů. Soud tak je přesvědčen, že správní orgány hodnotily důkazy předložené žalobcem (včetně finanční analýzy) jednotlivě, ale i v jejich vzájemné v souvislosti v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž dospěly k závěru, že emise dluhopisů neměla ekonomické opodstatnění. S tím se soud ztotožnil.

VI. Závěr a náklady řízení

54. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
55. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému

by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. března 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu