



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Ostravské opravny a strojírny s.r.o.**
sídlem Na Valše 237/1, 702 00 Ostrava-Přívoz
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
adresa pro doručování Specialis s.r.o., advokátní kancelář
Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2021 č. j. 34271/21/5200-11432-709409,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 9. 2021 č. j. 34271/21/5200-11432-709409 se ve výroku II. **zrušuje** a v tomto rozsahu se žalovanému **vrací** k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba **zamítá**.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2021 č. j. 34271/21/5200-11432-709409, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 22. 6. 2020 č. j. 26350887/20/3201-51521-810235 a č. j. 2635226/20/3201-51521-810235, kterými byly žalobci vydány dodatečné platební výměry na daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPP“) za zdaňovací období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012 (dále jen „ZO 11/12“) a za zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 (dále „ZO 12/13“). Současně bylo rozhodnuto o úhradě penále.
2. Žalobce v podané žalobě ke skutkovému stavu shrnul, že se před rokem 2012 zabýval především opravami a údržbou železničních kolejových vozů pro klíčového zákazníka ČD Cargo a. s. (dále jen „ČD Cargo“), jehož poptávka se však po r. 2008 výrazně snižovala, takže žalobce musel v r. 2012 řešit své další zaměření, a tak přijal finanční plán zaměřený na vlastní novovýrobu železničních kolejových vozů (dále jen „ŽKV“) s výhledem na dalších 20 let. Dle finančního plánu dosáhla potřeba finančních prostředků k tomuto výrobnímu programu výše 2 mld. Kč. Žalobce měl v r. 2012 zajištěno stávající financování dle úvěrových smluv uzavřených se spojenými osobami Ing. P. Š. a Ing. R. Š. (dále také „manažeri Š.“), a to výhledově do r. 2014, resp. 2015, což bylo pro započítání realizace dvacetiletého finančního plánu nedostatečné. Jelikož žalobce zjistil, že nabídky bank jsou z hlediska úrokové míry a doby trvání úvěrových vazeb méně výhodné a založené na křížovém ručení subjektů ve skupině, přistoupil v r. 2012 k vlastní emisi dluhopisů s nominální hodnotou ve výši 1 Kč se splatností 20 let pod správou banky UniCredit Bank. Upisovateli většiny dluhopisů byli bratři Šuškové (dluhopisy o celkové nominální hodnotě 1,6 mld.). Tím byly žalobci zajištěny zdroje k financování přijaté výrobní strategie na 20 let.
3. Dále žalobce vymezil následující žalobní body:
 - 1) *Prekluze práva na stanovení daně.*

Podle žalobce došlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně za ZO 11/12 a ZO 12/13 ve smyslu § 148 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Daňová kontrola za obě zdaňovací období byla zahájena dne 19. 3. 2019, tedy po marném uplynutí tříleté prekluzivní lhůty, která uplynula již v r. 2016. Žalovaný dovodil zachování lhůty pro stanovení daně podle aplikace ust. § 38r odst. 1 a ust. § 35b zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“), když žalobci byl rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 10. 10. 2006 poskytnut příslib investiční pobídky. S tím žalobce nesouhlasí, neboť rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu představuje pouhý příslib, který je vázán na splnění konkrétních podmínek a jímž žádná sleva na dani poskytnuta nebyla. Žalobce podmínky slevy na dani splnil až ve zdaňovací období 2008/2009 a lhůta pro stanovení daně podle § 38r odst. 1 ZDP počala běžet až od tohoto zdaňovací období. Také judikatura dovodila, že lhůta podle § 35b odst. 4 ZDP běží až od okamžiku, kdy slevu poplatník poprvé skutečně uplatní. Pro běh lhůty pro stanovení daně se tak podle žalobce uplatní právní úprava účinná v období 2008/2009, a proto je rozhodné znění § 35b odst. 4 ZDP účinné od 2. 7. 2007. Datum příslibu Ministerstva průmyslu a

obchodu proto nemůže být rozhodné. Podstatné je, že dne 2. 7. 2007 nabyl účinnosti zákon č. 159/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „novela č. 159/2007 Sb.“), jenž změnil ust. § 35b odst. 4 ZDP tak, že desetiletou lhůtu snížil na pětiletou. Posledním zdaňovacím obdobím, ve kterém žalobce mohl uplatnit slevu, proto bylo ZO 12/13 a od tohoto období počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně, po kterou mohl správce daně zahájit daňovou kontrolu, která marně uplynula v r. 2016. Žalovaný se nesprávně dovolává přechodných ustanovení novely č. 159/2007 Sb., která neuvádějí nic ve vztahu k použití lhůty pro uplatnění slevy, ani k běhu lhůty pro stanovení daně. Z přechodných ustanovení novely nelze dovozovat, že délka lhůty pro uplatnění slevy se odvíjí od právní úpravy účinné v době, kdy byla investiční pobídka pouze přislíbena. Rozhodnou právní úpravou pro stanovení lhůty je právní úprava účinná ke dni 31. 3. 2009, kdy byly splněny podmínky slevy, tj. právní úprava po novele č. 159/2007 Sb., která stanoví lhůtu pětiletou. Při posuzování této otázky je zapotřebí právě s ohledem na absenci úpravy lhůty v novele postupovat v souladu se zásadami *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*. Žalobce považuje za nepřiléhavý rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 11. 2. 2020 sp. zn. 1 Afs 269/2019, z něž vychází žalovaný, neboť NSS se zde zabýval jinou problematikou, a to, zda stěžovatelka splnila povinnost „zachovat majetek“ podle § 6a odst. 2 zák. č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), v platném znění (dále jen „zákon o investičních pobídkách“) a nezabýval se výkladem ust. § 38r odst. 1 ZDP. Žalobce dále poukázal na nepřekročitelnost objektivní desetileté lhůty (§ 148 odst. 5 daňového řádu), kterou dovodila judikatura.

2) Povinnost stanovit daň podle pomůcek.

Judikatura stanoví správci daně povinnost přejít na pomůcky za splnění zákonných podmínek § 98 odst. 1 daňového řádu (rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 72/2008). V posuzované věci byly zákonné podmínky pro přechod na pomůcky splněny, neboť žalobce nedoložil požadované účetnictví. Správce daně přesto setrval v dokazování a nesplnil přitom povinnost stanovit daň na korunu přesně, což žalovaný v bodě 146 napadeného rozhodnutí připouští. Podle žalobce za situace, kdy není doloženo účetnictví, nelze již z povahy věci cokoliv dokazovat, když dochází k zatemnění údajů o hospodaření žalobce. Žalovaný zpochybnil podstatnou část uplatněných nákladů, neboť za ZO 11/12 vyloučil nákladové úroky ve výši 102 199 000 Kč a za ZO 12/13 vyloučil nákladové úroky ve výši 140 250 000 Kč. Pokud jde o pokus správce daně o dokazování, provedený tím, že převzal důkazy z jiného daňového řízení žalobce týkající se úroků z dluhopisů, nijak to nesouvisí se zdaňovacím obdobím 11/12, které končí dnem 31. 3. 2012, přičemž dluhopisy byly emitovány v prosinci 2012. Minimálně ve vztahu ke ZO 11/12 tedy žádné dokazování vedeno nebylo. Žalobce v době před vydáním emise dluhopisů musel pro svou činnost využívat externích zdrojů, což potvrdil i znalecký posudek znaleckého ústavu Ostravská znalecká a. s. ze dne 7. 8. 2019, který žalobce správci daně předložil v rámci daňové kontroly za zdaňovací období 2014/2015 a 2015/2016 (dále jen „ZO 14/15“ a „ZO 15/16“). Daň za ZO 12/13 tak nebyla stanovena správně. Stejně tak se stalo za ZO 11/12, kdy žalovaný vyloučil veškeré úroky, jako by žalobce nepotřeboval žádné externí finanční zdroje. Žalovaný měl uznat minimálně nutné náklady na úroky, které by žalobce musel vynaložit tak jako tak na získání finančních prostředků z cizích zdrojů. Žalobce poukázal na judikaturu NSS (rozsudky sp. zn. 2 Afs 97/2018, sp. zn. 2 Afs 375/2018 a sp. zn. 2 Afs 160/2016). Výsledná daňová povinnost tak nemohla být stanovena správně, neboť vůbec nereflektovala výdaje, které musel žalobce minimálně vynaložit. Naopak prostřednictvím pomůcek mohla být daň stanovena dostatečně spolehlivě.

