



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci

žalobkyně: **TopChance s.r.o.**, IČO: 28884167
sídlem Bořanovická 318/13, 182 00 Praha 8
zastoupená advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2020, č. j. 31373/20/5200-11434-707603,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 4. 11. 2020 domáhala u Městského soudu v Praze (dále jen „soud“) přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 1. 9. 2020, č. j. 31373/20/5200-11434-707603 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně podané dne 16. 5. 2019 pod č. j. 4771276/19, doplněné dne 10. 6. 2019 pod č. j. 5364898/19 a dne 11. 7. 2019 pod č. j. 6079297/19 (dále jen „odvolání“) a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 4. 2019, č. j. 3804927/19/2008-52523-110946 za zdaňovací období roku 2014, č. j. 3805538/19/2008-52523-110946 za zdaňovací období roku 2015 a č. j. 3805899/19/2008-52523-110946 za zdaňovací období roku 2016 (dále jen „platební výměry“).
2. Platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“).

II. Napadené rozhodnutí

3. Proti platebním výměrům podala žalobkyně v zákonné lhůtě odvolání, kterým, *první odvolací námitkou* namítala, že správce daně nereagoval ve zprávě o daňové kontrole č. j. 23258/19/2201-60563-306402 (dále jen „zpráva o DK“), projednané s žalobkyní dne 27. 3. 2019 (protokol č. j. 556830/19/2201-62563-306402) na její námitky, uvedené ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a omezil se na paušální vyjádření, ze kterých nevyplývá, jakými úvahami byl správce daně při formulaci svých závěrů veden, resp. závěry správce daně byly a priori vždy v neprospěch daňového subjektu.
4. Ve *druhé odvolací námitce* žalobkyně uvedla, že důkazní břemeno, které tížilo daňový subjekt, unesla, a vzhledem k okolnosti, že se správce daně snažil navodit v rámci dokazování tzv. zneužití práva, pak správce daně obrácené důkazní břemeno neunesl. Žalobkyně je přesvědčena, že důkazní břemeno leží výlučně na správci daně a odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č. j. 9 Afs 38/2012-40, ve kterém NSS konstatoval, že daňové řízení je zatíženo vadou, protože správce daně důkazní prostředky pouze zpochybnil, jestliže je označil za nevěrohodné a neprůkazné, ale nezkoumal dostatečně relevantní skutečnosti, na základě kterých by mohl tvrzení daňového subjektu vyvrátit.
5. Ve *třetí odvolací námitce* žalobkyně konstatovala, že pokud jde o samotné emisní podmínky a smlouvy o úpisu dluhopisů, splnila veškeré právní podmínky. Správce daně dle žalobkyně dokonce ani nerozporuje, že by nebyly splněny právní podmínky pro emisi a vydání dluhopisů. Tvrzení správce daně, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění emise dluhopisů, neodpovídá spisovému materiálu. Dle žalobkyně bylo doloženo, že k emisi dluhopisů skutečně došlo a že se tak stalo v souladu s právními předpisy. Žalobkyně dále

namítala, že správce daně postavil své závěry na odlišném hodnocení skutkových zjištění, tj. na jedné straně tvrdil, že nebylo prokázáno faktické uskutečnění emise dluhopisů, a na druhé straně, že nebyla prokázána ekonomická podstata celé transakce.

6. *Čtvrtou odvolací námitkou* žalobkyně zpochybnila dostatečnost zjištění skutkového stavu, když správce daně tvrdil, že žalobkyně snad podvedla banku, když vydala dluhopisy již v prosinci 2012, přestože v dohodách o podřízenosti dluhopisů uzavřené dne 7. 2. 2013 mezi každým ze společníků žalobkyně, úvěrující Bankou a žalobkyní (dále jen „dohody“) bylo uvedeno, že emise dluhopisů bude teprve uskutečněna. Dle žalobkyně Komerční banka a.s. (dále jen „banka“), věděla, že může dojít k upsání dluhopisů před uzavřením dohod a správce daně rozporuje něco, co banka ani žalobkyně nemají mezi sebou za sporné. Pokud by žalobkyně chtěla před bankou něco skrývat, tak by zejména nezveřejňovala účetní závěrky ve sbírce listin.
7. Žalobkyně dále v *páté odvolací námitce* konstatovala, že nesouhlasí s hodnocením důkazních prostředků správcem daně, konkrétně namítala, že správce daně podle vlastní úvahy upravoval důkazní situaci, protože nevěřil vyjádření notáře, podle kterého k úřednímu ověření podpisů došlo. Dle žalobkyně nelze aprobovat postup správce daně, který provedl předběžnou selekci důkazních prostředků a jednotlivých tvrzení podle vlastních kritérií a tímto způsobem podle vlastní úvahy a volby upravil důkazní situaci, případně z daných důkazů preferoval ty, které potvrzují jím zvolenou skutkovou verzi, tzn., že údajně nedošlo k emisi dluhopisů. K tomu dále žalobkyně namítala, že nebyla o jednání s notářem vyrozuměna, a tudíž nemohla klást svědkovi otázky.
8. V *šesté odvolací námitce* žalobkyně uvedla, že pokud by jediným záměrem byla transformace dluhu žalobkyně vůči společníkům, je naopak nelogické, proč by nedošlo k transformaci celého dluhu, neboť po vydání dluhopisů nadále existovaly půjčky ve výši 1 700 000 Kč. Tento důvod dle žalobkyně správce daně zcela opomíjí, neboť emise byla od počátku plánovaná na 20 000 000 Kč, neboť to byla i nabízená cena za akvizici FVE Třebíč s.r.o. (dále jen „FVE“). Dále k uvedenému žalobkyně namítala, že správce daně na str. 21, bod 4 zprávy o DK uvedl tendenční, spekulativní a nepřezkoumatelné tvrzení, když uvedl, že „nemůže být pochyb o tom, že k popisovanému zefektivnění kapitálové struktury mohlo dojít pouze díky rentabilnímu podnikání“.
9. V *sedmé odvolací námitce* žalobkyně konstatovala, že se správce daně snažil navodit dojem, že žalobkyně snad o žádnou FVE neměla zájem, žádné náklady na technický audit předmětné FVE nevynaložila, či o koupi FVE ani nejednala, proto v doplnění odvolání ze dne 11. 7. 2019 navrhla výslech svědka Ing. Tomáše Opatrného, jednatele společnosti CDA, s.r.o., která vedla jednání o prodeji (dále jen „CDA“), aby objasnil a potvrdil, že mezi CDA a žalobkyní probíhala jednání o koupi FVE; výpověď svědka je zaznamenána v protokole č. j. 193644/19/2201-62563-306402.
10. V poslední, *osmé odvolací námitce* žalobkyně brojila proti povinnosti hradit penále, neboť nebyla před zahájením daňové kontroly vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 DŘ. Absence takové výzvy má dle žalobkyně za následek absenci povinnosti hradit penále, což dle jejího názoru vyplývá z rozsudku NSS ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-32. Závěrem odvolání žalobkyně navrhla, aby žalovaný podanému

odvolání v plném rozsahu vyhověl, případně změnil platební výměry dle argumentace uvedené v odvolání.

11. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 4. 9. 2020. K *první odvolací námitce* žalovaný předně uvedl, že správce daně na vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění ve zprávě o DK reagoval, a to v části nazvané „Stanovisko správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění za zdaňovací období roku 2014, roku 2015 a roku 2016“ (str. 19–25 zprávy o DK). V bodech 1–7 jsou uvedena věcná odůvodnění správce daně, ve kterých jsou dle názoru žalovaného dostatečně určité a srozumitelně popsány úvahy správce daně ohledně vypořádání se s uplatněnými námitkami, jakož i důvody, pro které správce daně setrval na závěru o neprokázání daňové účinnosti úroků z dluhopisů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
12. Ke *druhé odvolací námitce* žalovaný poukázal na skutečnost, že důkazní břemeno přechází na správce daně v souvislosti s institutem „zneužití práva“, který je aplikován v případech, kdy přes formální splnění daňových pravidel je jediným výsledkem provedených transakcí získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí je v rozporu s cílem sledovaným zákonnými ustanoveními. Jedná se tedy o úkon, který nemá jiný hospodářský účel než snížení daňové povinnosti. V nyní posuzovaném případě se však o tento institut nejedná, neboť daňová povinnost byla doměřena podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Aplikace zneužití práva nemůže totiž předcházet aplikaci standardních forem postižení závadného jednání. Přednost tak vždy dostanou instrumenty v podobě psaného textu zákona včetně standardních interpretačních metod výkladu zákonného textu. Zneužití práva totiž nastává až v případě, kdy jsou formálně splněny veškeré podmínky požadované právním řádem pro určité jednání, ale materiální výsledek tohoto jednání je v rozporu se smyslem a s účelem právní úpravy. Tato situace však v daném případě nenastala, žalobkyně nenaplnila již základní podmínku stanovenou v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
13. Ke *třetí odvolací námitce* žalovaný uvedl, že podle postoupeného spisového materiálu správce daně nerozporoval právní podmínky pro vydání a emisi dluhopisů ani netvrdil, že dluhopisy neexistovaly. Správce daně uzavřel, že emise dluhopisů neproběhla tak, jak žalobkyně tvrdila, protože žalobkyní překládané důkazní prostředky obsahují protichůdné údaje a ve vzájemné souvislosti nevypovídají přesvědčivě a jednoznačně o tom, v jakém okamžiku k uskutečnění emise dluhopisů došlo. Dle názoru žalovaného se závěry uvedené ve zprávě o DK nevyklučují – neprokázání jednoznačného okamžiku faktického uskutečnění emise dluhopisů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neznamená, že správce daně nemůže konstatovat, že následně nebyla prokázána ani ekonomická podstata transakce, jestliže to z daňového řízení vyplynulo. Žalovaný následně uvedl, že na základě této námítky korigoval závěr správce daně v tom, že primární důvod pro vydání platebních výměrů je nesplnění podmínek daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, s čímž byla žalobkyně seznámena písemností č. j. 16409/20/5200-11434-707603.
14. Ke *čtvrté odvolací námitce* žalovaný uvedl, že skutečnost, že k emisi dluhopisů jako takové došlo, není mezi účastníky sporná. Pro posouzení daňové účinnosti nákladových úroků z dluhopisů uplatněných ve zdaňovacích obdobích 2014-2016 není rozhodná skutečnost, zda dluhopisy byly vydány dne 20. 12. 2012 (tedy ještě v roce 2012, jak tvrdila žalobkyně) nebo mezi dnem 7. 2. 2013 a 11. 2. 2013, jak vyplývá z dohod uzavřených s bankou. Skutečnost, zda nastal okamžik emise dluhopisů koncem roku 2012 nebo v roce 2013 je rozhodný toliko

pro aplikaci zvýhodněného režimu při zaokrouhlování a žalovaný je proto toho názoru, že zjištěný skutkový stav pro učinění závěru o neprokázání oprávněnosti uplatnění nákladových úroků podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů postačoval.

15. K *páté odvolací námitce* žalovaný poznamenal, že na základě provedených zjištění není pochyb o tom, že dluhopisy vydány byly. V průběhu daňového řízení však nebylo postaveno najisto, kterého konkrétního dne k emisi dluhopisů došlo, neboť předložené důkazní prostředky se v tomto údaji rozcházejí. Důvodem doměření daně v dané věci je však skutečnost, že žalobkyně emisí dluhopisů fakticky nezískala žádné finanční zdroje. Dle názoru žalovaného je tedy hodnocení notářského ověření listin správcem daně vzhledem k důvodu doměření daně skutečností nerelevantní.
16. K *šesté odvolací námitce* žalovaný konstatoval, že vzhledem k závěru o důvodu doměření daně v dané věci podle 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který žalovaný opírá o skutečnost, že žalobkyni nebyly fakticky poskytnuty žádné finanční prostředky, považuje žalovaný tuto námitku za irelevantní.
17. K *sedmé odvolací námitce* žalovaný uvedl, že z provedené svědecké výpovědi vyplývá, že jednání mezi CDA a žalobkyní o koupi FVE probíhala v roce 2012 a pokračovala i v roce 2013. Pokud jde o skutečnost, že k odmítnutí původní nabídky došlo neformálně ještě před 20. 12. 2012, tato skutečnost svědeckou výpovědí prokázána nebyla, neboť svědek toto připustil pouze jako jednu z možností. Na základě výše uvedeného není tedy zřejmé, proč žalobkyně již dne 20. 12. 2012 provedla plné splacení dluhopisů započtením závazků vůči společníkům a připravila se tak o možnost financovat nákup FVE z prostředků získaných prodejem dluhopisů, když jednání o FVE evidentně pokračovala. Žalovaný proto konstatuje, že tvrzení žalobkyně o tom, že primárním důvodem emise dluhopisů bylo získání finančních prostředků pro plánovanou akvizici FVE nebylo svědeckou výpovědí prokázáno.
18. K poslední, *osmé odvolací námitce* žalovaný uvedl, že v projednávaném případě zahájil správce daně u žalobkyně kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016. Z postoupeného spisového materiálu nevyplývá, že by ještě před okamžikem zahájení této daňové kontroly správce daně disponoval důvodnými důkazy či indiciemi, ze kterých by vyplynul předpoklad, že daň bude stanovena odlišně. Správce daně nedisponoval skutečnostmi, které by odůvodňovaly předpoklad doměření daně. Z tohoto důvodu nemohl správce daně postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vydat výzvy k podání dodatečného daňového přiznání.

III. Žaloba

19. Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně včasnou žalobu, neboť byla přesvědčena, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné a nezákonné.
20. *První žalobní námitkou* žalobkyně namítala, že žalovaný jednoznačně neuvedl, na základě jakého důvodu doměřil daň. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podle žalobkyně sice tvrdí, že primárním důvodem doměření daně je aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy, že nebylo prokázáno, že hrazený úrok z dluhopisů splňuje podmínku daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, avšak z větší části se v napadeném

rozhodnutí zabývá též zcela jinými okolnostmi (např. rovněž otázkou ověřování podpisů listin souvisejících s emisí dluhopisů a stanoviskem notářské kanceláře, okolnostmi stran emise dluhopisů apod.), čímž činí napadené rozhodnutí nepřehledným, matoucím a nepřezkoumatelným. Dále žalobkyně napadá, že byla nucena vycházet ze závěrečných tvrzení žalovaného, kterými se dle jejího názoru snažil „zpevnit“ odůvodnění napadeného rozhodnutí; tyto jeho závěry jsou však v rozporu s jinými tvrzeními žalovaného. Žalovaný totiž v bodě [120] napadeného rozhodnutí deklaroval, že „skutečnost, že k emisi dluhopisů došlo, není sporná“, avšak v bodě [146] napadeného rozhodnutí najednou tvrdí, že „odvolatel neprokázal, že emise dluhopisů proběhla tak, jak ji deklaroval“. Dále žalovaný v bodech [88] či [107] napadeného rozhodnutí konstatoval, že „primární důvod pro vydání dodatečných platebních výměrů je nesplnění podmínek daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů“. I proto jsou následné závěry žalovaného v bodech [144] až [146] rozporné.

21. *Druhou žalobní námitkou* žalobkyně namítala, že žalovaný nedostatečným způsobem zjistil faktický skutkový stav věci, když uvedl, že není sporná skutečnost, že k emisi dluhopisů došlo, avšak dle jeho názoru není rozhodné, zda se tak stalo v roce 2012 či 2013. Žalobkyně však zdůrazňuje, že ještě před tím, než žalovaný započne posuzovat další skutková zjištění, musí být postaveno na jisto, kdy došlo k emisi dluhopisů, neboť s tím souvisí mj. i aplikace konkrétní právní úpravy a další okolnosti. Pokud sám žalovaný v bodě [33] napadeného rozhodnutí deklaruje, že „při posouzení daňové relevance úroků z dluhopisů je podstatnou okolností faktická právní existence dluhopisů z pohledu emitenta“, nemůže následně na zjištění této okolnosti rezignovat.
22. Žalobkyně ve *třetí žalobní námitce* zdůraznila, že žalovaný aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na předmětnou věc nikterak nerozvádí a omezil se toliko na jednověté konstatování, že nebylo prokázáno, že finanční prostředky byly daňovému subjektu poskytnuty, a proto cena za jejich poskytnutí nemůže být daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
23. Ve *čtvrté žalobní námitce* žalobkyně zpochybnila závěr žalovaného, že pouhá změna právního titulu (právního důvodu) reálně a prokazatelně poskytnutých finančních prostředků, kdy právní titul v podobě půjčky byl nahrazen právním titulem v podobě dluhopisů, má údajně „automaticky“ za následek nemožnost daňové uznatelnosti souvisejících úroků z poskytnutých finančních prostředků. Takové tvrzení je zcela nesprávné, odporující nejen ekonomické logice a zcela v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný dle žalobkyně při svých tvrzeních o neposkytnutí finančních prostředků zcela opomíjí, že upisovatelé dluhopisů finanční prostředky žalobkyni poskytli, a to ve formě jednotlivých půjček v letech 2009 až 2010. Smlouvy o půjčce tak byly původními právními tituly (důvody) poskytnutí finančních prostředků. Dle žalobkyně tak není pravdou, že by nedošlo k fyzickému toku finančních prostředků od upisovatelů žalobkyni. Žalobkyně tedy uzavírá, že žalovaný nesprávným a nezákonným způsobem aplikuje § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když odmítá uznat žalobkyni uhrazené úroky za reálně poskytnuté finanční prostředky od věřitelů na provozování ekonomické činnosti žalobkyně jako daňově uznatelné, a to pouze na základě změny právního titulu (důvodu), tj. že pohledávka věřitelů odpovídající poskytnutým finančním prostředkům již není inkorporována ve smlouvě o půjčce, ale v korporátním dluhopisu. Takovýto výklad však z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nevyplývá; napadené rozhodnutí je tak dle žalobkyně nezákonné.

24. *Pátou žalobní námitkou* žalobkyně namítla, že žalovaný v bodě [128] napadeného rozhodnutí konstatuje, že „*odvolatel v průběhu kontroly své tvrzení o tom, že primárním důvodem emise bylo získání finančních prostředků pro plánovanou akvizici FVE Třebíč s.r.o., neprokázal*“. Z provedených důkazů však jednoznačně vyplývá, že právě možnost pořízení FVE Třebíč, ať už ve formě podílu či samotného majetku, byla po několik měsíců roku 2012 předmětem obchodních jednání mezi žalobkyní a společností CDA a že k financování této akvizice měly být využity právě korporátní (korunové) dluhopisy. Žalobkyně uvedla, že korporátní dluhopisy byly nabízeny nejen pozdějším upisovatelům, ale i dalším osobám, což vyplývá například i z předloženého memoranda mezi žalobkyní a společností Mareka services s.r.o., ze kterého jednoznačně vyplývá, že společnosti Mareka services s.r.o. byla žalobkyní nabídnuta participace na emisi dluhopisů. Navíc, svědek pan Ing. Tomáš Opatrný například na otázku č. 17 položenou mu v rámci jeho svědecké výpovědi stran financování podílu či majetku FVE Třebíč jednoznačně sdělil, že k financování této akvizice mělo na straně žalobkyně dojít vydáním dluhopisů. Rovněž ze zápisu z valné hromady konané v září 2012 jednoznačně vyplynulo, že dluhopisy budou vydány za účelem úhrady kupní ceny. Tvrzení žalovaného o tom, že nebyl prokázán primární důvod emise dluhopisů, je tak dle žalobkyně nepravdivé a v rozporu s provedenými důkazy. Nadto žalobkyně uvedla, že pokud by jediným záměrem emise dluhopisů byla transformace dluhu žalobkyně vůči bývalým společníkům, je naopak nelogické, proč by nedošlo k transformaci celého dluhu z půjček, neboť po emisi dluhopisů nadále existovaly půjčky ve výši cca 1 700 000. Kč. Tento důvod orgány finanční správy zcela opomíjí, přestože ze spisového materiálu vyplývá, že emise dluhopisů byla od počátku plánovaná na 20 000 000 Kč, neboť to byla i nabízená cena za akvizici nové FVE. Příčinná souvislost mezi jednáním o akvizici nové FVE (doložené značným množstvím důkazů) a plánovanou emisí korporátních dluhopisů je tak zcela zřetelná. Avšak i přesto žalovaný neustále opakuje, že nebylo prokázáno tvrzení o primárním důvodu emise dluhopisů.
25. *V šesté žalobní námitce* žalobkyně uvedla, že žalovaný provádí předběžnou selekci důkazů a jednotlivých tvrzení či skutečností vyplývajících z provedených důkazů podle vlastních kritérií a tímto způsobem podle vlastní úvahy a volby upravuje důkazní situaci, případně z daných důkazů a skutečností a priori preferuje ty, které potvrzují jím zvolenou skutkovou verzi, resp. i když důkazy jsou ve prospěch žalobkyně, žalovaný přesto tvrdí opak či jednotlivé skutečnosti relativizuje. Takový postup žalovaného je dle žalobkyně nezákonný. Argumentace žalovaného v bodech [113] a násl. napadeného rozhodnutí tak spíše směřuje k doměření daně tzv. za každou cenu, než k objektivnímu zhodnocení (přímých i nepřímých) důkazů samostatně i ve vzájemné souvislosti v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.
26. *Sedmou žalobní námitkou* žalobkyně namítala, že obsahem napadeného rozhodnutí a platebních výměrů je i její povinnost uhradit penále. V této souvislosti žalobkyně zdůraznila, že nebyla před zahájením daňové kontroly vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Absence takové výzvy ze strany správce daně má totiž za následek absenci povinnosti hradit penále, jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018–32.
27. Na základě výše uvedeného proto žalobkyně navrhovala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

28. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 16. 12. 2020 k *první žalobní námitce* konstatoval, že primárním důvodem doměření daně v této věci je nesplnění podmínek daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů - viz odst. [88] napadeného rozhodnutí. Žalovaný v tomto korigoval původní závěr správce daně. Co se týče dalších skutečností uvedených v napadeném rozhodnutí, na které poukazuje žalobkyně, pak k těmto žalovaný uvádí, že v napadeném rozhodnutí se komplexně zabýval jak námitkami a argumentací žalobkyně, tak i jednotlivými skutečnostmi, které v průběhu řízení vyšly najevo, a s těmito se vypořádal, resp. uvedl svou správní úvahu a tyto zhodnotil. Pokud žalovaný naznal, že některé skutečnosti jsou pro toto řízení irelevantní nebo nepodstatné, pak toto nepochybně nezakládá nezákonnost nebo nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí. K tvrzenému rozporu jednotlivých bodů napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v odst. [144] napadeného rozhodnutí se uvádí: „...nebylo prokázáno, že finanční prostředky byly daňovému subjektu poskytnuty, a proto nemohly být použity v rámci podnikatelské činnosti daňového subjektu, která by směřovala k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů“, přičemž v odst. [88] napadeného rozhodnutí se uvádí: „...Za zásadní skutečnost svědčící pro závěr, že nebyly splněny podmínky daňové uznatelnosti podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pokládá odvolací orgán skutečnost, že faktický tok finančních prostředků, tj. v tomto případě finanční plnění, za které upisovatel dluhopisů očekával protiplnění ve formě úroku, nebyl prokázán, neboť je zcela zřejmé, že zdroje k podnikatelské činnosti emitent fakticky nezískal. Fakticky došlo pouze k náhradě jedné formy poskytnutí finančních prostředků (úvěru) jinou formou poskytnutí finančních prostředků (dluhopisy).“ Dle žalovaného je z uvedeného zřejmé, že tyto závěry si neodporují, právě naopak. Rovněž v odst. [120] napadeného rozhodnutí je uvedeno, že skutečnost, že k emisi dluhopisů došlo, není sporná a v odst. [146] se uvádí, že žalobkyně neprokázala, že emise dluhopisů proběhla tak, jak ji deklarovala. Jedno přitom nepopírá druhé. Skutečnost, že k emisi „došlo“ neznamená, že tato emise proběhla tak, jak tvrdila žalobkyně. V průběhu daňového řízení totiž nebylo nadevší pochybnost postaveno najisto, kterého dne došlo k emisi dluhopisů, neboť předložené důkazní prostředky se v tomto údaji rozcházejí (odst. [125] napadeného rozhodnutí). Žalovaný opakovaně uvádí, že má za to, že je zřejmé, na základě jakého důvodu daň z příjmu doměřil. Žalovaný v dané věci korigoval závěr správce daně v tom, že primární důvod pro vydání dodatečných platebních výměrů je nesplnění podmínek daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení a posouzením věci žalovaným byla přitom žalobkyně řádně obeznámena rovněž seznámením (č. j. 16409/20/5200-11434-707603 ze dne 7. 5. 2020).
29. Ke *druhé žalobní námitce* žalovaný upozornil, že pro posouzení daňové účinnosti nákladových úroků z dluhopisů uplatněných ve zdaňovacích obdobích 2014-2016 není rozhodná skutečnost, zda dluhopisy byly vydány dne 20. 12. 2012 nebo na počátku roku 2013. Skutečnost, zda nastal okamžik emise dluhopisů koncem roku 2012 nebo v roce 2013 je rozhodný jen pro aplikaci zvýhodněného režimu při zaokrouhlování. Ustanovení § 36 zákona o daních z příjmů týkající se zvláštní sazby daně pro poplatníky, jejíž srážku je povinen podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů provést plátce nebylo předmětem vedeného daňového řízení.
30. Ke *třetí žalobní námitce* žalovaný konstatoval, že napadené rozhodnutí řádně odůvodnil a pouhá skutečnost, že žalobkyni není zřejmé, na základě jakého důvodu byla daň doměřena

(přestože toto je v napadeném rozhodnutí nepochybně řádně uvedeno), nemůže jít k tíži žalovaného. Žalovaný zdůraznil, že ke zkrácení práv žalobkyně v daňovém řízení nedošlo a uvedené námitky jsou nedůvodné.

31. Ke *čtvrté žalobní námitce* žalovaný zopakoval, že jak již uvedl v odst. [57] napadeného rozhodnutí, rozhodné je, zda žalobkyně splnila podmínky dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. zda jí náklady skutečně vznikly a zda v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázala, že je tvrzeným způsobem vynaložila; jako daňově účinné lze ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uznat pouze prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Faktický tok finančních prostředků, tj. finanční plnění, za které upisovatel dluhopisů očekával protiplnění ve formě úroku, přitom zde nebyl prokázán, neboť zdroje k podnikatelské činnosti emitent fakticky nezískal. Fakticky došlo pouze k náhradě jedné formy poskytnutí finančních prostředků (úvěru) jinou formou poskytnutí finančních prostředků (dluhopisy). Pouze za situace, kdy úroky z emitovaných cenných papírů představují náklad na pořízení finančních prostředků, a kdy je současně těmito finančními prostředky, získanými emisí dluhopisů, hrazena věc sloužící k podnikání (tj. k zajištění zdanitelných příjmů), jsou úroky z dluhopisů daňově uznatelným nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, nejsou-li z daňově uplatnitelných nákladů zákonem výslovně vyloučeny. Dané dluhopisy byly přitom uhrazeny započtením. Původní půjčky společníků byly pouze nahrazeny dluhopisy se stejnou splatností, ale s vyšším úrokem. Žalobkyně žádný nový finanční zdroj nezískala a posuzované úroky tak nepředstavují cenu za poskytnutí finančního zdroje (cenu peněz). Důvodem doměření daně z příjmu v dané věci je tedy skutečnost, že žalobkyně emisí dluhopisů žádné finanční zdroje fakticky nezískala (odst. [90] a [88] napadeného rozhodnutí). Žalovaný vyjádřil své pochybnosti ve výzvě k prokázání skutečností č. j. 149351/18/2203-60561-30402 vydané dne 21. 2. 2018 ve vazbě na § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V podrobnostech lze odkázat na uvedenou výzvu, příp. na zprávu o DK na str. 6. Žalovaný měl pochybnosti o tom, „*zda byl v předmětných zdaňovacích obdobích správně vykázán výsledek hospodaření*“, dále měl pochybnosti o „*ekonomické podstatě celé transakce z pohledu přínosu emise dluhopisů*“ a dále také o tom, „*k dosažení jakých zdanitelných příjmů mělo vydání předmětných dluhopisů vést*“. Z uvedeného je zcela jednoznačně zřejmé, že žalovaný své důkazní břemeno ohledně pochybností o žalobkyni zaúčtovaných nákladových úrocích unesl.
32. K *páté žalobní námitce* žalovaný konstatoval, že předložené důkazy sice dokládají, že znění smluvní dokumentace se projednávalo s bankou už v listopadu 2012, vypovídá však pouze o tom, že banka se účastnila dílčích kroků, které bezprostředně souvisely s tím, že si vymínila doložku „*podřazenosti dluhopisů*“. Z předložených důkazních prostředků nevyplývá, že banka zpracovávala právní dokumentaci týkající se emise dluhopisů komplexně, stejně z nich nevyplývá jednoznačný okamžik uskutečnění emise. Dále viz odst. [111] až [120] napadeného rozhodnutí. Žalovaný dále opakovaně odkázal na odst. [140] napadeného rozhodnutí, ze kterého vyplývá, že odvolatel v průběhu kontroly své tvrzení o tom, že primárním důvodem emise bylo získání finančních prostředků pro plánovanou akvizici FVE Třebíč s.r.o., neprokázal.
33. K *šesté žalobní námitce* žalovaný uvedl, že při dokazování postupoval zcela v souladu s daňovým řádem, přičemž v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu zhodnotil důkazy podle své úvahy, přičemž posoudil každý důkaz jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti, přičemž bylo přihlédnuto ke všem relevantním skutečnostem, které vyšly v řízení najevo.

Nesouhlas žalobkyně se závěrem správce daně v této věci nemůže být spojován s porušením zákona. Správce daně přitom zde toliko konstatoval, že z předložených důkazů vyplývalo, že jednání s CDA probíhala ještě v roce 2013 (viz odst. [84] a [85] napadeného rozhodnutí). Z provedené svědecké výpovědi Ing. Opatrného dle názoru žalovaného vyplývá, že jednání mezi CDA a žalobkyní o koupi FVE Třebíč s.r.o. probíhala v roce 2012 a pokračovala i v roce 2013. Pokud jde o skutečnost, že k odmítnutí původní nabídky došlo neformálně ještě před 20. 12. 2012, tato skutečnost svědeckou výpovědí prokázána nebyla, neboť svědek toto připustil pouze jako jednu z možností, nikoliv jako skutečnost. Svědecká výpověď tak nepostavila na jisto konkrétní datum odmítnutí nabídky. Žalovaný námitku ohledně doměření daně tzv. za každou cenu rovněž odmítl. Z napadeného rozhodnutí je dle žalovaného zřejmé, jak byly jednotlivé důkazy zhodnoceny a posouzeny a na základě jakých skutečností bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí. Žalovaný postupoval zcela v souladu s právními předpisy.

34. K poslední, *sedmé žalobní námitce* žalovaný uvedl, že správce daně daňovou kontrolu zahájil za účelem kontroly daně z příjmu právnické osoby za předmětná zdaňovací období. Při zahájení této kontroly správcem daně nebyl důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Uvedené vyplynulo až z dokazování provedeného v rámci daňové kontroly. Z tohoto důvodu nemohl správce daně postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu a vydat výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Taktéž žalobkyně neuvádí žádné konkrétní důvody ani nepředkládá žádné důkazy potvrzující její tvrzení.
35. Ve zbytku žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou.

V. Jednání před soudem

36. Při jednání konaném dne 16. 8. 2023 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích.
37. Právní zástupkyně žalobkyně v podrobnostech odkázala na obsah žaloby. Vyzdvihla, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné a nezákonné. Zdůraznila, že v daném sporu jde o daňovou uznatelnost úroků z korunových dluhopisů, nejedná se o zneužití práva, to ostatně žalovaný ani netvrdí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatuje toliko to, že žalobkyně údajně neprokázala, že by měla právo na daňovou uznatelnost nákladů, které souvisely s hrazením úroků z těchto dluhopisů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný svůj závěr postavil na nesprávné konstrukci, že v daném případě nebylo prokázáno, že došlo k faktickému poskytnutí finančních prostředků a že daňová uznatelnost úroků, které plynou z korunových dluhopisů, může nastat pouze v případě, že dluhopisy vedly k nějakému novému toku fyzických peněz do společnosti. Takovou podmínku ale § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nestanoví. V daném případě vlivem určitých skutkových okolností došlo k tomu, že žalobkyni se nepodařilo realizovat její podnikatelský záměr, za jehož účelem emisi korunových dluhopisů realizovala (koupě FVE), a proto došlo k započtení pohledávky z půjčky, na základě které společníci již dříve vložili do společnosti finanční prostředky. To znamená, že fyzický tok peněz, který žalovaný hledal, šel již dříve v souvislosti se smlouvou o půjčce, následně pak došlo k refinancování půjčky na korunové dluhopisy. Žalovaný nepopírá, že by finanční prostředky na základě smlouvy o půjčce do společnosti přišly, že byly využívány a že žalobkyně hradila úrok z půjčky za dobu, kdy

tyto finanční prostředky užívala. Tento úrok byl následně transformován na úrok z dluhopisů. V návaznosti na záměr žalobkyně rozšířit portfolio fotovoltaických elektráren o další elektrárnu žalobkyně zahájila jednání se společností CDA. Proces vyjednávání byl dlouhodobý, minimálně půlroční, tomu odpovídal i proces přípravy emise dluhopisů. O emisi dluhopisů žalobkyně uvažovala z toho důvodu, že Komerční banka jí odmítla poskytnout na výstavbu nebo na koupi další fotovoltaické elektrárny úvěr. V situaci, kdy žalobkyně přikročila k emisi korunových dluhopisů, tak předpokládala, že by záměr koupě další FVE mohl proběhnout. Bohužel v prosinci 2012 dostala informaci od společnosti CDA, že tato nemá zájem na pokračování dalších jednání a ze záměru proto sešlo. Tuto informaci dostala žalobkyně toliko ústně, bylo to někdy začátkem prosince 2012. To potvrdil i pan Opatrný v rámci svého výslechu před správcem daně. Jelikož nedošlo k realizaci podnikatelského záměru (koupě FVE), žalobkyně přistoupila k emisi dluhopisů a započtení (refinancování) půjčky.

38. Právní zástupkyně žalobkyně závěrem navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.
39. Žalovaný zopakoval, že v daném případě nedošlo k naplnění podmínek uznatelnosti daňových výdajů – úroků z dluhopisů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť emisí dluhopisů žalobkyně nezískala žádné finanční zdroje a nedoložila, jak výdaje souvisí s dosažením příjmů. Ve zbytku odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě a závěrem navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
40. Soud neprováděl dokazování, neboť účastníci žádné důkazní návrhy neoznámili. Při přezkumu napadeného rozhodnutí soud vycházel z žalovaným předloženého správního spisu, jehož obsah s ohledem na právní názor soudu k rozhodnutí věci zcela postačoval. Správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

41. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
42. Městský soud rovněž neshledal žádné důvody pro to, aby zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení, které by bránily jeho přezkoumání v rozsahu uplatněných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84), proto přikročil k vlastnímu přezkumu rozhodnutí v rozsahu žalobkyní uplatněných námitek.
43. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující, pro rozhodnutí relevantní skutečnosti.

44. V průběhu roků 2009 a 2010 poskytli společníci žalobkyně Martin Gottfried a Marek Kracík do společnosti finanční prostředky každý ve výši 11 347 000 Kč na základě smluv o podřízených půjčkách, a to:
- smlouvy o půjčce ze dne 10. 8. 2009 na částku 6 175 000 Kč, věřitel Marek Kracík;
 - smlouvy o půjčce ze dne 10. 8. 2009 na částku 6 175 000 Kč, věřitel Martin Gottfried;
 - smlouvy o půjčce ze dne 30. 10. 2009 na částku 375 000 Kč, věřitel Marek Kracík;
 - smlouvy o půjčce ze dne 30. 10. 2009 na částku 375 000 Kč, věřitel Martin Gottfried;
 - smlouvy o půjčce ze dne 10. 11. 2009 na částku 1 071 000 Kč, věřitel Marek Kracík;
 - smlouvy o půjčce ze dne 10. 11. 2009 na částku 1 071 000 Kč, věřitel Martin Gottfried;
 - smlouvy o půjčce ze dne 3. 5. 2010 na částku 3 726 000 Kč, věřitel Marek Kracík;
 - smlouvy o půjčce ze dne 3. 5. 2010 na částku 3 726 000 Kč, věřitel Martin Gottfried
45. Ve všech uvedených smlouvách byla sjednána splatnost půjček do 31. 12. 2024 a úroková sazba 0,35% p. a., přičemž finanční prostředky byly určeny podle potřeby pro čerpání na stavbu fotovoltaické elektrárny v Hospozíně.
46. Dne 20. 12. 2012 vydala Komerční banka a.s. stanovisko k emisi podřízených dluhopisů, v němž souhlasila s emisí dluhopisů za předpokladu, že emitované dluhopisy budou splatné nejdříve v listopadu 2025.
47. Dne 20. 12. 2012 bylo na valné hromadě společníků žalobkyně rozhodnuto o emisí dluhopisů, když valná hromada sestávající ze společníků Martina Gottfrieda a Marka Kracíka schválila návrh emisních podmínek.
48. Dne 20. 12. 2012 byly vydány emisní podmínky dluhopisů s názvem „Podřízený dluhopis TopChance s.r.o., emise 2012“, z nichž mj. vyplývá, že datum emise je 20. 12. 2012, jmenovitá hodnota dluhopisů je 1 Kč, výnos z dluhopisů je stanoven fixní úrokovou sazbou 9 % p. a., datum splatnosti dluhopisů je 31. 12. 2024, vydání dluhopisů je provedeno neveřejnou nabídkou, právo upsání mají pouze osoby, které jsou společníky emitenta ke dni rozhodnutí o vydání dluhopisů a emitent (žalobkyně) připouští možnost splacení emisního kursu proti pohledávkám upisovatelů za emitentem z titulu přijatých úvěrů a půjček.
49. Dne 20. 12. 2012 byly uzavřeny smlouvy o úpisu dluhopisů mezi žalobkyní a jejími společníky Martinem Gottfriedem a Markem Kracíkem (dále též jen „upisovatelé“).
50. Ke stejnému dni, tj. k 20. 12. 2012, byla interním účetním dokladem žalobkyně zaúčtována kompenzace vzájemných závazků a pohledávek (závazek upisovatelů vůči žalobkyni z titulu splacení emisního kursu dluhopisů proti pohledávce upisovatelů za žalobkyní z titulu půjčky poskytnuté v letech 2009 a 2010 na základě smluv o půjčkách).

51. Dne 7. 2. 2013 byly mezi Komerční bankou a. s., žalobkyní a každým ze společníků žalobkyně Martinem Gottfriedem a Markem Kracíkem uzavřeny dohody o podřízenosti, z nichž vyplývá, že banka poskytla žalobkyni již v roce 2009 a 2010 úvěry na investice za účelem financování výstavby a provozu fotovoltaické elektrárny v obci Hospozín ve výši 26 000 000 Kč s konečnou splatností ke dni 31. 10. 2024 a ve výši 20 000 000 Kč s konečnou splatností ke dni 30. 6. 2020. Z dohod dále vyplývá, že žalobkyně požádala banku o souhlas s emisí dluhopisů, které budou v celém objemu emise upsány společníky žalobkyně Martinem Gottfriedem a Markem Kracíkem a pohledávka žalobkyně jako emitenta dluhopisů na zaplacení emisní ceny dluhopisů bude započtena proti pohledávkám upisovatelů. Podle citovaných dohod se žalobkyně dále zavázala, že datum splatnosti dluhopisů nenastane dříve než 30. 12. 2024.
52. Otázka, zda jsou úroky z těchto dluhopisů vyplácené žalobkyní upisovatelům (společníkům) ve zdaňovacím období r. 2014, 2015 a 2016 daňově účinným výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je předmětem sporu v nyní projednávané věci.
53. Dne 28. 11. 2017 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2014, 2015 a 2016, dle protokolu o ústním jednání č. j. 2175590/17/2203-60561-306402. Předmětem daňové kontroly byla daň z příjmů právnických osob za výše uvedená zdaňovací období v omezeném rozsahu, a to se zaměřením na dopady úvěrových finančních nástrojů na základ daně z příjmů právnických.
54. Na základě daňové kontroly zvýšil správce daně základ daně za zdaňovací období 2014 o částku 3 600 000 Kč, za zdaňovací období 2015 o částku 1 800 000 Kč a za zdaňovací období 2016 o částku 1 800 000 Kč se závěrem, že žalobkyně jako daňový subjekt neprokázala faktické uskutečnění emise dluhopisů a neprokázala ekonomickou podstatu celé transakce. Dle správce daně nelze považovat výdaje v podobě vyplacených úroků za daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť výdaje nesloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
55. S výsledkem kontrolního zjištění byla žalobkyně seznámena dne 21. 9. 2018 při ústním jednání (protokol č. j. 1951967/18/2203-60561-306402). Žalobkyně se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila v podání ze dne 22. 11. 2018, č. j. 2260986/18, které nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Dne 27. 3. 2019 byla projednána zpráva o daňové kontrole č. j. 23258/19/2201-62563-306402, na základě které byly vydány dodatečné platební výměry (tj. č. j. 3804927/19/2008-52523-110946, č. j. 3805538/19/2008-52523-110946 a č. j. 3805899/19/2008-52523-110946), kterými byla žalobkyni doměřena daň z příjmů, a to za zdaňovací období r. 2014 vyšší o částku 684 000 Kč a předeepsáno penále ve výši 136 800 Kč, za zdaňovací období r. 2015 vyšší o částku 342 000 Kč a předeepsáno penále ve výši 68 400 Kč a za zdaňovací období r. 2016 vyšší o částku 342 000 Kč a předeepsáno penále ve výši 68 400 Kč. Proti těmto platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, jak je uvedeno shora.
56. Správce daně na základě odvolání provedl podle § 113 odst. 2 daňového řádu doplnění řízení a dne 4. 9. 2019 vyslechl svědka Ing. Tomáše Opatrného, který vypovídal ve věci jednání mezi společnostmi CDA a žalobkyní o koupi FVE Třebíč a dalších skutečnostech (protokol č. j. 1936444/19/2201-62563-306402).

57. Žalovaný seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a současně korigoval závěr správce daně stran důvodu vydání dodatečných platebních výměrů a vyzval žalobkyni k vyjádření se v písemnosti nazvané *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* č. j. 16409/20/5200-11434-707603 ze dne 7. 5. 2020 (dále jen „Seznámení“). Žalobkyně se k tomuto Seznámení meritorně nevyjádřila.
58. Při posouzení věci vycházel soud z následující právní úpravy.
59. Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *„[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“*
60. Dle § 8 odst. 1 daňového řádu *„[s]právce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“*
61. Dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *„[s]právce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, [...]“*
62. Dle § 93 odst. 3 daňového řádu *„[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
63. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu *„[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“*
64. Dle § 75 odst. 1 s. ř. s. *„[p]ři přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.“*
65. Soud se nejprve věnoval námitce žalobkyně vznesené pod *prvním a třetím žalobním bodem*, kterou žalobkyně zpochybňovala přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
66. Správní soudy v minulosti nesčetněkrát judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat.
67. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006 - 63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (srov.

rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005, č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů pak může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

68. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.
69. Soud v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64. Uvedený přístup vychází rovněž z ustálené rozhodovací praxe Ústavního soudu (např. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, náleží Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, náleží Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, náleží Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, náleží Ústavního soudu ze dne 14. 10. 1999, sp. zn. III. ÚS 35/99, či náleží Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2011, sp. zn. III. ÚS 3606/10).
70. Soud dospěl k závěru, že v posuzované věci žádná z výše naznačených skutečností, která by vedla k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, nenastala. Soud ověřil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí prezentoval své závěry způsobem, jenž nebrání jejich věcnému přezkumu soudem v tomto řízení a dostal v tomto ohledu veškerým relevantním zákonným a navazujícím judikatorním východiskům přezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů.
71. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou jednoznačně seznatelné důvody, pro které žalovaný dospěl k závěru, že v daném případě nedošlo k naplnění podmínek daňové uznatelnosti úroků z dluhopisů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť k žádnému faktickému poskytnutí finančních prostředků ze strany upisovatelů dluhopisů nedošlo, jakož i úvahy, jimiž byl při posouzení jednotlivých zákonných hledisek ve svých závěrech veden.
72. Napadené rozhodnutí tak v daném směru není zatíženo vadami, které by zakládaly jeho nepřezkoumatelnost, resp. které by bránily jeho věcnému přezkumu ze strany soudu, neboť je zřejmé, z jakého relevantního skutkového stavu žalovaný vyšel a jak jej právně posoudil. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí tak není důvodná.
73. Pokud žalobkyně poukazovala na to, že napadené rozhodnutí je rozporuplné, neboť z něj dle jejího názoru nelze seznat, z jakého důvodu k doměření daně došlo, soud se ani s takovou námitkou neztotožnil. Při posuzování úrokového nákladu je třeba prvotně vyhodnotit, zda

úrokový náklad je nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů kontrolovaného zdaňovacího období naplňující podmínky daňové účinnosti dané § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

74. Z napadeného rozhodnutí je zjevné, že důvodem pro doměření daně z příjmů za dotčená zdaňovací období bylo právě nenaplnění podmínek daňové uznatelnosti nákladových úroků z dluhopisů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, což žalovaný v napadeném rozhodnutí opakovaně konstatoval a v tomto směru rovněž korigoval závěr prvoinstančního správce daně.
75. Za zásadní skutečnost svědčící pro závěr, že nebyly splněny podmínky daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pokládá žalovaný skutečnost, že faktický tok finančních prostředků, tj. v tomto případě finanční plnění, za které upisovatelé dluhopisů očekávali protiplnění ve formě úroku, nebyl prokázán, neboť je zcela zřejmé, že žádné zdroje k podnikatelské činnosti emitent dluhopisů (žalobkyně) fakticky nezískal, jelikož fakticky došlo toliko k započtení závazku upisovatelů vůči žalobkyni z titulu splacení emisního kursu dluhopisů proti jejich pohledávce za žalobkyni z titulu půjček poskytnutých v letech 2009 a 2010 na základě smluv o půjčkách. Žalobkyni tedy nebyly v souvislosti s emisí dluhopisů poskytnuty finanční prostředky, jež by mohly být použity v rámci podnikatelské činnosti daňového subjektu, která by směřovala k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz např. body [88], [107], [144] napadeného rozhodnutí).
76. Soud neshledal rozporným se zákonem, že se žalovaný nad rámec primárního důvodu pro vydání dodatečných platebních výměrů, jež je z obsahu napadeného rozhodnutí nepochybný, zabýval i dalšími žalobkyní tvrzenými skutečnostmi a na tyto v napadeném rozhodnutí reagoval, byť dospěl k závěru, že nejsou pro rozhodnutí ve věci relevantní. Žalovaný v bodě [57] napadeného rozhodnutí jasně vymezil, že v přezkoumávaném případě je pro posouzení dané věci rozhodné, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy zda jí takové náklady skutečně vznikly a zda v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu prokázala, že je tvrzeným způsobem vynaložila. Jako daňově účinné lze přitom uznat ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pouze prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jak ostatně zdůraznila i sama žalobkyně při jednání před soudem, v daném sporu jde o daňovou uznatelnost úroků z korunových dluhopisů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nejedná se o zneužití práva, což, jak správně konstatovala žalobkyně, žalovaný ani netvrdil.
77. Následně soud přezkoumal *druhou žalobní námitku*, kterou žalobkyně namítala nedostatečné zjištění skutkového stavu věci.
78. Míra zjištění skutkového stavu vyplývá z § 92 odst. 2 daňového řádu, podle něhož platí, že *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správu daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Jinými slovy řečeno, správce daně provádí dokazování jen potud, pokud jde o skutečnosti *rozhodné* pro správu daně, nikoli v širším rozsahu.

79. Ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu pak stanoví povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném i dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Z porovnání obsahu právních norem obsažených v citovaných ustanoveních § 92 odst. 2 a § 92 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že proces dokazování je v daňovém řízení vybudován na kombinaci zásady vyhledávací, která akcentuje povinnost správce daně zajistit, aby byly skutečnosti rozhodné pro správu daně zjištěny co nejúplněji, a zásady projednací, která ukládá daňovým subjektům, aby řádně prokazoval svá tvrzení. V tomto směru je podstatné, že to byla žalobkyně, kdo uplatnil náklad vynaložený na úroky z emitovaných korunových dluhopisů jako daňově účinný náklad v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016. Tím jí vznikla i povinnost toto své tvrzení náležitě prokázat.
80. Soud dospěl k závěru, že v daném případě správce daně a žalovaný shromáždili dostatečné relevantní podklady pro své rozhodnutí, a tyto podklady logicky, koherentně a správně vyhodnotili. Skutkový stav byl správními orgány zjištěn v rozsahu, který zcela respektoval zákonné meze vyplývající především z § 92 odst. 2 a 3 daňového řádu a pro učinění závěru o neprokázání oprávněnosti uplatnění nákladových úroků podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zcela postačoval. Přestože v projednávané věci zůstalo nevyjasněno, kdy přesně nastal okamžik vydání dluhopisů (zda dne 20. 12. 2012 nebo dne 7. 2. 2013), když zjištěné rozpory plynoucí z žalobkyní předložených důkazů žalovaný detailně popsal v bodech [70] až [76] a [84] až [87], nebylo mezi daňovými orgány a žalobkyní sporu o tom, že dluhopisy vydány byly. Taktéž nebylo sporu o tom, že emisní kurs dluhopisů byl uhrazen zápočtem proti pohledávce upisovatelů za žalobkyní z titulu půjček poskytnutých v letech 2009 a 2010. Pro posouzení, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy zda jí takové náklady skutečně vznikly a zda v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu prokázala, že je tvrzeným způsobem vynaložila, přičemž jako daňově účinné lze uznat ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pouze prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, není totiž zjištění konkrétního okamžiku vydání dluhopisů relevantní, pokud je tak jako v projednávané věci nesporné, že k vydání dluhopisů fakticky došlo.
81. U držitele dluhopisu je úrokový příjem z dluhopisu definován v § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jako příjem z kapitálového majetku, který je u poplatníků uvedených v odst. 2 a 17 zákona o daních z příjmů dle ust. § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů zdaňován zvláštní sazbou daně z příjmů tj. z úrokového příjmu z dluhopisu sazbou 15 %.
82. Dle ust. § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2012 : „... Základ daně se stanoví samostatně za jednotlivé cenné papíry, a to i v případě držby cenných papírů stejného druhu od jednoho emitenta. Základ daně se nesnižuje o nezdanitelnou část základu daně (§ 15) a zaokrouhluje se na celé koruny dolů,... Daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou se zaokrouhluje na celé koruny dolů.“
83. S účinností od 1. 1. 2013 však došlo zákonem č. 192/2012 Sb. ke změně ustanovení § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů, která měla za následek změnu zaokrouhlování základu daně: „ U příjmů uvedených v odstavci 2 písm. a) nebo m) s výjimkou příjmu plynoucího z podílu na zisku z účasti v obchodní společnosti nebo v podílovém fondu, je-li oddíl v nich představován cenným papírem, se základ daně a sražená daň nezaokrouhluje a celková částka daně sražená

plátcem z jednotlivého druhu příjmu poplatníka fyzické osoby nebo poplatníka z příjmů právnických osob se zaokrouhluje na celé koruny dolů.“

84. Korunový dluhopis je zaužívaný termín pro dluhopis, který byl emitován zpravidla v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2013 v takové jmenovité hodnotě, aby při použití ustanovení § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů (daň vybíraná srážkou), ve znění účinném do 31. 12. 2012 a Čl. IV. bod 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb., po zaokrouhlení základu daně a daně, činila srážková daň 0 Kč. Od 1. 1. 2013 pak došlo ke změně charakteru zaokrouhlování, nikoli však na dluhopisy emitované do 31. 12. 2012. Konkrétní okamžik vydání dluhopisu je tak významný toliko z hlediska srážkové daně, která však není předmětem tohoto řízení.
85. Ani druhá žalobní námitka nebyla soudem shledána důvodnou.
86. Ke čtvrté žalobní námitce soud uvádí, že podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*“. Judikatura Nejvyššího správního soudu k citovanému ustanovení zákona o daních z příjmů tradičně zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný (srov. např. rozsudek ze dne 1. 3. 2010, č. 5 Afs 74/2009 - 111). Správní soudy přitom konstantně judikují, že o daňově účinný výdaj se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky (i.) výdaj byl skutečně vynaložen, (ii.) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, (iii.) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, a (iv.) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. 9 Afs 30/2007 - 93, či ze dne 28. 12. 2011, č. 8 Afs 43/2011 - 121). Daňový subjekt je přitom povinen dostatečně a nadevší pochybnost prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. 9 Afs 30/2007 - 73).
87. Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví obecné podmínky uznatelnosti jakéhokoliv nákladu, tj. nejen úroků z úvěru, půjčky či dluhopisu. Jinými slovy bez ohledu na to, zda jde o úroky z půjčky, úvěru či dluhopisu či jiné náklady, pro účely jejich daňové uznatelnosti musí daňový subjekt prokázat, že získané finanční prostředky vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů (viz rozsudek NSS č. j. 9 Afs 297/2020 - 24).
88. Podle nálezů Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001, a ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, je obecným účelem ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů podpora podnikání a jeho rozvoje. Ke smyslu a účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se vyjádřil také Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, podle něhož daňová teorie mezi daňově účinné výdaje řadí pouze výdaje splňující mj. podmínku, že byly vynaloženy v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů.
89. Primárním smyslem emise dluhopisů je zajištění externího zdroje financování, čili získání dodatečného kapitálu pro další rozvoj nebo udržení podnikání z externích zdrojů (srov. též rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60). Pokud je tento účel naplněn,

uplatnění úrokových nákladů externího financování při stanovení základu daně z příjmů zásadně neodporuje účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný dospěl k závěru, že tento účel naplněn nebyl. Správní orgány svůj závěr o tom, že úrok z dluhopisů za předmětná zdaňovací období není daňově účinným nákladem, opřely o nespornou skutečnost, že emisní kurz dluhopisů byl uhrazen společníky žalobkyně zápočtem vzájemných pohledávek. Úrok, který se za dluhopisy žalobkyně zavázala upisovatelům platit, tj. 9% p. a., přitom významně převyšoval výši úroku, kterou byly úročeny jejich pohledávky vůči žalobkyni z titulu smluv o půjčce z let 2009 a 2010, tj. 0,35% p. a. Závěr žalovaného, že tímto způsobem tedy žalobkyně nejenže fakticky žádné volné externí finanční prostředky nezískala, ale naopak je v delším horizontu ztratila, neboť se zavázala hradit svým společníkům za jimi upsané dluhopisy vyšší úrok, než sama byla povinna hradit na jejich pohledávky vůči sobě, je tedy zcela logický. Faktický tok finančních prostředků, tj. finanční plnění, za které upisovatelé dluhopisů očekávali protiplnění ve formě úroku, žalobkyně neprokázala, neboť zdroje k podnikatelské činnosti žalobkyně coby emitent dluhopisů fakticky nezískala.

90. Soud proto přisvědčil závěru správce daně, resp. žalovaného, že žalobkyně v posuzovaném případě neprokázala, že úroky z emitovaných dluhopisů sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. v tomto případě neprokázala, že posuzované úroky představují cenu za faktické poskytnutí finančních prostředků, když žádné reálné externí finanční prostředky žalobkyně v souvislosti s emisí dluhopisů neobdržela, ale její majetek se naopak v důsledku emitovaných dluhopisů v delším časovém horizontu zmenšil. Námitku žalobkyně tak shledal soud nedůvodnou.
91. K *páté žalobní námitce* soud uvádí, že s ohledem na rozložení důkazního břemene ve vztahu k prokázání účelu posuzovaných transakcí je v první řadě povinností daňového subjektu prokázat, že výdaje vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. „*V první fázi daňového řízení jej tíží důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, nicméně jeho důkazní povinnost se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace.*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48). Daňový subjekt je tak povinen prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 30/2007-73).
92. Až ohledně skutečností svědčících o zneužití práva tíží důkazní břemeno správce daně (srov. rozsudky NSS ze dne ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 114/2019-28, ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31, a ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, v oblasti daně z příjmů např. rozsudek ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26). V daném případě však žalovaný nedospěl k závěru, že by uplatnění úroků vyplácených držitelům dluhopisů jako nákladů daňově uznatelných při stanovení základu daně z příjmů představovalo zneužití práva. Důvodem pro vydání dodatečných platebních výměrů bylo totiž primárně nesplnění podmínek daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z tohoto pohledu tak není zcela relevantní, jaký byl žalobkyni zamýšlený ekonomický důvod emise dluhopisů. Správní orgány se ekonomickým důvodem emise dluhopisů zabývali pouze nad rámec zjišťování naplnění zákonných podmínek dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a toliko

v návaznosti na tvrzení a důkazy, které uplatnila žalobkyně (viz bod [146] napadeného rozhodnutí).

93. Pátá žalobní námitka není důvodná.
94. Soud neshledal důvodnou ani *šestou žalobní námitku*, kterou žalobkyně napadala selekci důkazů v neprospěch žalobkyně. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby tak v zásadě předurčuje i obsah a rozsah soudního přezkumu. Soud není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobkyni domýšlet či dotvářet žalobní námitky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2021, č. j. 1As 475/2020-37).
95. V daném případě soud ověřil, že správce daně i žalovaný se všemi žalobkyní předloženými důkazy dostatečně zabývali a závěry, ke kterým dospěli, mají oporu ve spisovém materiálu. Jelikož žalobkyně neuvedla, jaké konkrétní důkazy měly správní orgány „vyselektovat“, posoudil soud šestou žalobní námitku toliko v odpovídající míře obecnosti.
96. K poslední, *sedmé žalobní námitce* soud uvádí, že penále bylo žalobkyni stanoveno v souladu se zákonem. Ze správního spisu nejsou zřejmé žádné skutečnosti, na základě kterých by měl správce daně předpokládat, že na základě provedené daňové kontroly dojde k doměření daně. Jak plyne z protokolu o zahájení daňové kontroly, správce daně měl před zahájením daňové kontroly pouze určité indicie, z nichž ještě nebylo možné zformulovat dostatečně spolehlivý závěr, zda je poslední daň nesprávná; bylo proto možné přistoupit k zahájení daňové kontroly, v níž dané poznatky prověřoval, aniž by žalobkyni vyzýval dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Daňová kontrola tedy nebyla zahájena nezákonně a správce daně nejednal v rozporu s odpovídající judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť § 145 odst. 2 daňového řádu očekávaná míra konkrétnosti poznatků a důvodů správce daně před zahájením daňové kontroly daně z příjmů v dané věci naplněna nebyla. Bylo by tak zcela v rozporu se smyslem uvedeného ustanovení daňového řádu a s judikaturou NSS uvedenou žalobkyní, aby správce daně vyzýval k podání dodatečného daňového přiznání přesto, že by sám neshledal pro jeho podání důvody.
97. Ani poslední žalobní námitka nebyla s ohledem na shora uvedené shledána důvodnou.
98. Městský soud uzavírá, že s námitkami obsaženými v žalobě, z nichž některé již byly žalobkyní uplatněny v odvolacím řízení, se správní orgán řádně a komplexně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jelikož soud považuje vypořádání těchto námitek ze strany správního orgánu za věcně správné, zákonné a vyčerpávající, v dalším plně odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí, neboť smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92,

odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp.zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp.zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).

VII. Závěr a náklady řízení

99. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
100. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci byl úspěšný žalovaný, kterému však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 16. srpna 2023

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu