



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové ve věci

žalobkyně:

SAMARINDA SE, IČO 24263940
sídlem Křížová 1018/6, 150 00 Praha 5
zastoupena daňovým poradcem GT Tax a.s., IČO 26420473
sídlem Pujmanové 1753/10a, 140 00 Praha 4

proti

žalovanému:

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2024, č. j. 2800/24/5200-10421-713026,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Žalobkyně je v postavení právní nástupkyně společnosti SERICEA SE, IČO: 242 72 868 (dále jen „Sericea“), která zanikla dne 1. 11. 2023 sloučením se žalobkyní.
2. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení napadeného rozhodnutí, kterým byly v celém rozsahu potvrzeny platební výměry vydané Specializovaným finančním úřadem (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 9. 2022, č. j. 159355/22/4300-12711-109964 a č. j. 159359/22/4300-12711-109964, kterými správce daně stanovil společnosti Sericea přímou úhradu daně z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2018 a 2019 z vyplacených úroků z korunových dluhopisů emitovaných v roce 2012 společností Sericea. Přímá úhrada daně byla stanovena ve výši 21 176 468 Kč za zdaňovací období roku 2018 a 21 176 468 Kč za zdaňovací období roku 2019. Tento postup správce daně odůvodnil tím, že se společnost Sericea pokusila v důsledku účelových ekonomických operací dosáhnout nulové výše daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob zatěžujících úroky plynoucí O. M. jakožto osobě ovládající společnost Sericea, v jehož prospěch byly emitované korunové dluhopisy upsány.
3. Společnost Sericea byla jako „ready made“ společnost dne 18. 9. 2012 zapsána do obchodního rejstříku a dne 19. 12. 2012 emitovala korunové dluhopisy v celkové hodnotě jedné miliardy Kč (pevný úrokový výnos 12,00 % p. a., splatnost v roce 2032, nebyly určeny k obchodování a veřejné nabídce). Dne 20. 9. 2013 se stal jediným akcionářem společnosti Sericea O. M. Dne 1. 10. 2013 byla do obchodního rejstříku zapsána REALTORIA, s.r.o., IČO: 021 51 944 (dále jen „Realtoria“), vzniklá v důsledku rozdělení odštěpením části jmění několika společností ovládaných O. M. (KAVALIERGLASS, a.s., OJGAR, s.r.o., OMGD, s.r.o., DST – KOVO, a.s.), jenž se stal jejím jednatelem i společníkem s obchodním podílem 99,03 %. Tento obchodní podíl byl 7. 10. 2013 rozdělen a převeden částečně na žalobkyni (49,52 %), částečně na společnost Sericea (49,51 %). Kupní cena obchodního podílu v této společnosti, převáděného na společnost Sericea, byla stanovena znaleckým posudkem na 1 236 705 000 Kč. Již 7. 10. 2013 Realtoria změnila formu na komanditní společnost, načež se společnost Sericea stala jednou z jejích komplementárek. Následně byly všechny společnosti Sericea emitované dluhopisy upsány O. M., který rozhodl o poskytnutí dobrovolného příplatku do ostatních kapitálových fondů společnosti Sericea ve výši 236 705 000 Kč, v návaznosti na což došlo k započtení pohledávek společnosti Sericea na úhradu ceny za převod dluhopisů a příplatku akcionáře vůči O. M. oproti pohledávce O. M. na úhradu kupní ceny za převod podílu v Realtorii vůči společnosti Sericea.
4. Správce daně na základě daňové kontroly zahájené 15. 2. 2022 a provedené Finančním úřadem pro Jihočeský kraj dospěl k závěru, že společnost Sericea postupovala pouze formálně v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), jelikož popsané ekonomické operace vzájemně propojených osob neměly ekonomické opodstatnění, nýbrž byly O. M. nastoleny uměle s cílem získat daňové zvýhodnění v podobě získání nezdaněného příjmu v podobě úroků z korunových dluhopisů na straně O. M. v důsledku způsobu stanovení a zaokrouhlení srážkové daně u dluhopisů emitovaných v příslušném období, na základě čehož vydal správce daně výše uvedená rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

zakládající povinnost dodatečné přímé úhrady daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob, kterou by za standardní situace byly úrokové příjmy z korunových dluhopisů zatíženy.

5. Proti výše uvedeným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a citované platební výměry potvrdil.

II.

Obsah žaloby a související vyjádření

6. Žalobkyně napadené rozhodnutí shledává nepřezkoumatelným, nesprávným a nezákonným, jelikož dle žalobkyně veškeré její (resp. společnosti Sericea) nakládání s majetkem sledovalo racionální účel restrukturalizace v rámci skupiny podniků ovládaných O. M., tudíž dle žalobkyně nepředstavovalo využití korunových dluhopisů zneužití práva, jelikož žalobkyni nevznikla žádná daňová výhoda. Zneužití práva se žalovanému nepodařilo prokázat.
7. Dále spatřuje žalobkyně nezákonný postup žalovaného v tom, že správce daně veden úvahou o zneužití práva dodatečným podrobením vyplacených úroků z korunových dluhopisů odhlédl od čl. IV. bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. ve spojení s § 36 odst. 3 ZDP, čímž měli správce daně i žalovaný porušit platné ustanovení zákona.
8. Žalobkyně uzavírá, že z důvodu tvrzeného zneužití práva ji žalovaný fakticky trestá dvakrát, a to jednak neuznáním úrokových nákladů jako daňově účinných nákladů, jednak doměřením daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.
9. Žalobkyně navrhla zrušit napadené rozhodnutí a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení včetně přiznání náhrady nákladů řízení.
10. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout, neboť setrval na názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí, na nějž odkázal, protože žalobní námitky dle něj korespondují s odvolacími. Dále uvedl, že napadené rozhodnutí považuje za vyhovující z hlediska přezkoumatelnosti a rozvedl, že konání žalobkyně považuje za zneužití práva, neboť emise korunových dluhopisů společností Sericea nebyla ekonomicky racionální, jelikož společnosti Sericea (resp. skupině právnických osob ovládaných O. M.) emise dluhopisů nepřinesla žádný dodatečný cizí kapitál a jednání proto bylo motivované pouze přesunem zisku společnosti Realtoria k O. M. bez současného vzniku povinnosti k dani z příjmu fyzických osob. Žalovaný rovněž neshledal, že by postup správce daně vybočil z mezí zákona, jelikož správce daně pouze po komplexním vyhodnocení všech okolností případu zpochybnil materiální podmínky pro uplatnění čl. IV. bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. a pro postup dle § 36 odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012.
11. Žalobkyně v replice setrvala na své argumentaci v žalobě a dodala, že argumentaci žalovaného považuje za nepřezkoumatelnou, protože žalovaný nebyl s to identifikovat, které jednání (resp. konkrétní transakce) bylo žalobkyní či společností Sericea provedeno v úmyslu zneužití práva, což dle žalobkyně představuje porušení § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.
12. Žalovaný v duplice doplnil, že za standardního stavu podléhají výnosy z dluhopisů zdanění srážkovou daní a pouze za určitých podmínek je toto zdanění v nulové výši, k čemuž dodal, že proto odhlédl od vydání korunových dluhopisů spojených s nulovou daňovou povinností vyplývající z čl. IV bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. ve spojení s § 36

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012 a vyjádřil přesvědčení, že tento postup byl v souladu s dosavadní judikaturou, od které neshledal důvod pro odklon.

III.

Posouzení žaloby soudem

13. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené 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.).
14. Soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, protože žádná ze stran s takovým postupem nevyjádřila nesouhlas.
15. Žaloba není důvodná.
16. Předně musí soud uvést, že zde řešené ekonomické operace byly již vícekrát předmětem soudního řízení, jednak ohledně rozhodnutí týkajících se doměření daně z příjmu právnických osob z důvodu neuznání nákladů žalobkyně vynaložených na úroky plynoucí z emitovaných korunových dluhopisů jakožto uznatelného daňového nákladu, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2023, č. j. 2 Afs 167/2022-52, kterým byla zamítnuta kasační stížnost žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 6. 2022, č. j. 10 Af 25/2020-98, obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2024, č. j. 4 Afs 412/2023-47, kterým byla zamítnuta kasační stížnost žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2023, č. j. 18 Af 17/2022-128, dále také rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 9. 2023, č. j. 17 Af 21/2022-103, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2024, č. j. 6 Af 16/2023-115, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2024, č. j. 2 Afs 289/2022-75, kterým byla zamítnuta kasační stížnost žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2022, č. j. 15 Af 22/2020-100. Jednak byly předmětem soudního řízení také rozhodnutí ve věci dodatečných úhrad daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob, viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 1. 2024, č. j. 18 Af 18/2022-166, a konečně rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 10. 2023, č. j. 17 Af 22/2022-135.
17. U všech citovaných rozhodnutých věcí došlo k zamítnutí žaloby/kasační stížnosti vznesené žalobkyní. Rozhodnuté věci dále vykazují skutkovou i právní souvislost se zde projednávanou věcí, a to jak v osobě žalobkyně, tak v předmětu sporu, který se týkal buďto rovněž daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmu fyzických osob (pouze za odlišné zdaňovací období), nebo doměření/vyměření daně z příjmu právnických osob v případě žalobkyně, a taktéž argumentace účastníků vykazuje převážnou míru shody. Soud proto neshledává důvod pro to, aby se odchýlil od již dříve vyřčených závěrů správních soudů, s nimiž se plně ztotožňuje. Vzhledem k tomu, že tyto judikatorní závěry a je podpírající podrobná argumentace jsou oběma stranám notorické, odkazuje na ně a níže je toliko shrnuje.
18. Argumentace žalobkyně je vedena primárně dvěma směry. V první řadě zpochybňuje, že by projednávané ekonomické operace měly účelovou povahu, a tudíž že jimi mohlo dojít ke zneužití práva, ve druhé řadě uvádí, že i kdyby se o zneužití práva jednat mělo, pak ani tato skutečnost neopravňuje správce daně postupovat v rozporu s explicitním ustanovením zákona.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

19. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, je zneužitím práva „*situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené*“, a v kontextu tohoto je na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, 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*“.
20. Žalobkyně přitom sama neuvádí žádnou ucelenou argumentaci, která by objasnila ekonomické pozadí předmětných ekonomických operací. Žalovaný naopak zmiňuje, že výsledkem předmětných ekonomických operací nebylo získání žádného dodatečného cizího kapitálu, který by pocházel mimo okruh osob přímo či nepřímo ovládaných O. M., tudíž se jednalo pouze o převody prostředků v rámci těchto propojených osob, čímž bylo splněno jak objektivní kritérium (výsledkem popsanych ekonomických operací nebylo získání dodatečného kapitálu), tak subjektivní kritérium zneužití práva (žalobkyní a společností Sericea provedené ekonomické operace byly učiněny pouze uměle v zájmu dosažení daňového zvýhodnění).
21. Napadené rozhodnutí žalovaného přitom nelze považovat za jakkoli nepřezkoumatelné či neodůvodněné, žalovaný naopak v bodech 50 až 70 podrobně rozebírá jednotlivé transakce a uvádí důvody, na jejichž základě správce daně dospěl k závěru o účelovosti kroků společnosti Sericea a dalších s ní propojených osob prostřednictvím O. M. Žalovaný i správce daně proto dostali své povinnosti unesení důkazního břemene ohledně závěru, že zmiňované ekonomické operace žalobkyně a společnosti Sericea byly vedeny v úmyslu zneužití práva. Na tomto závěru nic nemění fakt, že ekonomický prospěch z nulové daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmu fyzických osob neplynul žalobkyni ani společnosti Sericea jakožto plátkyni uvedené daně, nýbrž O. M. jakožto poplatníkovi uvedené daně, jelikož právě O. M. ve skutečnosti stál za všemi výše uvedenými ekonomickými operacemi, byť jednou v pozici člena statutárních orgánů několika zapojených osob, podruhé v roli převodce obchodního podílu, potřetí jako poskytovatel dobrovolného příspěvku a konečně jako upisovatel korunových dluhopisů (k tomu více viz bod 21 rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 6. 2022, č. j. 10 Af 25/2020-98).
22. Další hlavní argumentační linií žalobkyně je údajný nezákonný postup správce daně spočívající v odhlédnutí od platné právní úpravy, konkrétně od čl. IV. bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. ve spojení s § 36 odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012. Žalobkyni lze v obecné rovině jistě přisvědčit, že skutečně ani oprávněné podezření o zneužití práva neopravňuje správní orgán k postupu mimo meze zákona, resp. že by takový postup byl zjevně protiústavní, ovšem ve zde řešené věci se nejedná o takový případ.
23. Jak žalovaný uvedl, v případě emise dluhopisů byly možné dvě varianty zdanění. Za výchozí situace se jedná o dluhopisy, ze kterých úroky podléhají 15% srážkové dani z příjmu (tyto dluhopisy označuje žalovaný jako „*běžné dluhopisy*“), přičemž za specifické situace bylo na základě čl. IV. bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. ve spojení s § 36 odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012 možné emitovat dluhopisy, ze kterých byly úroky podrobeny nulové srážkové dani z příjmu. Žalobkyně zjevně považuje emisi dluhopisů společností Sericea za spadající do této skupiny, ovšem nelze přehlédnout, že smysl a účel výše uvedených ustanovení zákona byla daňová podpora investic a podnikání, tj. podpora získávání cizího kapitálu pro podnikatelské účely. Žalovaný i správce daně v tomto kontextu Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

pak správně vyhodnotili, že společností Sericea provedená emise dluhopisů sice formálně vyhověla textu zákona, ovšem zřetelně u ní absentoval smysl a účel daňového zvýhodnění, jelikož předmětná emise dluhopisů a napojené ekonomické operace byly učiněny pouze uměle a bez dalšího ekonomického důvodu, než je dosažení daňového zvýhodnění. Na základě této okolnosti proto správce daně podrobil úrokové výnosy z emitovaných dluhopisů žalobkyně režimu platnému u úrokových výnosů z „běžných dluhopisů“ standardně podrobených srážkové dani dle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP, což ovšem představuje běžné konání v rámci interpretace práva, ne postup vybočující z mezí zákona. Jinými slovy, jednání, jehož se společnost Sericea dopustila, nebylo v čl. IV. bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. dovoleno reálně, ale jen zdánlivě, neboť evidentně směřovalo k výsledku nedovolenému, právní normou nepředvídanému a nežádoucímu.

24. Vzhledem k výše uvedenému nelze žalobkyni přisvědčit v názoru o dvojím trestání (jednak neuznáním úrokových nákladů jako daňově účinných nákladů, jednak doměřením daně z příjmů fyzických osob), a to tím spíše, že stanovení daně není sankcí, a nelze proto aplikovat pravidla pro ukládání sankcí v oblasti správního trestání (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Afs 28/2013-36, Sb. NSS 3052/2014).
25. Lze shrnout, že napadené rozhodnutí žalovaného posoudilo věc vyčerpávajícím způsobem a zcela v souladu s citovanou judikaturou správních soudů a jejími závěry o zneužití práva u korunových dluhopisů. Proto zdejší soud v podrobnostech odkazuje na jeho odůvodnění, které si přisvojuje.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

26. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
27. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

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 31. října 2024

Milan Tauber v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.