3) *Rozporné postupy daňových orgánů.*

Daň nemůže být stanovena ve správné výši, když žalovaný při stanovení daně za ZO 12/13 nezohlednil výnosové úroky z dluhopisů a o tyto neponížil základ daně. Postupoval tak zcela rozporně v porovnání s daňovou kontrolou za ZO 14/15 a ZO 15/16. V období ZO 14/15 a ZO 15/16 správce daně zohlednil úroky vyúčtované z dluhopisů držných přímo žalobcem ve výši 400 mil. Kč a ponížil o související úroky základ daně. V nyní posuzované věci však zvolil odlišný postup a ve ZO 12/13 o výnosové úroky z dluhopisů ve výši 12 692 444,44 Kč základ daně nesnížil. Jestliže žalovaný vycházel z důkazů k emisi dluhopisů za ZO 14/15 a ZO 15/16, pak nemůže tvrdit, že nelze zohlednit výnosové úroky, neboť neví, jak bylo o nákladových a výnosových úrocích účtováno.

4) *Daňová účinnost nákladů.*

K ZO 11/12 žalobce shrnul, že žalovaný stanovil daň dokazováním, aniž by měl předobraz dokazování v účetnictví a není proto zřejmé, co bylo dokazováno. K ZO 12/13 žalovaný přebíral z daňového řízení za ZO 14/15 a ZO 15/16 důkazy k prokázání oprávněnosti úroků z emitovaných dluhopisů (v prosinci 2012), přičemž je zřejmé, že nákladové úroky uplatněné v tomto ZO spojuje právě s touto emisí. Měl proto tyto nákladové úroky uznat jako daňově účinné v ZO 12/13, neboť k emisi dluhopisů došlo v r. 2012 z ekonomicky racionálních důvodů, k nimž již v úvodu shrnutém skutkovém stavu žalobce uvedl, že v r. 2013 započala realizace finančního plánu ze dne 2. 5. 2012 a k jeho realizaci bylo zapotřebí zajištění dlouhodobého financování. Proto musel žalobce vyřešit své dosavadní dluhy vůči manažerům Š., kdy úvěrový rámec měl pouze do r. 2014, resp. 2015. Poskytnuté úvěry dosahovaly výše 1,6 mld. Proto žalobce přistoupil k emisi dluhopisů o celkové předpokládané hodnotě 2 mld. Kč, přičemž fakticky došlo k úpisu dluhopisů v hodnotě 1,6 mld Kč. Díky této emisi mohl žalobce refinancovat své dosavadní závazky, neboť dluhopisy se splatností 20 let mu zaručovaly financování výroby ŽKV po dobu finančního plánu, tj. na 20 let. Žalobce neměl dostatečné volné finanční prostředky, aby mohl financovat výrobu, a ještě splatit stávající úvěry, takže pokud by nepřistoupil k emisi dluhopisů, neměl by jak financovat své dosavadní závazky. V r. 2014 by musel Š. splatit úvěry ve výši 1,6 mld. Kč a pak by neměl z čeho financovat výrobu ŽKV. Žalobce dále zdůraznil, že způsob financování podnikatelské činnosti spadá do podnikatelské strategie a je na volbě podnikatele, jak bude své podnikání financovat (rozsudky NSS sp. zn. 1 Afs 132/2008 a sp. zn. 2 Afs 211/2014). Žalobce postupoval při emisi dluhopisů ekonomicky zcela racionálně (rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 73/2015). Daňově neuznatelné by byly až náklady vynaložené nepřiměřeně, tj. zjevně iracionálně. Úroky související s emisí dluhopisů mají bezprostřední vazbu na očekávané zdanitelné příjmy, neboť díky emisi dluhopisů bylo žalobci umožněno realizovat nově přijatý finanční plán zaměřený na vysoce finančně nákladnou výrobu ŽKV. Za přiměřený své situaci považuje žalobce rozsudek NSS č. j. 5 Afs 25/2009-98, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 2070/2010.

V rámci tohoto žalobního bodu žalobce brojil také proti konkrétní argumentaci žalovaného. Žalobce má za nepodstatné, že emisní podmínky dluhopisů neobsahují ustanovení o využití splaceného emisního kurzu, neboť to není určující pro posouzení, zda úroky spojené s emisí dluhopisů představují daňově účinný náklad. Poukázal přitom na důkazy, které k emisi dluhopisů předložil v daňové kontrole za ZO 14/15 a ZO 15/16. Nesprávné je také hodnocení žalovaného, že žalobce údajně měnil důvody pro emisi dluhopisů. Podle žalobce je nutno tyto důvody vnímat komplexně optikou situace, v jaké se žalobce v r. 2012 nacházel. Dle žalovaného „různé důvody“ emise dluhopisů totiž na sebe navzájem navazují, prolínají se a nastiňují komplexní situaci, jde o jeden příběh popisující skutkový stav, který vedl k emisi dluhopisů. Žalobce dále brojil proti vyhodnocení soupisu unikátních identifikačních čísel

vagónů přidělených Drážním úřadem ČR, který správce daně získal od společnosti ČD Cargo. Dále žalobce vyjádřil nesouhlas se závěrem žalovaného, že emisí dluhopisů žádné volné finanční prostředky nezískal. Žalovaný vychází nesprávně z převodů na bankovním účtu v jediném dni (20. 12. 2012), aniž by zohlednil, že žalobce měl vůči manažerům Š. závazky ve výši 1,597 mld. Kč, které bylo třeba splatit. Z výpisu z účtu z tohoto dne je patrné, že nejprve došlo ke splacení dluhopisů a až poté zaslal žalobce svým věřitelům Š. platby na úhradu dosavadních závazků, čímž došlo k jejich refinancování a žalobce si tak zajistil emisí dluhopisů zdroje na dobu 20 let za účelem realizace svého finančního plánu. Poukaz žalovaného na „saldo“ je zjevně účelový, odhlížejíci od provedení dokazování. Žalovaný rovněž nesprávně vyhodnotil rámcové smlouvy o úvěru uzavřené mezi žalobcem a Ing. P. Š. a mezi žalobcem a Ing. R.Š. dne 1. 12. 2009. Dále poukázal na rozvahu ke dni 31. 3. 2012, z níž plyne, že žalobce evidoval závazky ve výši 1, 597 mld. Kč a z rozvahy ke dni 31. 3. 2013 je zřejmý stav jiných závazků ve výši 0, což prokazuje že po emisi dluhopisů a získání finančních prostředků došlo k vyrovnání závazků vůči Š. Dále žalobce argumentoval, že platby provedené žalobcem na účty Š. v období od 1. 4. 2012 do 19. 12. 2012 nedosahují částky 1, 597 mld. Kč, proto tyto platby nemohly vést k zániku dlouhodobého závazku. Ke dni 20. 12. 2012 dlouhodobý závazek ve výši 1, 597 mld. Kč trval a byl splacen po emisi dluhopisů. Dále žalobce zdůraznil, že platby manažerských odměn nastalé v r. 2009 nijak nesouvisí s nyní vedeným daňovým řízením, neboť jsou mimo kontrolovaná zdaňovací období a žalobce nemá povinnost dokládat realizaci úhrad manažerských odměn mimo toto období. Tvrzení správce daně, že zbývající zaokrouhlené platby (v celých miliónech) jsou úhradami půjček a nezaokrouhlené platby pak platbami úroků, jsou nepodloženou spekulací, což přiznává i správce daně. Podle žalobce nelze tvrdit, že by k úhradám závazků vůči Š. docházelo jinak než po získání prostředků z emise dluhopisů. K takovému závěru není v daňovém spise žádný podklad. Žalobce v odvolání vysvětlil, že odeslané úhrady na účty Š. v letech 2009-2011 představovaly především výplatu úroků z poskytnutých půjček a výplatu manažerských odměn. Ke splacení dlouhodobých závazků došlo po získání finančních prostředků z emise dluhopisů. Tvrzení žalovaného, že platby realizované v letech 2009–2012 na účty manažerů Š. představují splátky půjček, je nepodloženou spekulací, kterou by žalovaný musel prokázat, navíc odporuje stavu v rozvaze ze dne 31. 3. 2012, kde je vykázán závazek ve výši 1, 597 mld. Kč. K výpisům z bankovního účtu žalobce ze dne 18. 12. 2009, 1. 4. 2010, 23. 8. 2010, 26. 10. 2010 a 17. 1. 2011 žalobce uvedl, že dokládají, že Š. skutečně v minulosti poskytovali žalobci finanční prostředky značných částek. Na existenci závazku vůči nim a jeho refinancování nemohou nic změnit ani správcem daně poukazované okolnosti, jak bylo o přijatých částkách účtováno na tom kterém účtu.

5) *Nezohlednění názoru znaleckého ústavu.*

Žalobce v rámci daňové kontroly ZO 14/15 a ZO 15/16 doložil znalecký posudek ze dne 7. 8. 2019, z něhož plyne, že financování prostředky získanými z emise dluhopisů bylo nezbytné. Žalovaný odmítl k tomuto posudku přihlídnout z důvodu, že nebyl proveden výslech znalců, kteří nebyli zproštěni mlčenlivosti. To však podle žalobce nedegraduje kvality zpracovaného posudku. Žalobce zproští znalce mlčenlivosti, pokud by byli vyslechnuti soudem. Z průběhu daňové kontroly za ZO 14/15 a ZO 15/16 bylo zjevné, že jejím cílem je dosažení co největšího doměrku na DPPO. Racionální ekonomická vysvětlení byla ignorována, vyjádření žalobce dezinterpretována a důkazy hodnoceny účelově. Proto žalobce nesouhlasil, aby stejné osoby provedly výslech znalců. Žalovaný mohl znalecký ústav Ostravská znalecká a. s. ustanovit znalcem v daňovém řízení, případně mu zadat doplnění posudku (blíže *BAXA Josef a kolektiv, Daňový řád. Komentář, Wolters Kluwer – komentář k §*

95 – dále jen „komentářová literatura“). Pokud by soud dospěl k závěru o potřebě výsledku zpracovatelů posudku, žalobce navrhuje, aby podle ust. § 77 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“) provedl jejich výsledek soud v souladu se zásadou plné jurisdikce. Ingoraci závěrů znaleckého posudku v rámci hodnocení důkazů považuje žalobce za zásadní pochybení žalovaného.

4. Žalovaný ve vyjádření uvedl:

K žalobnímu bodu 1)

Žalovaný se neztotožňuje s výkladem žalobce, že rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu je pouhým příslibem investiční pobídky a rozhodné je zdaňovací období, kdy žadatel splnil podmínky pro slevu na dani. Plně odkázal na rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2020 č. j. 1 Afs 269/2019-54, který obsáhle citoval. V další části svého vyjádření žalovaný určil lhůtu pro stanovení daně za dotčená zdaňovací období s odkazem na § 148 daňového řádu a lex specialis § 38r odst. 1 ZDP, kdy dospěl k závěru, že lhůta uplynula současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období od 1. 4. 2017 do 31. 3. 2018, tj. dne 1. 10. 2021. Daňová kontrola na DPPO za předmětná zdaňovací období byla u žalobce zahájena dne 19. 3. 2019, a proto je jeho námitka prekluze neúspěšná (bližze body 24–28 vyjádření k žalobě).

K žalobnímu bodu 2)

Žalovaný odkázal na bod 192 napadeného rozhodnutí, kde vyhodnotil, že hypotéza § 98 odst. 1 daňového řádu nebyla naplněna. V posuzované věci je sporné jen to, zda žalobce vynaložil některé výdaje v souladu s § 24 ZDP, což vyžadovalo spíš dokazování faktického stavu, nikoliv ověřování záznamů v účetních dokladech. Žalovaný proto neshledal podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný odkázal na obsáhlou judikaturu NSS (rozsudky sp. zn. 6 Afs 94/2018, sp. zn. 7 Afs 122/2018, sp. zn. 9 Afs 11/2011, sp. zn. 5 Afs 27/2015). Žalovaný zdůraznil, že ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit pouze v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a také jeho vypovídající hodnota jako celku. V posuzované věci byla zpochybněna pouze část daňově uznatelných výdajů a žalovaný tak nebyl povinen zvažovat aplikaci institutu pomůcek (rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 27/2015). Žalovaný rovněž argumentoval tím, že za obě posuzovaná zdaňovací období byla zahájena daňová kontrola pouze v omezeném rozsahu finančních nákladů z úvěrů a půjček. Celkový stav účetnictví předmětem daňové kontroly nebyl. Nelze uznat ani důvodnost žalobcovy námitky týkající se esenciálních výdajů, neboť jejich zohlednění by bylo možné pouze cestou využití pomůcek, k jejíž aplikaci nedošlo.

K žalobnímu bodu 3)

Žalovaný se se shodnou odvolací námitkou vypořádal v bodě 150 napadeného rozhodnutí tak, že zohlednění výnosových úroků, tedy ponížení základu daně nemohlo být v rámci této daňové kontroly aplikováno, neboť žalobce nepředložil prvotní doklady ani účetní doklady, nedoložil, kdy a v jaké výši bylo o úrocích účtováno. Byl to tedy žalobce, kdo znemožnil správci daně aplikovat postup jako v případě daňové kontroly za ZO 14/15 a ZO 15/16. Žalovaný odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 320/2019, jehož základní myšlenky citoval.

Ke 4) žalobnímu bodu

K vyhodnocení toho, zda určité výdaje splňují podmínky uznatelnosti dle § 24 odst. 1 ZDP je nutné posuzovat podmínky, za jakých byly vynaloženy (rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 76/2011),

resp. je vždy nutno zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí (rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 40/2011). Správce daně je povinen zkoumat, zda jde o výdaje v širším ohledu racionálně vynaložené (rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 13/2015 a sp. zn. 7 Afs 40/2011). Pokud jednání daňového subjektu nemá jasný ekonomicky racionálně odůvodněný smysl, náklady v souvislosti s ním vynaložené nelze mít za náklady vynaložené dle § 24 odst. 1 ZDP (rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 34/2015). Mezi vynaloženými výdaji (náklady) a podnikatelskou činností musí existovat jasná vazba a nelze proto uznat výdaje, jež zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (a přiměřenému) chování, tj. nedávají z ekonomického hlediska smysl (rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 193/2019). V posuzované věci je zásadní posouzení účelu emise dluhopisů a související potřeby finančních prostředků. Základním účelem emise dluhopisů je získání nových finančních prostředků, přičemž vydáním dluhopisů má emitent získat nové finanční zdroje od zájemců o finanční produkt a tyto pak využít ke své podnikatelské činnosti v podobě investování do podnikání. Dluhopis definuje § 2 zák. č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, v platném znění, jako cenný papír, který právně potvrzuje úvěrový vztah mezi emitentem dluhopisu a jeho vlastníkem (tedy upisovatelem). Obecně je dluhopis v podstatě úvěr podložený cenným papírem a je závazkem emitenta vyplácet ve stanovených termínech dohodnutý úrok a po splatnosti vrátit investorovi vloženou částku. K tomu, aby mohl emitent dostát svým závazkům, je přímo nutností vložit takto získané finanční prostředky do podnikání a na ekonomický rozvoj přinášející příjmy. Jen v tomto případě, je-li tvrzení daňového subjektu doloženo jednoznačnými důkazními prostředky, jsou úroky nákladem vynaloženým ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce stran objasnění a prokázání účelu emise dluhopisů svá tvrzení měnil, čímž se jeho tvrzení stala nevěrohodnými (blíže bod 94 napadeného rozhodnutí). Žalovaný v bodě 170 napadeného rozhodnutí zdůraznil, že jím nebyla hodnocena efektivita podnikatelských rozhodnutí žalobce, ale ekonomická racionalita posuzovaných transakcí. Žalobci nebylo nikterak vytýkáno, že se rozhodl vydat dluhopisy, ani to, jakým způsobem je emitoval a zpeněžil, avšak na základě daňové kontroly došlo k vyloučení těchto nákladů, kdy správce daně v rámci své pravomoci posoudil daňovou účinnost výdajů, jež uplatnil žalobce. Žalobci nelze přisvědčit v tom, že význam postrádají závěry žalovaného o platbách realizovaných v letech 2009–2012 s tím, že jsou mimo kontrolovaná zdaňovací období. Žalovaný má za to, že pokud má správce daně vyhodnotit existenci přímé a bezprostřední souvislosti úrokových nákladů z dluhopisů, se zdanitelnými příjmy žalobce, nelze toho dosáhnout bez hodnocení skutečností, které potřebu tohoto dlouhodobého instrumentu vyvolaly a nastaly v některém z předcházejících zdaňovacích období. Správce daně požadoval po žalobci prokázání skutečností, které mají jednoznačný vliv na daňovou uznatelnost nákladů jím uplatněných v předmětných zdaňovacích obdobích. Žalobce měl povinnost prokázat atributy právního vztahu, jež mu založil povinnost platit úroky z dluhopisů, a požadavek správce daně není extenzivní ani nepřipustný. Skutečnost, že žalobce na unesení svého důkazního břemene rezignoval, nelze klást k tíži správce daně ani žalovaného. Vzhledem k tomu, že žalobce aplikuje shodné argumentační schéma jako v daňovém řízení, dílčí závěry žalovaného hodnotí izolovaně a vytržené z kontextu, nezpochybňuje to velmi podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce v žalobě jednotlivé pochybnosti žalovaného argumentačně ani důkazně nevyvrací, a proto žalovaný odkazuje zejména na body 86 a následující napadeného rozhodnutí s tím, že splacení upsaných dluhopisů bezprostředně souvisí s restrukturalizací závazků, kdy platby byly realizovány v průběhu jediného dne. Jestliže je smyslem vydání dluhopisů získání finančních prostředků, pak žalobce faktické získání zdroje financování neprokázal, neboť mu emise dluhopisů nepřinesla žádné reálné externí finanční zdroje, jež by mohly být použity v rámci jeho podnikatelské činnosti směřující k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných

příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce nezískal další „dodatečné“ finanční prostředky, neboť emisí dluhopisů nezískal jím tvrzených 1,6 mld. Kč, ale jen 2 435 335,87 Kč (viz bod 100 napadeného rozhodnutí), ani jednoznačně neprokázal účel, na který tyto prostředky deklaroval použít, taktéž neprokázal ani to, že výdaje byly ekonomicky opodstatněné (také bod 138 napadeného rozhodnutí). Prostřednictvím výplaty úroků z titulu dluhopisů mělo dojít k vyčerpání částek vysoce přesahujících částku, jež mu zůstala k dispozici. Prostřednictvím transakcí tak došlo jen k záměně závazkového vztahu – jiné závazky (konkrétně nedoložené) za dluhopisy. Úhradu závazku však nelze považovat za pořízení takového aktiva, které by zajistilo další zdanitelné příjmy žalobce. Jedná se o nahrazení jednoho závazkového vztahu závazkovým vztahem dalším a podle úrokové sazby sjednané v rámcových smlouvách o úvěru, byl „levnější“ produkt nahrazen produktem „dražším“. Pro daňovou účinnost úrokových nákladů musí být naplněna podmínka přímé a bezprostřední souvislosti úrokového nákladu s příjmy žalobce, tedy, že bez vynaložení úroku z dluhopisů by očekávané příjmy vůbec nezískal, či neměl možnost získat nebo si je udržet. Není to dluh (úvěr/půjčka či dluhopis), co generuje zdanitelné příjmy, ale aktiva, která jsou dluhem financována. Náklady, na něž dopadá ZDP (úrokové náklady), vznikají při financování aktiv dluhem, což neznamená, že jsou apriori daňově uznatelné. Daňově uznatelné mohou být toliko takové náklady, které byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, když je zřejmé, že zdanitelné příjmy jsou generovány jen prostřednictvím aktiv souvisejících s podnikatelskou činností. Úrok z úvěru/půjčky či dluhopisu může mít daňovou relevanci jen v případě, že navodí situaci, kdy stávající či nová aktiva mají potenciál generovat zdanitelné příjmy a není to dluh, co pomáhá generovat zdanitelné příjmy, ale aktiva, která žalobce díky dluhu získal, měl možnost získat, či možnost si je udržet. Závěr žalovaného vyjádřený v bodě 131 napadeného rozhodnutí, tedy, že podstatou financování prostřednictvím dluhopisů je získání externích finančních prostředků, k čemuž nyní nedošlo, má oporu v judikatuře NSS, a to v rozsudcích sp. zn. 9 Afs 297/2020 a také sp. zn. 9 Afs 302/2020 (k tomu také bod 158 napadeného rozhodnutí).

K žalobnímu bodu 5)

Správce daně se předloženým znaleckým posudkem zabýval a za účelem objasnění pochybností a nejasností především ve vztahu k podkladům, které měly být znalci ke zpracování posudku žalobcem poskytnuty, předvolal zpracovatele posudku k výslechu, o čemž byl vyrozuměn žalobce, který však odmítl znalce zprostit mlčenlivosti vůči správci daně a tento z tohoto důvodu nemohl posudek osvědčit jako důkaz potvrzující potřebnost emise dluhopisů, neboť neměl možnost zjistit další nezbytné skutečnosti, které by vyvrátily jeho pochybnosti. Pokud žalobce nyní navrhl provedení výslechu znalců soudem, jde o postup ryze účelový. Žalovaný poukázal na judikaturou deklarovanou zásadu, že těžiště dokazování má probíhat před správními orgány a není úlohou správních soudů provádět složitá dokazování a nahrazovat to, co měl již v daňovém řízení navrhnout k unesení důkazního břemene daňový subjekt (např. rozsudky NSS sp. zn. 5 Afs 92/2013, sp. zn. 5 Afs 147/2004). Posudek předložený účastníkem řízení je v daňovém řízení považován za listinný důkaz (§ 93 odst. 1 a § 95 daňového řádu – blíže rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 398/2017 a komentářová literatura). Důkazní sílu znaleckého posudku má v daňovém řízení pouze posudek zpracovaný znalcem ustanoveným správcem daně. V nyní posuzované věci však potřeba vypracování posudku jiným znalcem nenastala.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

5. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 11. 4. 2022 uvedl:

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

- k žalobnímu bodu 1) polemiku s názorem žalovaného ohledně aplikace závěrů rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 269/2019.
- k žalobnímu bodu 2) odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 86/2011, z něhož obsáhle citoval a setrval na své předchozí argumentaci. Současně uvedl, že odkazy žalovaného na rozsudky NSS sp. zn. 6 Afs 94/2018 a sp. zn. 7 Afs 122/2018 se jeví nepřiléhavými, neboť v těchto odkazovaných případech neabsentovalo účetnictví a bylo zpochybněno pouze uskutečnění konkrétního plnění. V případě žalobce však absentuje celé účetnictví, bez něž lze sotva stanovit daň dokazováním. Zdůraznil judikaturu NSS i Ústavního soudu k povinnosti správce daně dbát, aby daň byla stanovena ve správné výši, nikoliv stanovit daň v maximální možné výši (např. nálezy ÚS sp. zn. II.ÚS 664/04, sp. zn. IV.ÚS 591/08 a dále na rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 86/2011). Dále uvedl, že pokud správce daně zahájil kontrolu v omezeném rozsahu, avšak nebylo doloženo žádné účetnictví, není možno vést dokazování k vymezenému předmětu a je nutno aplikovat pomůcky.
- k žalobnímu bodu 4) namítl, že doložil a prokázal, že si počínal ekonomicky racionálně a žalovaný zcela záměrně zamlčuje, že dle judikatury je daňově neuznatelná pouze taková nepřiměřenost výdajů, která evidentně vybočuje z mantinelů ekonomicky racionálního chování (např. rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 73/2015 a dále rozsudky sp. zn. 9 Afs 275/2014 a 2 Afs 44/2003). Dále žalobce vyjádřil nesouhlas s názorem žalovaného, že emisí dluhopisů žádné volné finanční prostředky nezískal. Získané finanční prostředky byly použity pro refinancování závazků a žalobce si tak emisí dluhopisů zajistil zdroje na dobu 20 let, aby mohl realizovat svůj finanční plán. Argumentace žalovaného odhlíží od provedeného dokazování, kdy v daňovém řízení bylo prokázáno, že emisí dluhopisů žalobce získal 1,6 mld. Kč, které mu byly splaceny na účet. Pouze proto, že na účtu nezůstaly ležet, nelze tvrdit, že žalobce žádné volné finanční prostředky nezískal. Je zjevné, že bez emise dluhopisů by žalobce nemohl realizovat svůj finanční plán, když by v zápětí byl nucen vyrovnat stávající úvěry a neměl by jak financovat výrobu. Na základě provedeného dokazování nelze dovodit, že žalobce měl vlastní disponibilní zdroje, jimiž mohl zaplatit své stávající závazky ve výši 1,597 mld. Kč a ještě financovat novovýrobu ŽKV. Žalobce nerezignoval na svou důkazní povinnost, když doložil úvěrové smlouvy z 1. 12. 2009 a rozvahu ke dni 31. 3. 2012, z níž plyne existence závazků ve výši 1,597 mld. Kč. Také sám žalovaný zjistil, že bratři Š. žalobci v minulosti finanční prostředky skutečně půjčovali. Žalobci není jasné, proč by mělo být vedeno dokazování k platbám manažerských odměn nastalých v r. 2009, když existenci závazku a jeho restrukturalizaci prostředky z emise dluhopisů žalovaný uznal. S ohledem na vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly nemůže mít žalobce povinnost dokládat realizaci úhrad manažerských odměn mimo kontrolovaná období. Z bankovních transakcí realizovaných dne 20. 12. 2012 je patrné, že přijaté platby činily celkem 1,6 mld. Kč. Není tedy pravdou, že by žalobce reálné finanční prostředky nezískal. To, že je použil za účelem úhrady svých dosavadních závazků, neznamená, že emisí dluhopisů získal jen 2 435 335,87 Kč, jak opakovaně tvrdí žalovaný. Žalobce setrval na nepřiléhavosti rozsudků NSS sp. zn. 9 Afs 297/2020 a sp. zn. 9 Afs 302/2020, které jsou skutkově zcela odlišné.
- k žalobnímu bodu 5) žalobce zdůraznil, že znalecký posudek představuje posouzení věci osobou v příslušném oboru erudovanou a je vždy důkazním prostředkem, který je oproti jiným důkazním prostředkům specifitější, neboť vyjadřuje názor na věc za použití odborných znalostí a zkušeností. Jestliže je v nyní posuzované věci třeba zkoumat, zda emise dluhopisů byla ekonomicky racionální, zda při přechodu na výrobu ŽKV čelil žalobce zvýšené potřebě výdajů pro krytí provozu a refinancování dosavadních závazků, jedná se o

otázky ekonomické (skutkové), nikoliv právní, které znalecký ústav zkoumal a jeho závěry tak nelze přehlížet. Žalobce poukázal na komentářovou literaturu k § 95 daňového řádu a na související judikaturu (rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 174/2016).

6. V doplnění žaloby zaslaném krajskému soudu dne 19. 6. 2023 žalobce uvedl, že změnil auditora, přičemž nové auditorní společnosti se podařilo dohledat v archivech účtárny doklady vztahující se ke vzniku dluhu žalobce vůči manažerům Š., o kterých se žalobce domníval, že byly skartovány, a proto tyto důkazy nemohl doložit dříve. Žalobce v příloze doplnění žaloby předložil jako důkaz o existenci předmětného dluhu inventarizace rozvahového účtu 249 – krátkodobé finanční výpomoci ke dni 31. 3. 2010 včetně souvisejících dokladů, inventarizace rozvahového účtu 335 – pohledávky za zaměstnanci ze dne 31. 3. 2010 včetně souvisejících dokladů, inventarizace rozvahového účtu 479 – ostatní dlouhodobé závazky ke dni 31. 3. 2011 včetně souvisejících dokladů a inventarizace rozvahového účtu 479 – ostatní dlouhodobé závazky ke dni 31. 3. 2012. Tyto listiny navrhl provést jako důkazy u jednání před krajským soudem k prokázání existence závazků žalobce vůči bratrům Š.. Doložené důkazy dokládají, že předmětný závazek žalobce ve výši 1,597 mld. Kč nepochybně existoval a vyvracejí závěry žalovaného o jeho neexistenci, na nichž je doměření daně založeno.
7. Žalovaný ve vyjádření k doplnění žaloby doručeném krajskému soudu dne 25. 7. 2023 uvedl, že část nyní předložených důkazních prostředků byla předložena již v daňovém řízení, resp. vztahuje se k již předloženým či správcem daně získaným údajům a částečně se jedná o nově předložené důkazní prostředky. Současně poukázal na judikaturu vycházející ze zásady, že těžiště dokazování má probíhat před správními orgány, a nikoliv v řízení soudním (např. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 89/2013). Žalobce přitom nynější důkazy navrhuje k prokázání skutečností, které měl prokázat již v daňovém řízení, k čemuž byl opakovaně vyzván. Nelze připustit, aby žalobce ponechával svou procesní aktivitu až pro řízení před správním soudem. Bylo na něm, aby v rámci daňového řízení až do jeho skončení navrhl, označil, či předložil relevantní důkazní prostředky (rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 147/2004). Jestliže tak žalobce neučinil, jde tato skutečnost výhradně k jeho tíži a svou pasivitu nemůže zhojit poukazem na změnu auditora a nalezení podkladů v archivu účtárny. Žalovaný má důkazní návrhy žalobcem nyní předložené za nadbytečné, neboť soudu pro posouzení důvodnosti žaloby plně postačuje obsah předloženého správního spisu. Žalovaný setrval na svých dosavadních právních závěrech a opakovaně navrhl zamítnutí žaloby.
8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i správní řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání a byl vázán rozsahem žalobních tvrzení (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).
9. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil:

Daňová kontrola DPPO za ZO 11/12 a za ZO 12/13 byla zahájena dne 19. 3. 2019 v omezeném rozsahu finančních nákladů z úvěrů a půjček ve vztahu k základu daně za ZO 11/12 ve výši 65 016 734 Kč a ve vztahu k základu daně za ZO 12/13 ve výši 42 135 193 Kč. Výzvou ze dne 25. 4. 2019 vyzval správce daně žalobce k doložení důkazních prostředků, a to předložením účetních knih, bankovních výpisů, účetních závěrek, inventur a inventarizací vztahujících se k závazkům a dále dokladů a písemností vztahujících se k předmětu daňové kontroly – smlouvy o půjčkách, úvěrech, doklady o úhradách a zaúčtování úroků, test nízké kapitalizace. Žalobce

v podání ze dne 3. 5. 2019 označil výzvu za nezákonnou a šikanózní, uvedl, že důkazní prostředky neposkytne a poukázal na uplynutí lhůty pro stanovení daně. Správce daně se sdělením ze dne 13. 6. 2019 vyjádřil k zákonným skartačním lhůtám a lhůtám pro stanovení daně. Žalobce reagoval vyjádřením nesouhlasu podáním ze dne 2. 7. 2019. Další výzvou ze dne 8. 10. 2019 vyzval správce daně žalobce k doložení důkazních prostředků ve vztahu k zaúčtování nákladových úroků ve výši 102 199 000 Kč za ZO 11/12 a k zaúčtování nákladových úroků ve výši 140 250 000 Kč ve ZO 12/13 a ke stavu jiných závazků ve výši 1 597 565 000 Kč dle řádku 101 Rozvahy ke dni 31.3.2012. Žalobce reagoval podáním ze dne 7. 11. 2019, v němž poukázal na uplynutí lhůty pro stanovení daně v návaznosti na investiční pobídku. Následně správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, v němž uzavřel, že žalobce žádné důkazní prostředky nepředložil, ani nenavrhl, takže neprokázal oprávněnost zahrnutí nákladových úroků za obě zdaňovací období. Ve vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění ze dne 9. 4. 2020 žalobce vyjádřil nesouhlas se závěry správce daně a poukázal na uplynutí lhůty pro stanovení daně. Dále namítl, že správce daně nepostupoval konzistentně ohledně vyloučených nákladových úroků z dluhopisů, když ve ZO 14/15 a ZO 15/16 zvýšil výsledek hospodaření o rozdíl mezi nákladovými a výnosovými úroky z dluhopisů, avšak v ZO 12/13 výnosové úroky nezohlednil. Jelikož na základě vyjádření nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, správce daně přistoupil k sepsání ZDK, která byla se žalobcem projednána dne 15. 6. 2020. Následně vydal správce daně dodatečné platební výměry, jimiž žalobci doměřil DPPO za sledovaná zdaňovací období, a to platebními výměry ze dne 22. 6. 2020, proti nimž podal žalobce odvolání. I když žalobce nepředložil relevantní důkazní prostředky za sledovaná zdaňovací období, bylo evidentní, že uplatněné nákladové úroky souvisí s úroky z úvěrů a půjček, které jsou součástí spisového materiálu paralelně probíhající daňové kontroly a odvolacího řízení na DPPO žalobce za ZO 14/15 a ZO 15/16. Proto v rámci odvolacího řízení žalovaný vložil související důkazní prostředky za předmětná zdaňovací období do veřejné části spisu týkajícího se ZO 11/12 a ZO 12/13 a provedl jejich hodnocení. Žalobce pak seznámil se zjištěnými skutečnostmi v seznámení v rámci odvolacího řízení ze dne 21. 6. 2021, na které žalobce reagoval v prodloužené lhůtě podáním ze dne 21. 7. 2021, v němž setrval na argumentaci uplynutí lhůty pro stanovení daně a vyjádřil nesouhlas s hodnocením nově předložených důkazních prostředků. O odvoláních žalobce bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

V rámci obsahu daňových spisů se krajský soud seznámil také s kompletní dokumentací předloženou žalobcem k emisi dluhopisů, a to smlouvou s administrátorem emise, s mandátní smlouvou o obstarání emise dluhopisů, smlouvou o uložení sběrného spisu, dále se smlouvami o koupi a upsání dluhopisů manažery Š. a smlouvami o koupi dluhopisů od manažerů Š. žalobcem, s výpisy z bankovních účtů žalobce i manažerů Šuškových a rovněž se znaleckým posudkem.

10. V prvním žalobním bodě žalobce namítl prekluzi práva na stanovení daně za obě zdaňovací období. Podle jeho argumentace rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 10. 10. 2006 o poskytnutí příslibu investiční pobídky nemůže být právní skutečností, která má vliv na běh lhůty pro stanovení daně, neboť jde o pouhý příslib, na jehož základě teprve musí být splněny konkrétní podmínky pro poskytnutí slevy na dani. Tyto podmínky žalobce splnil až ve zdaňovací období 2008–2009, a proto lhůta pro stanovení daně podle § 38r odst. 1 ZDP počala běžet až v tomto zdaňovací období. Z uvedeného plyne, že ust. § 35b odst. 4 ZDP se uplatní ve znění účinném od 2. 7. 2007, tedy ve znění novely ZDP, která snížila původní

desetiletou lhůtu na pětiletou. Žalobce tak mohl nárok na slevu uplatnit nejpозději ve zdaňovací období 2012–2013 a lhůta pro stanovení daně uplynula marně v r. 2016, když daňová kontrola byla zahájena až v r. 2019.

11. Krajský soud shodně s žalovaným považuje pro posouzení předešlé právní otázky za rozhodující rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2020 sp. zn. 1 Afs 269/2019 a nesdílí názor žalobce, že jde o judikát nepřiléhavý. Poněkud odlišná skutková stránka sporu v odkazované věci zde není rozhodná. NSS se v označeném rozsudku výslovně zabýval výkladem pojmu „poskytnutí investiční pobídky“ a závěry, které učinil, jsou zcela obecné, vyjadřující základní princip aplikovatelný na obdobné případy, tedy i na případ žalobce, a sice, že... *pojem „poskytnutí investiční pobídky“ znamená vydání rozhodnutí o příslibu investiční pobídky podle § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách a nikoliv okamžik, kdy byla investiční pobídka skutečně čerpána (uplatněna).* V případě žalobce je tedy rozhodné datum 10. 10. 2006, kdy Ministerstvo průmyslu a obchodu rozhodnutí o příslibu investiční pobídky žalobci vydalo. Proto se na běh lhůty ke stanovení daně za sledovaná zdaňovací období vztahuje ZDP a zákon o investičních pobídkách ve znění účinném do 1. 7. 2007, tj. investiční pobídky bylo možno čerpat formou slevy na dani po dobu 10 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období. Rozhodné přitom je, a to i na základě judikatury (přiměřeně rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2016 sp. zn. 4 Afs 251/2015), že tak žalobce učinit mohl, nikoliv, že tak učinil. Není proto směrodatné, že žalobce uplatnil veškerou slevu již ve zdaňovacím období 2008/2009. Toto zdaňovací období je jen prvním zdaňovacím obdobím, kdy mohl slevu uplatnit, protože splnil podmínky stanovené rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu.
12. Pokud jde o výpočet lhůty pro stanovení daně za dvě posuzovaná zdaňovací období, krajský soud se plně ztotožňuje s vyhodnocením žalovaného v bodech 79–84 napadeného rozhodnutí a úvahy zde obsažené v plném rozsahu aprobuje. První žalobní bod proto krajský soud neshledal důvodným.
13. V žalobním bodě 2) žalobce namítl, že žalovaný porušil povinnost přechodu na pomůcky za situace, kdy zákonné podmínky § 98 odst. 1 daňového řádu byly splněny, neboť žalobce nedoložil požadované účetnictví, a proto nebylo možno stanovit daň dokazováním. Správce daně setrval v dokazování a nesplnil přitom povinnost stanovit daň na korunu přesně. Žalovaný přenesl do ZO 12/13 důkazy doložené žalobcem do daňového řízení za ZO 14/15 a ZO 15/16, zpochybnil podstatnou část uplatněných nákladů, ale neměl údaje o hospodaření žalobce, jelikož neměl jeho účetnictví, a proto byl povinen přejít na pomůcky. ZO 11/12 je pak specifické tím, že se zde vůbec o dluhopisy nejednalo, protože ty byly emitovány v prosinci 2012 a ZO 11/12 skončilo dnem 31. 3. 2012. Pro ZO 11/12 tedy žádné dokazování vedeno nebylo a byly splněny podmínky pro pomůcky. Žalovaný pak měl uznat minimálně nutné náklady na úroky, což neučinil. Daňová povinnost za toto zdaňovací období i z tohoto důvodu nemohla být stanovena správně pro rozpor s § 98 odst. 1 a § 1 odst. 2 daňového řádu.
14. Obsahem správních spisů, jakož i odůvodněním napadeného rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že správce daně, pokud jde o ZO 11/12, vycházel pouze z žalobcova daňového přiznání a jeho příloh, tj. z rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Také ve ZO 12/13 byly výchozím kritériem dalšího dokazování tyto listiny. Nutno zdůraznit také to, že daňová kontrola byla ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím zahájena v omezeném rozsahu se zaměřením toliko na nákladové úroky. Krajský soud se ztotožňuje s žalobcem v tom, že žalovaným odkazovaná

