



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. 34270/21/5200-11432-709409,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14.9. 2021 č. j. 34270/21/5200-11432-709409 se **zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 31 485,15 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, sídlem Specialis s.r.o., advokátní kancelář, Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

Shodu s prvopisem potvrzuje P,S.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2021 č. j. 34270/21/5200-11432-709409, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 17. 1. 2020 č. j. 114903/20/3201-51521-810102 a č. j. 117293/2635226/20/3201-51521-810235, kterými byly žalobci vydány dodatečné platební výměry na daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 (dále jen „ZO 14/15“) a za zdaňovací období od 1. 4. 2015 do 31. 3. 2016 (dále „ZO 15/16“). 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 Š. (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 14/15 ve smyslu § 148 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Daňová kontrola za ZO 14/15 byla zahájena dne 22. 9. 2016, čímž došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu, ta však marně uplynula dne 23. 9. 2019. Dodatečný platební výměr za ZO 14/15 byl vydán až dne 17. 1. 2020. Žalovaný dovodil zachování lhůty pro stanovení daně podle aplikace ust. § 38r odst. 1 a ust. § 35b zákona 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. 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 příslibena. 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 nějž 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.

2) Úroky zaplacené TSS CARGO a. s.

Úroky zaplacené žalobcem společností TSS Cargo a. s. (dále jen „TSS Cargo“) představují daňově účinný náklad, což žalobce prokázal. Naopak správce daně a žalovaný neunesli své vlastní důkazní břemeno. Žalobce dodával své ŽKV společnosti TSS Cargo, která je dokázala uplatnit na trhu, za tím účelem však potřebovala dlouhodobější splatnost pořizovací ceny z důvodu zajištění potřebného cash flow. Žalobce ještě neměl dostatečně vytiženy výrobní kapacity, potřeboval pro zaměstnance a stroje práci, takže došlo k dohodě, že splatnost faktur bude poskytnuta ve lhůtě 730 dnů, což je lhůta, která není v oblasti výroby ŽKV neobvyklá. Splatnost v řádu let je v daném odvětví standardní, což bylo v řízení doloženo. Žalobce se nacházel ve složité finanční situaci, kdy potřeboval financovat vlastní výrobu, a proto dne 6. 4. 2014 uzavřel s TSS Cargo smlouvu, kterou byl tento odběratel motivován, aby faktury vystavené žalobcem uhradil ještě před jejich splatností, za což mu bude poskytnuta kompenzace ve formě úroku ve výši 10,5 %, a to za účelem zajištění a udržení potřebného cash flow pro výrobu. Žalobce v daňovém řízení prokázal, že finanční prostředky v celkové výši 340 131 883 Kč, které byly zaslány obchodní korporací TSS Cargo v průběhu kontrolovaného období na účet žalobce a z nichž byl počítán předmětný úrok, byly žalobci reálně poskytnuty před splatností faktur. Jednání žalobce proto nelze považovat za neekonomické. Na stejném principu je založen např. faktoring či forfaiting. Není sporu ani o tom, že žalobce reálně platil společnosti TSS Cargo úrok ve výši 10,5 %, takže žalobcem uplatněný výdaj ve výši 64 292 765 Kč skutečně nastal a byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce předložil v průběhu daňového řízení k důkazu rámcovou smlouvu o bezregresním postoupení pohledávky, kterou postoupil své pohledávky za ČD Cargo v částce přesahující 522 mil. Kč před jejich splatností na postupníka za sjednanou odměnu – úrok. Dalším důkazem (příkládovou smlouvou) byla rámcová smlouva 10/10, která rovněž dokládá, že v daném odvětví jsou obvyklé dlouhé doby pro úhradu odměny. Je tak patrné, že smluvní vztah s TSS Cargo, kdy byla sjednána splatnost v délce dvou let, se nijak neodchyluje od obvyklé praxe. Správce daně i žalovaný měli sami zjišťovat, jak předmětné odvětví funguje a jaké lhůty mezi

realizací zakázky a úhradou ceny jsou obvyklé a s takovými zjištěními pak měli porovnat okolnosti obchodů žalobce s TSS Cargo. Jedině tak mohli unést své důkazní břemeno. Dále žalobce namítl, že žalovaný se v odstavcích 109–112 napadeného rozhodnutí účelově pokouší vzbudit dojem, že v průběhu daňového řízení žalobce předkládal různá tvrzení, aby odůvodnil a prokázal oprávněnost zahrnutí úroků do daňové účinných nákladů. Správce daně záměrně vytrhává tvrzení žalobce z kontextu, formalisticky se opírá o neexistenci závazků z poskytnuté půjčky v rozvaze žalobce, byť z obsahu smlouvy s TSS Cargo je patrné, že se věcně o půjčku nejedná, a požadoval inventurní soupisy k takovému závazku. Žalobce objasnil, že k zachycení v inventurách nedošlo z důvodu, že úroky byly vždy přímo započítávány na úhradu vydaných faktur, kdy tento způsob je plně souladný s principy účetnictví a z povahy věci nemůže vést ke kumulaci úroků na inventurních účtech. Ve snaze, aby správce daně celou situaci pochopil, bylo použito přirovnání k privativní novaci a následnému zápočtu na pohledávku za uskutečněné dodávky žalobce pro TSS Cargo. To vše proto, aby bylo zjevné, že v rozvaze nebylo možno „půjčku“ zachytit. Pokud žalobce v průběhu daňového řízení uvedl také, že úrok poskytnutý TSS Cargo představoval věcně slevu či skonto, resp. kompenzaci poskytnutou tomuto subjektu za úhradu před splatností, není v tom žádný rozpor v žalobcově argumentaci. Žalobce celou dobu uvádí totéž vysvětlení, tj. že se jednalo o úhradu před splatností s odměnou pro odběratele (TSS Cargo) za předčasnou úhradu. Žalovaný vytrhává jednotlivá slova vyjádření žalobce z celkového kontextu. Ke konstataci žalovaného, že spisový materiál neobsahuje informaci, že by se žalobce pokusil tuto situaci změnit, např. zkrátit nastavenou dobu splatnosti, což by vedlo ke snížení úročení a k nižšímu zatížení žalobce, žalobce namítl, že takové okolnosti žalovaný v řízení vůbec nepožadoval prokazovat, a proto je tato konstatace v napadeném rozhodnutí čistě účelová. Společnost TSS Cargo dokázala vyráběné vozy na trhu uplatnit, což však vyžadovalo určitý čas a nikdy není možno předem říci, v jakém časovém horizontu se to podaří. Za tímto účelem potřebovala společnost dlouhodobější splatnost, neboť neměla potřebné cash flow. Pokud by zkrátila lhůty splatnosti, nesla by riziko, že se ocitne v platební neschopnosti. Takto nastavený obchodní model by byl značně riskantní. V době, kdy byla smlouva s TSS Cargo uzavřena (6. 4. 2014), nikdo nemohl přesně vědět, jak se bude ekonomická situace vyvíjet, železniční výroba byla u žalobce na samém počátku. Žalobce se dále ohradil proti závěru žalovaného, že v daném případě nedošlo k poskytnutí volných finančních prostředků jednou smluvní stranou druhé smluvní straně, úrok sice může motivovat odběratele k dřívější splatnosti dodávek, ale jedná se o jakousi výhodu pro odběratele, která nezajistí to, že dodávka bude skutečně uhrazena a kdy. Souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů tedy shledat nelze, jelikož takovým zdanitelným příjmem jsou právě dodávky odběrateli, nikoliv jejich následná úhrada. Žalovaný zcela pomíjí potřebu žalobce nakupovat materiál, hradit závazky vůči dodavatelům, hradit mzdy, odvody na zdravotní a sociální pojištění daně atd. Žalobce bez toho, aniž by v reálném okamžiku disponoval potřebnými finančními prostředky, nemohl realizovat svou činnost. Podle žalovaného žalobce dostával pouze finanční prostředky, které by mu stejně náležely. Jde však o to, kdy se k nim dostal. Pokud by svého odběratele nemotivoval k úhradám před splatností, byl by nucen využít např. bankovního úvěru, s čímž jsou spojeny také náklady. Závěr žalovaného, že nedošlo k poskytnutí „volných finančních prostředků“, je zcela nepatřičný. Ust. § 24 odst. 1 ZDP takovou podmínku vůbec nevyžaduje. Z hospodářského hlediska není rozdíl mezi tím, zda výroba bude financována „z volných prostředků“ od peněžního ústavu nebo z prostředků, které budou podnikateli zaplacený na dodávky jeho výrobků před splatností. Podstatný rozdíl je v tom, že se podnikatel nezadluhuje a nenese rizika spojená s úvěrem. Souvislost s dosažením

zdanitelných příjmů spočívá v tom, že z prostředků získaných z předplatnostních úhrad je financována další výroba, která generuje další zdanitelné příjmy.

3) *Daňová účinnost úroků z dluhopisů*

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. Žalobce tak 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. 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, odhlížející 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 milionech) 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.

4) *Neunesení důkazního břemene správcem daně*

Žalobce v tomto žalobním tvrzení s odkazem na žalobní body 2) a 3) namítl neunesení důkazního břemene správcem daně, pokud jde o pochybnosti o oprávněnosti uplatnění úroků poskytnutých TSS Cargo (s odkazem na obsah výzvy I. k těmto nákladům) a o pochybnosti k oprávněnosti uplatnění úroků z dluhopisů jako daňově účinných nákladů (obsah výzvy I. a výzvy II.). Podle žalobce okolnosti uvedené ve zmiňovaných výzvách k prokázání skutečností nelze považovat za důvodné pochybnosti, které by narušily či relevantním způsobem zpochybnily skutkový děj předestřený žalobcem, a to ani v jejich souhrnu. Za důvodné pochybnosti, které mají za následek unesení důkazního břemene správcem daně je možno považovat pouze takové skutečnosti, vedle nichž tvrzení daňového subjektu neobstojí, resp. jím předestřený skutkový děj se jeví jako nepravděpodobný. Existenci takových skutečností správce daně neprokázal. Žalobce v tomto žalobním bodě obsáhle poukázal na judikaturu NSS, zejména rozsudky sp. zn. 5 Afs 133/2018, sp. zn. 1 Afs 39/2010, sp. zn. 4 Afs 211/2017.

5) *Náklady minimálně nutné*

Daňové orgány vyloučily z daňově účinných nákladů žalobce veškeré úroky spojené s emisí dluhopisů, jako by žalobce žádné prostředky z cizích zdrojů nepotřeboval. Žalobce však musel pro svou činnost využívat externí zdroje, které nejsou zadarmo. Pokud by žalobce neemitoval dluhopisy, musel by převzít jiný úvěr. Žalovaný tak měl uznat minimálně nutné náklady na úroky, které by žalobce musel vynaložit tak jako tak na získání finančních prostředků z cizích zdrojů. Žalobce odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 97/2018. Názor žalovaného, že náklady minimálně nutné může zohlednit pouze tehdy, když stanoví daň podle pomůcek, nemá oporu v daňovém řádu. S ohledem na výše zmíněný rozsudek NSS musí správce daně náklady minimálně nutné respektovat i tehdy, pohybuje-li se v rámci dokazování. Závěry judikatury, podle níž minimální náklady jsou spojeny s přechodem na

pomůcky, nelze paušalizovat tím způsobem, že by se minimální náklady týkaly pouze problematiky pomůcek. Naopak je nutné je zohlednit všude tam, kde musely nastat. Napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť výsledná daňová povinnost nemůže být stanovena ve správné výši, když nerespektuje náklady, které žalobce musel vynaložit za účelem zajištění externích finančních zdrojů pro své podnikání.

6) *Nezohlednění názoru znaleckého ústavu*

Žalobce 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 výslechu zpracovatelů posudku, žalobce navrhl, aby podle ust. § 77 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“) provedl jejich výslech soud v souladu se zásadou plné jurisdikce. Ingoraci závěrů znaleckého posudku v rámci hodnocení důkazů považuje žalobce za zásadní pochybení žalovaného.

7) *Nevyslechnutý svědek*

Správní orgány obou stupňů pochybily, když odmítly provést výslech žalobcem navrženého svědka Ing. P. H. za účelem prokázání, čeho se týkaly platby mezi žalobcem a bratry Š. realizované v letech 2009–2012, neboť měl přístup ke všem podkladům v rozhodném období a zároveň měl k dispozici pomocné podklady, které také předložil znaleckému ústavu pro účely zpracování znaleckého posudku. Jeho výslech byl navržen rovněž za účelem prokázání skladby jiného dlouhodobého závazku ve výši 1,597 mld. Kč vykázaného v rozvaze ke dni 31. 3. 2012. Svědek ze své pozice účetního mohl disponovat informacemi důležitými pro objasnění okolností plateb. Žalovaný odmítl svědecký výslech provést. Žalobce poukázal na ustálenou judikaturu Ústavního soudu (nálezy sp. zn. III. ÚS 2096/07, sp. zn. IV. ÚS 591/08, sp. zn. II. ÚS 2095/07) a na závěry rozsudků NSS sp. zn. 8 Afs 74/2009 a sp. zn. 2 Afs 34/2016. Žalobce odmítl argumentaci žalovaného, neboť pozici bývalého zástupce žalobce v daňovém řízení nelze stavět na roveň statutárnímu orgánu, který realizuje mnohem širší okruh pravomocí a je přímo orgánem společnosti. Ing. H. nikdy nebyl statutárním orgánem žalobce. Daňový řád nijak neomezuje provedení výslechu svědka, který byl dříve zástupcem daňového subjektu. Žalovaný postupoval v rozporu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu.

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 (blíže bod 89 napadeného rozhodnutí).

K žalobním bodům 2) a 3)

Žalovaný odkázal na obsáhlou judikaturu NSS k podmínkám uznatelnosti podle § 24 odst. 1 ZDP (rozsudky sp. zn. 7 Afs 76/2011, sp. zn. 7 Afs 40/2011, sp. zn. 2 Afs 13/2015, sp. zn. 7 Afs 40/2011, sp. zn. 10 Afs 79/2020, sp. zn. 2 Afs 186/2019, sp. zn. 8 Afs 34/2015, sp. zn. 6 Afs 193/2019). Ve vztahu ke smlouvě s TSS Cargo odkázal žalovaný na body 95–117 napadeného rozhodnutí, ve vztahu k úrokům z emitovaných dluhopisů pak na body 118–171 napadeného rozhodnutí. Pokud jde o úroky za předsplatnostní úhrady placené dceřiné společnosti TSS Cargo jakožto odběrateli, žalovaný s ohledem na poměr doby nastavené lhůty splatnosti (730 dnů) a doby skutečné úhrady (cca 60 dnů), kdy více než 90 % doby podléhalo úročení, neshledal v postupu žalobce ekonomické ratio a nepřisvědčil žalobci, že tyto úroky jsou daňově účinnými náklady. Žalobce neprokázal, že tyto náklady byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jde o úroky zohledňující a vycházející z platebních podmínek dodavatelsko-odběratelského vztahu, nikoliv o úroky znamenající cenu poskytnutých finančních prostředků, když k poskytnutí volných finančních prostředků jednou smluvní stranou druhé straně nedošlo (úrok jakožto cena peněz není a nemůže být relevantním posouzením skutkového stavu). Úrok sice může motivovat odběratele k dřívější splatnosti dodávek, ale nelze o něm uvažovat jako o ceně peněz, a proto se jedná o jakousi výhodu pro odběratele žalobce, která však nezajistí to, že dodávka bude skutečně uhrazena (a kdy). Souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů nelze shledat, neboť příjmem podle § 18 ZDP jsou dodávky odběrateli, nikoliv jejich následná úhrada. Žalovaný v bodě 111 napadeného rozhodnutí zdůraznil, že nezpochybňuje, že žalobcem zvolený způsob účtování odpovídá obsahu smluvního závazku dle smlouvy s TSS Cargo, nicméně neodpovídá ostatním tvrzením, tedy že se jednalo o slevu nebo skonto za předsplatnostní úhradu, neboť na postupně předestřená tvrzení navazují různé způsoby účtování o konkrétní situaci a daňové posouzení konkrétního případu a pokud mělo poskytnutí finančních prostředků, za které byl smluvně stanoven úrok, statut slevy z ceny či skonta, muselo by tomu odpovídat zaúčtování. Od způsobu účtování nelze odhlédnout, neboť účetnictví samo je stěžejní důkazní prostředek. V případě nákladových položek musí být prokázána jejich daňová relevance, což nyní nenastalo, není zřejmé, z jakého důvodu by měl být úrok za předsplatnostní úhradu považován jako daňově účinný náklad podle § 24 odst. 1 ZDP. Smlouva s TSS Cargo zní na poskytnutí finančních prostředků a žalobce žádné volné finanční prostředky nezískal, pokud finanční toky byly výhradně úhradami faktur za vyrobené vagóny. Podle žalovaného jsou ve vzájemném rozporu tvrzení žalobce, že společnost TSS Cargo disponovala finančními prostředky z externích zdrojů, jimiž mohla hradit faktury, ale přesto byla stanovena dvouletá splatnost faktur z důvodu, že TSS Cargo neměla dostatečné cash flow. Společnost TSS Cargo platby žalobci sice hradila, nicméně se jednalo o úhrady faktur vydaných za jednotlivé dodávky, které žalobce pro tuto společnost vyráběl. Úroky, které byly smluvně sjednány, nelze považovat za úroky související s takovými poskytnutými finančními prostředky, za něž by byla žalobcem pořízena aktiva a existovala by tedy souvislost jejich poskytnutí s dosažením, udržením a zajištěním zdanitelných příjmů žalobce. V úhradě faktur tuto souvislost spatřovat nelze, jelikož při úhradě faktur se jedná jen o vyrovnání závazkového vztahu, který nemá s pořízením aktiv souvislost. Proto zaúčtované úroky ve výši 64 292 765 Kč nelze považovat za daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP (body 116 a 117 napadeného rozhodnutí). Pokud jde o úroky

z emitovaných dluhopisů, 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 123 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 (bod 157 napadeného rozhodnutí). 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 163 napadeného rozhodnutí), ani jednoznačně neprokázal účel, na který tyto prostředky deklaroval použít, taktéž neprokázal ani to, že výdaje byly ekonomicky opodstatněné (také bod 128 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 161 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 183 napadeného rozhodnutí).

K žalobním bodům 4) a 5):

K zákonným požadavkům výzev správce daně žalovaný odkázal na body 199 a 200 napadeného rozhodnutí a pro případ, že by žalobní tvrzení obstálo v soudním přezkumu, uvádí, že by bylo nutno zabývat se otázkou, zda tvrzená vada mohla způsobit nezákonnost dodatečných platebních výměrů či napadeného rozhodnutí (viz rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 93/2020). Obdobně judikoval NSS již v minulosti (rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 57/2012), kdy dospěl k závěru, že v případě vad výzvy nelze pustit ze zřetele další průběh řízení, neboť vadnost právního aktu (obsahově nedostatečných výzev) může být zhojena i v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát aktu jeho obsah správně vyloží (též rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 232/2020). Žalovaný na základě obsahu správních spisů zdůraznil, že žalobce na výzvy reagoval konkrétním způsobem, obsáhle se k jednotlivým bodům výzev vyjádřil a ani jeho vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 14. 8. 2019 neobsahuje ohledně výzev žádné konkrétní výhrady. K otázce esenciálních výdajů žalovaný odkázal na judikaturu NSS, v souladu s níž postupoval, když žalobci náklady minimálně nutné (žalobcem nespécifikované) neuznal, protože možnost přiznat takové výdaje existuje pouze v situaci, kdy není pochyb o existenci určitých výdajů, a to za současného splnění podmínky stanovení daně podle pomůcek, což v tomto případě nenastalo (blíže body 186–188 napadeného rozhodnutí). Žalovaný dále odkázal na další judikáty NSS, zejména zdůraznil rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 205/2020, který dospěl k závěru, že žádným z rozsudků NSS nebylo zpochybněno, že esenciální výdaje lze přiznat jen tehdy, pokud jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a tedy jestliže daň nelze stanovit dokazováním.

K žalobnímu bodu 6)

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 výsledku, 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 výsledku 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.

K žalobnímu bodu 7)

Žalobce navrhl výslech Ing. H. již v situaci, kdy tento byl na základě generální plné moci ze dne 5. 12. 2007 žalobcovým zplnomocněným zástupcem. Žalovaný v bodě 97 Seznámení sdělil žalobci, že tato okolnost je překážkou pro provedení výslechu svědka, neboť by nastala situace, kdy by byl zástupce žalobce v pozici svědka a žalobce současně. Žalobce v reakci na Seznámení tuto překážku provedení výslechu svědka de facto akceptoval tím, že žalobcovo zastoupení převzal JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský. Žalobce nadále trval na provedení výslechu Ing. H. S důvody neprovedení svědecké výpovědi byl žalobce seznámen písemností ze dne 4. 8. 2021. Žalovaný již v bodě 208 napadeného rozhodnutí uvedl, že otázkou, zda tatáž fyzická osoba může v daňovém řízení vystupovat jak v pozici zástupce daňového subjektu, tak v postavení svědka se zabýval NSS již několikrát (rozsudky NSS sp. zn. 7 Afs 15/2003, sp. zn. 8 Afs 29/2013, sp. zn. 3 Afs 45/2017, sp. zn. 6 Afs 237/2017). Ing. H. byl zplnomocněným zástupcem žalobce od r. 2007 až do 12. 7. 2021. Měl po celou dobu daňového řízení ve vztahu k předmětným zdňovacím obdobím přístup k dokladům a informacím, kterými by bylo možno objasnit a prokázat požadované skutečnosti. Z pozice zástupce daňového subjektu pak bylo jeho povinností takové doklady a informace správci daně předložit či sdělit. Žalovaný proto v bodě 207 napadeného rozhodnutí odmítl provedení výslechu Ing. H. s tím, že by se týkal období, v nichž byl dle rozsahu plné moci generálním daňovým zástupce subjektu a v současné fázi řízení se tento důkazní návrh jeví účelovým.

Závěrem žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

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

- k žalobnímu bodu 1) polemiku s názorem žalovaného ohledně aplikace závěrů rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 269/2019.
- k žalobnímu bodu 2) zdůraznil ekonomicky racionální chování v souvislosti se smlouvou s TSS Cargo v návaznosti na pozadí jejího uzavření a setrval na důkazní relevanci doložených příkladových smluv dokládajících dlouhodobou praxi v daném odvětví.
- k žalobnímu bodu 3) namítl, že doložil a prokázal své ekonomicky racionální chování a dle judikatury je daňově neuznatelná pouze taková nepřiměřenost výdajů, která evidentně vybočuje z mantinelů ekonomicky racionálního chování. 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 provedení 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. Emise dluhopisů přímo souvisela s podnikatelskou činností žalobce generující zisky a úroky s ní spojené byly vynaloženy ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP. Není pravdou, že 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 6) 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)
 - k žalobnímu bodu 7) namítl, že v důsledku změny zástupce v daňovém řízení odpadla překážka výslechu svědka Ing. H. a poukázal na zákonnou povinnost správce daně vyvinout maximální úsilí, aby okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 2 daňového řádu).
 - v ostatním setrval na žalobní argumentaci.
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 účetní 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 účetní. 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, že daňová kontrola na DPPO za ZO 14/15 byla zahájena dne 22. 9. 2016 v neomezeném rozsahu a byla zaměřena na prověření základu DPPO. Žalobce předkládal důkazní prostředky týkající se emise dluhopisů a smlouvy s TSS Cargo. Ve věci úroků z půjčky od TSS Cargo žalobce u jednání dne 12. 9. 2017 uvedl, že prostředky byly použity na financování další výroby ŽKV a na modernizaci starších vozů. V období 2014–2016 bylo dokončeno celkem 771 nových ŽKV v ceně 1.1 miliardy Kč a další byly vloženy do modernizace. Jelikož stav bankových účtů žalobce byl 70 000 000 Kč při potřebě cca 700 000 000 Kč na výrobu, je evidentní potřeba dalších finančních prostředků. Půjčka od TSS Cargo byla poskytována bankovními převody souvisejícími s vydanými fakturami. V inventurních soupisech není závazek z půjčky zachycen, dle žalobce došlo při platbě k poskytnutí půjčky, současně k privativní novaci, kdy závazek byl rovnou započítán na úhradu vydané faktury. Nebyl zvlášť evidován závazek z půjčky a zvlášť pohledávka dle vystavené faktury. Úroky byly hrazeny zápočtem proti pohledávkám k 31. 3. 2016. Téhož dne, tj. 12. 9. 2017 proběhlo u žalobce místní šetření ve věci vydaných dluhopisů. Následně byla dne 6. 10. 2017 zahájena daňová kontrola za ZO 15/16 v rozsahu finančních nákladů z dluhopisů. Dne 19. 12. 2017 proběhlo místní šetření ve věci objasnění převodů finančních prostředků na účty bratrů Š. v r. 2012, k objasnění jiných závazků ve výši 1, 597 mld. Kč, které zanikly v období hospodářského roku 2012/2013. Správce daně vydal dne 18. 4. 2018 výzvu, aby žalobce prokázal oprávněnost uplatnění nákladů z titulu úroků z emitovaných dluhopisů v ZO 2014/2015 (165 807 555 Kč) a v ZO 2015/2016 (165 724 444 Kč) jako daňově účinných ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a k prokázání odůvodnění účelu emise dluhopisů o celkové hodnotě 2 000 000 000 Kč, k prokázání splnění podmínek týkajících se náležitostí dluhopisů dle zákona o dluhopisech a k dalším okolnostem týkajícím se dluhopisů. Dále byl vyzván k prokázání oprávněnosti uplatnění úroků z půjčky poskytnuté TSS Cargo zaúčtovaných na vrub nákladového účtu 562000 v ZO 14/15 ve výši 64 292 765 Kč, jakožto daňově uznatelných nákladů a prokázání, že finanční prostředky zaslané společností TSS Cargo na účet žalobce byly poskytnuty na základě smlouvy TSS Cargo. Žalobce reagoval podáním ze dne 21. 5. 2018 a následně dne 17. 2. 2018 předložil písemnosti související s emisí dluhopisů. Správce daně dne 11. 9. 2018 realizoval místní šetření u společnosti TSS Cargo, kdy ověřoval finanční toky mezi ní a žalobcem. Výzvou z 11. 3. 2019 správce daně vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti uplatnění nákladů z titulu úroků z emitovaných dluhopisů za obě sledovaná zdaňovací období jako daňově účinných a k prokázání počátečního stavu závazků v celkové výši 1 597 565 Kč včetně osob věřitelů a dále k prokázání ekonomicky racionálně odůvodněního

účelu restrukturalizace závazků, během které byly závazky ve výši 1 597 565 Kč nahrazeny závazky z upsaných dluhopisů ve výši 1 600 000 000 Kč a také k prokázání tvrzení o použití finančních prostředků z emise dluhopisů. Žalobce reagoval nesouhlasem s obsahem výzvy a se závěry správce daně, které v ní byly uvedeny. Správce daně následně seznámil žalobce s výsledkem kontrolních zjištění, a to dne 11. 7. 2019, k němuž se žalobce vyjádřil podáním ze dne 14. 8. 2019, jehož přílohou byl znalecký posudek zpracovaný znaleckým ústavem Ostravská znalecká a. s., z něhož správce daně zjistil, že znalci byla předložena podklady, které žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil a byly učiněny závěry, které nekorespondují s informacemi vyplývajícími z důkazních prostředků předložených v rámci daňové kontroly. Správce daně vyzval znalce k součinnosti a poskytnutí písemných a ústních informací, avšak žalobce nezprostil znalce mlčenlivosti, takže této výzvě správce daně nemohlo být vyhověno. Na žalobcovu vyjádření správce daně reagoval stanoviskem ze dne 19. 12. 2019 a jelikož nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, přistoupil k sepsání ZDK, kdy dospěl k závěru, že předmětem doměření daně jsou mj. neoprávněně neuplatněné náklady dle smlouvy o půjčce s TSS Cargo a neoprávněně uplatněné nákladové úroky z emitovaných dluhopisů, v tomto případě za obě zdaňovací období. Následně vystavil správce daně dodatečné platební výměry za obě zdaňovací období, proti nimž žalobce brojil odvoláními a předložil další důkazní prostředky. Ty byly vyhodnoceny žalovaným v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení ze dne 21. 6. 2021, na které reagoval žalobce vyjádřením ze dne 21. 7. 2021 a trval na provedení výslechu Ing. H. O neprovedení výslechu byl žalobce vyrozuměn sdělením žalovaného ze dne 4. 8. 2021. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

10. V rámci obsahu daňových spisů se krajský soud seznámil také s kompletní dokumentací předloženou žalobcem k emisi dluhopisů, a to smlouvou s administrátorem emise, 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, dále také se smlouvou o poskytnutí – půjčce – finančních prostředků k financování výroby ze dne 6. 4. 2014 uzavřené mezi žalobcem a TSS Cargo, fakturami souvisejícími s touto smlouvou a rovněž se znaleckým posudkem.
11. V prvním žalobním bodě žalobce namítl prekluzi práva na stanovení daně za ZO 14/15. 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 aplikované 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 proto ve zdaňovacím období 14/15 slevu již uplatnit nemohl, posledním zdaňovacím obdobím, kdy tak mohl učinit bylo ZO 12/13. Režim § 38r odst. 1 ZDP na ZO 14/15 vůbec nedopadá.
12. Krajský soud shodně s žalovaným považuje pro posouzení předestřené 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.

13. Pokud jde o výpočet lhůty pro stanovení daně za dvě posuzovaná zdaňovací období, krajský soud se plně ztotožňuje s vyhodnocením žalovaného v bodech 86–89 napadeného rozhodnutí a úvahy zde obsažené v plném rozsahu aprobuje. První žalobní bod proto krajský soud neshledal důvodným.
14. Dále se krajský soud zabýval námitkami směřujícími proti vyhodnocení daňové účinnosti úrokových nákladů z emise dluhopisů (žalobní bod 3)).
15. 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.
16. 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.
17. Žalovaný zpochybnil tvrzený ekonomický účel emise dluhopisů s tím, že žalobce v průběhu daňového řízení měnil svá tvrzení co do důvodů emise, když nejprve uváděl financování novovýroby, poté refinancování úvěrů a půjček od manažerů Š., což podle žalovaného účel emise dluhopisů znevěrohodnilo (body 123, 153, 165 napadeného rozhodnutí).
18. 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.
19. 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 156 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.

20. Krajský soud se rovněž neztotožňuje s úvahou žalovaného, která prostupuje napadeným rozhodnutím na několika místech a je zdůrazňována také ve vyjádření k žalobě (bod 44 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.
21. 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. Kč, 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.
22. 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 podnikatelské 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.
23. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud shledal třetí žalobní bod důvodným. V dalším řízení bude nezbytné, aby žalovaný znovu podrobil úvaze účel emise dluhopisů, a to ze všech aspektů soudem výše nastíněných.
24. V návaznosti na shora uvedený právní názor neshledal krajský soud účelným provedení žalobcem navržených důkazů soudem.
25. Žalobce rovněž brojil proti neuznání nákladových úroků uplatněných v souvislosti se smlouvou uzavřenou s TSS Cargo, tj. úroků ve výši 10,5 % hrazených žalobcem za

předsplatnostní úhradu faktur odběratelem (žalobní bod 2)). Krajský soud má obsahem správních spisů za prokázané, že žalobce předložil správci daně předmětnou smlouvu ze dne 6. 4. 2014, vysvětlil důvody jejího uzavření, předložil soupis faktur této smlouvy se týkajících, vysvětlil způsob financování, správcem daně bylo provedeno místní šetření u TSS Cargo, toky finančních prostředků na základě této smlouvy byly prokázány u obou smluvních partnerů, jakož i to, že společnost TSS Cargo finanční prostředky z předsplatnostních úhrad faktur řádně zdanila. Daňové orgány nezpochybnily žalobcem popsané finanční toky mezi oběma smluvními partnery, naopak jejich fakticita byla prokázána. Žalobci je vytýkáno, že nebyl v průběhu daňového řízení konzistentní v označení tohoto finančního nástroje ke získání volných finančních prostředků a označoval jej různě: jako půjčku, slevu, skonto, privativní novaci a také o něm samostatně neúčtoval. Dle žalovaného to vše zpochybnilo tento uplatněný nárok jako výdaj uznatelný ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP.

26. Krajský soud především uvádí, že obsahem samotné smlouvy ze dne 6. 4. 2014, jakož i doloženými okolnostmi její realizace, lze mít za prokázané, že předmětem smluvních ujednání nebylo poskytnutí půjčky, jak je zcela nepřipadně uvedeno v názvu smlouvy („*Smlouva o poskytnutí -půjčce- finančních prostředků k financování výroby*“). Žalovaný ve svém hodnocení (bod 110 napadeného rozhodnutí) však nesprávně vychází právě z věcného označení (názvu) smlouvy, nikoliv z jejího faktického obsahu. Na základě obsahu správních spisů krajský soud dospěl k závěru, že lze souhlasit s žalobcem, že ve všech svých vyjádřeních ke smlouvě s TSS Cargo zcela shodně popisoval smysl a pozadí smluvního vztahu, byť jej označoval různě, a jeho fakticitu také prokázal.
27. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce na základě smlouvy s TSS Cargo žádné volné finanční prostředky nezískal, neboť i rychlejší úhrada faktur je stále pouze vyrovnáním závazkového vztahu, který nemá souvislost s pořízením aktiv (body 115-116 napadeného rozhodnutí).
28. Krajský soud nesdílí tento názor v podstatě ze stejných důvodů jako v případě úroků z emise dluhopisů, vycházejících z kritérií uznatelných výdajů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP (odst. 21 tohoto rozsudku). Lze sice přisvědčit žalovanému, že k těmto nákladovým úrokům absentují podklady v podobě účetnictví (bod 111 napadeného rozhodnutí), ale smluvní vztah a jeho realizace byly prokázány jiným způsobem a nelze mít pochyb o tom, že žalobce na základě smlouvy s TSS Cargo finanční prostředky získával a jeho tvrzení, že je vložil do výroby ŽKV, daňové orgány nijak nezpochybnily. Žalobce také hodnověrně vysvětlil, proč tyto nákladové úroky nemohly mít svůj odraz v jeho účetnictví. Žalovaný se pak ve svém hodnocení nezabýval žalobcem zdůrazňovaným časovým aspektem, tj. dřívějším získáním finančních prostředků za poskytnuté zboží, které tak mohl dříve investovat do další výroby za účelem generování zdanitelných příjmů, ačkoliv právě v tom tkvěla podstata uzavřeného smluvního vztahu.
29. Na základě výše uvedeného podle názoru soudu nelze a priori vyloučit daňovou uznatelnost těchto nákladových úroků a závěry žalovaného je nutno hodnotit jako jednostranné a neucelené. Bude věcí daňových orgánů, aby v dalším řízení v návaznosti na učiněné závěry soudu podrobily otázku účinnosti nákladových úroků ze smlouvy s TSS Cargo opětovně úvaze. V této souvislosti soud podotýká, že neřešenou otázkou zůstává výše těchto úrokových nákladů za sledované ZO 14/15, která byla správcem daně zpochybněna, avšak

nebyla předmětem soudního přezkumu, neboť za dané procesní situace to soud shledal předčasným.

30. S ohledem na právní závěry učiněné soudem k žalobním bodům 2) a 3) považuje soud za nadbytečné blíže se zabývat se důvodností 4) žalobního bodu směřujícího proti obsahu výzev správce daně k prokázání uplatněných nákladových úroků ze smlouvy s TSS Cargo a z emise dluhopisů, a to z pohledu prokázání pochybností vznesených správcem daně. Proto soud pouze v obecné rovině na základě obsahu správních spisů konstatuje, že žalobcem odkazované výzvy jsou dostatečně konkrétní, obsáhlé, správce daně v nich své pochybnosti náležitě specifikoval a jeho postup soud shledal souladným se zákonnou povinností řádného zjištění skutkového stavu (§92 odst. 2 daňového řádu).
31. Pokud jde o esenciální výdaje (žalobní bod 5)), krajský soud se 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).
32. V dalším 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.
33. 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.
34. 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.

35. 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.
36. 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. nálezy 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.
37. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že správce daně projevils 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.
38. Na základě uvedeného krajský soud neshledal 6) žalobní bod důvodným.
39. V posledním žalobním tvrzení žalobce namítl neprovedení svědecké výpovědi Ing. Haase a vymezil se proti argumentaci žalovaného (body 205–208 napadeného rozhodnutí)
40. Krajský soud se ztotožňuje se závěry žalovaného k totožné odvolací námitce. Obsahem správních spisů bylo prokázáno, že navržený svědek byl v postavení žalobcova zástupce po celou dobu daňového řízení, resp. byl jím pro řízení před daňovými orgány generálně od r. 2007 až do dne 12. 7. 2021. Lze zcela souhlasit s žalovaným, že z pozice tohoto postavení měl povinnost v zájmu žalobce všechny podstatné okolnosti, které mu byly známy, správci daně sdělit a také v řízení předkládat důkazy. Mohl tak učinit rovněž v rámci podaného odvolání nebo v průběhu odvolacího řízení, dokud byl žalobcovým zástupcem. V tom tkví podstata povinnosti řádného zastupování. Svědecká výpověď v takové situaci je jen duplicitní procesní nástroj. Požadavek svědecké výpovědi zmocněného zástupce žalobce se proto jeví nelogickým a odporujícím zásadě ekonomie a racionality řízení. Žalovaným odkazovaná judikatura je přílehlavá, neboť se nevztahuje toliko k osobě statutárního zástupce, jak nepřesně uvádí žalobce, ale také k zástupci daňového subjektu, a přílehlavá je,

i pokud jde o období, kdy jím již nebyl (srov. rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 45/2017, body 15-17).

41. V návaznosti na argumentaci uvedenou k žalobním bodům 2) a 3) krajský soud napadené rozhodnutí 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.).
42. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalobci vzniklo právo na náhradu nákladů řízení, jež sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za podanou žalobu (3 000 Kč) a za úspěšný návrh odkladného účinku žaloby (1 000 Kč), a dále z nákladů spojených s právním zastoupením, a to za 6 úkonů právní služby po 3 100 Kč a 6x režijní paušál za každý z těchto úkonů. Dalšími náklady žalobce bylo cestovné jeho zástupce osobním automobilem k jednání u Krajského soudu v Ostravě a zpět do sídla advokátní kanceláře v Prostějově (228 km) v celkové výši 1 915 Kč (§ 157 odst. 4 písm. b) zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, v platném znění) a náhrada za promeškaný čas v rozsahu 4 půlhodin po 100 Kč. Náklady právního zastoupení tak činí 22 715 Kč (§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4, § 11 odst. 1 písm. d) a g), § 13 odst. 3, § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. advokátního tarifu, v platném znění). Tato částka byla zvýšena v souladu s ust. § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku, kterou je zástupce žalobce povinen zaplatit na DPH podle zvláštního právního předpisu, tj. na 27 485,15 Kč. Celkové náklady žalobce pak představuje částka 31 485,15 Kč. Krajský soud nepřiznal žalobci jako účelně vynaložené náklady spojené se sepisem první žádosti o přiznání odkladného účinku žalobě, neboť s touto žádostí nebyl žalobce úspěšný, když odkladný účinek žalobě nebyl přiznán usnesením krajského soudu v Ostravě ze dne 20.1. 2022 č. j. 22 Af 48/2021-83.
43. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o. s. ř.“) týkající se nabytí právní moci rozhodnutí uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku právnímu zástupci žalobce (ust. § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s ust. § 64 s. ř. s.).

Poučení:

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

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 28. července 2023

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

