



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **KRKONOŠSKÉ PAPIRNY a. s.**, se sídlem Nádražní 266, Hostinné, zast. Mgr. Ing. Michalem Hanychem, advokátem se sídlem Bubenská 1158/17, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2022, č. j. 31 Af 26/2021-72,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2021, č. j. 21469/21/5200-11432-709409, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Královehradecký kraj ze dne 13. 5. 2020, č. j. 1096199/20/2714-50524-605265, č. j. 1109417/20/2714-50524-605265 a č. j. 1109842/20/2714-50524-605265, na daň z příjmů právnických osob (DPPO) za

zdaňovací období roku 2016, 2017 a 2018. Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena DPPO za uvedená zdaňovací období vyšší vždy o částku 1 084 140 Kč. Společně s tím vznikla žalobkyni povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně (216 282 Kč).

[2] Finanční orgány žalobkyni doměřily daň z důvodu zneužití práva, ke kterému mělo dojít účelovou emisí a následným úpisem tzv. korunových dluhopisů. Žalovaný popsal jednotlivé kroky, které vedly k emisi korunových dluhopisů – rozhodující bylo především to, že v červnu 2012 se jediným akcionářem žalobkyně stala namísto původního akcionáře (KRPA Holding S.A. se sídlem v Lucembursku) společnost KRPA Holding CZ, a.s., neboť lucemburská společnost zanikla. Závazky (aktiva a pasiva) KRPA Holding S.A. tak přešly na KRPA Holding CZ, a.s. V důsledku tohoto kroku tak měly fyzické osoby (jednalo se celkem o 13 osob, z nichž některé figurovaly v dozorčí radě či představenstvu mateřské společnosti žalobkyně – KRPA Holding CZ, a.s., jakož i v dozorčí radě a představenstvu samotné žalobkyně a jejích „sesterských společností“) pohledávky vůči společnosti KRPA Holding CZ, a.s. (šlo o závazky vyplývající ze zpětného odkupu dluhopisů a převoditelných prioritních kapitálových certifikátů původní lucemburskou společností KRPA Holding S.A.).

[3] Následně dne 27. 9. 2012 uzavřely tyto fyzické osoby smlouvy o půjčkách žalobkyně, přičemž téhož dne žalobkyně půjčila své mateřské společnosti KRPA Holding CZ, a.s. 120 600 000 Kč. Dne 27. 9. 2012 také došlo k uzavření smluv o třístranných zápočtech mezi jednotlivými fyzickými osobami, žalobkyní a mateřskou společností KRPA Holding CZ, a.s. V důsledku uzavření dohod o třístranných zápočtech tak fyzické osoby nepřevedly na bankovní účet žalobkyně celkový objem sjednaných finančních prostředků – namísto finančních prostředků poskytly žalobkyni své pohledávky vůči společnosti KRPA Holding CZ, a.s., které žalobkyně započítala vůči částce 120 600 000 Kč, kterou měla této společnosti poskytnout.

[4] Třetím krokem bylo rozhodnutí o emisi korunových dluhopisů v celkovém objemu 140 mil. Kč. Emisní podmínky byly schváleny dne 5. 12. 2012 (datum emise bylo stanoveno na 17. 12. 2012), přičemž již dne 7. 12. 2012 uzavřela žalobkyně s konkrétními fyzickými osobami smlouvy o úpisu dluhopisů – tyto fyzické osoby tak od žalobkyně nakoupily emitované dluhopisy v celkovém objemu 137 195 542 ks, přičemž převážnou část těchto dluhopisů (115 418 359 ks) „uhradily“ fyzické osoby opět v důsledku uzavřených smluv o zápočtení pohledávek, které uzavřely ještě téhož dne (7. 12. 2012).

[5] Posledním zásadním krokem pak bylo uzavření smluv o úvěru, který měla žalobkyně poskytnout svým sesterským společnostem – KRPA FORM a.s. (ve výši 20 mil. Kč), KRPA PAPER a.s. (ve výši 90 mil. Kč) a PAPÍRNY BRNO a.s. (ve výši 30 mil. Kč); tj. celkem měla žalobkyně těmito společnostmi poskytnout 140 mil. Kč, tj. částku, která odpovídala nominální hodnotě celkového objemu emitovaných dluhopisů. V důsledku uzavření smluv o zápočtech ze dne 28. 12. 2012 mezi těmito společnostmi a mateřskou společností KRPA Holding CZ, a.s. však reálně k poskytnutí finančních prostředků nedošlo. Rovněž tyto sesterské společnosti byly se žalobkyní propojeny stejnými fyzickými osobami, které měly vůči mateřské společnosti žalobkyně v důsledku zániku lucemburské společnosti pohledávky z titulu nesplacených cenných papírů, uzavíraly se žalobkyní smlouvy

pokračování

o půjčkách a následně smlouvy o třístranných zápočtech, současně také fakticky rozhodly o emisi dluhopisů, tyto dluhopisy rovněž upisovaly a poté rozhodovaly také o půjčkách sesterským společností, k nimž však opět reálně nedošlo v důsledku smluv o zápočtech.

[6] Žalovaný proto uzavřel, že emise dluhopisů neměla pro žalobkyni opodstatnění ani racionálně odůvodněný ekonomický smysl. Byť žalobkyně formálně podmínkám pro uplatnění daňového výdaje (nákladu) v předmětných zdaňovacích obdobích v podobě 5 % výnosu (úroku) z emitovaných dluhopisů vyhověla, takto uplatňované náklady nebylo možné uznat z důvodu zneužití práva. Jednotlivé dílčí kroky celé transakce naopak ukazují, že k emisi dluhopisů došlo za účelem získání daňového zvýhodnění. Žalobkyně fakticky nezískala finanční prostředky z cizích zdrojů – dluhopisy nebyly nabízeny veřejně, do všech transakcí byly zapojeny stejné osoby, které následně dluhopisy upsaly, přičemž v důsledku uzavření smluv o zápočtech žalobkyně nemohla fakticky poskytnout nově získané zdroje svým sesterským společností, jak uváděla. V daném případě došlo naopak k vědomým a úmyslným operacím, jejichž záměrem bylo navodit dojem potřeby nalezení vhodného zdroje financování k poskytnutí finančních prostředků dalším společností.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[7] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud shora uvedeným rozsudkem zamítl.

[8] Krajský soud dospěl k závěru, že v daném případě bylo naplněno objektivní i subjektivní kritérium pro závěr o zneužití práva. Hlavním účelem provedených transakcí totiž bylo získání daňového zvýhodnění v podobě snížení základu DPPO a nižší daňové povinnosti, neboť žalobkyně byla zatížena úroky z emise korunových dluhopisů (zmiňovaným 5 % výnosem).

[9] Krajský soud konstatoval, že správce daně z důvodu vzniklých pochybností o existenci závazků z nesplacených cenných papírů společnosti KRPA Holding S.A., jakož i o uznatelnosti uplatněných nákladových úroků z dluhopisů po žalobkyni oprávněně požadoval prokázání těchto jejích tvrzení. Uvedl konkrétní skutečnosti, z nichž dovozoval pochybnosti o reálném základu pro učiněné zápočty závazků a pohledávek. Na základě odpovědi žalobkyně na výzvu správce daně a na základě doložených dokladů byla existence původních závazků (lucemburské společnosti KRPA Holding S.A.) prokázána, správce daně proto již další skutečnosti prokazovat nepožadoval; dospěl však k závěru, že provedené transakce postrádaly ekonomický smysl v rozsahu, v jakém byly dluhopisy hrazeny zápočtem.

[10] Pokud jde o žalobní námitku o rozpornosti argumentace správce daně nesplněním podmínek pro daňovou uznatelnost úroků z dluhopisů na straně jedné a uplatněním zásady zákazu zneužití práva na straně druhé, krajský soud odkázal na vypořádání této námitky v souběžně vydávaném rozsudku ve věci sp. zn. 31 A 21/2020 (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2022, č. j. 31 Af 21/2020-61; o kasační stížnosti proti uvedenému rozsudku krajského soudu rozhoduje Nejvyšší správní soud v souběžně projednávané věci sp. zn. 5 Afs 111/2022 – pozn. NSS), neboť i v nyní posuzované věci správce daně vycházel z výsledků daňové kontroly k DPPO žalobkyně za zdaňovací období let 2012 až 2015, jichž se uvedená věc týká. K tomu krajský soud dodal, že v nyní

posuzovaném případě nelze vůbec argumentovat porušením § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), z důvodu odchylného právního názoru žalovaného oproti právnímu názoru správce daně (ač tak žalobkyně činí), neboť žalovaný (byť z jiného důvodu, než který namítá žalobkyně) své povinnosti dle § 115 odst. 2 daňového řádu dostal, když postupem dle tohoto ustanovení žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a se svým právním názorem seznámil.

[11] K faktickému poskytnutí finančních prostředků fyzickými osobami žalobkyni (na základě smluv ze dne 27. 9. 2012) v sjednaném objemu nedošlo, protože tyto fyzické osoby uzavřely se žalobkyní téhož dne dohody o třístranném zápočtu. Stejně tak nedošlo k faktickému získání finančních prostředků poté, co žalobkyně emitovala dluhopisy, neboť fyzické osoby, které byly spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), uhradily podstatnou část dluhopisů opět na základě dohod o započtení. Žalobkyně také neposkytla finanční prostředky svým sesterským společnostem, jak tvrdila, neboť i na tyto půjčky (resp. úvěry), byly započteny dřívější pohledávky.

[12] Krajský soud tak uzavřel, že žalovaný dostatečně popsal všechny okolnosti, které byly s ohledem na účel celé transakce nestandardní a které naplnily objektivní i subjektivní kritérium zneužití práva. Proto nebylo možné uznat žalobkyni uplatňované nákladové úroky z emitovaných dluhopisů jako náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[13] Závěrem krajský soud uvedl, že i v situaci, kdy je hlavním účelem transakce získání daňového zvýhodnění, není vyloučeno, aby transakce plnila i další účely. Její hlavní účel nicméně tyto jiné účely zastiňuje a výrazně umenšuje jejich význam. Stejně tak i v projednávané věci hlavní účel v podobě dosažení daňového zvýhodnění odsunul do nevýznamné či marginální pozice účel v podobě restrukturalizace dluhu či získání finančních prostředků pro úvěry v rámci koncernu. Finanční orgány však unesly důkazní břemeno a prokázaly, že se žalobkyně svým jednáním dopustila zneužití práva, protože prokázaly naplnění objektivního i subjektivního kritéria pro aplikaci principu zákazu zneužití práva. Získání daňového zvýhodnění bylo v rozporu se smyslem a účelem zákona o daních z příjmů, předmětné transakce neměly ekonomický důvod (objektivní kritérium). Žalobkyně uměle vytvořila situaci, na jejímž základě mohly fyzické osoby upisovat emitované dluhopisy, aniž by uhradily jejich celkovou cenu (tu hradily prostřednictvím zápočtů). I když se žalobkyně snažila ospravedlnit svůj postup důvody spočívajícími v restrukturalizaci dluhu jeho přenesením na žalobkyni jako dceřinou společnost z mateřské společnosti KRPA Holding CZ, a.s., její tvrzení nejsou způsobilá vyvrátit závěry finančních orgánů. Rovněž krajský soud považoval uváděné důvody za nedostatečné pro vysvětlení potřeby emitovat dluhopisy. Tvrzený účel (poskytnout finanční prostředky sesterským společnostem) byl naplněn pouze v abstraktní rovině, neboť současně se smlouvami o úvěrech byly uzavřeny také dohody o vzájemných zápočtech. Hlavním účelem tak bylo získat daňové zvýhodnění, což představuje zneužití práva. Provázanost jednotlivých osob (fyzických s právními) umožnila jednání, které vedlo k umělému zadlužení žalobkyně za účelem snížení její daňové povinnosti (subjektivní kritérium) a současně k nezdanění příjmů těchto fyzických osob.

pokračování

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[14] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s.ř. s. Stěžovatelka nesouhlasila s hodnocením, že se emisí dluhopisů a zahrnutím úroků z nich do nákladů dopustila zneužití práva.

[15] V podané kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že rozsudek krajského soudu nespĺňuje požadavky přezkoumatelnosti. V žalobě detailně vysvětlila ekonomickou podstatu transakce, s čímž se však krajský soud vypořádal velice vágně. Z odůvodnění napadeného rozsudku tak není jasné, zda se krajský soud žalobními námitkami vůbec zabýval, „a pokud ano, v jakém rozsahu k detailně popsaným a racionálně odůvodněným žalobním námitkám přiblédl, z jakého důvodu je považuje za nedostatečné k prokázání ekonomické podstaty transakce, ani z jakého důvodu považuje velice zásadní odstínění rizik z mateřské společnosti za marginální ve vztahu k tvrzenému daňovému zvýhodnění“. Subjektivní kritérium zneužití práva odůvodnil krajský soud provázaností osob, aniž by však tvrzené daňové zvýhodnění opřel o konkrétní důkazní prostředky. S uváděnými námitkami se nevypořádaly ani finanční orgány, které selektivně přikládaly neúměrně větší význam „*nestandardním okolnostem*“, jež dle jejich přesvědčení prokazovaly naplnění objektivních a subjektivních kritérií zneužití práva; jako nepřezkoumatelná je proto nutné hodnotit i rozhodnutí finančních orgánů. Podle přesvědčení stěžovatelky jednal správce daně v rozporu se zásadou rovného procesního postavení dle § 6 daňového řádu a nerespektoval judikaturu Nejvyššího správního soudu, neboť nevzal v úvahu důkazy svědčící v její prospěch. Krajský soud pak závěry finančních orgánů nekriticky přejal a v důsledku toho, že se nezabýval jejich způsobem hodnocení předložených důkazů, porušil zásadu plné jurisdikce.

[16] Ve vztahu k průběhu daňového řízení stěžovatelka namítá přenesení důkazního břemene ze správce daně na ni samotnou. Správce daně sice na počátku požadoval objasnit skutečnosti související s daňovým tvrzením (existenci původních závazků lucemburské společnosti KRPA Holding S.A.), na to však bezprostředně navazovala fáze dokazování skutečností svědčících o zneužití práva, ve které však správce daně nedokazoval ničeho – své argumenty o zneužití práva založil výlučně na důkazech předložených stěžovatelkou. Důkazní povinnost stěžovatelky tak byla zneužita v její neprospěch, což je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Správce daně tak znemožnil stěžovatelce adekvátní procesní obranu. V důsledku tohoto pochybení nebylo jasné, zda je důvodem doměření daně neuznatelnost nákladových úroků, nebo zneužití práva. To představovalo podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť finanční orgány tímto postupem nepřipustně rozšířily povinnosti stěžovatelky jako daňového subjektu, který není povinen prokazovat skutečnou potřebu emise dluhopisů. Stěžovatelce by tedy nemělo jít k tíži, že si správce daně „*neuměl utřídit názor*“ ohledně toho, jestli se jedná o neuznatelné výdaje, či o zneužití práva. Fakticky tak byl právní názor žalovaného založený výlučně na uplatnění zásady zákazu zneužití práva pro stěžovatelku překvapivý, přičemž závěr krajského soudu, že žalovaný nemusel postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu, nemůže dle stěžovatelky obstát.

[17] Pokud jde o samotnou ekonomickou podstatu emise dluhopisů, stěžovatelka odkazuje na svou dřívější argumentaci a zdůrazňuje, že předmětem sporu nejsou transakce provedené před rokem 2012, tj. před provedením třístranného zápočtu, a není tedy rozporována ani výše dluhu společnosti KRPA Holding CZ, a.s. vůči fyzickým osobám; předmětem sporu není ani zvolený nástroj, tj. samotné korunové dluhopisy, ale toliko posouzení otázky, zda se stěžovatelka dopustila zneužití práva (formálně uznatelnost nákladových úroků nebyla zpochybněna). Stěžovatelka tedy využila soukromým i veřejným právem předvídaný nástroj (postup) k restrukturalizaci dluhu. V dané situaci byla zcela opomenuta skutečnost, že jednotlivé právnické i fyzické osoby jsou osobami se samostatnou právní subjektivitou a rovněž rovnocennými obchodními partnery (i když jsou osobami spojenými). Existence pohledávek fyzických osob vůči lucemburské společnosti KRPA Holding S.A. před rokem 2012 byla prokázána, je tedy zřejmé, že tyto osoby nevytvářely fiktivní pohledávky – celý záměr restrukturalizace dluhu se tedy týkal pohledávek, které měly finanční orgány za prokázané. Tvrzení krajského soudu o tom, že stěžovatelka uměle vytvářela podmínky pro zadlužení a získání daňové výhody, je proto v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Mezi zapojenými osobami bylo zachováno pravidlo tržního odstupu a dluhopisový úrok byl sjednán toliko k motivaci jednotlivých fyzických osob, aby přistoupily na odložení splatnosti dluhu tak, aby se mohla finanční situace skupiny KRPA řádně stabilizovat.

[18] Finanční orgány vůbec nezdůvodnily, z jakého důvodu má být daňové zvýhodnění ve výši nižších jednotek milionů korun (odpovídající doměřené dani) hlavním účelem zcela marginalizující restrukturalizaci dluhu ve výši 140 milionů. Uvedený dluh neměl nastavenou splatnost, byl tedy splatný na výzvu, což zásadním způsobem ohrožovalo finanční situaci mateřské společnosti skupiny KRPA a v krajním případě mohlo vést až k její druhotné platební neschopnosti. To by mělo zásadní vliv na pohledávky a závazky napříč celou skupinou, jejími věřiteli i dlužníky. Závěr o tom, že hlavním účelem transakce bylo daňové zvýhodnění, je „absolutně odtržený od ekonomické reality“. S tvrzenými ekonomickými důvody se finanční orgány ani krajský soud dostatečným způsobem nevypořádaly. Namísto toho, aby posoudily tzv. trojstranné započtení celistvě, rozdělily je na dílčí nestandardní okolnosti, které „sice bezesporu mohou za určitých okolností vést ke zneužití práva, v posuzovaném případě jsou na sebe však logicky navázány, nejsou činěny mezi fiktivními osobami, nejsou činěny s fiktivními pohledávkami a jsou činěny za tržních podmínek“.