- judikatura, která stanovuje pravidla pro přechod na pomůcky, neřešila případ, kdy nebylo účetnictví předloženo vůbec, ale zabývala se přechodem na pomůcky z pohledu neuznání části předloženého účetnictví, takže ji nelze považovat za zcela přílehlavou pro souzenou věc.
15. Krajský soud zdůrazňuje, že v případě obou kontrolovaných zdaňovacích období je posuzováno dokazování v omezené daňové kontrole, kdy správce daně nepotřeboval, ani nevyžadoval celé účetnictví za daná zdaňovací období, ale jen jeho část vztahující se k uplatněným nákladovým úrokům, takže účetnictví jako celek zpochybněno nebylo a ani nemohlo být. Žalobce přes opakované výzvy správce daně nepředložil nic, což setrvale zdůvodňoval svým názorem, že právo na stanovení daně bylo prekludováno.
 16. Krajský soud při posouzení tohoto žalobního bodu vycházel z principu, že uplatnění nákladových úroků ve smyslu § 24 ZDP je právem daňového subjektu a tomuto právu koresponduje povinnost daňového subjektu svá tvrzení prokázat. Pokud se žalobce o své vlastní vůli rozhodl rezignovat na svou zákonnou povinnost prokázat tvrzení uvedená v daňovém přiznání, logicky nese následky tohoto svého rozhodnutí. Z pohledu rozložení důkazního břemene v daňovém řádu nelze připustit situaci, kdy daňový subjekt je cíleně pasivní a správce daně v důsledku toho bude povinen suplovat jeho součinnost. Daňový subjekt by v takovém případě byl de facto hybatelem daňového procesu v tom směru, že by svou vůlí, resp. záměrnou pasivitou rozhodoval, jaké procesní nástroje budou v daňovém řízení použity. To by však byla situace rozporná se základními principy daňového řízení upravenými daňovým řádem. Na základě uvedeného shledal krajský soud postup správních orgánů, jež za daných okolností setrvaly v dokazování, zákonným.
 17. Tento právní názor je stěžejní, pokud jde o ZO 11/12, a proto ve vztahu k výroku I. napadeného rozhodnutí, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně – dodatečnému platebnímu výměru na DPPO za ZO 11/12, byla žaloba zamítnuta (výrok II. tohoto rozsudku).
 18. Výše uvedená argumentace (odst. 14.-16. tohoto rozsudku) se plně vztahuje také na ZO 12/13, k němuž se však vážou další žalobní body, o nichž bude soudem pojednáno níže.
 19. Ohledně esenciálních výdajů se krajský soud zcela ztotožňuje se závěry žalovaného, když ve smyslu konstantní judikatury NSS k této právní otázce je možno zohlednit esenciální výdaje pouze v případě použití pomůcek, což u žalobce nenastalo. Za rozhodnou judikaturu krajský soud považuje rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 206/2020, jenž obsahuje shrnutí rozhodovací praxe NSS v otázce uplatnění esenciálních výdajů (zejm. body 57 a násl.). Judikatura odkazovaná v této souvislosti žalobcem se jeví krajskému soudu nepřiléhavou, neboť do určité míry zobecňuje podmínky, za nichž by se měly esenciální výdaje přiznat, v tomto je však v rozporu s usnesením rozšířeného senátu NSS sp. zn. 4 Afs 87/2015 (blíže rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 206/2020, bod 46).
 20. K námitce o nepřesném stanovení daně (s odkazem na bod 146 napadeného rozhodnutí) krajský soud uvádí, že jde o účelové tvrzení žalobce, neboť žalovaný se na tomto místě vyjadřuje v tom smyslu, že žalobce neprokázal tituly jednotlivých částek jako součástí finančních nákladů vykázaných v účetních závěrkách a správce daně proto správně vyšel z údajů uvedených žalobcem ve výkazech zisků a ztrát, což žalovaný plně aproboval. Pokud žalobce v replice

- k této otázce uvádí, že se jednalo o téměř čtvrt miliardy, a proto nelze bagatelizovat, že jde o nepodstatnou část účetnictví, krajský soud podotýká, že finanční výše je v posuzované věci kritériem odpovídajícím specifické ekonomické činnosti žalobce. Touto optikou je nutno posuzovat i chybějící výšeč žalobcova účetnictví za dané zdaňovací období.
21. Pro úplnost soud považuje za vhodné připomenout, že žalobce v žalobní argumentaci zcela opomíjí fakt, že po celou dobu daňového řízení výslovně odmítal účetnictví předložit, neboť zastával názor o prekluzi práva stanovit daň, kterým odůvodňoval záměrnou absolutní pasivitu v daňovém řízení.
 22. V dalším žalobním tvrzení (žalobní bod 3)) žalobce namítl rozporné postupy daňových orgánů v ZO 12/13 oproti ZO 14/15 a ZO 15/16 spočívající v tom, že v hospodářském roce 12/13 správce daně nezohlednil výnosové úroky vyúčtované z dluhopisů držených žalobcem a neponížil o ně základ daně.
 23. Žalovaný se se shodnou odvolací námitkou vypořádal v bodě 150 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že žalobce nepředložil prvotní doklady, ani účetní doklady za ZO 12/13, a proto správci daně aplikaci shodného postupu znemožnil.
 24. Proti této argumentaci žalobce brojí tak, že ji označuje za alibistickou s ohledem na to, že jinak správce daně důkazně z následujících zdaňovacích období obsáhle čerpal.
 25. Krajský soud má postup daňových orgánů za opodstatněný a logický. Žalobce požadované doklady nepředložil, a proto žalovanému nebylo známo, zda, kdy a v jaké výši bylo o výnosových úrocích účtováno. Z následujících zdaňovacích období byly převzaty základní důkazní prostředky týkající se emise dluhopisů, k níž došlo ve ZO 12/13, nikoliv však důkazní prostředky účetní, které by se týkaly jiných zdaňovacích období. Žalovaný rozhodl na základě těch důkazních prostředků, které mu byly dostupné. Třetí žalobní bod proto není důvodný.
 26. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce brojil proti vyhodnocení daňové účinnosti úrokových nákladů z emise dluhopisů.
 27. Krajský soud se primárně zaměřil na otázku prokázání účelu emise dluhopisů, od níž se odvíjí posouzení nákladových úroků s dluhopisy spojených ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
 28. Žalobce v žalobě stejně jako dříve v daňovém řízení velmi obsáhle rozvedl důvody, které ho přiměly k vydání emise dluhopisů a široce přiblížil ekonomickou situaci, do níž se dostal v r. 2012.
 29. Žalovaný zpochybnil tvrzený ekonomický účel emise dluhopisů v bodě 94 napadeného rozhodnutí s tím, že žalobce v průběhu daňového řízení měnil svá tvrzení co do důvodů emise dluhopisů, když nejprve uváděl financování novovýroby, poté refinancování úvěrů a půjček od manažerů Š., což podle žalovaného účel emise dluhopisů znevěrohodnilo.
 30. Krajský soud tyto pochybnosti žalovaného nesdílí, protože v ekonomické situaci, jakou žalobce vylíčil, oba důvody pro vydání emise dluhopisů byly možné a navzájem se nevyklučovaly.

31. Žalovaný na základě hodnocení předložených důkazních prostředků dospěl v napadeném rozhodnutí k závěru, že pořízením dluhopisů žalobce nahradil jeden závazkový vztah závazkovým vztahem dalším, a to nepoměrně, když produkt levnější byl nahrazen produktem dražším (bod 126 napadeného rozhodnutí). Při tomto hodnocení žalovaný vycházel z úrokových sazeb rámcových úvěrových smluv uzavřených s manažery Š. v r. 2009 a z úrokové sazby dluhopisů. Z pohledu tohoto kritéria lze s žalovaným souhlasit, když v době vydání emise dluhopisů byl žalobce povinen ve vztahu k úvěru z rámcových úvěrových smluv platit úrok 6,45 %, kdežto úrok z dluhopisů představoval pohyblivou úrokovou sazbu označovanou jako 6 M PRIBOR+9,8 %. Nový závazek byl tedy z tohoto pohledu nevýhodnější. Žalovaný však kritérium úrokových sazeb hodnotí izolovaně, aniž by zohlednil další podstatné a žalobcem opakovaně tvrzené aspekty, jako jsou změna předmětu činnosti žalobce, kdy z opravárenské činnosti přešel na výrobu ŽKV, což je i z laického pohledu změna, vyžadující markantní navýšení potřeby volných finančních prostředků, ale také např. kritérium časové, kdy žalobce měl na splacení úvěru z dluhopisů (oproti tomu stávajícímu) lhůtu 20 let.
32. Krajský soud se neztotožňuje s úvahou žalovaného, která prostupuje napadeným rozhodnutím na několika místech a je zdůrazňována také ve vyjádření k žalobě (bod 45 vyjádření), že úhradu závazku nelze považovat za taková aktiva, která by zajistila další zdanitelné příjmy žalobce, že to nenaplnuje podmínku přímé souvislosti úrokového nákladu s příjmy žalobce. Žalovaný je toho názoru, že pokud byl emisí dluhopisů financován pouze dřívější dluh žalobce, nepřinesla emise dluhopisů žádné faktické zdroje financování, které by mohly generovat příjmy.
33. Co se týče skutkového stavu, má žalovaný pravdu, neboť z pohybu na účtech dne 20. 12. 2012 lze vysledovat, že finanční prostředky ve výši 1,6 mld., které žalobce získal emisí dluhopisů, byly využity téměř výhradně na úhradu stávajícího úvěru (1,597 mld. Kč). Ke stejnému závěru lze dojít na základě kupních smluv souvisejících s emisí dluhopisů.
34. Úvaha žalovaného, že naložení s finančními prostředky získanými emisí dluhopisů tímto způsobem není uznatelné ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, je však velmi zužujícím výkladem tohoto ustanovení, které stanoví, že výdajem jsou prostředky, které slouží k dosažení zdanitelných příjmů, ale také ty, které souvisí s jejich udržením a zajištěním. Shodně vyznívá také judikatura (rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 30/2007), která jako podmínku daňově účinného výdaje stanoví, že musí být vynaložen „v souvislosti“ se získáním zdanitelných příjmů. Nutno zdůraznit, že pojem „v souvislosti“ je mnohem širší než jen vlastní výroba, která je předmětem činnosti daňového subjektu. Podle názoru krajského soudu úhrada úvěru může být postupem vedoucím k udržení a zajištění zdanitelných příjmů, protože daňový subjekt si tímto způsobem vytváří podmínky pro následné dosažení zdanitelných příjmů, tj. finanční prostředky vynakládá „v souvislosti“ se získáním zdanitelných příjmů. Žalovaný ve svých úvahách neopodstatněně redukuje činnost vedoucí k dosažení zdanitelných příjmů jen na vlastní výrobu, což je výklad restriktivní, neodpovídající plně obsahu ust. § 24 ZDP.
35. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud shledal čtvrtý žalobní bod důvodným. V dalším řízení bude nezbytné, aby žalovaný znovu podrobil úvaze účel emise dluhopisů, a to ze všech aspektů soudem výše nastíněných.

36. V návaznosti na shora uvedený právní názor neshledal krajský soud účelným provedení žalobcem navržených důkazů soudem.
37. V posledním žalobním bodě žalobce brojil proti nevyhodnocení znaleckého posudku jako důkazu z důvodu, že nebyl proveden výslech znalců, kteří nebyli žalobcem zproštěni mlčenlivosti. Podle žalobce to nijak nedegraduje kvality znaleckého posudku.
38. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že správce daně vykázal snahu provést výslech znalců za účelem objasnění podkladů, které jim byly žalobcem poskytnuty k vypracování znaleckého posudku a o nichž měl správce daně pochybnosti. Žalobce však odmítl zprostit znalce mlčenlivosti, takže správce daně nemohl znalecký posudek ověřit jako důkaz potvrzující potřebnost emise dluhopisů, neboť jeho pochybnosti nebylo možno vyvrátit. Žalovaný v napadeném rozhodnutí netvrdí, že důkazní sílu má jen posudek znalce ustanoveného správcem daně, ale že jen takový posudek je vnímán jako důkaz znaleckým posudkem, tj. jako tento typ důkazu, kdežto znalecký posudek předložený daňovým subjektem je listinným důkazem (toto rozdělení vychází z komentářové judikatury), což však neznamená, že by znalecký posudek vypracovaný znalcem ustanoveným správcem daně měl vyšší důkazní hodnotu. Žalovaný tento důkaz zpochybnil tím, že on sám neměl k dispozici podklady, které žalobce poskytl znalcům, a objasnění sporné otázky nebylo žalobcem umožněno. Krajský soud proto postup správních orgánů obou stupňů shledal procesně správným a logicky opodstatněným, adekvátním procesnímu chování žalobce.
39. Žalobce v replice ze dne 11. 4. 2022 uvedl, že na jeho straně byla důvodná obava, aby úřední osoby svému cíli, tj. fiskálnímu zájmu nepodřídily také způsob kladení otázek znalcům, což byl důvod, pro který je nezprostil mlčenlivosti. Krajský soud k tomu uvádí, že daňový subjekt, resp. žalobce není oprávněn „rozhodovat“, které důkazy provede správní orgán a které soud. Takový přístup je snahou o účelové zneužití principu plné jurisdikce ve správním řízení soudním. V této souvislosti krajský soud poukazuje na bohatou judikaturu NSS k otázce plné jurisdikce, a to např. rozsudky sp. zn. 5 Afs 147/2004, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 94/2004, sp. zn. Afs 35/2009, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 1906/2009, sp. zn. 4 Afs 142/2014 nebo sp. zn. 5 Afs 325/2017, body 17,18.
40. U jednání před krajským soudem žalobce k tomuto žalobnímu bodu doplnil odkaz na novou právní úpravu – zákon č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, v platném znění (dále jen „zákon č. 254/2019 Sb.“), účinný od 1. 1. 2021, který v ust. § 20 odst. 3 větě druhé nově upravuje, že povinnosti mlčenlivosti se nelze dovolat vůči orgánu veřejné moci, před nímž probíhá řízení, v němž má být znalecký posudek použit. Žalobce z toho dovozuje nesprávnost postupu žalovaného, jenž ignoroval znalecký posudek s odůvodněním, že nemohl vyslechnout znalce.
41. Krajský soud tuto žalobní námitku považuje za opožděnou ve smyslu ust. § 72 odst. 1 s. ř. s., neboť byla poprvé vznesena až po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby. Dle dlouhodobé konstantní judikatury správních soudů lze nové žalobní body doplnit jen ve lhůtě k podání žaloby, která má prekluzivní charakter, takže její zmeškání nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.) – srov. náleží Ústavního soudu ze dne 10. 3. 1999, sp. zn. I. ÚS 164/97. Pro úplnost krajský soud podotýká, že text žaloby podané v zákonné lhůtě dne 15. 11. 2021 nepředstavuje předobraz tohoto žalobního tvrzení uplatněného až u jednání před krajským

- soudem a toto tvrzení nelze považovat ani za rozvinutí žalobní námitky vztahující se ke znaleckému posudku.
42. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že správce daně projevil snahu vyslechnout znalce dne 2. 10. 2019, tedy v době účinnosti předchozí právní úpravy – zák. č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších právních předpisů, v jehož intencích správce daně plně postupoval. Žalobce v odvolání podaném dne 30. 9. 2020 výslech znalce žalovaným nepožadoval, ani se ho nedomáhal v průběhu odvolacího řízení, a to ani po nabytí účinnosti zákona č. 254/2019 Sb. Námitku poukazující na ust. § 20 odst. 3 věty druhé zákona č. 254/2019 Sb. žalobce neuplatnil ani v žalobě.
43. Na základě uvedeného krajský soud neshledal poslední žalobní bod důvodným.
44. V návaznosti na argumentaci uvedenou k žalobnímu bodu 4) krajský soud napadené rozhodnutí ve výroku II. zrušil v souladu s ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (ust. § 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vysloveným soudem v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
45. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když nedošlo k převažujícímu procesnímu úspěchu žádného z účastníků řízení, a proto soud rozhodl, že žádný z nich nemá nárok na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 28. července 2023

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu