



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Zimy ve věci

žalobce: **Bohemia Marketing & Promotion a. s. v likvidaci,**
IČ 25069764
sídlem Na Poříčí 1046/24, 110 00 Praha 1

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

v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 6. 2023, č. j. 21158/23/5200-11434-713082, a ze dne 18. 7. 2023, č. j. 21837/23/5200-11434-713082

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 25. 8. 2023, která byla zapsána pod sp. zn. 11 Af 15/2023, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2023, č.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

j. 21158/23/5200-11434-713082 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 1“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 5. 2022, č. j. 4691364/22/2001-52523-106373 (dále jen „platební výměr“). Tímto platebním výměrem byla žalobci doměřena a vyměřena daň z příjmů právnických osob (dále „DPPO“) za zdaňovací období (dále také „ZO“) od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 a uložena povinnost uhradit penále.

2. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 21. 9. 2023, zapsanou pod sp. zn. 18 Af 10/2023, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2023, č. j. 21837/23/5200-11434-713082 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 2“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správce daně, platební výměry ze dne 16. 5. 2022, č. j. 46932007/22/2001-52523-106373, ze dne 16. 5. 2022, č.j. 4694403/22/2001-52523-106373, ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4695214/22/2001-52523-106373, ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4730728/22/2001-52523-106373, ze dne 17. 5. 2022, č. j. 4773734/22/2001-52523-106373, ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4731042/22/2001-52523-106373, kterými byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 až 2018.
3. Vzhledem k tomu, že projednávané věci spolu skutkově i právně souvisí – liší se jen různá zdaňovací období – soud usnesením ze dne 14. 2. 2024, č. j. 11 Af 15/2023-45, obě žaloby spojil ke společnému projednání s tím, že věc bude nadále vedena pod sp. zn. 11 Af 15/2023.

Žalobní body

4. Žalobce v obou žalobách namítl tři skupiny námitek, a to: nepřezkoumatelnost, nezákonnost a nesprávnost napadených rozhodnutí.
5. K nepřezkoumatelnosti žalobce namítá, že: 1) žalovaný označil upisovatele dluhopisů za osobu „skrytě ovládající žalobce“, aniž by tento pojem vysvětlil a zejména podložil konkrétními důkazy, 2) žalovaný pochybil, když konstatoval „úzký pracovní vztah či jiný kontakt“ upisovatele k různým obchodním korporacím, aniž by jím detekovaný vztah či kontakt konkretizoval, předmětné korporace vyjmenoval a odkázal na konkrétní důkazní prostředky, 3) detekoval s odkazem na výroční zprávu žalobce za rok 2012 výkon různých činností ze strany upisovatele, aniž by tento pojem blíže vysvětlil, nadto výroční zpráva o činnosti upisovatele vůbec nepojednává, 4) potvrdil vliv způsobu úhrad dluhopisů novými nabyvateli na nezískání finančních prostředků z emise dluhopisů, aniž by jej blíže vysvětlil, 5) opakovaně konstatoval nevymáhání pohledávek ze strany žalobce za situace, kdy tato oblast činnosti žalobce nebyla žádným orgánem Finanční správy vůbec zjišťována, 6) trval na hodnotě závazku žalobce, jež je v přímém rozporu s celou řadou důkazních prostředků i vysvětlení poskytnutých jak žalobcem, tak jeho bývalým finančním ředitelem, 7) zamítl námitku nepřezkoumatelného hodnocení důkazních prostředků vznesenou žalobcem v Doplnění odvolání, avšak opět zcela nepřezkoumatelným způsobem, 8) zamítl námitku nepřípustného hodnocení podnikatelské strategie vznesenou žalobcem v Doplnění odvolání, avšak opět zcela nepřezkoumatelným způsobem.
6. Žalobce se domnívá, že žalovaný zatížil napadená rozhodnutí také vadou nezákonnosti, když: 1) stanovil lhůtu pro vyjádření k Výzvě OFŘ v rozporu s daňovým řádem, 2)

formuloval vlastní odvolací námitky, bez ohledu na samostatnou kapitolu v Doplnění odvolání, kde žalobce odvolací námitky výslovně vyjmenoval, 3) opomenul zhruba polovinu námitek uvedených žalobcem v Odpovědi na Výzvu OFŘ, 4) napadl žalobce z účelového přenosu dokazování až do odvolacího řízení za situace, kdy některé klíčové pochybnosti byly žalobci sděleny až po ukončení daňové kontroly, 5) zamítl veškeré návrhy na pokračování v dokazování, a to někdy zcela bez odůvodnění, většinou však s odůvodněním, jež je v rozporu s daňovým řádem.

7. Žalobce dále namítá nesprávnost rozhodnutí, jelikož: 1) napadené rozhodnutí obsahuje desítky vysloveně nepravdivých údajů, a to i ve zcela zásadních záležitostech, týkajících se údajné absence dokládání za situace, kdy žalobce prokazatelně svá tvrzení doložil, či údajné povahy důkazů bez vazby na účetnictví za situace, kdy byly dokládány zejména účetní sestavy a doklady, popř. údajného obsahu konkrétního důkazního prostředku, jenž však obsah deklarovaný žalovaným vůbec neobsahuje, 2) napadené rozhodnutí deklaruje neprokázání ekonomické opodstatněnosti emise dluhopisů za situace, kdy žalobce doložil celou řadu analýz svědčících pravému opaku, na něž však žalovaný buď vůbec nereagoval, anebo reagoval nepodloženým argumentem ohledně nevymáhání pohledávek, resp. neprovedení zápočtu pohledávek a závazků, ze strany žalobce, 3) napadené rozhodnutí konstatuje neprokázání úhrady upsaných dluhopisů za situace, kdy tato byla zcela prokazatelně provedena zápočtem pohledávky žalobce za upisovatelem se závazky žalobce, jež upisovatel v den úpisu držel, 4) napadené rozhodnutí současně tvrdí neprokázání příjmu finančních prostředků z titulu emise dluhopisů, navzdory tomu, že z těchto prostředků byly uhrazeny právě zmiňované závazky žalobce vůči upisovateli, 5) napadené rozhodnutí odepírá žalobci daňovou účinnost nákladových úroků z dluhopisů za stavu, kdy závazky žalobce vypořádané při zápočtu hradícím upsané dluhopisy, vznikly v přímé souvislosti s podnikatelskou činností žalobce a tudíž měly nezpochybnitelnou vazbu na příjmy žalobce, 6) napadené rozhodnutí potvrzuje závěr o účelovosti emise dluhopisů, s cílem poskytnout upisovateli příjmy, jež díky tehdejší právní úpravě podléhaly nulové dani z příjmů, a to za situace, kdy upisovatel po většinu doby dluhopisy vůbec nevlastnil a kdy žalovaný neprokázal svůj závěr ohledně schopnosti upisovatele zasahovat do chodu a činnosti žalobce v roce 2012.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl, aby soud žaloby jako nedůvodné zamítl. Nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a poté přešel k reakci na námitky uvedené v žalobách.
9. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, (dostupný, stejně jako ostatní citovaná soudní rozhodnutí na www.nssoud.cz) uvedl, že není možné jeho rozhodnutí označit za nepřezkoumatelné. Žalovaný má za to, že se se smyslem a obsahem odvolacích námitek vypořádal za pomoci identifikace a vypořádání 19 zásadních okruhů argumentace žalobce, přičemž odkázal na příslušné body svých rozhodnutí. Žalovaný rovněž poukázal na to, že nepřezkoumatelnost není možné vnímat jako projev nenaplněné subjektivní představy žalobce o tom, jak podrobně by mělo být napadené rozhodnutí odůvodněno, ani nesouhlas žalobce s právním posouzením žalovaného.

10. K nezákonnosti plynoucí z namítaného nesprávného závěru o tom, že žalobce reagoval na Seznámení jeden den po lhůtě žalovaný uvedl, že žalobci bylo Seznámení doručeno dne 12. 5. 2023, 15denní lhůta tedy začala běžet dne 13. 5. 2023, přičemž byla následně prodloužena o dalších 15 dnů. Při prodloužení lhůty tak poslední den k vyjádření připadl na den 11. 6. 2023. Jelikož to byla neděle, byl posledním dnem určen den 12. 6. 2023, coby nejbližší pracovní den dle ustanovení § 33 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“, příp. „DŘ“). Žalovaný poukazuje na to, že se i s touto námitkou vypořádal v napadeném rozhodnutí, dále doplnil, že se i přes pozdní dodání k podání vyjádřil a reagoval na něj v rozhodnutí o odvolání.
11. Žalovaný ve vztahu k nezákonnosti svých rozhodnutí dále poukazuje na to, že žalobce po žalovaném *de facto* žádá, aby vymezil a následně reagoval na každý dílčí argument či námitku obsaženou v podání, přičemž ty společně čítají 162 stran textu. Odkázal proto na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ani nezákonnost nemůže spočívat v nenaplnění subjektivní představy žalobce o tom, jakým způsobem a jak detailně měly být jeho námitky vymezeny v napadeném rozhodnutí.
12. K námitce žalobce, že je osočován z přenášení dokazování až do odvolacího řízení, kdy uplatňuje další argumentaci, žalovaný uvádí, že se i těmito důkazním prostředkům doloženým až v průběhu řízení o odvolání věnoval ve svých rozhodnutích a vypořádal se s nimi. Ve vztahu k neprovedení výpovědi svědků navrhaných ze strany žalobce žalovaný uvedl, že důvody jejich neprovedení řádně zdůvodnil, zejména jejich nadbytečnosti a absencí relevance k dokazovaným skutečnostem, odkazuje přitom na jednotlivé pasáže rozhodnutí jak svých, tak správního orgánu prvního stupně.
13. Námitky žalobce směřující k nezákonnosti zamítnutí provádění dalšího dokazování má žalovaný rovněž za nedůvodné. Uvádí k tomu, že plně respektoval judikaturu a tyto svá rozhodnutí řádně zdůvodnil. Pro bližší seznámení s důvody zamítnutí jednotlivých důkazů odkazuje na pasáže svých rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že navrhanými výpověďmi dle jeho názoru nebylo možné shledat emisi dluhopisů za potřebnou a prokázat její ekonomickou racionalitu. Dále žalovaný odmítá, že se k některým návrhům na dokazování vůbec nevyjádřil či neposuzoval návrhy v duchu jejich faktického odůvodnění. Žalovaný se domnívá, že to, jaké funkce zastával Ing. Ch., případně kdy byla motoristická sekce převedena, jak probíhala jednání s obchodní korporací TIPSPORT, zda byl bankovní ústav informován o ekonomické a finanční situaci žalobce nebo jak byla realizována zamýšlená emise dluhopisů a které osoby byly osloveny, je irelevantní. Žalovaný pro podporu svých tvrzení dále odkazuje na svá rozhodnutí. K námitce postupu v rozporu s ustanovením § 92 odst. 2 DŘ žalovaný uvádí, že správce daně sice dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, tuto povinnost však nelze vykládat tak, že by nahrazovala povinnost žalobce tvrdit a prokazovat rozhodné skutečnosti, jelikož daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. V projednávané věci tak tížilo důkazní břemeno primárně žalobce. Pokud tedy žalobce neprokázal jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 92 odst. 2 DŘ dovodit, že byl správce daně či žalovaný povinen prokazovat tyto skutečnosti za žalobce, nebo že došlo k nesprávnému zjištění skutkového stavu.

14. Žalovaný se taktéž vyjádřil ke skupině námitek nesprávnosti napadeného rozhodnutí z důvodu velkého množství nepravdivých údajů. K tomuto uvedl, že jeho závěry byly odůvodněny na základě prokázaných skutečností. Nejprve žalovaný znovu zopakoval důvody pro závěry o napojení Ing. Ch. na žalobce a jeho zapojení do emise dluhopisů.
15. Dále poukázal na svá tvrzení, že žalobce nezískal v důsledku emise dluhopisů žádné nové finanční prostředky, které by mohl použít v rámci podnikatelské činnosti směřující k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný rovněž poukázal na zjištění správce daně, že žalobce ve svém účetnictví evidoval značné množství splatných pohledávek, a to nejen vůči spojeným osobám, ale také nespojeným osobám. Z těchto zdrojů tak mohl získat zdroje krytí pro splatné pohledávky, aniž by musel emitovat předmětné dluhopisy. Stejně tak dle žalovaného poskytl žalobce dlouhodobé půjčky skupině HENDON či Ing. Ch., případně splatnost pohledávek nastavoval na nezvykle dlouhou dobu. Žalobce tak své volné prostředky nevyužil pro své potřeby, ale poskytl je jiné společnosti.
16. Žalovaný poukázal také na to, že vůči pohledávce žalobce na zaplacení hodnoty emitovaných dluhopisů byly započteny závazky, jejichž existenci však žalobce věrohodně neprokázal. Všechny skutečnosti popsané v předmětných rozhodnutích proto dle žalovaného svědčí o tom, že žalobce neprokázal, že by jejím prostřednictvím reálně získal finanční prostředky na ozdravení společnosti. I v tomto směru žalovaný uvádí, že žalobce pouze setrvává na svých námitkách ze správního řízení a opakuje svá tvrzení. Závěrem žalovaný poukazuje na to, že některé faktické chyby namítané žalobcem jsou spíše nesouhlasem s právním posouzením ze strany žalovaného.

Replika žalobce

17. Žalobce v replice nejprve znovu poukázal na důvody, pro něž jsou dle něj rozhodnutí nepřezkoumatelná, nezákonná a nesprávná. Poté přešel k samotné reakci na obsah vyjádření žalovaného dle skupin námitek.
18. K reakci žalovaného na námitky nepřezkoumatelnosti žalobce uvádí, že napadené rozhodnutí sice je srozumitelné, je však v rozporu s důkazními prostředky a zcela mimo rámec logiky, odkazuje přitom na řadu vnitřně rozporných závěrů žalovaného, na něž měl reagovat již během správního řízení. Dále uvedl, že uznává, že není povinností žalovaného reagovat na každou dílčí námitku, nicméně to dle žalobce neopravňuje žalovaného k vytvoření námitek vlastních, které poté podsuně žalobci a následně na ně reaguje. Žalobce nerozporuje, že povrchní přezkum rozhodnutí správce daně nezakládá nepřezkoumatelnost, domnívá se však, že postup žalovaného, kdy zcela absentuje odůvodnění jeho rozhodnutí, již ano.
19. Dále žalobce rozporuje závěry žalovaného týkající se napojení Ing. Ch. na žalobce v roce emise dluhopisů. K tomu uvedl, že tento vztah neplyne z pasáží Zprávy o daňové kontrole, ani z přesvědčení ohledně údajného „skrytého ovládnutí“ mateřské společnosti HENDON a. s., neboť Ing. Ch. nevlastnil žádné akcie této společnosti. Stejně tak je dle žalobce

nepřezkoumatelný závěr žalovaného o neprokázání hodnoty závazku žalobce vůči obchodní korporaci Credium a. s. Poukazuje přitom na proces zápočtu splátek a jeho údajně chybné vyhodnocení ze strany žalovaného. K tomu žalobce udává, že žalovanému doložil podrobný popis úhrad všech splátek obou původních úvěrů vůči Credium a. s., ze kterého lze vyčíst, které splátky byly uhrazeny přímo tomuto věřiteli a které věřiteli novému, jenž je nabyt postoupením.

20. Žalobce poukazuje na to, že „vytrháváním vět z kontextu“, namítaným ze strany žalovaného, upozorňuje žalobce na to, že v žalobě pouze reaguje na vlastní postup žalovaného, neboť je to naopak on, kdo odmítá hodnoty všechny důkazní prostředky v jejich souvislosti.
21. Ve vztahu k nezákonnosti nejprve znovu zopakoval svá tvrzení týkající se běhu lhůty a jejího trvání po jejím prodloužení. Dále poukázal na nedostatečné vypořádání odvolacích námitek ze strany žalovaného, spolu s tím odkazuje na ignoraci odvolacích námitek.
22. K vyjádření žalovaného stran neunesení důkazního břemene žalobcem uvádí, že těžko mohl prokázat potřebné skutečnosti za situace, kdy orgány Finanční správy vysloveně ignorují předložené důkazní prostředky.
23. V rámci repliky k vyjádření žalovaného žalobce dále uvedl, že pro správnost rozhodnutí je zapotřebí, aby žalovaný sdělil, co konkrétně má na mysli „skrytým ovládním“ společnosti HENDON a. s. ze strany Ing. Ch., a na základě jakých důkazů k tomuto závěru došel. Poukazuje přitom na to, že Ing. Ch. vstoupil do společnosti HENDON a. s., coby člen představenstva až 28. 1. 2013, tj. více než měsíc po emisi dluhopisů ze strany žalobce. Žalobce nerozporuje, že Ing. Ch. byl jediným upisovatelem dluhopisů, osloveno však bylo postupně více než 10 potenciálních zájemců. Žalobce k tomuto dodal, že Ing. Ch. od roku 2020 nadržel jediný kus dluhopisu, proč je vyjádření žalovaného v rozporu s fakty. Stejně tak žalobce považuje za nesprávné, že žalovaný pouze konstatuje „úzký pracovní či jiný kontakt“ Ing. Ch. vůči věřitelům žalobce ve vztahu k započteným závazkům, aniž by tento závěr odůvodnil s poukazem na důkazy.
24. Žalobce rovněž považuje za nesprávné závěry žalovaného ohledně získání finančních prostředků z emise dluhopisů. K tomu odkázal na svá dosavadní vyjádření. K laxnosti při vymáhání pohledávek tvrzené ze strany žalovaného uvedl žalobce, že žalovaný nedostál svým povinnostem, když toto své tvrzení neodůvodnil s odkazem na relevantní důkazy. Nadto poukazuje na to, že s těmito pohledávkami bylo aktivně pracováno, s odkazem na účetní závěrku za rok 2012. K poskytování půjček v rámci skupiny HENDON žalobce uvedl, že tyto vycházely z historicky nastavených smluv a žalovaný měl věnovat větší pozornost účetnictví žalobce, z něhož mohl zjistit jaká situace v roce 2012 panovala. Žalobce dále uvádí, že tvrdí-li žalovaný, že žalobce neprokázal existenci, resp. hodnotu závazků vůči obchodní korporaci Credium a. s. či A. Charouz, spol. s. r. o., je povinen přezkoumatelným způsobem zhodnotit veškeré důkazní prostředky předložené žalobcem a sdělit, z jakého důvodu tyto nemají důkazní potenciál. Namísto toho žalovaný odmítl důkazní prostředky bez jakéhokoliv odůvodnění, případně je zcela ignoroval.

25. Žalobce má za to, že se z jeho strany nejedná o prostý nesouhlas s právním posouzení věci ve vztahu k projednání předmětných námitek, jak uvedl žalovaný, nýbrž jde o konstatování nesprávnosti informací uvedených v odvolání.

Duplika žalovaného

26. Žalovaný v duplice poukázal na to, že žalobce v replice činí námitky po lhůtě pro podání žaloby, když uvádí, že nebyl seznámen s hodnocením důkazních prostředků sloužících k prokázání hodnoty závazků vůči společností Credium, a. s. a A. Charouz, spol. s r. o. I přesto žalovaný dodává, že se jedná o námitku uplatněnou v obecné rovině, z níž není zřejmé s hodnocením, jakých důkazů nebyl žalobce seznámen. Žalovaný uvádí, že žalobce byl s hodnocením důkazů srozuměn ve zprávě o daňové kontrole č. j. 1051701/22/2809-60563-609293 či v písemnosti Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a Výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č. j. 15602/23/5200-11434-713082. Proti tomu žalobce brojil v doplnění odvolání či v reakci na Seznámení ze dne 13. 6. 2023 Žalovaný dále uvádí, že část repliky žalobce, týkající se otázky, zda se žalovaný zabýval důkazními prostředky týkajícími se závazku žalobce vůči společnosti A. Charouz, spol. s r. o., je rovněž novou námitkou uplatněnou po lhůtě pro podání žaloby. K tomuto uvádí, že žalobce doručil k této věci vztahující se důkazy po lhůtě, a tak se jimi s odkazem na ustanovení § 115 odst. 4 DŘ nezabýval. K tomuto žalovaný poukazuje na údajný ryze účelový postup žalobce s odkazem na „dávkování“ důkazů v rámci odvolacího řízení.
27. V duplice žalovaný dále vyvrací tvrzení žalobce, že Ing. Ch. nadržel od roku 2020 ani jediný kus dluhopisu. Žalovaný se domnívá, že toto tvrzení je nepravdivé, jelikož z podání žalobce ze dne 5. 3. 2020, č. j. 355896/20 nadepsané jako *Věc: Doplnění odpovědi na požadavky správce daně uvedené v e-mailové zprávě ze dne 8. 1. 2020 a ze dne 7. 2. 2020* žalobce sdělil k tehdejšími vlastníky dluhopisů následující: dne 31. 8. 2019 převedl Ing. G. M. 100 000 000 dluhopisů na Ing. A. Ch., dne 31. 12. 2019 převedl Ing. G. M. 159 000 000 dluhopisů na Ing. A. Ch., a dne 31. 12. 2019 převedl Ing. L. M. 11 000 000 dluhopisů na Ing. A. Ch. Z výše uvedeného dle žalovaného plyne, že v roce 2020 dluhopisy vlastnil Ing. A. Ch. Výše uvedená tvrzení žalobce jsou tak dle žalovaného v rozporu s jeho předchozími vyjádřeními.
28. Žalovaný dále poukázal na to, že žalobcem tvrzená výše závazků vůči společnosti Credium, a. s., jde ruku v ruce s výší závazků vůči společnosti A. Charouz, spol. s r. o., neboť z nově předložené Dohody o započtení pohledávek je dle něj zřejmé, že původní hodnota závazků vůči společnosti Credium, a. s., ve výši 102 451 152 Kč se snížila na hodnotu 147 216 Kč. O takto vzniklý rozdíl se současně měla zvýšit hodnota závazků žalobce vůči společnosti A. Charouz, spol. s r. o. Podle žalovaného je proto zřejmé, že nemohl pochybit, pokud stran existence závazků vůči Credium, a. s., přestřel svůj komplexní právní názor, který přesvědčivě zdůvodnil, aniž by reagoval na každou jednotlivou větu žalobce uvedenou na str. 3 až 11 reakce na Seznámení.
29. Závěrem žalovaný uvedl, že nepochybil, když se vypořádal s námitkami žalobce za pomoci vlastních argumentačních okruhů, na něž poté reagoval.

Průběh řízení před daňovými orgány

30. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud, že správce daně zahájil u žalobce dne 29. 8. 2019 kontrolu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období let 2012, 2013, 2014, 2015 a 2017. Tato kontrola byla dne 8. 10. 2019 rozšířena o ZO let 2016 a 2018. Po provedené kontrole správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal ekonomické opodstatnění emise dluhopisů, důsledkem čehož ani neprokázal, že úroky z předmětných dluhopisů sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodnou dobu (dále „ZDP“). Správce daně své závěry shrnul ve zprávě o daňové kontrole ze dne 4. 5. 2022, č. j. 1051701/22/2809-60563-609293 (dále „zpráva o daňové kontrole“), a na základě těchto závěrů vydal výše nadepsané dodatečné platební výměry.
31. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce včas odvolání a předložil nové důkazy. S hodnocením těchto důkazů a s důvody neprovedení navržených výsledků svědků byl žalobce seznámen písemností ze dne 3. 5. 2023, č. j. 15602/23/5200-11434-713082 (dále „Seznámení“). Na Seznámení reagoval žalobce podáním, v němž tvrdil další skutečnosti. Soud na tomto místě poznamenává, že mezi stranami panuje spor o to, zda bylo toto podání žalobce doručeno včas. Odvolací orgán se nicméně tímto podáním zabýval. Skutečnosti tvrzené žalobcem v reakci na Seznámení však byly dle žalovaného buď stejné informační hodnoty nebo irelevantní v souvislosti s aplikací ustanovení § 24 odst. 1 ZDP na úrokové náklady plynoucí z emitovaných dluhopisů. Žalovaný neshledal odvolací námitky důvodnými, a proto obě odvolání zamítl.
32. Proti těmto rozhodnutím byly žalobcem podány žaloby.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

33. Městský soud v Praze přezkoumal žalobami napadená rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
34. Žaloby byla podány včas a osobou oprávněnou.
35. Žaloby nejsou důvodné.
36. Městský soud o věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem účastníci nevyjádřili výslovný nesouhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Důvodem pro nařízení jednání nebylo ani dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009).
37. Městský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí, neboť vlastní přezkum rozhodnutí je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Musí se jednat o rozhodnutí srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Dle žalobce jsou napadená rozhodnutí nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů, jelikož žalovaný nedostatečně

odůvodnil své závěry týkající se napojení Ing. Ch. na žalobce, nedostatečně odůvodnil závěry týkající se způsobu úhrady dluhopisů ze strany upisovatele a dalších osob v návaznosti na něj, nevypořádal se s důkazními návrhy žalobce a dále také nedostatečně odůvodnil své tvrzení týkající se závěrů o ekonomické prospěšnosti emise dluhopisů.

38. Dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) *soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.*
39. Dle ustálené judikatury jsou nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů rozhodnutí, není-li zřejmé, z jakých podkladů rozhodnutí činil a jakými úvahami se při hodnocení těchto podkladů správní orgán řídil (rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36). Z rozsudku NSS ze dne 22. 1. 2004, č. j. 4 Azs 55/2003-51 je dále zřejmé, že nepřezkoumatelnost je také dána, jestliže správní orgán v rozhodnutí neuvede podklady rozhodnutí, z nichž dovedl své závěry, případně jestliže nevypořádal rozpory mezi zjištěnými podklady, tj. nevysvětlil proč upřednostnil podklady svědčící o určitém skutkovém závěru oproti jinému (rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47).
40. K povinnosti správního orgánu reagovat na námítky účastníků řízení soud odkazuje na komentář k ustanovení § 76 s. ř. s., v němž je uvedeno: „(j)udikatura netrvá na tom, aby v odůvodnění rozhodnutí byla obsažena samostatná pasáž, která by se jimi zabývala. Za postačující se považuje, je-li z odůvodnění rozhodnutí jako celku zřejmé, jaký má správní orgán náhled na ty aspekty dané věci, na které poukázali ve svých podáních účastníci, tedy proč považuje jejich námítky za liché, mylné a provedenými důkazy vyvrácené“. (KÜHN, Z., KOCOUREK, T. a kol. *Soudní řád správní: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019.). Soud nicméně připomíná, že i přesto leží na správních orgánech povinnost vypořádat se s navrženými důkazy a v případě jejich neprovedení také řádně odůvodnit, proč návrhu nevyhověly. V opačném případě by se totiž jednalo opomenutý důkaz.
41. Městský soud předesílá, že prostý nesouhlas s vypořádáním námítek ze strany žalovaného, který míří spíše na právní závěry o nedůvodnosti námítek, než na faktické pochybení spočívající v nedostatečném vypořádání námítek, nepřezkoumatelnost rozhodnutí nezakládá.
42. Městský soud neshledal, že by napadená rozhodnutí trpěla takovými vadami, pro něž by je nebylo možné přezkoumat. Žalovaný vylíčil zjištěný skutkový stav věci na základě podkladů, které jsou obsahem správního spisu a zřetelně vyslovil své závěry, k nimž na základě svých úvah dospěl. Rovněž odůvodnil neprovedení navržených důkazů. Správní orgány dostatečně odůvodnily a srozumitelně vylíčily spojení Ing. Ch. s žalobcem a dalšími předmětnými společnostmi, řádně odůvodnily i své závěry týkající se ekonomické neopodstatněnosti emise dluhopisů a přezkoumatelným způsobem se vypořádaly i s dalšími odvolacími námitkami. Přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí ostatně svědčí i skutečnost, že žalobce polemizuje s jeho odůvodněním i závěry. Přehlédnout nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námítky jako celek neobstojí (srov. rozsudek NSS č.j. 8 Afs 267/2017-38, ze dne 27. 2. 2019). Soud také zdůrazňuje, že smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat to,

co již bylo vyřčeno. Z konstantní judikatury NSS vyplývá, že „[j]e-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil“ (srov. rozsudky ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 20. 7. 2016, č. j. 3 As 46/2014 – 28, či ze dne 25. 10. 2016, č. j. 7 As 175/2016 – 32).

Jak soud již výše uvedl, napadené rozhodnutí uvedeným požadavkům dostojí, a proto napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným neshledal.

43. Dále se soud zabýval námitkou stanovení lhůty k vyjádření k výzvě OFŘ v rozporu se zákonem. Mezi stranami je sporné, zda žalovaný pochybil, když seznal, že mu bylo podání žalobce (odpověď na výzvu OFŘ) doručeno jeden den po lhůtě stanovené rozhodnutím ze dne 15. 5. 2023, č. j. 17029/23/5200-11434-713082. Tímto rozhodnutím byla o 15 dnů prodloužena lhůta, jež byla původně stanovena rozhodnutím žalovaného č. j. 15602/23/5200-11434-713082 ze dne 3. 5. 2023 v délce 15 dnů.
44. Žalobce namítá, že nepochybil, když doručil podání žalovanému dne 13. 6. 2023, jelikož šlo o poslední den lhůty. Předně žalobce odkázal na ustanovení daňového řádu týkající se lhůt. K tomuto dále uvedl, že mu byla výzva OFŘ doručena dne 12. 5. 2023. Původní lhůta pro vyjádření by dle žalobce uplynula dne 29. 5. 2023, jelikož 27. 5. 2023 byla sobota. Žalobce dne 12. 5. 2023 požádal o prodloužení lhůty do 20. 6. 2023 z provozních důvodů. Výše označeným rozhodnutím o prodloužení lhůty žalovaný lhůtu prodloužil o 15 dnů. Žalobce svůj výpočet lhůty provedl tak, že ke dni 29. 5. 2023 připočetl 15 dnů dle rozhodnutí o prodloužení lhůty. Právě za pomoci tohoto výpočtu určil, že lhůta měla skončit dne 13. 6. 2023.
45. Žalovaný k tomu ve vyjádření k žalobě uvedl, že není sporu o tom, že lhůta začala běžet dne 12. 5. 2023, stejně jako není sporné, že došlo k jejímu prodloužení o 15 dnů na základě rozhodnutí žalovaného. Sporný už však je výpočet konce lhůty. Žalovaný uvedl, že pakliže byla původní lhůta stanovena do 27. 5. 2023, pak prodloužená lhůta uplynula dne 11. 6. 2023, tento den však byla neděle, a tak v souladu s ustanovením § 33 odst. 4 DŘ byl konec lhůty posunut na nejbližší pracovní den, tj. pondělí 12. 6. 2023. Jestliže žalobce doručil žalovanému podání dne 13. 6. 2023, učinil tak opožděně. Závěrem žalovaný poukazuje na to, že obsah podání vzal v potaz, i přestože bylo doručeno opožděně.
46. Dle ustanovení § 33 odst. 2 DŘ *lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.*
47. Dle ustanovení § 33 odst. 4 DŘ *případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu určenou v kratších časových jednotkách, než jsou dny.*
48. Dle ustanovení § 36 odst. 1 DŘ *správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o*

prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon.

49. Dle ustanovení § 36 odst. 2 DŘ *správce daně vyhoví první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.*
50. Soud z obsahu spisu seznal, že dne 12. 5. 2023 byla žalobci doručena výzva OFŘ. V té byla stanovena lhůta pro vyjádření v délce 15 dnů. Žalobce poté požádal o její prodloužení, žalovaný žalobci vyhověl a prodloužil lhůtu o 15 dnů. Při aplikaci zákonných ustanovení plyne, že by původní lhůta uplynula dne 27. 5. 2023, jelikož je to však sobota, její konec by připadl na den 29. 5. 2023. Soud poznamenává, že zde leží jádro sporu. V případě, kdy je lhůta prodloužována je potřeba počítat s původním koncem lhůty bez přihlédnutí k jeho možnému posunu plynoucího z ustanovení § 33 odst. 4 DŘ. V právě řešeném případě totiž nevzniká lhůta nová, jejíž počátek by se vázal na konec lhůty předchozí, nýbrž dochází k prodloužení lhůty původní bez přihlédnutí k jejímu možnému původnímu konci. Poslední den prodloužené lhůty proto připadl na den 12. 6. 2023 (jelikož 11. 6. 2023 byla neděle, viz výše). Žalovaný proto nepochybil, když seznal, že podání bylo doručeno opožděně. Soud však musí poukázat na fakt, že se žalovaný i tímto opožděným podáním zabýval, což svědčí pouze o jeho snaze zajistit práva účastníka řízení a dostat povinnosti řádně zjistit skutkový stav věci. Soud pro výše uvedené neshledal námitku nezákonnosti důvodnou.
51. Městský soud se dále zabýval námitkou, že žalovaný pochybil, když v napadených rozhodnutích vytvořil vlastní výčet odvolacích námitek žalobce a na ty poté reagoval. Dále pak měl žalovaný dle žalobce opomenout zhruba polovinu námitek uvedených žalobcem v Odpovědi na Výzvu OFŘ. Žalobce namítá nezákonnost a současně nesprávnost výčtu odvolacích námitek, provedeného žalovaným. Žalobce rovněž namítá, že žalovaný zatížil napadená rozhodnutí další zásadní vadou, když své závěry vyjádřené ve Výzvě OFŘ nepodrobil přezkumu v duchu požadavku žalobce prezentovaného prostřednictvím Odpovědi na Výzvu OFŘ.
52. Žalovaný k tomuto uvedl, že tímto po něm žalobce *de facto* požaduje, aby vymezil a následně reagoval na každý dílčí argument a námitku obsaženou v podáních, jejichž rozsah čítá 162 stran. Žalovaný, s poukazem na rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70, a rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017-35, uvádí, že není jeho povinností reagovat na každou námitku, nýbrž může přistoupit také k prezentaci svého odlišného názoru, který když řádně odůvodní, může vyvrátit argumentaci žalobce. Závěrem dodává, že nezákonnost rozhodnutí nemůže spočívat pouze v nenaplnění subjektivní představy žalobce o tom, jak měly být jeho námítka v napadeném rozhodnutí vymezeny.
53. Správní orgány mají povinnost řádně odůvodnit svá rozhodnutí, přičemž musí vzít v potaz námitku odvolatele. Je to totiž právě odvolatel, kdo svým jednáním určuje rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí ze strany odvolacího orgánu. Z důvodu limitů správních orgánů a procesní ekonomie však není možné požadovat posouzení a odůvodnění každé jednotlivé námítka. Správní orgány dostojí svým povinnostem i tehdy,

jestliže namísto výslovné reakce na námítky odvolatele uvedou vlastní úvahu, jež bude s to vyvrátit námítky odvolatele. I tento postup má samozřejmě své limity, které soud spatřuje mj. v požadavku na opravdu důkladnou úvahu odvolacího orgánu v jeho rozhodnutí.

54. V tomto případě však soud shledal, že žalovaný sice přistoupil k vytvoření vlastních odvolacích námitek, ty však respektovaly argumentaci odvolatele (nyní žalobce). Okruhy těchto námitek se žalovaný ve svém rozhodnutí zabýval, vyvozoval z nich závěry, které poté řádně odůvodnil. Soud poznamenává, že má pro tento postup žalovaného pochopení, jelikož postupoval tak, aby dodržel zásady procesní ekonomie s přihlédnutím k rozsahu podání žalobce. V tomto případě tak dle názoru soudu žalovaný nepochybil a námitka v této části není důvodná.
55. Se způsobem, jakým žalovaný pojal vymezení námitek žalobce se pojí také následné hodnocení důkazních prostředků uvedených v podáních žalobce. Žalovaný označil neprovedené důkazní prostředky buď za irelevantní nebo nadbytečné pro určení stavu věci a jeho posouzení. Nelze přikládat k tíži žalovaného, že tyto důkazy neprovedl, když prokázal nad důvodné pochybnosti odůvodněnost svých závěrů a tyto neprovedené důkazní prostředky by nebyly schopny tyto závěry vyvrátit. Soud tak shledal námitku i v této části nedůvodnou.
56. Dále žalobce spatřuje nezákonnost jednání žalovaného v tom, že napadl žalobce z účelového přenosu dokazování až do odvolacího řízení za situace, kdy některé klíčové pochybnosti byly žalobci sděleny až po ukončení daňové kontroly.
57. Žalovaný k tomuto ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že nové důkazní prostředky, které žalobce uvedl v doplnění odvolání, žalovaný shrnul pod bodem 6 v napadeném rozhodnutí č. 1 a pod bodem 7 napadeného rozhodnutí č. 2. S jejich hodnocením pak seznámil žalobce prostřednictvím Seznámení. Dále uvedl, že se jimi v rozhodnutí zabýval a odkázal k tomu na příslušné body napadených rozhodnutí. Žalovaný neví, jak mohlo konstatování o náznacích účelového jednání zkrátit práva žalobce. Žalobci rovněž nebyly kladeny k tíži opakované návrhy na výslechy svědků, tyto návrhy byly řádně posouzeny a vypořádány v rozhodnutí žalovaného. Dle žalovaného nedošlo ani k účelovému posouzení návrhu svědků v rozporu s jejich skutečným odůvodněním.
58. Soud nemá za to, že by byla práva žalobce ze strany žalovaného porušena, jelikož samotné konstatování o tom, že přenáší dokazování do odvolacího řízení, není protiprávní. Nadto musí soud poukázat na to, že se žalovaný v napadených rozhodnutích vypořádal i s námitkami a tvrzeními uplatněnými během „přeneseného dokazování“. K tomuto soud odkazuje mj. na body 152 až 173 napadeného rozhodnutí č. 1 a na body 153 až 173 napadeného rozhodnutí č. 2. Soud rovněž neshledal, že by bylo opětovné navrhování svědků a důkazů kladeno k tíži žalobce. S návrhy se žalovaný ve svém rozhodnutí vypořádal za pomoci vymezení 19 okruhů námitek, na něž poté ve svých rozhodnutích reagoval, přičemž se také vyjádřil k navrženým důkazním prostředkům, případně uvedl, proč navržené důkazní prostředky neprovedl. Úvahy žalovaného jsou přitom srozumitelně zaneseny do jeho rozhodnutí. I tato námitka je dle soudu pro výše uvedené nedůvodná.

59. Žalobce dále namítá, že žalovaný pochybil, když zamítl veškeré návrhy na pokračování v dokazování, a to někdy zcela bez odůvodnění, většinou však s odůvodněním, jež je v rozporu s daňovým řádem. Žalobce v souvislosti s odkazovanými body napadených rozhodnutí namítá, že prvoinstanční orgán i žalovaný sice vyrozuměli žalobce o důvodech svého zamítavého stanoviska k navrženému pokračování v dokazování, avšak své vyrozumění zatížili řadou zásadních vad. Žalovaný údajně zamítl provedení návrhů na dokazování s odkazem na nadbytečnost a irelevanci k předmětu řízení a řádně se přitom s důkazy nevypořádal. Žalobce tak má být nucen prokazovat skutečnosti, které nenastaly, avšak současně žalovaný odmítá provést výslechy osob a provést další důkazy, jež skutečnosti tvrzené žalovaným a správcem daně mohly potvrdit či vyvrátit.
60. Žalovaný k tomuto uvádí, že plně respektoval závěry judikatury stran neakceptování důkazního návrhu a neprovedení jednotlivých svědeckých výpovědí řádně odůvodnil jedním ze třech argumentů, které judikatura připouští. Žalovaný uvedl, že navrhovanými svědeckými výpověďmi by nebylo možné prokázat důvodnou potřebu emitovat dluhopisy na konci roku 2012, ekonomický smysl emise a bezprostřední vazbu úrokových nákladů na zdanitelné příjmy žalobce s odkazem na ustanovení § 24 odst. ZDP. Stejně tak by dle žalovaného nebyly tyto výpovědi schopny zvrátit jeho závěr ohledně nezískání nových finančních prostředků díky emise dluhopisů. Stejně tak dle žalovaného není možné přisvědčit námitce žalobce, že se žalovaný k některým důvodům návrhů na dokazování vůbec nevyjádřil či je neposuzoval v duchu jejich odůvodnění. Žalovaný má za to, že vztah Ing. Ch. vůči žalobci a společností ze skupiny HENDON byl řádně prokázán a nebylo tak potřeby provádět další důkazy. Žalovaný rovněž poukazuje na to, že správce daně sice má povinnost dbát na to, aby byly rozhodné skutečnosti zjištěny co nejúplněji, to však nezbavuje daňový subjekt povinnosti tvrdit a prokazovat rozhodné skutečnosti.
61. Soud musí dát za pravdu žalobci v tom, že řádné vypořádání důkazních návrhů je jedním ze základních kamenů přezkoumatelného, zákonného a správného rozhodnutí. K těmto kategoriím je však nutno přistupovat s ohledem na jejich pravý význam. Výše soud uvedl, že napadená rozhodnutí jsou přezkoumatelná. Seznal tak po vypořádání námitek týkajících se mj. navrhovaných důkazních prostředků a jejich provedení. Stejně tak je nutno přistupovat objektivně k hodnocení dodržení zákonných povinností ze strany správních orgánů. Soud připomíná, že se kvalita rozhodnutí správního orgánu v daňových věcech odvíjí rovněž od součinnosti daňového subjektu. To, že dotýčný subjekt nedostal své povinnosti tvrdit rozhodné skutečnosti, opravdu nemůže být kladeno k tíži správním orgánům.
62. Hlavní otázkou tohoto sporu je otázka, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, tedy zda mu takové náklady vznikly a zda v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 DŘ prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil. Soud se proto zabýval otázkou, zda neprovedením navrhovaných důkazů nemohlo dojít k nezákonnému postupu žalovaného a správce daně při zjišťování skutkového stavu a při jeho následné právní kvalifikaci. Pro srozumitelnost považuje za důležité uvést, že navržené svědecké výpovědi měly za cíl mj. prokázat (ne)existenci vazeb mezi žalovaným a Ing. Ch., potřebu žalovaného emitovat dluhopisy a její ekonomickou opodstatněnost. Soud předesílá, že žalovaný označil neprovedené důkazní prostředky buď za irelevantní nebo nadbytečné pro určení stavu věci a jeho posouzení. K námitkám zákonnosti provedení či

neprovedení důkazu soud uvádí, že z napadených rozhodnutí je patrné, že se žalovaný navrženými důkazy zabýval a vyslovil v předmětných rozhodnutích (body 130 až 150 napadeného rozhodnutí č. 1 a body 131 až 151 napadeného rozhodnutí č. 2), z jakého důvodu je neprovedl.

63. Soud nicméně musel také zhodnotit, zda žalovaný náležitě zjistil a následně vyhodnotil svá zjištění týkající se ekonomické opodstatněnosti emise, propojení Ing. Ch. s žalobcem a dalšími předmětnými společnostmi, úhrady dluhopisů zápočtem pohledávek a dalších hlavních bodech odůvodnění napadeného rozhodnutí.
64. Dle soudu je nutné při posuzování této námitky zohlednit také na další námitku, která míří na nesprávnost zjištění správce daně a žalovaného, již žalobce spatřuje především ve zjištění o neprokázanosti ekonomické opodstatněnosti emise dluhopisů, napojení Ing. A. Ch. na žalobce a další předmětné společnosti, účelovosti emise a úhrady emitovaných dluhopisů. Tyto námitky soud posoudil ve vzájemné návaznosti, jelikož na otázku, zda závěry žalovaného mají oporu v jeho zjištěních a zda ta dávají smysl, jsou logicky strukturovaná, navazuje otázka (ne)potřebnosti provedení dalších důkazů navržených ze strany žalobce.
65. V první řadě se soud zabýval správností zjištění správních orgánů týkajících se ekonomické opodstatněnosti emise dluhopisů.
66. Žalobce tvrdí, že emise dluhopisů měla své ekonomické opodstatnění, přičemž sledovala cíl transformace části krátkodobých závazků do kategorie závazků dlouhodobých, coby krok vedoucí jednak k vylepšení výsledků bonitních ukazatelů sledovaných bankou, jednak k odkladu úhrady již splatných závazků. Hlavním důvodem pro přistoupení k emisi dluhopisů pak měla dle žalobce být kulminace ekonomických problémů v roce 2012 a fakt, že dosavadní přijatá opatření nevedla k dostatečně rychlé nápravě. Zároveň se žalobce nepřiklání k názoru žalovaného, který tvrdí, že ekonomická situace by se mohla řešit také za pomoci zápočtu splatných pohledávek, jimiž žalobce disponoval.
67. Žalovaný poukazuje na velké množství splatných pohledávek, a to nejen vůči spojeným osobám, ale i nespojeným osobám, přičemž pohledávky se splatností delší než jeden rok představovaly hodnotu ve výši 384 000 000 Kč v porovnání s hodnotou emise dluhopisů ve výši 300 000 000 Kč. Žalovaný má proto za to, že by žalobce za pomoci aktivního vymáhání svých pohledávek mohl získat krytí pro splatné závazky, aniž by musel emitovat předmětné dluhopisy. Stejně tak žalovaný poukazuje na to, že se prvním upisovatelem stal Ing. Ch., který uhradil dluhopisy formou zápočtu pohledávek. K tomuto žalovaný uvedl, že Ing. Ch. ve výsledku dluhopisy neuhradil, jelikož žalobce neodstranil pochybnosti týkající se existence a trvání závazků, které měly být započteny vůči pohledávce žalobce na zaplacení hodnoty emitovaných dluhopisů. Výše uvedené tak dle žalovaného svědčí o ekonomické neopodstatněnosti emise dluhopisů.
68. Dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP *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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve*

výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

69. Dle ustanovení § 92 odst. 3 DŘ *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
70. Ze správního spisu soud zjistil, že se dne 20. 12. 2012 uskutečnila emise dluhopisů žalobce. Dluhopisy byly emitovány ve jmenovité hodnotě 1 Kč a celkovém objemu 300 000 000 ks. Tímto způsobem chtěl žalobce řešit svou nepříznivou ekonomickou situaci. Soud předesílá, že otázka ekonomické opodstatněnosti je důležitá pro následný závěr o tom, zda došlo ke splnění podmínek k uplatnění nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Soud se musí zabývat tím, zda byla emise doopravdy opodstatněná, tj. zda došlo k získání nových finančních prostředků, které mohly být následně použity v rámci podnikatelské činnosti směřující k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů.
71. Městský soud seznal, že i přes svou deklarovanou špatnou finanční situaci žalobce aktivně nevybíhal splatné pohledávky (body 105 až 107 napadeného rozhodnutí č. 1, body 106 až 108 napadeného rozhodnutí č. 2, strany 48 až 49 zprávy o daňové kontrole) a dále poskytoval dlouhodobé půjčky skupině HENDON (bod 69 napadeného rozhodnutí č. 1 a bod 70 napadeného rozhodnutí č. 2, strany 66 až 67 zprávy o daňové kontrole). Na základě výše uvedeného se soud přiklonil k tvrzení žalovaného, že i když žalobce disponoval určitými finančními prostředky, tyto nevyužil pro své potřeby, ale poskytl je společnosti jiné. Stejně tak soud musí poukázat na nevyužití možnosti zápočtu pohledávek splatných již v době emise dluhopisů, čímž mohl žalobce získat určité finanční prostředky. Z výše uvedeného soud dovodil, že ekonomická opodstatněnost emise v tomto případě dána nebyla. Soud si je vědom toho, že mu nepřísluší přímo zasahovat a neoprávněně hodnotit podnikatelskou strategii žalobce, nicméně nemůže neuvést, že jednání žalobce sleduje spíše zájmy skupiny HENDON nežli zájmy samotného žalobce.
72. Tvrzení žalobce o tom, že emise byla opodstatněná, nepodporuje ani fakt, že samotná úhrada dluhopisů ze strany prvního upisovatele je sporná. Zatímco žalobce tvrdí, že došlo k započtení pohledávek mezi Ing. Ch. a žalobcem, žalovaný tvrdí, že žalobce neodstranil pochybnosti týkající se existence a trvání závazků, jež měly být započteny.
73. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že měly být na prvního upisovatele - Ing. Ch. - postoupeny dva závazky (závazky ze smluv č. 701006556 a č. 70100654). Závazek ze smlouvy č. 70100656 však byl ještě před započtením při úhradě ceny dluhopisů splacen v celé výši a závazek ze smlouvy č. 70100654 byl žalobcem splácen až do konce jeho splatnosti (do března roku 2014). Tyto závazky tak nemohly být užity k započtení k úhradě hodnoty dluhopisů. Trvají tak pochybnosti o tom, zda vůbec došlo k úhradě akcií ze strany Ing. Ch. K tomu soud odkazuje na body 53 až 58 napadeného rozhodnutí č. 1. Soud dodává, že jestliže není prokázáno, že emise dluhopisů přinesla žalobci finanční prostředky, nelze mluvit o emisi opodstatněné, jelikož nebyl splněn její primární účel, a to získání finančních prostředků pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

74. Stran námitek týkajících se postavení Ing. Ch. vůči žalobci a dalším společnostem skupiny HENDON a vlivu na rozhodování těchto společností si soud s odkazem na body 48, 93 a 100 napadeného rozhodnutí č. 1 a body 49, 94 a 101 napadeného rozhodnutí č. 2 ve spojení se stranou 8 až 10 zprávy o daňové kontrole, osvojil názor, že Ing. Ch. skrytě ovládal žalobce přes jeho mateřskou společnost HENDON a. s., v níž vlastnil 100 % akcií. Tyto akcie Ing. Ch. následně převedl na paní J. O. Společnost HENDON a. s. byla do poloviny prosince roku 2012 vlastníkem 100 % akcií žalobce. Z tabulky č. 5 ve zprávě o daňové kontrole je seznatelné postavení jednotlivých věřitelů k upisovateli dluhopisů Ing. Ch. v roce 2012 a v tabulce č. 4 také výše a původ pohledávek jednotlivých věřitelů žalobce, stejně tak skutečnost, zda a na koho došlo k postoupení pohledávek předmětných věřitelů.
75. Soud proto seznal, že správní orgány přesně vyličily spojení Ing. Ch. s žalobcem a dalšími předmětnými společnostmi, a to jak přímé, tak i přes osoby další. Mezi tyto osoby patří např. Ing. P., JUDr. K. nebo paní O., spolu s dalšími právníckými osobami uvedenými na stranách 8 až 10 zprávy o daňové kontrole. Soud má za to, že spojitost mezi Ing. Ch., žalobcem a skupinou HENDON plyne ze zjištění správce daně a byla prokázána v rámci správního řízení na základě důkladné analýzy dat získaných při daňové kontrole. Správní orgány v této věci dostaly své povinnosti dostatečně zjistit skutkový stav a náležitě s odkazem na něj vyvodit závěry. Tyto závěry jsou prezentovány přehledně a mají logickou strukturu. Soud dodává, že ze zprávy o daňové kontrole a napadených rozhodnutí je patrné, že fyzická osoba Ing. A. Ch. byla ve spojení s žalobcem a dalšími společnostmi ze skupiny HENDON.
76. Městský soud současně doplňuje, že vztah mezi Ing. Ch. jakožto prvním upisovatelem dluhopisů a žalobcem coby emitentem, je důležitý rovněž pro posouzení účelnosti emise. Ze správního spisu, zvláště pak z výpovědí Ing. Š. a Ing. P., je patrné, že se jednalo o neveřejnou emisi, kterou ovládal Ing. Ch. a osoby s ním spojené. Tvrzení žalobce o okruhu oslovených možných upisovatelů jsou tak v rozporu s realitou, jelikož např. ze zmíněných výpovědí plyne, že se další tvrzení možní upisovatelé dluhopisů o emisi dozvěděli až po ní, a to od Ing. Ch.
77. S přihlédnutím k tomu, že není zcela jasné, zda skutečně došlo k úhradě dluhopisů ze strany jejich prvního upisovatele, a k závěrům o ekonomické neopodstatněnosti emise, má soud za to, že tvrzení žalovaného o účelovosti emise mají oporu ve skutečnostech zjištěných při daňové kontrole a následně zaznamenaných v daňovém spise.
78. S ohledem na výše uvedené, soud shledal, že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, jelikož neprokázal, v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 DŘ, že mu takovéto náklady vznikly a že je účelně vynaložil.
79. Ze spisu, jak je výše demonstrováno plyne, že žalovaný skutkový stav zjistil nad důvodné pochybnosti, přičemž prokázal, že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, a soud je o tomto zjištěném stavu taktéž přesvědčen. Přiklání se proto k tvrzení žalovaného, že další dokazování by bylo nadbytečné a nebylo schopno zvrátit závěry o ekonomické opodstatněnosti emise, propojení Ing. Ch. s žalobcem a dalšími předmětnými společnostmi, úhrady dluhopisů zápočtem pohledávek a dalších hlavních bodech odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dle soudu tak žalovaný

nepochybil a dostál svým zákonným povinnostem. Soud pro výše uvedené důvody ani tuto námitku nezákonnosti neshledal důvodnou.

80. Pro úplnost městský soud znovu připomíná, že nemusí reagovat na všechny námitky žalobce, pokud proti nim uvede argumentaci, která je sama s to tyto námitky vyvrátit a v jejímž světle námitky neobstojí (rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 3 As 43/2021, body 14-15).

Závěr a náklady řízení

81. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
82. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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.nssoud.cz.

Praha 16. října 2024

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.