[19] Stěžovatelka také připomněla, že úroky z dluhopisů, jejichž úpis nebyl financován prostřednictvím zápočtu, byly správcem daně posouzeny jako řádné, nikoli zneužívající. Bylo však na smluvní dohodě všech rovnocenných partnerů (byť spojených osob), jakým způsobem budou dluhopisy financovat. Pro rozlišování obou typů splnění závazku proto není zákonný důvod, tento postup vede naopak k porušení principu daňové rovnosti. Obdobně pak dochází v zásadě ke dvojímu zdanění totožné povinnosti, neboť krajský soud v závěru konstatoval, že k daňové výhodě došlo jak u stěžovatelky, tak u fyzických osob. Z odůvodnění napadeného rozsudku však není jasné, z jakého důvodu mělo dojít k daňovému zvýhodnění jak u stěžovatelky, tak u fyzických osob zároveň – otázkou, komu měla daňová výhoda vzniknout, se finanční orgány nezabývaly.

pokračování

[20] Vzhledem k uvedenému stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje námitky stěžovatelky za nedůvodné. Již od samého počátku bylo stěžovatelce zřejmé, že správce daně považoval provedené transakce za zneužití práva. Není pravdou, že by se žalovaný odchýlil od právního názoru správce daně; jeho závěry nebyly založeny na jiných skutkových okolnostech a nedošlo k odlišnému právnímu posouzení věci. Žalovaný navíc obdobně jako krajský soud připomíná, že v nyní posuzované věci podle § 115 odst. 2 daňového řádu výslovně postupoval. Stejně tak nedošlo k porušení zásad dokazování, resp. k neoprávněnému přenesení důkazního břemene na stěžovatelku. K ekonomickému smyslu operace žalovaný uvedl, že stěžovatelka reaguje na závěry krajského soudu pouze v omezené míře.

[22] Žalovaný také zdůraznil, že jediné smysluplné vysvětlení emise dluhopisů a okolností tyto transakce provázející je, že stěžovatelka tímto postupem zamýšlela primárně vytvořit své dlouhodobé zatížení vysokými nákladovými úroky, jež hodlala uplatňovat coby daňově uznatelné náklady, a zároveň zajistit nezdaněný příjem v podobě těchto úroků z korunových dluhopisů pro upisovatele. Přestože otázka nezdaněného příjmu fyzických osob (upisovatelů dluhopisů) není předmětem tohoto řízení, nelze uvedenou skutečnost opomenout. Podstatné je, že účel v podobě získání finančních prostředků pro poskytnutí úvěrů dalším dceřiným společnostem v rámci holdingu byl naplněn pouze v abstraktní rovině. Dle žalovaného tak nelze přisvědčit námitkám týkajícím se tvrzeného odstínění rizik (restrukturalizace dluhu) s tím, že otázka „výplata vs. započtení“ je výlučně otázkou posouzení způsobu splnění závazku. Časový sled všech provedených operací jednoznačně nasvědčuje tomu, že smyslem bylo zatížit stěžovatelku dlouhodobými nákladovými úroky, což představuje zneužití práva.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[24] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud (tak jako v souběžně vydávaném rozsudku v již zmiňované, skutkově i právně obdobné věci sp. zn. 5 Afs 111/2022 týkající se doměření DPPO stěžovatelce za zdaňovací období let 2012 až 2015) s ohledem na obsah kasační stížnosti předně konstatuje, že napadený rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zřejmé, jak krajský soud rozhodl, co jej k výroku o zamítnutí podané žaloby vedlo, přičemž jeho výrok odpovídá odůvodnění napadeného rozsudku, které je

srozumitelné a jasné (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Rozsudek krajského soudu rovněž není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245; všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Krajský soud se přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi vznesenými námitkami; nesouhlas s jeho věcným hodnocením je otázkou zákonnosti napadeného rozsudku, kterou se zdejší soud zabýval dále. Jako nepřezkoumatelná nelze hodnotit ani rozhodnutí finančních orgánů. Rovněž z jejich obsahu je zcela zřejmé, že důvodem doměření DPPO bylo konstatování zneužití práva účelovou emisí korunových dluhopisů, a to v návaznosti na kroky, které stěžovatelka v koordinaci se svou mateřskou společností a jednotlivými fyzickými osobami učinila v průběhu roku 2012.

[26] Podstatou věci samé je tedy naplnění podmínek pro aplikaci principu zákazu zneužití práva ve vztahu k emisi tzv. korunových dluhopisů, na jehož základě finanční orgány doměřily stěžovatelce daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2016 až 2018.

[27] Pojem „*korunový dluhopis*“ představuje zažitou zkratku používanou pro označení dluhopisů s nominální hodnotou 1 Kč. Korunové dluhopisy byly emitovány nejčastěji v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 v takové jmenovité hodnotě, aby při aplikaci § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012, a čl. IV bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. bylo zdanění úrokového příjmu 15 % srážkovou daní rovno 0 Kč (základ daně byl stanovován za každý jednotlivý dluhopis a zaokrouhloval se na celé koruny dolů). Účelem emise korunových dluhopisů mělo být zajištění financování emitenta, který následně mohl uplatnit úrokový náklad, kterým snížil základ daně z příjmů. Zákonem stanovená možnost emise dluhopisů tak představuje jakousi pobídku k financování podnikání získáním finančních prostředků z cizích zdrojů. Na straně upisovatele pak úpis dluhopisů představuje daňovou optimalizaci v podobě absence daně z úrokového příjmu.

[28] Princip zákazu zneužití práva byl poprvé jako obecný princip formulován v rozsudku velkého senátu Soudního dvora ES (nyní EU) ze dne 14. 12. 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695. V něm Soudní dvůr uvedl dvoustupňový test pro posouzení, zda došlo ke zneužití práva. Tento test spočívá v hodnocení dvou podmínek, a to objektivního a subjektivního kritéria. Objektivní prvek tohoto testu spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných komunitárním (dnes unijním) právem nebyl naplněn účel dané normy; subjektivní prvek se pak hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení.

[29] Následně se zákaz zneužití práva objevil v judikatuře Soudního dvora týkající se daní, a to nejprve daně z přidané hodnoty coby hlavní daně, jež je na úrovni Evropské unie harmonizována. Jako průlomový lze hodnotit rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, *Halifax a další*, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, v němž byl aplikován dvoustupňový test zákazu zneužití práva z rozsudku ve věci *Emsland-Stärke*. Následně byl princip zákazu zneužití práva rozšířen z daní nepřímých i na daně přímé – k tomu srov. např. rozsudky velkého senátu Soudního dvora ze dne 12. 9. 2006, *Cadbury Schweppes*

pokračování

a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 a ze dne 13. 3. 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161 nebo rozsudek Soudního dvora ze dne 29. 3. 2012, *3M Italia*, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184.

[30] Na judikaturu Soudního dvora navázala řada rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v nichž zdejší soud zdůraznil, že s ohledem na ochranu legitimního očekávání lze daňovému subjektu odeprít nárokované právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, resp. hlavním účelem realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění, a přiznání práva by tudíž bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení. Nejedná se přitom o zastírání právního jednání jiným (simulaci), ale o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody – daňový subjekt tedy nic nezastírá, ale od počátku jedná tak, aby daňového zvýhodnění dosáhl; k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64, nebo rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS.

[31] Na oblast přímých daní byl v judikatuře Nejvyššího správního soudu princip zákazu zneužití práva aplikován např. v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS, v němž soud uvedl: *„Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“*

[32] V této souvislosti rovněž Ústavní soud poznamenal, že *„[a]čkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky. V tomto duchu k problému také soudní praxe přistupuje“* (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07). K tomu je však nutné poznamenat, že s účinností novely daňového řádu provedené zákonem č. 80/2019 Sb. je princip zákazu zneužití práva výslovně zakotven v § 8 odst. 4 daňového řádu, a to jako obecný právní princip daňového práva, systematicky zařazený v části první hlavě druhé daňového řádu, tj. mezi základními zásadami správy daní (srov. také důvodovou zprávu k zákonu č. 80/2019 Sb., sněmovní tisk č. 206/0, 8. volební období, 2017-2021, digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR). Toto ustanovení stanoví povinnost nepřihlížet při správě daní k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

[33] I pro účely nyní posuzované věci lze uzavřít, že princip zákazu zneužití práva se v souladu s citovanou judikaturou uplatní na oblast daně z příjmů právnických osob, jestliže je v dané věci prokázáno, že navzdory formálnímu splnění podmínek zákona o daních

z příjmů nebyl naplněn jeho účel (objektivní prvek), přičemž podmínky pro dosažení daňové výhody byly vytvořeny uměle se záměrem získat daňové zvýhodnění (subjektivní prvek); k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46.

[34] V projednávané věci finanční orgány shledaly naplněnými obě kritéria, čemuž přisvědčil i krajský soud. Rovněž Nejvyšší správní soud s jejich hodnocením souhlasí a zdůrazňuje, že ke zneužití práva došlo účelovou emisí dluhopisů, resp. účelovým vytvořením podmínek pro jejich emisi tak, že upisovatelé fakticky hradili dluhopisy formou zápočtů, a to na základě následujících kroků.

[35] Dne 31. 5. 2012 došlo ke zpětnému odkupu převoditelných prioritních kapitálových certifikátů a dluhopisů původní mateřské společnosti KRPA Holding S.A. se sídlem v Lucembursku, a to od fyzických osob, které tyto cenné papíry nakoupily v roce 2007. Jednalo se o tyto osoby: J. J., F. Š., M. Š., Helena Kindlerová, Jan Červinka, Otakar Vlačička, Zdeněk Tauchman, Jaroslav Lánský, B. K., P. K., P. Z. (pokud jde o převoditelné prioritní kapitálové certifikáty); a tyto osoby: J. J., D. Š., Otakar Vlačička, Zdeněk Tauchman, M. M., M. V., F. P., P. M., M. Z., R. N., J. M. (pokud jde o dluhopisy).

[36] V souvislosti s likvidací lucemburské společnosti KRPA Holding S.A (tj. stěžovatelčiny původní mateřské společnosti) přešly (na základě dohody o započtení ze dne 31. 5. 2012) závazky této společnosti na českou společnost KRPA Holding CZ, a.s., která se stala mateřskou společností (jediným akcionářem) stěžovatelky, a to od 19. 6. 2012. V té době (v roce 2012) figurovali jako členové představenstva společnosti KRPA Holding CZ, a.s. Ing. Jaroslav Jiříčka, Helena Kindlerová, Otakar Vlačička; přičemž členy dozorčí rady byli Jan Červinka, Jaroslav Lánský, Zdeněk Tauchman. Závazky společnosti KRPA Holding S.A. vůči uvedeným fyzickým osobám tak přešly na KRPA Holding CZ, a.s. – novou mateřskou společnost stěžovatelky.

[37] Ke druhému kroku došlo dne 27. 9. 2012, kdy uzavřely fyzické osoby (Otakar Vlačička, Zdeněk Tauchman, Helena Kindlerová, Jaroslav Lánský, Jan Červinka, M. V., Ing. Jaroslav Jiříčka, L. J., Mgr. Jaroslav Jiříčka) se stěžovatelkou smlouvy o půjčkách – celkem měly tyto osoby podle smluv založených ve spise půjčit stěžovatelce 121,2 mil. Kč (další smlouvy o půjčkách uzavřeli Jan Červinka, D. P., Zdeněk Tauchman dne 19. 11., 6. 12. a 7. 12. 2012, celková výše půjček tak činila 122 339 075 Kč).

[38] Téhož dne (27. 9. 2012) uzavřela stěžovatelka smlouvu o půjčce se svou mateřskou společností KRPA Holding CZ, a.s., na jejímž základě jí měla stěžovatelka poskytnout 120 600 000 Kč (za stěžovatelku smlouvu uzavíral předseda představenstva Ing. Jaroslav Jiříčka, který smlouvu podepsal rovněž za mateřskou společnost KRPA Holding CZ, a.s.). K faktickému poskytnutí finančních prostředků mezi fyzickými osobami, stěžovatelkou a mateřskou společností na základě smluv ze dne 27. 9. 2012 však ve sjednaném objemu nedošlo, neboť jednotlivé fyzické osoby, společnost KRPA Holding CZ, a.s. a stěžovatelka uzavřely ještě tentýž den (27. 9. 2012) dohody o třístranném zápočtu, na jejichž základě byly na přislíbené půjčky započteny dříve získané závazky. Namísto finančních prostředků tak poskytly fyzické osoby stěžovatelce své pohledávky z titulu zpětného odkupu dluhopisů a převoditelných prioritních kapitálových certifikátů, které měly vůči společnosti KRPA

pokračování

Holding CZ, a.s. (ta tyto závazky převzala od lucemburské společnosti KRPA Holding S.A. na základě dohody ze dne 31. 5. 2012).

[39] V důsledku tohoto druhého kroku tak stěžovatelka nezískala finance od fyzických osob dle uzavřených smluv – jak bylo uvedeno výše, tyto fyzické osoby jí namísto financí poskytly své pohledávky vůči mateřské společnosti KRPA Holding CZ, a.s. V důsledku uzavřených smluv však byla stěžovatelka povinna vrátit částky uvedené ve smlouvách o půjčkách (tj. celkem částku 122 339 075 Kč), přičemž podle těchto smluv byly půjčky splatné do 180 dní poté, co dlužník obdrží od věřitele písemnou žádost o splacení půjčky nebo její části. Fakticky se tak v důsledku smluv o půjčkách mezi fyzickými osobami a stěžovatelkou, smlouvy o půjčce mezi stěžovatelkou a KRPA Holding CZ, a.s. a jednotlivých dohod o třístranných zápočtech „přenesly“ závazky vůči fyzickým osobám z mateřské společnosti KRPA Holding CZ, a.s. na stěžovatelku.

[40] Třetím krokem byla samotná emise dluhopisů, o které stěžovatelka rozhodla dne 5. 12. 2012, kdy schválila emisní podmínky dluhopisů se jmenovitou hodnotou 1 Kč v celkovém objemu 140 mil. ks. K samotné emisi došlo dne 17. 12. 2012. Emisní podmínky stanovily, že dluhopisy nebudou nabízeny formou veřejné nabídky, dluhopisy měly být nabídnuty investorům, které určí emitent. Výnos byl určen pevnou úrokovou sazbou ve výši 5 % p. a., přičemž datum konečné splatnosti dluhopisů bylo stanoveno na 31. 12. 2022.

[41] Dne 7. 12. 2012 uzavřela stěžovatelka s jednotlivými fyzickými osobami (Jan Červinka, Otakar Vlačíha, L. J., Zdeněk Tauchman, Helena Kindlerová, Ing. Jaroslav Jiříčka, Jaroslav Lánský, Mgr. Jaroslav Jiříčka, M. V., Z. P., O. K., S. V., R. P.) smlouvy o úpisu dluhopisů v celkovém objemu 137 195 542 ks. Zbylých 2 804 458 ks dluhopisů nakoupili Jan Červinka, Otakar Vlačíha, L. J., Zdeněk Tauchman, Helena Kindlerová, Ing. Jaroslav Jiříčka a Mgr. Jaroslav Jiříčka dne 23. 9. 2013. Podstatnou část těchto dluhopisů uhradily fyzické osoby opět na základě dohod o započtení pohledávek, v důsledku čehož došlo k započtení pohledávek stěžovatelky za fyzickými osobami z nespaceného emisního kurzu korunových dluhopisů a pohledávek fyzických osob za stěžovatelkou vzniklých (mj.) na základě smluv o půjčkách ze dne 27. 9. 2012. Zápočty bylo dne 7. 12. 2012 z celkového objemu 137 195 542 Kč uhrazeno 115 418 359 Kč (zbylá část dluhopisů byla uhrazena platbami na účet).

[42] Poté, co byly dluhopisy emitovány, uzavřela stěžovatelka dne 28. 12. 2012 se svými sesterskými společnostmi smlouvy o úvěrech, na jejichž základě měla stěžovatelka poskytnout společnosti KRPA FORM a.s. 20 mil. Kč, KRPA PAPER a.s. 90 mil. Kč a společnosti PAPIRNY BRNO a.s. 30. mil. Kč; tj. celkem měla stěžovatelka poskytnout 140 mil. Kč, což odpovídalo celkovému objemu emitovaných dluhopisů. Všechny tři smlouvy o úvěru podepsal jak za stěžovatelku, tak i za sesterské společnosti Ing. Jaroslav Jiříčka, který vystupoval jako předseda představenstva všech tří sesterských společností (dalšími členy představenstva v roce 2012 byli u uvedených společností Jaroslav Lánský, Jan Červinka, Otakar Vlačíha, Zdeněk Tauchman). Ani zde však reálně k poskytnutí finančních prostředků nedošlo, neboť stěžovatelka téhož dne (28. 12. 2012) uzavřela dohody o vzájemných zápočtech – v důsledku těchto dohod zanikl závazek stěžovatelky poskytnout úvěr společnosti PAPIRNY BRNO a.s. a KRPA PAPER a.s. zcela, společnosti KRPA FORM a.s. měla stěžovatelka po provedeném zápočtu uhradit částku 13 mil. Kč

a společnosti KRPA Holding CZ, a.s. částku 5 178 000 Kč (tato společnost byla zahrnuta do dohody o vzájemném zápočtu mezi stěžovatelkou a KRPA PAPER a.s.).

[43] Z výše popsaných kroků je zřejmé, že emise dluhopisů postrádala ekonomický smysl, kterým je především získání finančních prostředků z cizích zdrojů – dluhopisy nebyly nabízeny veřejně, emitované dluhopisy upisovaly stejné osoby, které vystupovaly ve statutárních/dozorčích orgánech stěžovatelky, její mateřské společnosti i v sesterských společnostech, přičemž tyto osoby měly pohledávky vůči původní lucemburské společnosti (které v červnu 2012 přešly na českou mateřskou společnost stěžovatelky), uzavíraly se stěžovatelkou smlouvy o půjčkách a ještě tentýž den smlouvy o třístranných zápočtech, v jejichž důsledku byly závazky KRPA Holding CZ, a.s. vůči těmto fyzickým osobám fakticky přeneseny na stěžovatelku. Tento krok v zásadě umožnil, aby jednotlivé fyzické osoby nehradily upisované dluhopisy přímými platbami, ale zápočty plynoucími právě z dříve uzavřených smluv. Stěžovatelka tak za podstatnou (převažující) část dluhopisů finanční prostředky vůbec nezískala. Byť v průběhu zejména daňového řízení ke zdaňovacím obdobím let 2012 až 2015, jichž se přímo týká zmiňovaný souběžně vydávaný rozsudek ve věci sp. zn. 5 Afs 111/2022, stěžovatelka tvrdila potřebu emitovat dluhopisy za účelem poskytnutí úvěrů dalším subjektům (KRPA FORM a.s., KRPA PAPER a.s. a PAPÍRNY BRNO a.s.), emisí dluhopisů tyto prostředky v deklarovaném objemu (140 mil. Kč) nezískala. Jelikož společně se smlouvami o úvěrech ze dne 28. 12. 2012 uzavřela dohody o vzájemných zápočtech závazků a pohledávek, byla naopak povinna uhradit společnosti KRPA FORM a.s. 13 mil. Kč a KRPA Holding CZ, a.s. částku 5 178 000 Kč.

[44] Nejvyšší správní soud tak souhlasí s hodnocením krajského soudu i žalovaného, že emise dluhopisů postrádala ekonomický smysl (fakticky k získání finančních prostředků nedošlo), navzdory formálnímu splnění podmínek zákona o daních z příjmů nebyl naplněn jeho účel. Zatížení stěžovatelky úroky vyplácenými jednotlivým fyzickým osobám, které dluhopisy nakoupily, tak nesledovalo naplnění smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podstatou tohoto ustanovení je to, že daňový subjekt může výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečíst od svých příjmů. I když stěžovatelka náklady spojené s emisí dluhopisů prokázala (k tomu doložila potřebné podklady), fakticky finanční prostředky v celkové výši emitovaných dluhopisů nezískala.

[45] Současně bylo naplněno rovněž kritérium subjektivní, neboť jednotlivé kroky učiněné v roce 2012, o kterých rozhodovaly v zásadě totožné fyzické osoby, které následně dluhopisy upisovaly (konkrétně převzetí závazků lucemburské společnosti českou společností KRPA Holding CZ, a.s., poskytnutí půjček fyzickými osobami, uzavření smlouvy o poskytnutí částky 120 600 000 Kč mateřské společnosti KRPA Holding CZ, a.s., dohody o třístranných zápočtech, jakož i hrazení emitovaných dluhopisů formou zápočtů), svědčí o cílené snaze stěžovatelky získat daňové zvýhodnění spočívající v uplatňování úroků z emitovaných dluhopisů jako výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[46] Pokud jde o tvrzení stěžovatelky, že emisí dluhopisů došlo k restrukturalizaci dluhu, rovněž v této části se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s hodnocením krajského soudu. Z popsaných kroků, jejich časové návaznosti i zapojení konkrétních fyzických osob (především Ing. Jaroslava Jiříčky, Heleny Kindlerové, Jana Červinky, Otakara Vlačíhy, Zdeňka Tauchmana a Jaroslava Lánského, kteří byli součástí všech transakcí) je zřejmé, že hlavním smyslem popsaných operací bylo skutečně daňové zvýhodnění spočívající v zatížení

pokračování

stěžovatelky nákladovými úroky z emitovaných dluhopisů. Zejména v průběhu daňového řízení ke zdaňovacím obdobím let 2012 až 2015 však stěžovatelka kladla důraz (vedle tvrzené finanční stabilizace skupiny – restrukturalizace dluhu) především na potřebu emise dluhopisů pro následné poskytnutí úvěrů v rámci skupiny, což ostatně uvedla již při zahájení daňové kontroly k těmto zdaňovacím obdobím.

[47] Otázku potřeby restrukturalizace dluhu přitom krajský soud neopomenul, jak stěžovatelka namítala v podané kasační stížnosti. Naopak – v bodech 55 a 56 napadeného rozsudku uvedenou námitku posoudil a výslovně uvedl, že tvrzení o potřebě restrukturalizovat dluh uvnitř skupiny nejsou způsobila vyvrátit závěry finančních orgánů. Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením krajského soudu souhlasí. V daném případě obsahuje daňový spis dostatek podkladů pro závěr, že hlavním účelem emise dluhopisů bylo získat daňové zvýhodnění, přičemž tento účel v porovnání s tvrzením o potřebě restrukturalizovat dluh je natolik neporovnatelně významnější, že tvrzený další účel zastihuje a marginalizuje, takže lze od něj při zkoumání hospodářského smyslu celé transakce odhlédnout (k tomu viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS). Stěžovatelka z emitovaných dluhopisů fakticky finanční prostředky nezískala a reálně úvěry sesterským společností neposkytla.

[48] Stěžovatelka v podané kasační stížnosti také namítala, že na ni správce daně přenesl důkazní břemeno, resp. že její důkazní povinnost zneužil v její neprospěch. To odůvodňovala tím, že poté, co byla vyzvána k prokázání svých tvrzení, vycházel správce daně v podstatě výlučně z podkladů, které sama předložila – z takto poskytnutých dokumentů dovodil správce daně zneužití práva, přičemž sám daňový spis o další podklady nedoplňoval. Již krajský soud však v napadeném rozsudku stěžovatelce vysvětlil, že správce daně postupoval zcela v souladu s daňovým řádem. Jelikož měl na počátku pochybnosti ohledně existence závazků z nesplacených cenných papírů lucemburské společnosti KRPA Holding S.A., požadoval po stěžovatelce prokázat reálný základ pro učiněné zápočty závazků a pohledávek (tj. existenci původních pohledávek fyzických osob, které byly následně započítávány). Na základě doložených dokumentů ověřil správce daně vznik závazků společnosti KRPA Holding S.A., jejich převod na společnost KRPA Holding CZ, a.s. a následný zápočet na úhradu půjček a dluhopisů. Jelikož měl správce daně existenci těchto závazků za prokázanou (o těchto závazcích již nepanovala pochybnost), nepožadoval po stěžovatelce prokazovat další skutečnosti. Dovodil však, že v daném případě došlo ke zneužití práva, neboť samotná emise korunových dluhopisů postrádala ekonomický smysl.

[49] Správce daně tak postupoval v souladu s daňovým řádem, když se následně (poté, co měl formálně náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za prokazané) zabýval oběma kritérii pro aplikaci principu zákazu zneužití práva, přičemž dovodil, že ke zneužití práva došlo. Důkazní břemeno, které tíží finanční orgány, nelze vnímat tak, že by měl správce daně povinnost vycházet pouze z těch dokumentů, které sám pro potřeby daňového řízení obstará, resp. že by nemohl vycházet z podkladů doložených daňovým subjektem. Naopak – všechny získané důkazy je správce daně povinen podle § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotit podle své úvahy, každý jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti, při tom musí přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Z hlediska i nyní projednávané věci je podstatné, že správce daně, resp. žalovaný na základě konkrétních skutečností obsažených

ve spise odůvodnili, v čem zneužití práva spatřovali a z čeho konkrétně naplnění kritérií pro aplikaci principu zákazu zneužití práva dovozovali.

[50] Správce daně tak učinil již v rámci daňové kontroly k DPPO ke zdaňovacím obdobím let 2012 až 2015, jichž se týká souběžně projednávaná věc sp. zn. 5 Afs 111/2022. Následně, v nyní posuzované věci týkající se zdaňovacích období let 2016 až 2018 vydal správce daně s odkazem právě na závěry zmiňované daňové kontroly výzvy stěžovatelce k podání dodatečných daňových přiznání v souvislosti s náklady na úroky z posuzovaných dluhopisů, které stěžovatelka uplatnila i v těchto zdaňovacích obdobích. V návaznosti na zamítavou odpověď stěžovatelky na tyto výzvy zahájil správce daně postupy k odstranění pochybností, v jejichž rámci byla stěžovatelka mj. vyzvána, aby se vyjádřila k pochybnostem správce daně o oprávněnosti zahrnutí úroků z dluhopisů hrazených zápočtem do daňových nákladů. Vzhledem k tomu, že na základě odpovědi stěžovatelky na tyto výzvy nebyly pochybnosti správce daně rozptýleny, dospěl správce daně k závěru, že ani v těchto zdaňovacích obdobích nelze uvedené náklady uznat a s těmito výsledky postupů k odstranění pochybností seznámil stěžovatelku. V návaznosti na to následně správce daně vydal výše uvedené dodatečné platební výměry, proti nimž podala stěžovatelka společné odvolání. V rámci odvolacího řízení pak žalovaný zaslal stěžovatelce sdělení dle § 115 odst. 2 daňového řádu, v němž stěžovatelku podrobně seznámil nejen se zjištěnými skutečnostmi, ale i se svým právním hodnocením a umožnil stěžovatelce se k těmto skutečnostem vyjádřit. Teprve poté, co stěžovatelka na tuto výzvu ve stanovené lhůtě nereagovala, přikročil žalovaný k vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

[51] Nedůvodná je tak rovněž námitka překvapivosti rozhodnutí žalovaného. Správce daně i žalovaný výslovně uvedli, že podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů považují formálně za splněné, náklady spojené s emisí a upisováním dluhopisů měli tedy za prokázané, avšak daňovou výhodu (spočívající ve snížení základu daně o nákladové úroky) poskytnout nemohli, neboť k jejímu získání došlo v důsledku zneužití práva. Důsledkem toho je, že finanční orgány nemohly zahrnout náklady na úroky z upsaných dluhopisů mezi výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, byť je měly formálně za prokázané. O skutečnosti, že rozhodnutí žalovaného nebylo pro stěžovatelku překvapivé, ostatně svědčí i její argumentace obsažená v podané žalobě i samotné kasační stížnosti, v nichž závěry o zneužití práva rozporovala. Žalovaný i krajský soud hodnotili všechny důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, nikoli selektivně, jak namítala stěžovatelka.

[52] Zcela nepřípadná je pak v nyní posuzované věci stížní námitka porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaným, kterou stěžovatelka pouze mechanicky okopírovala ze své kasační stížnosti v souběžně projednávané věci sp. zn. 5 Afs 111/2022 (obě kasační stížnosti jsou identické, včetně v nynější věci chybných odkazů na příslušné pasáže rozsudku krajského soudu), aniž by zohlednila opakovaně zdůrazňovanou skutečnost, že v nynějším případě žalovaný naopak výslovně dle § 115 odst. 2 daňového řádu postupoval.

[53] Nejvyšší správní soud rovněž neshledal porušení principu plné jurisdikce, jehož podstata spočívá v tom, že krajský soud není při přezkumu správního rozhodnutí vázán skutkovými závěry správních orgánů. Podstatné přitom je, že krajský soud hodnotil správnost a úplnost skutkových zjištění žalovaného a správce daně nezávisle (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006-99, publ. pod

pokračování

č. 1275/2007 Sb. NSS). Skutečnost, že se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného, o porušení principu plné jurisdikce nevypovídá.

[54] Závěry o zneužití práva nevyvrací ani namítaná možnost financovat podnikání prostřednictvím spojených osob, které jsou současně samostatnými subjekty práva. V daném případě totiž nebylo stěžovatelce vytykáno, že své podnikání financuje prostřednictvím spojených osob, ale to, že smysl emise dluhopisů, tj. získání finančních prostředků z externích zdrojů, vůbec naplněn nebyl; jednání stěžovatelky související s emisí dluhopisů fakticky nesměřovalo ke skutečné ekonomické činnosti, ale bylo od počátku motivováno především dosažením daňového zvýhodnění – v této části je nutné znovu zdůraznit, že k faktickému poskytnutí finančních prostředků společností KRPA FORM a.s., KRPA PAPER a.s. a PAPIRNY BRNO a.s., které by odpovídalo posuzované emisi dluhopisů, nedošlo.

[55] Úspěšná nemůže být ani námitka týkající se dvojího zdanění, resp. nedostatečného odůvodnění rozsudku krajského soudu, který konstatoval, že k získání daňové výhody došlo u stěžovatelky i u jednotlivých fyzických osob zároveň. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je zřejmé, že se při posouzení věci samé nijak nezabýval daňovými povinnostmi jednotlivých osob – upisovatelů dluhopisů. Krajský soud v závěru napadeného rozsudku konstatoval toliko to, že *„provázanost uvedených osob tak umožnila jednání, které vedlo k umělému zadlužení žalobce za účelem snížení jeho daňového zatížení a současně k nezdanění příjmů těchto fyzických osob“*. Toto konstatování však pouze připomíná skutečnost, že v rozhodné době bylo zdanění úrokového příjmu z korunových dluhopisů rovno 0 Kč, neboť základ daně byl stanovován za každý jednotlivý dluhopis a zaokrouhloval se na celé koruny dolů.

[56] Jako nepřipustnou lze hodnotit námitku týkající se tvrzeného nezákonného rozlišování mezi úhradou dluhopisů formou zápočtu a jejich úhradou platbou na účet. Přestože se stěžovatelka i této otázky dotkla v žalobě, nejednalo se o argumentaci v tom smyslu, v jakém ji předestírá v podané kasační stížnosti. Stěžovatelka totiž v žalobě nenamítala, že by rozlišování obou typů splnění závazku vedlo k porušení zásady daňové rovnosti. Z tohoto důvodu se krajský soud v napadeném rozsudku věnoval uplatněným nákladům na úroky z dluhopisů pouze v rozsahu, v jakém byly tyto dluhopisy hrazeny zápočty a v jakém je tedy finanční orgány zpochybnily. A ze stejného důvodu nemůže nyní Nejvyšší správní soud podrobně posuzovat to, na čem rozhodnutí krajského soudu nebylo založeno, neboť to stěžovatelka v řízení před krajským soudem nenamítala, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[57] Nad rámec uvedeného však Nejvyšší správní soud dodává, že žalovaný i krajský soud hodnotili všechny skutečnosti doprovázející sporné transakce celistvě a popsali, v čem spatřují účelové jednání stěžovatelky. Z tohoto pohledu nelze přistoupit na argumentaci stěžovatelky, která fakticky popírá výše popsanou účelovost s tím, že jde výlučně o otázku posouzení způsobu splnění závazku. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že finanční orgány i krajský soud dostatečným způsobem popsaly skutečnosti svědčící o naplnění objektivního i subjektivního kritéria testu zneužití práva.

V. Závěr a náklady řízení

[58] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[59] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první za použití § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšné stěžovatelce právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 15. srpna 2023

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu