



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Martina Bobáka a Jana Kratochvíla ve věci

žalobce: **AGH VLT a.s.**, IČ 27818900
sídlem Bayerova 494, Rožnov pod Radhoštěm 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2023, č. j. 15398/23/5200-11432-701996,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správními orgány

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry vydané Finančním

úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 3. 2020, č. j. 1921780/20/2009-52523-110090, a ze dne 10. 12. 2020, č. j. 8821199/20/2009-52523-110090.

2. Z obsahu správního spisu zjistil soud následující, pro věc podstatné skutečnosti.
3. Žalobce vyplatil za rok 2013 částku 18 000 000 Kč a za rok 2015 částku 12 000 000 Kč jako úroky z dluhopisů. Příjemcům těchto úroků byli jediní akcionáři žalobce: S. H. a Z. M.. Předmětné dluhopisy v nominální hodnotě 1 Kč/kus (dále též „korunové dluhopisy“) emitovala společnost NOGEROLA s.r.o. (dále jen „NOGEROLA“) v roce 2012 v celkovém objemu 150 000 000 Kč. Žalobce se stal právním nástupcem emitenta těchto dluhopisů v důsledku fúze se společností NOGEROLA ke dni 1. 1. 2013. Z vyplacených úroků nebyla žalobcem podle § 36 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012, (dále jen „zákon o daních z příjmů“), provedena srážka daně.
4. Správce daně zahájil dne 12. 5. 2017 u žalobce daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2013 a dne 26. 4. 2019 zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2015. V rámci daňových kontrol správce daně zkoumal skutečnosti a okolnosti, které předcházely emisi korunových dluhopisů v roce 2012, jakož i všechny další skutečnosti, které nastaly poté a které vyústily do stavu, kdy žalobce úroky z vydaných dluhopisů zahrnuje do základu daně z příjmů právnických osob a z vyplacených úroků nesráží daň.
5. Správce daně dospěl k závěru, že žádný z kroků, které žalobce či jeho právní předchůdci učinili ve spojitosti s koupí akcií, emisí dluhopisů a následnou fúzí, ve svém konečném důsledku nevyústil v situaci, která by opravňovala žalobce k uplatnění úroků z dluhopisů jako výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. V průběhu provedených transakcí došlo ke vzniku závazku tím, že společnost NOGEROLA koupila od svých vlastníků (pana H. a pana M. akcie žalobce a k úhradě takto vytvořeného závazku bylo využito emise korunových dluhopisů. V konečném důsledku tedy žalobce nese náklady na pořízení vlastních akcií bez toho, že by získal jakékoliv finanční prostředky nebo jinou srovnatelnou ekonomickou výhodu. Proto náklady vyplývající z těchto kroků, tj. úroky z dluhopisů emitovaných v roce 2012, správce daně nepovažoval za daňově uznatelné náklady ve zdaňovacím období roku 2013 a 2015 ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
6. Dále správce daně zjistil, že žalobce zkrátil výnosy ve zdaňovacím období roku 2013 tím, že koupil od společnosti VISTA BONA, a.s., (dále jen „VISTA BONA“), pohledávku v nominální hodnotě 15 000 000 Kč za panem Z. M., členem představenstva žalobce. Jelikož pan Z. M. byl osobou spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů, dospěl správce daně k závěru, že žalobce měl neuhrazený závazek pana M. hodnotit jako poskytnutí peněžních prostředků členovi představenstva akciové společnosti za podmínek obvyklých v obchodním styku a zvýšit základ daně ve smyslu § 23 odst. 1 o daních z příjmů o částku, kterou by pan M. zaplatil v dané době a za obdobných podmínek jako fyzická osoba nespojenému věřiteli. Skutečnou podstatou uvedené transakce bylo převzetí dluhu pana M. (fyzické osoby) panem M. (členem představenstva) jednajícím za žalobce formou nákupu pohledávky v její nominální hodnotě, aniž by žalobce prokázal výhodnost či důvodnost jejího nákupu. Pořízením pohledávky týkající se člena představenstva pana M. (resp. jeho dluhu) byly fakticky poskytnuty peněžní prostředky členu představenstva na úhradu jeho dluhu, aniž by byl respektován § 196a obchodního zákoníku. Správce daně proto posoudil toto jednání jako dissimulovaný právní úkon (zakrývání skutečného stavu). Žalobce měl zvýšit svůj základ daně za zdaňovací období roku 2013 ve smyslu § 23 odst. 1

zákona o daních z příjmů o částku, kterou by pan M. zaplatil v dané době a za obdobných podmínek jako fyzická osoba nespojenému věřiteli jako cenu za poskytnutí finančních prostředků na soukromý nákup akcií, tedy o částku 2 166 827 Kč.

7. Na základě těchto zjištění správce daně shora specifikovanými dodatečnými platebními výměry vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob v částce 3 540 460 Kč a dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 1 532 256 Kč (pro rok 2013); současně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob v částce 2 280 000 Kč pro rok 2015. Zároveň správce daně rozhodl o stanovení penále v částce 723 414 Kč (rok 2013) a 456 000 Kč (rok 2015).
8. K odvolání žalobce žalovaný nyní napadeným rozhodnutím vydaná rozhodnutí (dodatečné platební výměry) potvrdil.
9. Žalovaný konstatoval, že jednání žalobce bylo v souladu se zákonem, pokud však v pozadí takového závěru existují (existovaly) zcela nestandardní či absurdní transakce, bylo na místě, aby se správce daně zabýval, zda daňový subjekt nechtěl pouze zneužít daňové výhody. Emise korunových dluhopisů v roce 2012 nebyla v rozporu s daňovou legislativou, ale v rozporu s účelem samotného práva. Žalovaný proto shledal, že závěry správce daně o porušení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jakož i o zakrývání jiného úkonu, neodpovídaly skutkovému stavu, jednalo se však o zneužití práva. Žalovaný zdůraznil, že dotčené úrokové náklady po vydání dluhopisů ničím nepřispěly k dosažení očekávaných zdanitelných příjmů. Hlavním cílem souhrnu transakcí bylo pouze formální zajištění příznivější daňové situace v podobě nižšího základu daně z příjmů právnických osob, a to vše po dobu minimálně 20 let od emise korunových dluhopisů. Tomu, že došlo prokazatelně ke zneužití práva, svědčí dle žalovaného tyto skutečnosti: emitent a vlastníci korunových dluhopisů jsou spojené osoby; k emisi dluhopisů došlo v závěru roku 2012; restrukturalizace podniků ve skupině byla provedena současně s emisí dluhopisů; z nastavených emisních podmínek dluhopisů jednoznačně vyplývá, že emise i upsání korunových dluhopisů byly účelově cíleny jen na osoby pana H. a M. a dluhopisy nebyly určeny k obchodování na veřejných trzích a žalobce nikdy nezískal reálné finance za úpis dluhopisů, nadto emitent mohl kdykoli předčasně splatit všechny dosud nesplatné dluhopisy; emisí dluhopisů a jejich následným upsáním jediným dvěma akcionářům vznikly daňovému subjektu nákladové úroky v rádech milionů korun; absence využití finančních prostředků z této emise a absence ekonomického smyslu provedených restrukturalizačních kroků. Žalovaný uzavřel, že ze všech indicií vyplynulo, že korunové dluhopisy byly vydány bezdůvodně, proti účelu a smyslu zákona, získání finančních prostředků nebylo hlavním smyslem vydání dluhopisů, převažujícím účelem nastavené situace bylo zatížení žalobce nákladovými úroky společně s nezdaněním vyplácených úroků upisovatelům, kdy emitent a upisovatelé byly spojené osoby. Žalobcem nastavená situace proto byla v rozporu se smyslem textu zákona a jedná se o zneužití práva.
10. Dále žalovaný posoudil, zda lze potvrdit doměření výnosů z titulu úroků z prostředků poskytnutých členu představenstva úhradou závazku, který vznikl právě tomuto členu představenstva při pořízení akcií žalobce. Zde žalovaný nejprve zrekapituloval průběh předmětných transakcí a shledal, že žalobce jednající členem představenstva panem M. převzal dluh fyzické osoby pana Z. M. vůči VISTA BONA za peněžní prostředky žalobce, u kterých byla doba jejich vrácení dána dobou splatnosti pohledávky. Žalobce však nabyl pohledávku za p. M. od společnosti Vista Bona bez jakýchkoliv sankčních ustanovení a pohledávku pořídil bez jakéhokoli ekonomického důvodu a po svém akcionáři a členu

představenstva pohledávku nevymáhal a ani neuplatňoval žádné sankční nástroje nebo úroky z půjčení peněz. Postoupení pohledávky tak bylo účelovou transakcí, jejímž cílem bylo poskytnout akcionáři daňového subjektu panu M. „levnou“ půjčku, a snížit tím tak daňovou povinnost daňového subjektu. Skutečné právní jednání, tj. poskytnutí peněžních prostředků daňovým subjektem panu M. na úhradu jeho „soukromého závazku/dluhu“, proto bylo zastřeno jednáním formálně právním (nákup pohledávky poté, co pan M. koupil akcie společnosti, v níž byl členem představenstva).

11. K procesním námitkám žalobce žalovaný mimo jiné uvedl, že nelze tvrdit, že by daňová kontrola za zdaňovací období roku 2015 byla zahájena již 12. 5. 2017. Zahájení daňové kontroly konkrétního zdaňovacího období automaticky neznamená zahájení kontroly jiného období. Nemohlo proto dojít k uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu za zdaňovací období.

II. Obsah žaloby

12. Žalobce zásadně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že došlo ke zneužití práva, neboť ten je v rozporu s faktickým stavem, důkazními prostředky a konstantní judikaturou správních soudů. Žalovaný neunesl své důkazní břemeno a jednoznačně neprokázal kumulativní naplnění jak objektivního, tak subjektivního prvku zneužití práva.
13. Žalobce je toho názoru, že v průběhu daňové kontroly a následného odvolacího řízení dostatečně a jednoznačně prokázal a zdůvodnil ekonomické důvody emise dluhopisů, prokázal, že jeho chování mělo ekonomický smysl, dostatečně zdůvodnil a prokázal, že hlavním důvodem realizace transakce nebylo získání daňové výhody a prokázal, že úroky z dluhopisů jsou v daném případě daňově uznatelné náklady, které souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů a splňují podmínky § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.
14. Žalobce namítá, že pokud správce daně použil důkazní prostředky získané a hodnocené pouze v doměřovacím řízení zdaňovacího období roku 2013, potom fakticky nezahájil daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za rok 2015. Není přitom stěžejní, jak byl předmět a rozsah kontroly vymezen v protokole o zahájení kontroly, ale jaká daňová povinnost a v jakém rozsahu byla fakticky správcem daně kontrolována. Nadto žalobce míní, že správce daně měl vydat v případě zdaňovacího období roku 2015 výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, nikoliv zahajovat dne 26. 4. 2019 daňovou kontrolu. A vzhledem ke skutečnosti, že dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 byl žalobci doručen dne 17. 12. 2020, byl vydán po tříleté lhůtě stanovené v § 148 daňového řádu. Žalobce považuje za irelevantní argumentaci žalovaného, že mohl sám podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2015, v důsledku čehož by mu nevznikla povinnost hradit penále. Nadto předpis penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 byl žalobci sdělen v přímém rozporu konstantní judikaturou správních soudů.
15. Žalobce dále namítá porušení legitimního očekávání. Žalobce evidoval v účetních závěrkách, které byly přílohou daňových přiznání žalobce, úrokové náklady, přičemž bylo zjevné, že částka nákladových úroků uvedená ve výkazech zisku a ztráty se vztahuje právě k vydaným dluhopisům. Žalobce legitimně očekával, že správce daně považoval postup žalobce za správný, neboť zjednodušený způsob vyměření dle údajů uvedených v daňovém přiznání je možný pouze tam, kde není pochyb o obsahu daňového přiznání a o jeho správnosti.

16. Žalobce v dalším žalobním bodě tvrdí, že důkazní břemeno daňového subjektu se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených daňovým subjektem v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu v prověřovaném zdaňovacím období. Ve vztahu k požadovaným skutečnostem ho však důkazní břemeno netížilo, protože emise dluhopisů byla uskutečněna ve zdaňovacím období roku 2012, které je již pro účely daně z příjmů právnických osob prekludované. Neboli předmětem dokazování ve zdaňovacím období roku 2013, 2014 resp. 2015 nemůže být, jaké důvody vedly k emisi dluhopisů, příp. prodeji akcií žalobce v roce 2012. Žalobce odkazuje na důvodovou zprávu k zákonu č. 321/2016 Sb. Správce daně je povinen respektovat obecnou lhůtu pro stanovení daně, a pokud je mu známo, že určitá skutečnost nastala v prekludovaném období, není oprávněn daňový subjekt vyzývat k jejímu prokázání.
17. Žalobce tvrdí, že v průběhu řízení vysvětlil a prokázal ekonomickou podstatu restrukturalizace a jejich jednotlivých kroků. Hlavním ekonomickým záměrem podnikatelů pana H. a pana M. v roce 2012 bylo vytvořit: a) společnost, kterou budou vlastnit výhradně jakožto fyzické osoby, a to v poměru vlastnických podílů 50:50; b) společnost, která bude podnikat v oboru provozování výherních hracích přístrojů, video loterijních terminálů a sázkových her, stejně jako společnost AGH VLT a.s.; c) společnost investičního charakteru, do níž bude umožněn vstup profesionálním investorům, fyzickým či právnickým osobám, a to jak formou investice do základního kapitálu společnosti a získání majetkové účasti v této společnosti, tak formou investice do dluhopisů nesoucích trvalý úrokový výnos. Hlavní ekonomický záměr byl realizován v letech 2012 - 2013 následujícími postupnými kroky: a) nákup společnosti NOGEROLA s.r.o., v níž pan H. a pan M. vlastnili každý 50%-ní podíl jakožto fyzické osoby; b) nákup významného akciového podílu ve společnosti AGH VLT a.s. realizovaný společností NOGEROLA s.r.o., který byl financován v roce 2012 emisí dluhopisů NOGEROLA s.r.o. jakožto zanikající společnosti a společností AGH VLT, jež je nástupnickou společností, která proběhla v průběhu roku 2013. Realizací uvedených kroků došlo k naplnění výše uvedeného ekonomického záměru. Jednotlivé kroky tak dávají ekonomický smysl jak pro žalobce, tak pro jeho společníky. A bylo jejich plným právem využít k dosažení přímého vlastnictví podílů dluhopisy. Dluhopisy byly zahrnuty do předmětné transakce nikoli pouze pro jejich daňové výhody, ale zejména a především proto, že prostřednictvím nich bylo možno financovat nákup akcií AGH VLT v rámci provedené restrukturalizace s tím, že v budoucnu lze tohoto investičního nástroje využít jako jednu z forem dalšího financování rozvoje žalobce. Úroky z dluhopisů tak souvisejí s podnikatelskou činností žalobce, mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah a jejich vynaložení dává z ekonomického hlediska smysl.
18. Žalobce rozporuje, že by se v jeho případě jednalo o zneužití práva, neboť není naplněna podmínka, že hlavním (jediným) důvodem těchto transakcí bylo získání daňového zvýhodnění. Daňové orgány zcela jednoznačně neunesly důkazní břemeno prokazující opak a jejich tvrzení a závěry jsou v rozporu s existujícími důkazními prostředky a faktickým stavem. A daňové orgány ani neprokázaly, že poskytnutí daňového zvýhodnění bylo v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou. Žalobce zdůrazňuje, že finanční správa opakovaně potvrdila, že prostá emise korunových dluhopisů nemohla být zneužitím práva. Zákonodárce si dle žalobce byl vědom nekoncepční úpravy při zaokrouhlování základu srážkové daně u dluhopisů emitovaných před 1. 1. 2013, a proto s účinností od 1. 1. 2020 přikročil ke změně zákona o dani z příjmů. Z toho však nelze dovozovat, že smyslem a účelem nezaokrouhlování základu srážkové daně u dluhopisů bylo dosažení ekonomie řízení (tj. aby nebyly odváděny haléřové částky na dani), tak jak to činí žalovaný. Žalobce

nevytvořil uměle žádné podmínky pro získání daňové výhody, k emisi korunových dluhopisů v roce 2012 došlo zcela v souladu se zákonem a vůlí zákonodárce. Žalobce dále uvádí, že využil cizího kapitálu ve formě korunových dluhopisů a nelze připustit, aby správce daně extenzivním výkladem nepřípustně omezil využití cizího kapitálu. Nelze akceptovat, aby využití cizího kapitálu správce daně obecně identifikoval jako nestandardní transakci, při které údajně nedochází k ekonomickému přínosu pro daňový subjekt. Správci daně nepřísluší vyjadřovat se k ekonomickým rozhodnutím žalobce. Pro daňovou uznatelnost ceny cizího kapitálu je třeba pouze posuzovat, zda z pohledu poplatníka, jenž tuto cenu cizího kapitálu hradí, může využití cizího kapitálu rozumně vést s přiměřenou pravděpodobností k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, k čemuž v případě žalobce došlo.

19. Žalobce opět odmítá, že by bylo možno v jeho případě seznat nestandardní okolnosti. A žalovaný rovněž tyto skutečnosti přezkoumatelně neuvedl. Žalobce neguje, aby byly jednotlivé okolnosti hodnoceny ve vzájemných souvislostech. Ke konkrétním skutečnostem, na které odkazoval žalovaný, žalobce v prvé řadě sděluje, že je zcela běžné, že řada transakcí je činěna mezi spojenými osobami. Není rozhodné, zda dluhopisy emitoval začátkem roku nebo koncem roku 2012; emisi dluhopisů předchází dlouhodobý proces ekonomické přípravy. V rozporu s faktickým stavem je také tvrzení žalovaného o neprokázání ekonomického účelu a motivace emise dluhopisů. Nízká nominální hodnota dluhopisů umožňuje pravidelné reinvestice a prakticky neomezené nakládání s odkoupenými dluhopisy. Navíc se jednalo o standardní a běžně rozšířený způsob financování. Žalobce dále uvádí, že jelikož mají dluhopisy dlouhodobou splatnost a nevyžadují zajištění, je pevná úroková sazba ve výši 12 % přiměřená. Žalobce nerozumí, proč žalovaný považuje za nestandardní podmínku dluhopisů možnost předčasného splacení dluhopisů. Nestandardnosti nemůže svědčit ani skutečnosti, že korunové dluhopisy nebyly určeny k obchodování na veřejných trzích. S odkazem na výše uvedené žalobce rovněž odmítá, že neprokázal faktické potřeby finančních prostředků v době emise. Je také nerozhodné, že žalobce ani společnost NOGEROLA fakticky nedisponují finančními prostředky z emise dluhopisů, neboť dluhopisy byly splaceny vzájemným zápočtem závazků a pohledávek. Žalobce konečně uvádí, že prokázal, proč byla restrukturalizace podnikatelských subjektů ve skupině provedena současně s emisí dluhopisů.
20. V dalším žalobním bodě žalobce namítá nekonzistentnost a vnitřní rozpornost závěrů daňových orgánů. Správce daně tvrdil, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal naplnění podmínek daňové uznatelnosti úrokových nákladů. Žalovaný následně změnil právní názor správce daně a konstatoval, že důvodem neuznání úrokových nákladů jako daňově uznatelného výdaje je zneužití práva. Jestliže pak žalovaný tvrdí, že emise dluhopisů, resp. úrokové náklady nevedly k zajištění či udržení a dosažení příjmů, nemůže být zneužití práva vůbec testováno.
21. Žalobce konečně odmítá, že správce daně posoudil jednání žalobce (ohledně nákupu pohledávky za panem M.) jako disimulovaný právní úkon, aniž by toto své tvrzení postavil najisto. Zdůvodnění správce daně, které se opírá o nedodržení podmínek běžného obchodního styku určené § 196a obchodního zákoníku, nemůže obstát, protože mezi žalobcem a členem jeho statutárního orgánu v předmětném případě nikdy nedošlo k uzavření žádné smlouvy (tedy ani smlouvy o půjčce nebo úvěru), a proto z logiky věci nebylo možné posuzovat podmínky pro uzavření takové smlouvy. A nikdy nedošlo ani k předání finančních prostředků. Žalobce tak ve prospěch svého člena představenstva nikdy nepozbyl

žádných peněz, a proto není důvodu požadování úroku. K tomu žalobce zdůrazňuje, že předmětnou pohledávku nabyt postoupením za úplatu od společnosti Vista Bona, a.s., přičemž nabytá pohledávka vznikla z titulu prodeje akcií společnosti Vista Bona, a.s. panu M.. Jedná se tedy o pohledávku z obchodního vztahu, a nikoliv o půjčku z titulu půjčení finančních prostředků, která jako taková obvykle v běžných obchodních vztazích úročení nepodléhá. A daňovým orgánům nepřísluší hodnotit efektivitu podnikatelských rozhodnutí nebo podnikatelských záměrů daňových subjektů. Nadto žalobce uvádí, že i v případě, kdy by se jednalo o poskytnutou půjčku, je žalobce oprávněn poskytnout půjčku bezúročně. Žalobce uzavírá, že správce daně není oprávněn zvýšit základ daně žalobce o neuplatněné úroky z údajné půjčky, neboť v případě sjednání bezúročné půjčky mezi žalobcem a jeho akcionářem, tj. mezi spojenými osobami dle § 23 odst. 7 písm. a) bodu 1 zákona o dani z příjmů, nelze uplatnit vůči věřiteli, tj. žalobci, § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů, a tudíž poskytnutí bezúročné půjčky nemá dopad na základ daně z příjmů žalobce.

III. Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že žalobcem uplatněné námitky jsou obdobné s námitkami uplatněnými v proběhlém řízení, resp. tyto dále rozvíjí. Žalovaný se s těmito vypořádal v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém řádně posoudil předložené důkazy a tvrzené skutečnosti, právně zhodnotil předmětnou problematiku a podepřel příslušnými ustanoveními zákona, přičemž napadené rozhodnutí je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému. Žalovaný nadále setrval na svém právním názoru a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
23. Žalovaný ke zneužití práva zopakoval, že realizované kroky transakce svědčí umělému navození situace bez ekonomického smyslu, která by mezi nespojenými osobami nenastala. Ze všech indicií vyplynulo, že korunové dluhopisy byly vydány bezdůvodně, proti účelu a smyslu zákona, získání finančních prostředků nebylo hlavním smyslem vydání dluhopisů, převažujícím účelem nastavené situace bylo zatížení žalobce nákladovými úroky společně s nezdaněním vyplácených úroků upisovatelům, kdy emitent a upisovatelé byly spojené osoby. Žalobcem nastavená situace byla v rozporu se smyslem textu zákona, tj. situace, se kterou zákonodárce nepočítal a nastavená situace je tak v rozporu s účelem zákona. Jedná se o zneužití práva. Proto nebylo možné aprobovat daňovou uznatelnost předmětných výdajů (nákladů).

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

24. Soud dle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
25. Soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení takovýto postup akceptovali.
26. Soud předesílá, že v dané věci vyšel v první řadě z rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 9. 2023, č. j. 6 Af 11/2022 – 79, jehož předmětem bylo doměření daně žalobci za zdaňovací období roku 2014, přičemž skutkové okolnosti i žalobní argumentace zůstávaly obdobné. A soud se se závěry vyřčenými v citovaném rozsudku ztotožnil.

A. Prekluze vyměření daně pro zdaňovací období 2015

27. Žalobce v první řadě namítá prekluzi práva na doměření daně za zdaňovací období 2015.
28. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
29. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
30. Podle § 87 odst. 1 věta první daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
31. Z § 87 daňového řádu městský soud dovozuje, že k zahájení daňové kontroly dojde při splnění tří podmínek. První z nich je, že správce daně učiní vůči daňovému subjektu úkon, o němž je daňový subjekt zpraven. Druhou podmínkou je, že obsahem tohoto úkonu je vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly. Třetí podmínkou je započítání s faktickým zjišťováním daňové povinnosti či prověřováním tvrzení daňového subjektu.
32. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným městský soud k posuzované námitce faktického zahájení daňové kontroly zjistil, že daňová kontrola za rok 2013 byla svým rozsahem zahájena pouze ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 12. 5. 2017, č. j. 84525/17/4262-22794-804727). Daňová kontrola za rok 2015 byla zahájena v rozsahu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2015 (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 26. 4. 2019, č. j. 78465/19/4232-22792-050603). Skutečnost, že v později zahájené daňové kontrole za rok 2015 byly zjišťovány obdobné skutečnosti a byly převzaty důkazní prostředky z prvně uvedené daňové kontroly, neznamená, že daňová kontrola za rok 2015 byla zahájena již dne 12. 5. 2017, neboť se stále jedná o dvě samostatná řízení s jiným předmětem.
33. Městský soud tedy dospěl k závěru, že protokol o zahájení daňové kontroly za rok 2013 ze dne 12. 5. 2017 nelze považovat za úkon, který má za následek zahájení daňové kontroly za rok 2015 ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu, neboť obě kontroly mají odlišný předmět a rozsah, a nelze je ztotožnit, sloučit či zaměnit. K zahájení daňové kontroly za rok 2015 tedy v posuzovaném případě došlo fakticky i materiálně až dne 26. 4. 2019. Jejím zahájením došlo dle § 148 odst. 3 daňového řádu k řádnému přerušení běhu tříleté prekluzivní lhůty a dodatečný platební výměr pro zdaňovací období roku 2015 proto nebyl vydán po prekluzi, tj. po lhůtě pro stanovení daně.

B. Korunové dluhopisy – zneužití práva

34. Hlavní podstatou žalobní argumentace je otázka, zdali žalobcem realizované transakce prostřednictvím korunových dluhopisů naplňují institut zneužití práva. Soud předesílá, že k dané otázce již existuje bohatá aktuální judikatura správních soudů, ze které soud při posouzení věci vycházel.
35. Zákaz zneužití práva byl historicky ve své podstatě nepsaným obecným principem právním, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném. Teprve s účinností od 27. 3. 2019

byla zásada zákazu zneužití práva zakotvena výslovně v daňovém řádu (viz novela č. 80/2019 Sb.). Níže citovaná judikatura se tak zcela zřetelně promítla i v aktuální dikci § 8 odst. 4 daňového řádu, dle něhož platí, že při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

36. V oblasti daňového práva je to ovšem především rozhodovací činnost soudů, která při posuzování jednotlivých případů dospěla k vymezení pojmu zneužití práva. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, definoval zneužití práva jako situaci, „*kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184–185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu. Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjato s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. (...) V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobně platí o právu samém. Při existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva.*“
37. Na tyto závěry Nejvyšší správní soud navázal např. v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 – 108, dle něhož „*[t]ímto prizmatem Nejvyšší správní soud pohlíží též na ta ustanovení zákona o daních z příjmů, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu. Jestliže tedy ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, které tedy není samoúčelné, resp. jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů. Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná, jak vyplývá z uvedeného rozsudku, o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu. Tento obecný princip, formulovaný ve zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu, jenž úspěšně prošel testem ústavnosti (usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06), má své*

vyjádření i v zákoně o daních z příjmů, a to mimo jiné v ust. § 23 odst. 10 tohoto zákona, podle něhož se pro zjištění základu daně vychází, až na zákonem stanovené výjimky, z účetnictví vedeného podle účetních předpisů, pokud ovšem nedochází ke krácení daně jiným způsobem. Je tedy třeba rozlišovat rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví, od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit, k nimž se váží příjmy a výdaje daňového subjektu.“

38. Obdobně Ústavní soud poznamenal, že *„[a]čkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky. V tomto duchu k problému také soudní praxe přistupuje“* (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07).
39. K výkladu zásady zákazu zneužívání práva významně přispěl i Soudní dvůr EU. V daňové oblasti nelze nezmínit rozsudek ve věci Halifax ze dne 21. 2. 2006, č. C-255/02. S odkazem na svoji předcházející judikaturu Soudní dvůr EU uvedl, že použití právní úpravy Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství. Znaky zneužití práva v oblasti daňového práva předtím výstižně vyjádřil ve stanovisku k věci Halifax generální advokát, jehož právní závěry Soudní dvůr EU fakticky přejal do svého rozhodnutí. *„S odkazem na rozsudek ve věci Emsland Stärke uvedl (viz bod 67 stanoviska), že při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání). Jak uvedl generální advokát, není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění (bod 70). Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít (bod 71).“* (citováno z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68).
40. Z uvedené rozhodovací praxe tedy mimo jiné vyplývá, že ke zneužití práva dochází v případě splnění dvou kumulativních podmínek. První podmínkou je, že ze všech objektivních okolností případu musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Druhá nezbytná podmínka zneužití práva spočívá v tom, že získání daňového zvýhodnění by přes naplnění formálních požadavků platných právních předpisů bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. *„Hlavním účelem transakce ve smyslu rozhodnutí ve věci C- 255/02 Halifax je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastíňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotčené transakce odhlédnout. Je na soudu (resp. správním orgánu), aby prokázal, že tímto hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. Dle citované judikatury je nutné zkoumat skutečný obsah a význam dotčených plnění. Lze přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnicími se plánu na snížení daňové zátěže. (obdobně rozhodnutí ESD ve věci C-94/05 – Emsland-Stärke).“* (citováno z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 – 47).

41. K posouzení onoho objektivního kritéria soud dále dodává, že je nejprve nutné vymezit účel právní úpravy, tedy § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 175/2022 – 37, obecným účelem tohoto ustanovení je podpora podnikání a jeho rozvoje (shodně též náleží Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001). Zmíněné ustanovení má na mysli výdaje, které se váží k „aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl“, sledují ekonomicky racionální účel a nejsou samoučelné (již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 35/2007 – 108).
42. V rámci subjektivního kritéria je třeba zkoumat hlavní účel jednání, tedy racionální opodstatněnost transakce z hlediska konání daňového subjektu před i po něm, přičemž cílem je na základě objektivních okolností případu „dovodit, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody“ a identifikovat „umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021 – 42, body 31 a 40). Pro posouzení motivu či záměru je významný též způsob „zapojení spojených osob, resp. členů jejich statutárních orgánů, do řetězce transakcí“ (viz za všechny rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021 – 60, body 28 a 33. V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 289/2021–42 (body 30, 35 a 36) lze přitom vyjít i z okolností již zohledněných v rámci posuzování naplnění kritéria objektivního, neboť „vymezení účelu právní úpravy ve věcech přímých daní, a tím spíše úpravy uplatňování daňových nákladů, má oproti příkladům z judikatury Soudního dvora ve věci daní nepřímých (např. věci Halifax) určitá specifika. [...] Smysl celého § 24 zákona o daních z příjmů je do značné míry propojen právě s tím, že se jako daňově účinné uznávají jen reálné, nikoli uměle vytvořené náklady (tato „umělost“ jednání je jinak ale právě posuzována v rámci subjektivní podmínky)“. Objektivní a subjektivní prvek se tak do určité míry překrývá a při posuzování subjektivního prvku lze vyjít i z okolností prokazujících prvek objektivní. Pokud transakce postrádají ekonomický smysl, svědčí to o naplnění obou prvků (viz již citovaný rozsudek sp. zn. 7 Afs 175/2022).
43. Ve vztahu ke korunovým dluhopisům soud předesílá, že pojem „korunový dluhopis“ představuje zažitou zkratku používanou pro označení dluhopisů s nominální hodnotou 1 Kč. Korunové dluhopisy byly emitovány nejčastěji v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 v takové jmenovité hodnotě, aby při aplikaci § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012, a čl. IV bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. bylo zdanění úrokového příjmu 15 % srážkovou daní rovno 0 Kč (základ daně byl stanovován za každý jednotlivý dluhopis a zaokrouhloval se na celé koruny dolů). Účelem emise korunových dluhopisů mělo být zajištění financování emitenta, který následně mohl uplatnit úrokový náklad, kterým snížil základ daně z příjmů. Zákonem stanovená možnost emise dluhopisů tak představuje jakousi pobídku k financování podnikání získáním finančních prostředků z cizích zdrojů. Na straně upisovatele pak úpis dluhopisů představuje daňovou optimalizaci v podobě absence daně z úrokového příjmu.
44. Ke vztahu korunových dluhopisů a zneužití práva pak judikatura dospěla k závěru, že byt zneužití práva zpravidla nebude spočívat pouze v samotné emisi dluhopisů, tak emise může být součástí delšího řetězce kroků, které ve svém souhrnu mohou zneužití práva znamenat. Daňové subjekty mohou využít toho, že se z příjmů z korunových dluhopisů neodváděla

daň a tento nástroj zahrnout do složitějšího řetězce transakcí, který může vést k daňovému zvýhodnění bez toho, aby transakce měly ekonomický smysl. Typicky si daňový subjekt uměle zvýší náklady o úrok z dluhopisů. Je tedy nutné se zabývat tím, zda byla emise dluhopisů ekonomicky opodstatněná. Emise dluhopisů bude ekonomicky opodstatněná, pokud zajistí finanční prostředky z cizích zdrojů. Pokud emise dluhopisů žádné dodatečné prostředky daňovému subjektu nepřinese a pouze mu zvýší náklady o úrok, bude se jednat o zneužití práva (viz za všechny rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2023, č. j. 8 Afs 53/2022 – 56). Je tedy třeba se zaměřit na „*skutečný obsah a význam předmětné emise dluhopisů a souvisejících operací*“ a zohlednit při tom „*právní, hospodářské i personální vztahy mezi zainteresovanými subjekty i celkovou ekonomickou racionalitu transakcí*“ (viz již citovaný rozsudek sp. zn. 7 Afs 175/2022).

45. S ohledem na výše uvedené a argumentaci žalobce soud posoudil, zdali konkrétní okolnosti posuzované věci svědčí závěru žalovaného, že rovněž v případě žalobce došlo ke zneužití práva, neboť nelze nalézt ekonomické důvody pro emisi dluhopisů tak, jak byla ze strany žalobce a dalších subjektů provedena. A soud závěrům žalovaného přisvědčil.
46. Soud ke skutkovým okolnostem dané věci rekapituluje následující podstatné skutečnosti.
47. Dne 26. 9. 2012 byla založena společnost NOGEROLA, jejímiž společníky a vlastníky byli pánové H. a M..
48. Dne 10. 12. 2012 společnost NOGEROLA získala 30 ks akcií žalobce od pana H. za celkovou cenu 91 248 000 Kč a od společnosti POOL servis, jejímiž vlastníky byli přímo či nepřímo rovněž pánové H. a M., 20 akcií žalobce za celkovou cenu 59 082 000 Kč. Ani v jednom případě NOGEROLA za nakoupené akcie nezaplatila.
49. Dne 17. 12. 2012 společnost NOGEROLA emituje dluhopisy v počtu 150 000 000 ks v ceně 1Kč/ks v celkové nominální hodnotě ve výši 150 000 000 Kč. Upisovateli těchto dluhopisů jsou pan H., který nabyl dluhopisy v celkové hodnotě 91 000 000 Kč, a pan M., který se stal vlastníkem dluhopisů v hodnotě 59 000 000 Kč. Upsané emitované dluhopisy uhradili oba upisovatelé formou zápočtů vzájemných pohledávek a závazků vůči společnosti NOGEROLA.
50. Dne 14. 1. 2013 získává pan M. 30 ks akcií žalobce od společnosti VISTA BONA za celkovou kupní cenu 15 000 000 Kč.
51. V průběhu roku 2013 došlo k fúzi sloučením mezi žalobcem a společností NOGEROLA s rozhodným dnem 1. 1. 2013 a nástupnickým subjektem se stal žalobce. Zároveň na žalobce proběhlou fúzí přešel závazek vyplácet úroky z emitovaných dluhopisů.
52. Soud se ztotožňuje se závěry žalovaného i rozsudku sp. zn. 6 Af 11/2022, že takto předestřený průběh transakcí svědčí o zneužití práva ze strany žalobce. Žalovaný přezkoumatelným způsobem sdělil své pochybnosti o účelu provedených transakcí, jakož východiska pro aplikaci konceptu zneužití práva, přičemž soud na jeho argumentaci do značné míry odkazuje, neboť žalobní argumentace se v zásadě shoduje s tou, kterou žalobce přednášel v průběhu daňového řízení.
53. Soud především souhlasí se žalovaným, že propojení smluvních stran sporných transakcí, tedy žalobce na straně jedné, a právě upisovatelů dluhopisů jako druhé smluvní strany v podobě osob, které měly z titulu svých práv a své řídicí funkce jednoznačný vliv na veškerá rozhodnutí a učiněné kroky žalobce (resp. emitenta), umožnila jednání, které vedlo k

umělému zadlužení žalobce za účelem snížení jeho daňového zatížení a současně k nezdanění příjmů těchto fyzických osob (subjektivní kritérium).

54. Účelovost celé transakce vedle zmíněné propojenosti osob (rozhodnutí vlastníků společnosti NOGEROLA, tj. současných vlastníků žalobce, o emisi korunových dluhopisů a následné upsání stejnými osobami) spočívala dle soudu v neprokázání ekonomického účelu a motivace emise dluhopisů, v neprokázání racionálního důvodu emise dluhopisů v hodnotě 1 Kč při celkové emisi ve výši 150 000 000 Kč a rozdělení pouze mezi dva vlastníky, v neprokázání existence faktické potřeby finančních prostředků v době emise, ve faktickém nedisponování finančními prostředky z emise dluhopisů ani žalobcem, ani eminentem (společností NOGEROLA), neboť dluhopisy byly splaceny vzájemným zápočtem závazků a pohledávek vůči emitentovi, ve vydání dluhopisů v závěru roku 2012 před účinností novely právní úpravy znemožňující daný postup od roku 2013, v restrukturalizaci podnikatelských subjektů ve skupině současně s emisí korunových dluhopisů, v umožnění eminentovi kdykoliv předčasně splatit dosud nesplacené dluhopisy, v nemožnosti obchodovat korunové dluhopisy na veřejných trzích, ve výši emisního kurzu všech dluhopisů vydaných k datu emise (100 % jejich jmenovité hodnoty), a v stanovení pevné úrokové sazby korunového dluhopisu ve výši 12 % p.a.
55. Klíčovým úkonem žalobce v dané věci byla emise a následný úpis korunových dluhopisů. Potřebnost tohoto úkonu žalobce v průběhu daňového řízení dle názoru soudu přesvědčivě nezduvodnil, neboť argumentoval zejména pomyslnou možností v budoucnu tohoto investičního nástroje využít jako jednu z forem dalšího financování rozvoje žalobce (druhotné financování žalobce). Jde tedy dle tvrzení žalobce o přínos, který má ovšem značně abstraktní a nejistou podobu, kterou žalobce dostatečně nespécifikoval a tím méně prokázal. Nadto má soud tvrzení žalobce o přínosu transakce za nevěrohodné. Soud nevěří, že by realizované kroky umožnily získání jakýchkoli finančních prostředků a „přivedení profesionálních investorů“ v budoucnu, neboť situace, kdy žalobce nejenže fakticky nezískal žádné finance, ale navíc důsledku fúze se společností NOGEROLA snížil vlastní kapitál a dále se v důsledku povinnosti hradit úroky z dluhopisů (a následně i povinnosti uhradit nominální hodnotu vydaných dluhopisů) významně zadlužil do budoucna. Tato situace v zásadě není dle názoru soudu způsobilá přivést žalobci investory. Pokud by účelem vydání dluhopisů bylo skutečně získání finančních prostředků od nezávislých investorů, pak nebylo důvodu přistupovat k restrukturalizaci, prodeji akcií, fúzi atd., neboť dluhopisy by mohl emitovat přímo žalobce.
56. Zcela zásadní pro posouzení naplnění kritérií zneužití práva je pak dle městského soudu skutečnost, že emise dluhopisů byla neveřejná a samotný žalobce (jeho právní předchůdce) určil konkrétní subjekty, kteří budou upisovateli daného objemu dluhopisů. Jedinými upisovateli pak byly výhradně spojené osoby, tj. jediní akcionáři. Pokud se žalobce dovolává ekonomické opodstatněnosti dotčených transakcí, jimiž zdůvodňuje své počínání, pak právě propojenost jednotlivých aktérů jeho argumentaci významným způsobem oslabuje. Žalobce se sice v žalobě závěry o odůvodněnosti jednotlivých událostí a finančních úvah pokouší navodit dojem legitimacy emise dluhopisů, avšak toto základní východisko pomíjí, resp. bagatelizuje odkazem na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které obecně počítá s kapitálovým či personálním propojením mezi určitými osobami, jemuž zpravidla (bez dalšího) nepřisuzuje další daňové následky. Odkaz žalobce na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů však v daném případě není namístě, neboť propojení osob nebylo v posuzované věci okolností jedinou, ale pouze dílčí (byť jednou z klíčových) událostí, které je třeba posuzovat

v souhrnu. Nešlo tedy o propojení osob „bez dalšího“, jak předpokládá zákon o daních z příjmů v odkazovaném ustanovení.

57. Soud tedy souhlasí se žalovaným, že jakkoli emise korunových dluhopisů v daném případě nebyla v rozporu s daňovou legislativou, tak ale byla v rozporu s účelem samotného práva. V případě žalobce byly korunové dluhopisy vydány bezdůvodně, neboť získání finančních prostředků nebylo hlavním smyslem vydání dluhopisů, naopak převažujícím účelem nastavené situace bylo zatížení žalobce nákladovými úroky společně s nezdaněním vyplacených úroků upisovatelům, kdy emitent a upisovatelé byly spojené osoby. Je zřejmé, že emisí korunových dluhopisů nezískaly společnost NOGEROLA a následně po fúzi ani žalobce žádné finanční prostředky k jeho ekonomické činnosti vedoucí k zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Emise dluhopisů tak dle soudu postrádala ekonomický smysl, neboť fakticky nedošlo k zisku finančních prostředků. Soud souhlasí se žalobcem, že správci daně nepřísluší vyjadřovat se k ekonomickým rozhodnutím žalobce, zároveň však platí, že je úkolem daňových orgánů sledovat, zdali postupem daňového subjektu nedochází ke zneužití práva, jehož jediným cílem je poníženi daňové povinnosti. Tak tomu bylo i v případě žalobce, jehož zatížení úroky vyplacenými jednotlivým fyzickým osobám, které dluhopisy nakoupily, nesledovalo naplnění smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podstatou tohoto ustanovení je, že daňový subjekt může výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečíst od svých příjmů. I když žalobce náklady spojené s emisí dluhopisů prokázal, fakticky finanční prostředky v celkové výši emitovaných dluhopisů nezískal. Nastala tedy situace, která je v rozporu s účelem zákona, a proto jsou naplněny znaky zneužití práva.
58. Zároveň soud, i s ohledem na výše uvedené, dospěl k závěru, že daňové orgány unesly důkazní břemeno stran prokázání zneužití práva. Důkazní břemeno zde tížilo žalovaného, jelikož ten tvrdil, že žalobce uvedenými transakcemi zneužil právo [§ 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu]. Dle soudu žalovaný důkazní břemeno unesl, neboť předestřel dostatek skutečností, které svědčí o zneužití práva ze strany žalobce. Soud přitom podotýká, že pro prokázání této skutečnosti se nevyžaduje absolutní jistota, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 – 37). A uvedené nastalo v nyní posuzované věci, kdy žalovaný přednesl skutečnosti, které jednotlivě, ale především ve svém souhrnu svědčily vyřčeným závěrům (viz výše jejich rekapitulace). Soud zdůrazňuje, že právě hodnocení důkazů ve svém souhrnu je pro akceptaci předestřené důkazní situace stěžejní, protože nikoli jednotlivé důkazy, ale jejich souhrn prokáže učiněná skutková zjištění (viz § 8 odst. 1 daňového řádu). A takto také soud nahlížel na celou transakci komplexně jako na soubor propojených skutečností, které, ač izolovaně nejsou nijak závadné, ve svém souhrnu svědčily o nestandardnosti proběhlých ekonomických kroků. Pokud tedy žalovaný zneužití práva prokázal, bylo na žalobci, aby transakce vysvětlil a závěr žalovaného vyvrátil, což však v dostatečné míře neučinil, respektive ani soud jím předestřené skutkové situaci neuvěřil. Žalobce dle soudu ve své argumentaci jednotlivé okolnosti vytrhává z kontextu a hodnotí je bez přihlídnutí k ostatním. Soud však opakuje, že nestandardnost, nedůvodnost a účelovost předmětných transakcí je třeba hodnotit pouze ve vzájemných souvislostech, a je nutné posoudit celý řetězec událostí jako celek.
59. Soud tedy shrnuje, že žalovaný v projednávané věci splnil svou povinnost prokázat, že se žalobce svým jednáním dopustil zneužití práva, protože prokázal naplnění objektivního i

subjektivního kritéria. Získání daňového zvýhodnění bylo v rozporu se smyslem a účelem zákona o daních z příjmů a soud obdobně jako žalovaný neshledal v předmětných transakcích racionální ekonomický důvod (objektivní kritérium). Žalobce uměle vytvořil situaci, na základě které mohly fyzické osoby upsat emitované dluhopisy, aniž by uhradily jejich celkovou cenu. Žalobce se sice pokoušel ospravedlnit svůj postup důvody spočívajícími v přípravě na vstup profesionálních investorů s možností investice formou kapitálové účasti i investice do dluhopisů s trvalým a investičně zajímavým úrokovým výnosem, kdy tvrdil, že záměrem akcionářů je získané finance využít na další rozvoj žalobce. Jeho tvrzení nicméně nejsou způsobilá vyvrátit závěry žalovaného a městský soud je považuje za nedostatečná (resp. nevěrohodná) pro vysvětlení důvodu emise dluhopisů, zejména pro to, že jde o tvrzení nekonkrétní a obecná. Účel v podobě přípravy na možné budoucí investice je žalobcem předestřen v zcela hypotetické rovině, naopak je zjištěno, že žalobce žádný pozitivní ekonomický přínos z transakce neměl (viz výše).

60. Žalobce k procesu dokazování dále namítá, že žalovaný při vyžádání důkazů prokazujících hlavní ekonomický záměr emise dluhopisů nezákonně požadoval důkazní prostředky, které se týkaly skutečností nastalých v již prekludovaném zdaňovacím období roku 2012. Tuto námitku však soud shledává za nedůvodnou. Jak příhodně upozornil žalovaný, je třeba přihlídnout ke skutečnosti, že emise korunových dluhopisů v daném případě generuje úrokové příjmy, které budou vznikat po dobu několika následujících let (doba splatnosti byla stanovena na 20 let). Jedná se tedy o dlouhodobý instrument, a v takové situaci je legitimní požadovat pro hodnocení následných daňových dopadů vysvětlení i doložení ekonomického smyslu předmětných transakcí, které byly důvodem pro emisi dluhopisů, byť byly uskutečněny v prekludovaných obdobích. Účel dlouhodobého financování je nutné vždy hodnotit z perspektivy toho zdaňovacího období, ve kterém ke vzniku (emisi) dlouhodobého instrumentu došlo.
61. Jestliže žalobce v této souvislosti rovněž namítá, že žalovaný v rámci postupu k prokázání původu příjmů po žalobci požadoval plnění důkazní povinnosti nad rámec § 92 odst. 3 daňového řádu, tak ani tato námitka není důvodná. Závěr žalobcem citovaného rozhodnutí Ústavního soudu, že „*v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu,*“ soud nijak nezpochybnuje, nicméně žalobce zjevně opomíjí konstatování Ústavního soudu, které uvedené citaci přímo předchází, a to, že daňový subjekt „*stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání).*“ Skutečnost, že umožnění požadovat doložení příjmů nabytých před uplynutím prekluzivní lhůty se neobjevuje v důvodové zprávě k zákonu č. 321/2016 Sb., pak není způsobilá podpořit posuzovanou žalobní námitku. Žalobcem odkazovaná pasáž důvodové zprávy se netýká aplikace srážkové daně, ale prokazování původu majetku, tedy jiného institutu. Výzvou, kterou žalovaný v daňovém řízení vůči žalobci učinil, nebyly žádným způsobem měněny jeho hmotněprávní daňové povinnosti, a důkazní povinnost žalobci pramení z obecného § 92 odst. 3 ve spojení s § 20 odst. 2 daňového řádu.
62. Pokud jde o žalobní argumentaci stanoviskem finanční správy ze dne 6. 3. 2017, která dle žalobce potvrdila, že prostá emise korunových dluhopisů nemohla být zneužitím práva, tak soud po jeho prostudování konstatuje, že zmíněné stanovisko, které ostatně ani není právně závazné, aplikaci zneužití práva připouští a vysvětluje podmínky, za nichž k zneužití práva

dochází. Stanovisko tedy není v rozporu s právním závěrem žalovaného, jak žalobce namítá, naopak spíše podporuje závěry učiněné žalovaným.

63. Pokud se žalobce dovolává skutečnosti, že úrokové náklady evidoval v účetních závěrkách, tak tato skutečnost nikterak nezbavovala daňové orgány možnosti zahájit daňovou kontrolu či doměřit daň, jestliže dospěly k závěru, že žalobcem vykázaná daňová ztráta (za rok 2013) či daňová povinnost (za rok 2015) vycházela z transakcí, jejichž podstatou bylo zneužití práva.
64. Žalobce nemůže ani úspěšně namítat, že ze strany daňových orgánů legitimně očekával opačné rozhodnutí. Pro vznik legitimního očekávání je rozhodné, aby správce daně provedl posouzení správnosti daňovým subjektem deklarovaných údajů, z něhož by bylo možno vysledovat a usuzovat na určitou preferenci postupu, aplikaci a interpretaci v typově shodných případech. Zásada legitimního očekávání nebyla ve věci porušena, protože žalobci nesvědčila. Žalovaný neměl vytvořenu správní praxi, která by aprobovala postup žalobce a jeho právního předchůdce v předmětném případě. Námitka byla navíc vznesena pouze v obecné rovině, neodkazuje na žádná konkrétní rozhodnutí, z nichž by plynulo, že by správce daně při stejné skutkové situaci posoudil věc jinak. Naopak soudu je z úřední činnosti známo, že v mnoha obdobných případech korunových dluhopisů žalovaný postupoval obdobně jako ve věci žalobce.

C. Absence výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení

65. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že správce daně měl vydat v případě zdaňovacího období roku 2015 výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, nikoliv zahajovat dne 26. 4. 2019 daňovou kontrolu.
66. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
67. V usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl, že „zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“ Správce daně má tedy povinnost vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než daňovou kontrolou dozví o skutečnostech nasvědčujících tomu, že má být určitá daň doměřena. Z tohoto pravidla připustil rozšířený senát výjimku, a sice pokud by výzva vedla ke zmaření správného stanovení daně. V takovém případě lze bez dalšího zahájit daňovou kontrolu. K tomu rozšířený senát uvedl, že „[o] takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“

68. Ohledně důvodného předpokladu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39, č. 3398/2016 Sb. NSS, akceptoval názor autorů odborné literatury, že správce daně musí disponovat „[...] natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., *Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11*).“
69. Soud uznává, že v předmětné věci správce daně disponoval již ke dni zahájení daňové kontroly pro zdaňovací období roku 2015 určitými informacemi, které mohly svědčit budoucímu doměření daně. Na straně druhé však nelze přehlížet, že daňová kontrola za zdaňovací období roku 2013 byla ukončená až dne 27. 2. 2020, tj. po dni zahájení daňové kontroly pro rok 2015 dne 26. 4. 2019. Soud přitom míní, že do ukončení dříve zahájené daňové kontroly týkající se žalobce nebylo možno konstatovat, že správce daně disponoval dostatečně silnými poznatky o doměření daně. Za této situace mohl správce daně bez dalšího zahájit daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2015 dne 26. 4. 2019 a nemusel žalobce vyzývat k podání dodatečného daňového tvrzení. Nelze proto tvrdit, že žalobci bylo předepsáno penále v rozporu se zákonem či judikaturou soudů. Pro úplnost soud pak dodává, že daňová kontrola pro zdaňovací období roku 2014 byla zahájena dne 3. 4. 2018 a byla ukončena 18. 2. 2021, takže ani tato kontrola na uvedeném nic nemění. Žalobní námitka tudíž není důvodná.

D. Nekonzistentnost rozhodnutí

70. K žalobcem namítané nekonzistentnosti vydaných rozhodnutí soud uvádí, že rozhodnutí prvního a druhého stupně v daňovém řízení tvoří jeden celek. Není přitom vyloučeno, aby odvolací orgán přehodnotil některé závěry učiněné správcem daně. Tak tomu bylo i v nyní posuzované věci, v níž správce daně konstatoval porušení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zatímco žalovaný dospěl k závěru o doměření daně z důvodu zneužití práva ze strany žalobce. Tento postup žalovaného byl v souladu se zákonem, neboť ve svých závěrech plně vyšel již z dříve zjištěných skutečností. Navíc rozhodnutí žalovaného nebylo pro žalobce překvapivé, neboť žalovaný žalobce se změněným právním názorem seznámil postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu a umožnil mu se vyjádřit k úvaze žalovaného před vydáním rozhodnutí (viz přípis ze dne 7. 3. 2023, č. j. 3583/23/5200-11432-701996). Námitka proto není důvodná.

E. Zvýšení základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů

71. Žalobce zpochybňuje také závěr daňových orgánů o hodnocení poskytnutí peněžních prostředků žalobcem panu M. na úhradu jeho soukromého závazku jako zastřené jednání. Dle daňových orgánů měl žalobce zvýšit svůj základ daně za zdaňovací období roku 2013 o částku, kterou by pan M. zaplatil v dané době a za obdobných podmínek jako fyzická osoba nespojenému věřiteli jako cenu za poskytnutí finančních prostředků na soukromý nákup akcií.
72. K tomuto okruhu žalobních námitek soud konstatuje, že z obsahu spisového materiálu vyplývá, že dne 15. 1. 2013 žalobce koupil od společnosti VISTA BONA pohledávku v nominální hodnotě 15 000 000 Kč za panem M., členem představenstva žalobce (a také jeho akcionářem). Jednalo se přitom o pohledávku, která vznikla na základě prodeje akcií žalobce

panu M.. Předmětná pohledávka byla převedena v plné výši a za cenu odpovídající její nominální hodnotě, to znamená bez koruny zisku. Žalobce uhradil společnosti VISTA BONA vzniklý závazek dříve, než bylo sjednáno ve smlouvě. K úhradám závazku panem M. žalobci docházelo postupně v roce 2013 a 2014. Žalobce nepožadoval po žalobci žádný úrok

73. Podle § 196a odst. 1 obchodního zákoníku, v tehdy platném znění, společnost může uzavřít smlouvu o úvěru nebo půjčce s členem představenstva, dozorčí rady, prokuristou nebo jinou osobou, která je oprávněna jménem společnosti takovou smlouvu uzavřít, nebo osobami jim blízkými, nebo na ně bezplatně převést majetek společnosti jen s předchozím souhlasem valné hromady a jen za podmínek obvyklých v obchodním styku.
74. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.
75. Účelem naposledy citovaného ustanovení je zabránit daňovým únikům ve smluvních vztazích, ve kterých jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu (rozsudek Nejvyšší správní soud ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014–37, č. 3204/2015 Sb. NSS). Obchodní transakce mezi osobami blízkými mohou být ovlivňovány osobním vztahem smluvních stran, a proto jejich motivem není vždy samotná snaha o získání majetkového či jiného prospěchu pro sebe, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže. Byť je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních a obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva má za důsledek zvýšení základu daně o zjištěný rozdíl. Daňový subjekt tak musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel než krácení daně. Zákon o daních z příjmů proto po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při stanovení smluvní ceny, než je tomu u osob nezávislých (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, č. 1852/2009 Sb. NSS).
76. Pokud jde o rozložení důkazního břemene v případě aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních, tak je to právě správce daně, kdo je povinen prokázat, že jsou splněny zákonné podmínky pro úpravu základu daně podle tohoto ustanovení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, č. 2548/2012 Sb. NSS). Správce daně tak musí zaprvé prokázat spojení osob, tj. že jde o vztah blízkých fyzických osob, popřípadě o vztah osob, z nichž se jedna podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu druhé, nebo konečně o vztah osob v případě, že se shodné právnické nebo fyzické osoby přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou posuzovaných osob (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 38/2014–37). Zadruhé správce daně prokazuje odlišnost cen sjednaných mezi spojenými osobami od cen sjednaných mezi nezávislými osobami. Za tímto účelem musí zjistit referenční cenu a následně určit rozdíl cen, ohledně nějž jej též tíží důkazní břemeno.
77. V dané věci dle soudu daňové orgány jednoznačně prokázaly, že postoupení pohledávky bylo účelovou transakcí, jejímž cílem bylo poskytnout akcionáři žalobce panu M. „levnou“ půjčku, a snížit tím tak daňovou povinnost žalobce. Soud souhlasí, že tomuto závěru svědčí především tyto skutečnosti: smlouva o postoupení pohledávky byla uzavřena mezi VISTA

BONA a členem představenstva (panem M.) zastupujícím žalobce pouhý jeden den poté, co stejný pan M. koupil akcie žalobce od společnosti VISTA BONA; cena za postoupenou pohledávku byla sjednána v její nominální výši, tj. 15 000 000 Kč, a se stejným datem splatnosti, tedy bez zisku; cena za postoupenou pohledávku byla žalobcem postupně uhrazena přede dnem sjednané splatnosti, zatímco člen představenstva (pan M.) svůj závazek vůči daňovému subjektu uhradil až po jeho splatnosti; daňový subjekt po členu představenstva ani nepožadoval a neurgoval zaplacení pohledávky po uplynutí její splatnosti; a nákup pohledávky nebyl běžnou praxí daňového subjektu a neměl žádný speciální důvod. Tyto skutečnosti dle soudu svědčí závěru, že nákup pohledávky postrádal jakýkoli ekonomický důvod, respektive se jednalo o zastřený právní úkon. Za této situace postupoval správce daně (a potažmo žalovaný) správně, pokud transakce mezi zúčastněnými osobami posuzoval z pohledu pravidel cen obvyklých ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

78. Soud k uvedenému připomíná, že pokud se společníci či jednatelé přímo podílejí na jmění, vedení a kontrole daňového subjektu, takže s ním tvoří ekonomicky a personálně spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tak takové propojení mezi určitými osobami obecně nemá zákonem upravené daňové následky, avšak s výjimkou situací, na něž dopadá právě znění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Plnění realizované mezi ekonomicky, personálně nebo jinak spojenými osobami může signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že tyto osoby budou jednat nejruznějším způsobem ve shodě za účelem optimalizace své daňové zátěže vytvářením umělých skutkových okolností, které by s nezávislými osobami nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 - 75). Uvedené nastalo v nyní posuzované věci, kdy žalobce pochybil, pokud do svých příjmů (výnosů) nezahrnul úroky z peněžních prostředků poskytnutých svému statutárnímu orgánu (panu M.). Soud opakuje, že podstatou úpravy základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zjištění toho, zda podmínky uplatňované mezi spojenými osobami se liší od podmínek mezi osobami nezávislými, což platí i pro oblast nákupu pohledávek a vymáhání závazků z nich vyplývajících, včetně stanovených úroků. Správce daně, potažmo žalovaný, se musí zaměřit na zjištění, jak by byly vklady úročené, pokud by osoby spojené nebyly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 9 Afs 37/2022 - 37). Takto postupovaly daňové orgány i v nyní posuzované věci a jejich postupu nemá soud co vytknout. Jakkoli lze žalobci obecně přisvědčit, že daňové orgány nemají za úkol hodnotit ekonomický smysl a efektivitu podnikatelských rozhodnutí, tak zároveň z tohoto pravidla vyplývají určité výjimky, kdy jednou z nich je též postup dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Zde je povinností daňových orgánů ověřit, zdali se závazky uzavřené mezi společnostmi a osobami blízkými neodchýlily od ceny obvyklé za účelem krácení daně.
79. Uvedenému výkladu odpovídá dle soudu také dobové znění § 196a obchodního zákoníku, které stanovilo, že společnost může uzavřít smlouvu o úvěru nebo půjčce s obou blízkou (či osobu vykonávající některou z vyjmenovaných funkcí) za podmínek obvyklých v obchodním styku. Uvedené dle soudu koresponduje se zákonem danou možností daňových orgánů zvýšit základ daně, pokud se cena závazku mezi daňovým subjektem a osobou blízkou liší od ceny obvyklé. Nadále však platí, že pro zvýšení základu daně žalobce byl zásadní § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a odkaz na § 196a obchodního zákoníku lze považovat spíše za podpůrný. Přesto soud nesouhlasí se žalobcem, že odůvodnění § 196a obchodního zákonu nemůže obstát, protože mezi žalobcem a panem M. u nedošlo k uzavření žádné smlouvy. Existenci závazku mezi žalobcem a panem M. nelze zpochybnit, tento

závazek vznikl postoupením pohledávky za panem M. od společnosti VISTA BONA na žalobce. Následně tedy bylo povinností pana M. plnit namísto společnosti VISTA BONA žalobci, což se stalo. Soud navíc souhlasí se žalovaným, že uvedenými operacemi byl sice vytvořen dojem, že fakticky nedochází k půjčce (zápůjčce) finančních prostředků, ale pouze k nákupu pohledávky, bez ohledu na to, kdo je v dané situaci dlužníkem, ve své podstatě se však jednalo o půjčku daňového subjektu osobě blízké, čemuž odpovídá shora předestřené skutkové okolnosti (nestandardnosti). Jestliže se žalobce dovolává skutečnosti, že ve vztahu k panu M. nikdy nepozbyl žádných peněz, tak uvedené soud nerozporuje, zároveň však zdůrazňuje, že oproti běžnému obchodnímu styku žalobce nepožadoval po žalobci žádný úrok z předmětné pohledávky, ačkoli za obvyklých podmínek by byl tento úrok požadován. Proto byly splněny podmínky pro úpravu základu daně podle pravidel § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

V. Závěr

80. Žalobce se svými námitkami neuspěl. Jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž by byl soud povinen přihlížet z úřední povinnosti, soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.
81. O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D.
předseda senátu