



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **ČOLOT a.s.**, se sídlem Zborovská 814/19, Praha, zast. Mgr. Karlem Hnilicou, advokátem, se sídlem Španělská 770/2, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2021, č. j. 19053/21/5200-11434-707603, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 31. 3. 2023, č. j. 60 Af 36/2021-72,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 3. 2020, č. j. 489873/20/3101-51524-801307, žalobkyni podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 147 téhož zákona doměřil za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 daň z příjmů právnických osob ve výši 931.000 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu jí stanovil penále ve výši 186.200 Kč, a dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 3. 2020, č. j. 489969/20/3101-51524-801307, doměřil žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 daň z příjmů právnických osob ve výši 380.000 Kč a stanovil penále ve výši 76.000 Kč.

[2] Žalovaný shora označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a oba uvedené dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou u Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Krajský soud nepřisvědčil námitce, podle níž žalovaný v napadeném rozhodnutí nepřijal žádné vlastní závěry a pouze zopakoval stanoviska vyplývající ze zprávy o výsledku daňové kontroly č. j. 39699/20/3106-60561-700412 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Žalovaný v odvolacím řízení pověřil správce daně doplněním dokazování, žalobkyni následně seznámil se skutečnostmi v tomto řízení zjištěnými a v napadeném rozhodnutí reagoval na její odvolací námitky. Z uvedeného důvodu mu podle krajského soudu nelze vyčítat, že odkazoval na ty závěry správce daně, které považoval za zcela příléhavé.

[5] Za jádro sporu krajský soud označil daňovou uznatelnost výdajů v podobě úroků z dluhopisů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které žalobkyně emitovala a její jediný akcionář a člen představenstva Petr Látal (dále také jen „akcionář“) je upsal. V této souvislosti krajský soud připomněl závěry ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se podmínek, za nichž lze určitý výdaj považovat za daňově účinný ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[6] Vzhledem k tomu, že správce daně zvýšil žalobkyni základ daně za zdaňovací období let 2013 (o částku 4.900.000 Kč) a 2014 (o částku 2.000.000 Kč) proto, že neprokázala vynaložení nákladů na úrokové výnosy z dluhopisů „Dluhopis ČOLOT 9,8/2027“ (dále jen „dluhopisy“) v přímé souvislosti s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů, považoval krajský soud za nezbytné poukázat též na problematiku důkazního břemene v daňovém řízení vyplývající z judikatury Nejvyššího správního soudu.

[7] Krajský soud před vlastním posouzením shora uvedené sporné otázky poukázal na skutkové okolnosti případu. Správce daně měl pochybnosti o věrohodnosti dokladů souvisejících s emisí dluhopisů s ohledem na tvrzení žalobkyně o nahrazení listinných dluhopisů hromadnou listinou. Žalobkyně se totiž o tomto nahrazení při opakovaných jednáních se správcem daně nezmínila. Naopak předložila jeden kus dluhopisu s pořadovým číslem 000001 a datem emise 28. 12. 2012 nasvědčující vydání 1 milionu kusů listin. Měla-li být tedy hromadná listina nahrazující tyto dluhopisy vydána s totožným datem 28. 12. 2012, jak žalobkyně posléze tvrdila, musela by o tom žalobkyně vědět již při jednáních se správcem daně v srpnu roku 2017.

[8] Správce daně měl rovněž pochybnosti o úhradě emisního kurzu na základě žalobkyní předložených listin, neboť v Dohodě o započtení ze dne 27. 12. 2012 uzavřené mezi ní a jejím akcionářem (dále jen „dohoda o započtení“), Smlouvě o postoupení pohledávek ze dne 18. 12. 2012 uzavřené rovněž mezi ní a jejím akcionářem (dále jen „smlouva I.“) a Smlouvě o postoupení pohledávek ze dne 18. 12. 2012 uzavřené mezi akcionářem a společností TARCÚ 2190 s.r.o. (dále jen „smlouva II.“) shledal rozpory ohledně výše postupovaných pohledávek a chybějící podpis na smlouvě II. Kromě toho správce daně analyzoval pohyby na účtech žalobkyně, společnosti JACOBO EUROPE CZ a.s. a fyzické podnikající osoby Petr Látal – La Trans PETRA uskutečněné ve dnech 18. 2. 2013 až 21. 2. 2013, které vyhodnotil jako účelové a s nulovým efektem na finanční tok žalobkyně.

pokračování

Tento postup žalobkyně při úhradě emisního kurzu proto považoval za pochybný z hlediska racionality a ekonomické odůvodněnosti.

[9] Správci daně konečně vyvstaly pochybnosti také o ekonomickém smyslu emise dluhopisů pro žalobkyni, která nejprve tvrdila, že získané prostředky byly použity na provozní náklady, splátku úvěru u banky Sberbank, nákup pozemků v areálu Babíčkova u Moravy a stavební práce na zámku Loučná. Poté, co žalobkyně v přehledu využití finančních prostředků předložila soupis ničím nepodložených 16 položek, správce daně u největších z nich ověřil, že nákup pozemků žalobkyně hradila z úvěru a zámek Loučná neměla důvod opravovat, protože se nenacházel v jejím vlastnictví. Z analýzy dalších účetních podkladů tak správce daně dovedl, že prodejem dluhopisů nedošlo k získání nových prostředků.

[10] Krajský soud rovněž poukázal na závěry správce daně obsažené ve výzvě ze dne 26. 3. 2019, kterou žalobkyni mimo jiné informoval o přetrvávajících pochybnostech. K reálnosti emise dluhopisů se totiž nevyjádřila a pochybnosti o úhradě emisního kurzu se ještě prohloubily zjištěním, že společnost TARCU 2190 s.r.o. postoupení pohledávek akcionáři žalobkyně popřela, takže údajné následné postoupení pohledávek mezi akcionářem a žalobkyní nebylo možné, stejně tak jako údajné následné započtení pohledávek podle dohody o započtení. Vyvstaly též pochyby o tom, proč žalobkyně prostředky z prodeje dluhopisů potřebovala, když po vyvrácení jejího tvrzení o jejich použití k investicím zcela změnila své tvrzení o účelu emise tak, že prostředky získané emisí dluhopisů měly sloužit ke zvýšení její finanční stability prostřednictvím splacení půjčky jejímu akcionáři poskytnuté na financování provozních nákladů.

[11] Na základě výše uvedených skutečností se pak krajský soud zcela ztotožnil se závěry správce daně, že žalobkyně průběžně měnila svá tvrzení a účelově je přizpůsobovala závěrům, které jí správce daně průběžně sděloval. To se nejvíce projevilo z vývoje jejích tvrzení o důvodech emise dluhopisů, kdy od potřeby pokrytí provozních nákladů (úroků z půjček od banky Sberbank) přešla k tvrzení o potřebě finančních prostředků na investice (nákup pozemků a stavební práce na zámku Loučná) až k následnému tvrzení, podle něž došlo k dohodě mezi ní a akcionářem o změně půjček poskytovaných akcionářem na úročené dluhopisy. Krajský soud proto ve shodě s žalovaným dovedl, že již tyto samotné změny v tvrzeních žalobkyně svědčí o účelovosti a nevěrohodnosti transakce spočívající ve vydání dluhopisů. Finální verzi tvrzení žalobkyně o potřebě zajištění finanční stability pak krajský soud posoudil jako nepodloženou. Žalobkyně navíc uznala, že emisí dluhopisů nedošlo k získání nových finančních prostředků, ale pouze k výměně úvěrových finančních instrumentů. Krajský soud tudíž správci daně přisvědčil také v tom, že v takovém případě nemůže náklad na dluhopisové úroky být daňově účinný podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; nemá totiž souvislost s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů. Bezprostřední souvislost nákladů na úroky z dluhopisů se zdanitelnými příjmy podle krajského soudu žalobkyně neprokázala. Za přesvědčivé považoval krajský soud i závěry daňových orgánů o tom, že nahrazení půjček akcionáře poskytnutých žalobkyni závazkem k placení úroků z dluhopisů nebylo pro žalobkyni ekonomicky výhodné, což podporuje závěr, že celá transakce byla výhodná především pro akcionáře žalobkyně, který mohl docílit zhodnocení prostředků vložených do jeho společnosti.

[12] Krajský soud poukázal i na to, že žalobkyně ve své žalobní argumentaci bagatelizovala zjištěné rozpory o průběhu emise dluhopisů a uváděla zavádějící tvrzení. Upozornil, že správce daně nerozporoval možnost existence hromadné listiny, ale vytýkal žalobkyni neprokázání nahrazení jednotlivých dluhopisů hromadnou listinou, nejasnou časovou posloupnost a nepřesvědčivost jejích tvrzení. Vysvětlení žalobkyně, že emitent místo vytisknutí 50.000 kusů listin tyto raději na poslední chvíli nahradil hromadnou listinou, krajský soud označil za další spekulaci neodpovídající původním tvrzením žalobkyně a z její strany předloženému Předávacímu protokolu ze dne 28. 12. 2012 (dále jen „předávací protokol“). V podrobnostech pak odkázal na zprávu o daňové kontrole a uzavřel, že žalobkyně pochybnosti o průběhu samotné emise nerozptýlila. Tento závěr nemohlo změnit ani předložení předávacího protokolu o převzetí Hromadné listiny č.1 ze dne 28. 12. 2012 (dále jen „protokol o hromadné listině“) akcionářem, který, stejně jako většina listin předložených žalobkyní, vystavil akcionář sobě samému. K žalobní námitce, podle níž žalovaný neposoudil platnost emise dluhopisů, krajský soud poukázal na odst. 104 a 132 napadeného rozhodnutí, z nichž názor na tuto otázku vyplýval.

[13] Přestože krajský soud dílem žalobkyni přisvědčil v tom, že závěr žalovaný o nepředložení protokolu o hromadné listině je nesprávný, jelikož ten byl předložen, nesouhlasil s ní v tom, že tato listina nebyla provedena jako důkaz. Poukázal na str. 28 zprávy o daňové kontrole, z níž plyne nejen, že jej žalobkyně předložila, ale i vyjádření správce daně k jejímu obsahu. Za nedůvodnou považoval krajský soud i námitku, že žalobkyně byla v odvolacím řízení poškozena na svých procesních právech tím, že ji žalovaný nevyzval k doložení „správné“ smlouvy o postoupení pohledávek. Krajský soud ve shodě s žalovaným upozornil na to, že z výzvy správce daně ze dne 11. 6. 2020 (dále jen „výzva z 11. 6. 2020“) bylo jasné pochopitelné, co měla žalobkyně doložit. Zmatek, který žalobkyně vyvolala předložením smlouvy II. a který se následně snažila ospravedlnit chybou svého zástupce spočívající v dodání listiny patřící do souběžně vykonávané daňové kontroly u sesterské společnosti JACOBO EUROPE CZ a.s., nelze přičítat k tíži žalovanému.

[14] Za důvodnou konečně krajský soud nepovažoval ani žalobní námitku o tom, že žalovaný žalobkyni poškodil na jejích procesních právech tím, že ji nevyzval k doložení „správné“ Smlouvy o postoupení pohledávek ze dne 18. 12. 2012 uzavřené mezi žalobkyní a akcionářem (namísto té, kterou v daňovém řízení předložila a která byla uzavřena mezi TARCU 2190 s.r.o. a akcionářem). Krajský soud provedl důkaz touto v pořadí již třetí předloženou Smlouvou o postoupení pohledávek ze dne 18. 12. 2012 uzavřenou mezi akcionářem a žalobkyní (dále jen „smlouva III.“), z jejíhož obsahu zjistil, že akcionář v ní prohlásil, že má pohledávky za společností JACOBO EUROPE CZ a.s. ve výši 31.112.920,49 Kč odpovídající peněžním prostředkům poskytnutým akcionářem, z nichž část ve výši 25.000.000 Kč postupuje žalobkyni za úplatu ve výši 25.000.000 Kč. Tuto smlouvu však vyhodnotil jako nevěrohodnou.

III.

[15] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

pokračování

[16] Stěžovatelka namítá, že krajský soud se ztotožnil se všemi pochybnostmi vyslovenými správcem daně, aniž by svůj názor odůvodnil. Napadený rozsudek vystavěl na subjektivním hodnocení o nevěrohodnosti a účelovosti transakce dluhopisů. Krajskému soudu stěžovatelka také vytýká, že nerozumí právu cenných papírů a problematice vydání hromadné listiny, neboť správně se jedná o náhradu dluhopisu hromadnou listinou, nikoliv jejich výměnu, jak uváděl krajský soud. Podle stěžovatelky se krajský soud nedostatečně a zaujatě vypořádal s předloženými důkazy pouze v její neprospěch. Krajský soud měl k dispozici hromadnou listinu i předávací protokol o hromadné listině, nemohl mít tudíž pochybnosti o nahrazení dluhopisů hromadnou listinou. V této souvislosti stěžovatelka připomíná, že emitent včas přehodnotil materiální a ekonomickou náročnost vydání jednotlivých dluhopisů, a proto využil zákonné možnosti nahradit je hromadnou listinou. Skutečnost, že správci daně předložila předávací protokol o hromadné listině i předávací protokol o dluhopisech, vysvětlila zmatkem spočívajícím v tom, že v dispozici emitenta zůstaly i listiny, které nakonec neměly právní relevanci. Krajský soud namísto toho, aby její sdělení bral vážně a logicky, jej považoval za novou spekulaci. Bylo přitom povinností krajského soudu nestranně vyhodnotit věrohodnost všech předložených listin, což se však nestalo. Závěry krajského soudu, ve kterých vzal za své pochybnosti správce daně o nahrazení dluhopisů hromadnou listinou, je proto třeba považovat za nesrozumitelné a nesprávné.

[17] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nehodnotil předložené listiny směřující k prokázání úhrady emisního kurzu, tedy dohodu o započtení, smlouvu I. a smlouvu II. Poukazuje také na předložení smlouvy III., kterou však krajský soud nijak nehodnotil, jen ji označil za nevěrohodnou. To stěžovatelka považuje za rozporné s jejím právem na soudní ochranu a za nedostatečné posouzení důkazů. Pokud by totiž krajský soud řádně hodnotil všechny stěžovatelkou předložené listiny, musel by dospět k závěru, že dohoda o započtení pojednává o dvou pohledávkách akcionáře vůči stěžovateli. První pohledávka vyplývá ze závazku stěžovatelky na úhradu kupní smlouvy plynoucího ze smlouvy III. Druhá pohledávka akcionáře vůči stěžovateli pak plyne přímo z půjček akcionáře. Je tudíž zřejmé, že správcem daně přezkoumávané nároky plynoucí ze smlouvy I. a II. nebyly použity pro úhradu emisního kurzu. Přestože stěžovatelka v této souvislosti připouští, že mohla mít větší pořádek ve svých dokladech, má za to, že to krajský soud neopravňuje k rezignaci na povinnost tyto listiny přezkoumat a zabývat se všemi z její strany vznesenými námitkami.

[18] Stěžovatelka také rozporuje závěry krajského soudu, podle nichž jsou důvody emise dluhopisů uváděné stěžovatelkou rozporné a měnící se. Stěžovatelka trvá na tom, že všechny jí uváděné důvody emise, tedy pokrytí provozních nákladů, vysoké úroky z úvěru, investice do pozemků a stavební práce na zámku Loučná, jsou pravdivé a reálné. Všechny tyto náklady byly financovány akcionářem, který je rovněž získával úvěrovým způsobem, a to mimo jiné od společnosti TARCU 2190 s.r.o. Z tohoto důvodu se uvedená společnost vyskytuje v některých listinách. Financování prostřednictvím dluhopisů bylo pro stěžovatelku smysluplné, neboť konsolidace a koncentrace finančních zdrojů do dluhopisů jí umožnila zachovat výnosy bez rizika pro své věřitele. Uvedený skutkový stav však krajský soud nijak neřešil. Stěžovatelka poukazuje i na to, že emisi a s ní související okolnosti je třeba hodnotit z pohledu roku 2012, v němž byla uskutečněna. To, že se něco nevydařilo, neznamená, že emise neměla ekonomický smysl. Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že se krajský soud sám nevyjádřil k otázce platnosti emise.

IV.

[19] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. S argumentací stěžovatelky obsaženou v kasační stížnosti se neztotožňuje. Neshledává pochybení krajského soudu v tom, že v napadeném rozsudku odkazoval na řádně odůvodněné závěry správce daně a žalovaného. V souvislosti s posouzením nahrazení dluhopisů hromadnou listinou připomíná chronologii událostí a změny v tvrzeních stěžovatelky. Poukazuje na to, že den před jednáním, na kterém si chtěl správce daně v rámci probíhající daňové kontroly ověřit existenci listinných dluhopisů, stěžovatelka správce daně informovala o zrušení tohoto jednání a předložila mu hromadnou listinu. Do tohoto okamžiku se však o existenci hromadné listiny stěžovatelka nikdy nezmínila. Mimoto postup, kdy je vydáno 1.000.000 kusů dluhopisů, které jsou ve stejný den nahrazeny hromadnou listinou, není standardní. Předávací protokol o hromadné listině pak neprokazuje průběh nahrazení jednotlivých dluhopisů hromadnou listinou. Stěžovatelka tedy stále neobjasnila, jak naložila s 1.000.000 kusů listin nezanedbatelného objemu a namísto toho se podle žalovaného snaží v kasační stížnosti navodit dojem, že k vydání listinných dluhopisů snad ani nedošlo. Nicméně stěžovatelka na počátku tvrdila, že vydala listinné dluhopisy, a dokonce předložila jeden kus listinného dluhopisu s pořadovým číslem 000001. Žalovaný má tudíž za to, že její tvrzení jsou účelová a že nahrazení dluhopisů hromadnou listinou neobjasnila.

[20] K pochybnostem ohledně úhrady emisního kurzu žalovaný shrnuje, že tyto stěžovatelka neodstranila ani po předložení listin. V dohodě o započtení se sice deklaruje existence pohledávky akcionáře vůči stěžovateli ve výši 25.000.000 Kč, ale již nebylo prokázáno, že by došlo k postoupení pohledávky ve výši 90.000.000 Kč a k dalšímu postoupení části pohledávek. Nemohlo tedy dojít ani k úhradě emisního kurzu ve výši 50.000.000 Kč na základě dohody o započtení. Krajský soud se ke všem předloženým listinám v odst. 32. a 33. napadeného rozsudku vyjádřil, a to včetně nově v řízení o žalobě předložené smlouvy III. Stěžovatelčiny námitky, že tak neučinil, proto také nejsou důvodné. Kromě toho se stěžovatelka fakticky omezuje jen na vyslovení nesouhlasu se závěry krajského soudu, aniž by s nimi jakkoliv věcně polemizovala. Ohledně finančního přínosu emise pro stěžovatelku žalovaný odkazuje na odst. 28. napadeného rozsudku, ve kterém krajský soud poukázal na neustálé změny v tvrzeních stěžovatelky. Podstatný je pak především závěr krajského soudu obsažený v odst. 29. napadeného rozsudku, podle kterého v daném případě náklady na dluhopisové úroky nepředstavovaly náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka totiž sama připustila, že emisí dluhopisů nedošlo k získání finančních prostředků, ale k pouhé výměně úvěrových finančních instrumentů. Za nedůvodnou považuje žalovaný také kasační námitku, že se krajský soud nevyjádřil k platnosti emise.

V.

[21] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[23] S ohledem na to, jakým způsobem je formulována kasační argumentace stěžovatelky, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné připomenout, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 věty za středníkem s. ř. s. je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti, a proto obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Rozsudek krajského soudu je tedy přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s.

[24] Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost v nynější věci je v převážné míře založena na veskrze obecné argumentaci, která se omezuje na nesouhlas s jednotlivými závěry krajského soudu a daňových orgánů a na prezentaci skutkových tvrzení stěžovatelkou. Pro tuto obecnost kasačních námitek se tudíž i Nejvyšší správní soud zabýval jejich posouzením pouze a jen v odpovídající míře obecnosti. Není totiž jeho úkolem za stěžovatelku domýšlet konkrétní stížnostní námitky, na základě nichž by bylo možno její kasační stížnosti vyhovět.

[25] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami, podle nichž je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a v nichž stěžovatelka namítá jinou vadu řízení před krajským soudem s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Absence uvedených vad je totiž podmínkou pro věcný přezkum dalších kasačních námitek (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004-105) a Nejvyšší správní soud je povinen se jimi v souladu s § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat i tehdy, pokud je stěžovatelka sama nenamítá.

[26] Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[27] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spatřuje ve skutečnosti, že se krajský soud v odst. 27. a 30. napadeného rozsudku ztotožnil se závěry správce daně potažmo žalovaného, aniž by vyslovil vlastní podrobné úvahy. Stěžovatelka vytýká krajskému soudu i to, že se nevypořádal se všemi žalobními námitkami a že se nevyjádřil k otázce platnosti emise, neprovedl stěžovatelkou navržené důkazy, a to především nově předloženou smlouvu III., jakož i to,

že se nezabýval hodnocením všech podkladů včetně smlouvy I., smlouvy II. a dohody o započtení.

[28] Nejvyšší správní soud však uvedeným výtkám nemůže přisvědčit a má za to, že krajský soud dostal požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí ve smyslu výše citované judikatury. V napadeném rozsudku dostatečně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení, přdestřel relevantní a ucelené právní závěry, kterými žalobní argumentaci náležitě vypořádal. Přestože krajský soud výslovně nereagoval na každou dílčí námitku stěžovatelky, zabýval se všemi stěžejními námitkami, čímž se vypořádal s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Z napadeného rozsudku je seznatelné, k jakým závěrům dospěl a proč nepovažoval právní argumentaci stěžovatelky za důvodnou. Úvahy v napadeném rozsudku jsou logické a vnitřně bezrozporné. Krajský soud se neopomněl vyjádřit ani k otázce platnosti emise. Ačkoliv výslovně neuvedl, že posuzovanou emisí považuje za neplatnou, tento závěr implicitně vyplývá z úvah vyslovených v odst. 27. až 30. napadeného rozsudku, v nichž se v mezích žalobních bodů věnoval hodnocení pochybností o nahrazení dluhopisů hromadnou listinou, stejně jako o úhradě emisního kurzu a finančním přínosu emise pro stěžovatelku.

[29] Namítá-li stěžovatelka, že se krajský soud v napadeném rozsudku ztotožnil se závěry správce daně, aniž by své stanovisko podrobně a konkrétně vysvětlil, pak ani v tom nelze bez dalšího spatřovat jeho nepřezkoumatelnost. Krajský soud v odst. 24. až 25. napadeného rozsudku podrobně popsal skutková zjištění správce daně poukazující na vzniklé pochybnosti o nahrazení listinných dluhopisů hromadnou listinou, o úhradě emisního kurzu a o finančním přínosu emise. V odst. 27. napadeného rozsudku pak uvedl, že se s těmito závěry, stejně jako před ním žalovaný, ztotožňuje, přičemž v odst. 28. až 30. napadeného rozsudku vysvětlil, z jakého důvodu. Takový postup nelze s ohledem na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu automaticky zapovědět. Jak Nejvyšší správní soud vyslovil již například v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, 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, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.“* Nejinak tomu bylo i v souzené věci, tudíž stěžovatelčina námitka není důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelnost rozsudku totiž není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která znemožňuje přezkoumat napadený rozsudek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24).

[31] Stěžovatelka namítá také to, že se krajský soud nezabýval hodnocením všech podkladů včetně z její strany předložených listin. Podle § 77 odst. 2 s. ř. s., může soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného. Jak již uvedeno, krajský soud v odst. 23. až 26. napadeného rozsudku detailně shrnul skutková zjištění vyplývající z daňového spisu, a to včetně skutečností vyplývajících

pokračování

ze stěžovatelkou předložených listin. Skutkový stav, z nějž vycházely daňové orgány, považoval za dostatečně zjištěný a shledal, že závěry jimi přijaté z tohoto skutkového stavu vycházejí. Stěžovatelkou odkazované listiny byly součástí daňového spisu, tudíž nebylo třeba, aby je krajský soud znovu jako důkaz prováděl (důkaz správním spisem se v řízení před soudy ve správním soudnictví neprovádí). Hodnocení těchto listin se přitom prolíná celým odůvodněním napadeného rozsudku, v němž se krajský soud vyjadřoval k jednotlivým žalobním námitkám.

[32] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v námitce o neprovedení navrženého důkazu smlouvou III. krajským soudem.

[33] Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 15. 12. 2020, č. j. 4 As 413/2018-45, shrnul, že *„jedním ze základních projevů práva na spravedlivý proces je právo účastníka v řízení před soudem označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také – pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit proč, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94). Shodné závěry opakovaně vyslovil i Nejvyšší správní soud. Ve své ustálené judikatuře setrvale vychází z toho, že podle zásad uvedených v § 52 s. ř. s. správní soud sám rozhodne, které z navržených důkazů provede a rovněž může provést i důkazy jiné. Při rozhodování pak vychází jak z důkazů provedených správními orgány, tak z důkazů, které provedl sám; tyto důkazy zhodnotí podle zásady volného hodnocení důkazů, tedy každý jednotlivě a všechny v jejich souhrnu a vzájemné souvislosti s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem. Ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného. Jestliže soud o některém z důkazů nerozhodne či se jím při postupu podle zásad volného hodnocení důkazů nezabývá, jedná se o tzv. opomenutý důkaz (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008-108).“*

[34] Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu ověřil, že krajský soud při jednání provedl důkaz navržený stěžovatelkou čtením smlouvy III. V odst. 33. napadeného rozsudku následně vyložil, že tento důkaz provedl a že z něj plyne, že akcionář má pohledávky za společností JACOBO EUROPE CZ a.s. ve výši 31.112.920,49 Kč odpovídající peněžním prostředkům poskytnutým akcionářem, z nichž část ve výši 25.000.000 Kč postupuje žalobkyni za úplatu ve výši 25.000.000 Kč. Tuto smlouvu však krajský soud vyhodnotil jako nevěrohodnou a znepréhledňující nyní projednávanou věc. Z právě uvedeného je tedy zřejmé nejen to, že krajský soud důkaz uvedenou smlouvou III. provedl, ale i to, že v napadeném rozsudku jej neopomněl hodnotit. Vzhledem k měnícím se tvrzením stěžovatelky a skutkovému stavu, jak jej zjistily daňové orgány, jej však považoval za důkaz nevěrohodný. Přestože krajský soud v odst. 33. napadeného rozsudku vyslovil pouze stručný závěr o nevěrohodnosti smlouvy III., nezakládá ani uvedená skutečnost vadu řízení s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku. Je tomu tak proto, že krajský soud již v předchozích pasážích napadeného rozsudku (zejména odst. 29., 30. a 32.) poukázal na nevěrohodnost a nepřesvědčivost měnících se tvrzení stěžovatelky a zmatek, který opakovanými změnami a s tím souvisejícím opakovaným předkládáním dalších (nových) listin sama vyvolala. Z napadeného rozsudku tedy v tomto kontextu plyne, jak krajský soud

hodnotil smlouvu III. a z jakých důvodů nepřihlédl k jejímu obsahu pro její nevěrohodnost. K porušení doktríny opomenutých důkazů tudíž nedošlo.

[35] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a nedovodil ani jinou vadu řízení před krajským soudem, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku, dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[36] Nejvyšší správní soud tedy mohl přistoupit k přezkumu zbylých kasačních námitek, jež spadají pod kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Jelikož povětšinou jsou tyto námitky vzájemně provázané, Nejvyšší správní soud taktéž přistoupil k jejich společnému posouzení.

[37] Projednávaná věc se týká daňové uznatelnosti výdajů v podobě úroků z dluhopisů. Správce daně po provedené daňové kontrole dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že výdaje na úrokové výnosy z dluhopisů byly vynaloženy v přímé souvislosti s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Konkrétně shledal pochybnosti ve třech oblastech, a to ohledně průběhu emise (nahrazení listinných dluhopisů hromadnou listinou), úhrady emisního kurzu a ekonomického přínosu vydání dluhopisů pro stěžovatelku.

[38] V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že smyslem a účelem § 24 zákona o daních z příjmů je „*vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 zákona o daních z příjmů větě první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Afs 92/2009-64).

[39] Stěžovatelka krajskému soudu předně vytýká, že své závěry o sporné otázce daňové uznatelnosti uplatněných výdajů představovaných úroky z dluhopisů založil na subjektivním hodnocení o účelovosti a nevěrohodnosti celé transakce emise dluhopisů. S ohledem na obecnost této námitky a skutečnost, že stěžovatelka s uvedeným závěrem krajského soudu nijak věcně nepolemizuje, a pouze vyslovuje svůj obecný nesouhlas, postačí na tomto místě poukázat na závěry krajského soudu v napadeném rozsudku, s nimiž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a považuje je za věcně správné a vycházející z řádně zjištěného skutkového stavu věci.

[40] Jak již výše uvedeno, krajský soud na základě skutkového stavu vyplývajícího z daňového spisu (bližší viz zejména odst. 23. až 26. napadeného rozsudku) dovodil, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení měnila svá tvrzení a účelově je přizpůsobovala závěrům, se kterými ji správce daně průběžně v daňovém řízení konfrontoval, čímž se jí

pokračování

nepodařilo vyvrátit pochybnosti vzniklé správci daně v daňovém řízení. Stěžovatelka totiž v daňovém řízení ve vztahu k emisi dluhopisů nejprve tvrdila, že byla dána potřebou pokrytí provozních nákladů (úroků z půjček od banky Sberbank), následně přešla k tvrzení o potřebě finančních prostředků na investice (nákup pozemků a stavební práce na zámku Loučná) a posléze tvrdila, že se dohodla s akcionářem na změně půjček poskytovaných akcionářem na úročené dluhopisy. Právě tyto změny v tvrzeních o důvodech emise dluhopisů vedly krajský soud k tomu, že se přiklonil k názoru daňových orgánů o nevěrohodnosti celé posuzované transakce vydání dluhopisů.

[41] Nejvyšší správní soud tudíž s ohledem na právě uvedené nemůže stěžovatelce přisvědčit v tom, že by krajský soud svoji argumentaci založil na subjektivně přijatých závěrech. Je tomu právě naopak, neboť z obsahu napadeného rozsudku je zcela zřejmé, že krajský soud tyto své úvahy vyslovil na základě skutečností vyplývajících z daňového spisu, tedy na základě skutkového stavu, jak jej zjistily daňové orgány. Stěžovatelčina obecná námitka o subjektivním hodnocení posuzované transakce tak není opodstatněná.

[42] Zcela bez významu k meritu věci je stížnostní argumentace, podle níž správce daně a krajský soud nerozumí právu cenných papírů a jejich závěry jsou nesrozumitelné a zavádějící, protože používají pojem „přeměna“ dluhopisů na hromadnou listinu namísto v právních předpisech obsaženého pojmu „nahrazení“. Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že v posuzovaném případě, v němž je řešena jako stěžejní otázka daňové uznatelnosti určitých výdajů, argumentace krajského soudu a daňových orgánů z pohledu zákonnosti či přezkoumatelnosti ob stojí i přesto, že v ní není užito zcela přesné pojmosloví týkající se nahrazení dluhopisů hromadnou listinou plynoucí z právních předpisů. Tato námitka se ve své podstatě míjí s kasačními důvody podle § 103 odst. 1 s. ř. s. Nadto ani sama stěžovatelka v kasační stížnosti neuvádí, jak tato případná nedůslednost v užití určitého pojmu („přeměna“ namísto „nahrazení“) v daném případě ovlivnila zákonnost napadeného rozsudku, potažmo závěrů daňových orgánů. Nejvyšší správní soud se jí tudíž nemohl pro její nepřipustnost ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. zabývat.

[43] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti v této souvislosti dovozuje, že správce daně i krajský soud se s jí předloženými důkazy vypořádaly zaujatě, neprofesionálně a v její neprospěch, opět se nejedná o řádně formulovanou kasační námitku. Stěžovatelka ji totiž uplatňuje v obecné rovině a neuvádí ji do kontextu s žádným konkrétním skutkovým zjištěním či právním závěrem krajského soudu. Tvrdí-li stěžovatelka, že krajský soud a správce daně měli k dispozici všechny listiny, takže je nemohou odmítnout a bagatelizovat, nezbyvá než dodat, že nic takového Nejvyšší správní soud z napadeného rozsudku ani z daňového spisu či dokonce z přezkoumávaných správních rozhodnutí nevyplývá. Jak již shora Nejvyšší správní soud dovodil, krajský soud se zabýval hodnocením listin, které jsou součástí daňového spisu, aniž z napadeného rozsudku plyne, že by je jakkoliv bagatelizoval či odmítal. To, že má na jejich obsah odlišný náhled než stěžovatelka, o jeho subjektivním náhledu na věc či snad dokonce o jeho zaujatosti či neprofesionalitě nesvědčí. Ani tato stížnostní námitka proto není důvodná.

[44] Stěžovatelka dále v obecné rovině vyslovuje nesouhlas se závěrem krajského soudu vysloveným v otázce neprokázání nahrazení listinných dluhopisů hromadnou listinou.

[45] Ze správního spisu k této otázce vyplývá, že stěžovatelka od počátku daňového řízení tvrdila, že vydala 1.000.000 kusů dluhopisů s nominální hodnotou jednoho dluhopisu ve výši

50 Kč, což doložila předávacím protokolem o dluhopisech a jedním kusem dluhopisu s pořadovým číslem 000001. Poté, co správce daně chtěl uvedené tvrzení ověřit předložením dalších dluhopisů, stěžovatelka mu zaslala hromadnou listinu, o níž se do té doby nezmiňovala, a tvrdila, že tato hromadná listina nahrazuje jednotlivé dluhopisy. Správce daně ji následně konfrontoval se svými pochybnostmi o nahrazení dluhopisů hromadnou listinou a vyzval ji k prokázání jí uváděných skutečností. Hromadná listina totiž měla být vydána ve stejný den (28. 12. 2012), kdy mělo dojít k vydání jednotlivých dluhopisů. V reakci na tuto výzvu správce daně stěžovatelka pouze uvedla, že takový postup nahrazení dluhopisů hromadnou listinou je přípustný. Správce daně tak dospěl k závěru, že stěžovatelka nahrazení dluhopisů hromadnou listinou neprokázala.

[46] Následně se stěžovatelka při jednání krajského soudu snažila nahrazení dluhopisů hromadnou listinou ve stejný den, kdy měly být dluhopisy vydány, dodatečně vysvětlit tím, že když emitent zjistil, že by měl vytisknout 50.000 kusů listin, rozhodl se je raději nahradit hromadnou listinou. Krajský soud tak vzhledem k těmto změnám v tvrzeních stěžovatelky a k časovému odstupu mezi předložením hromadné listiny a předávacím protokolu ze dne 18. 12. 2012 přisvědčil žalovanému, že stěžovatelce se nepodařilo rozptýlit pochyby nejen o přeměně podoby dluhopisů, ale i o průběhu tvrzené emise.

[47] Těmto závěrům s ohledem na výše popsany skutkový stav věci nyní přitakává i Nejvyšší správní soud. Je zřejmé, že stěžovatelka v průběhu řízení opakovaně měnila svá tvrzení týkající se emise dluhopisů a především nahrazení dluhopisů hromadnou listinou nijak věrohodně neprokázala. Zejména skutečnost, že se o nahrazení dluhopisů hromadnou listinou, k níž podle jejího tvrzení mělo dojít dne 28. 12. 2012, nezmínila již při jednání se správcem daně v srpnu roku 2017, ač by o něm musela mít povědomost. Poprvé tuto transakci zmínila až v souvislosti s jednáním se správcem daně uskutečněným 8. 9. 2017. To vypovídá o účelovosti jejího tvrzení o nahrazení dluhopisů právě hromadnou listinou, k němuž mělo dojít již 28. 12. 2012. Mimoto, jak přílehlavě upozornil již krajský soud, většinu listin, které stěžovatelka na podporu svých tvrzení předložila, podepisoval za obě smluvní strany akcionář. Uvedené skutečnosti nepochybně založily pochybnosti, které již stěžovatelka následně nevyvrátila. Z uvedeného důvodu nelze přisvědčit stěžovatelčině námitce, že krajský soud na nevěrohodnost jejích tvrzení usuzoval „pouze“ z existence více listin (konkrétně z protokolu o hromadné listině a protokolu o předání jednotlivých dluhopisů, obě ze dne 28. 12. 2012), nebo, že nebral její vysvětlení o nahrazení dluhopisů hromadnou listinou ve stejný den vážně a logicky.

[48] Dále stěžovatelka namítá, že pokud by krajský soud hodnotil všechny z její strany předložené listiny, dospěl by v otázce úhrady emisního kurzu k závěru, že dohoda o započtení pojednává o dvou pohledávkách nabyvatele emise (akcionáře) vůči stěžovatelce, a že správcem daně přezkoumávané nároky plynoucí ze smlouvy I. a smlouvy II. nebyly použity pro úhradu emisního kurzu. Podle Nejvyššího správního soudu předmětná námitka není způsobila vyvrátit vyvstalé pochybnosti o úhradě emisního kurzu ze strany stěžovatelky.

[49] Ze správního spisu se k uvedené otázce podává, že smlouva II. nebyla podepsaná a právní jednání spočívající v dohodě o započtení, stejně jako smlouva I. byla učiněna tak, že za obě smluvní strany jednal a v těchto smlouvách vystupoval akcionář. Kromě toho správce daně zjistil ve dnech 18. 2. 2013 až 21. 2. 2013 pohyby na účtech žalobkyně, společnosti JACOBO EUROPE CZ a.s. a fyzické podnikající osoby - Petra Láta, jimiž byla částka ve

pokračování

výši 25.000.000 Kč po částech odeslána z účtu společnosti JACOBO EUROPE CZ a.s. na účet stěžovatelky a následně na účet fyzické podnikající osoby Petra Láta, který tuto částku obratem vrátil na účet společnosti JACOBO EUROPE CZ a.s. Podstatné přitom bylo, že akcionář stěžovatelky ve společnosti JACOBO EUROPE CZ a.s. vlastnil k 25. 10. 2012 88 % akcií, tedy všechny subjekty, které se uvedených transakcí účastnily, jsou s ním spojené ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Účel tohoto toku finančních prostředků mezi spojenými subjekty přitom nebyl seznatelný. Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelka předloženými listinami nerozptýlila pochybnosti o úhradě emisního kurzu. K témuž dospěl i krajský soud v napadeném rozsudku, a to právě s ohledem na obsah listin, které ke svým tvrzením stěžovatelka předložila.

[50] Stěžovatelka konečně rozporuje i závěry krajského soudu o tom, že postupně měnila svá tvrzení o důvodu emise dluhopisů a že tato tvrzení byla vnitřně rozporná. Nejvyšší správní soud podotýká, že krajský soud v odst. 28. napadeného rozsudku popsal jen stěžejní změny v tvrzeních stěžovatelky ohledně důvodů emise dluhopisů. Tak, jak je zde výstižně popsal, tento vývoj stěžovatelčiných tvrzení vyplývá z daňového spisu. Stěžovatelka postupně od svého původního tvrzení o potřebě pokrytí provozních nákladů (úroků z půjček od banky Sberbank), přes tvrzení o potřebě finančních prostředků na investice (nákup pozemků a stavební práce na zámku Loučná) nakonec tvrdila, že se dohodla s akcionářem o změně půjček z jeho strany poskytovaných na úročné dluhopisy. Změna tvrzení je tedy z obsahu daňového spisu seznatelná právě tak, jak ji výstižně zachytil v napadeném rozsudku krajský soud. Pokud stěžovatelka namítá, že v tomto ohledu dospěl k nesprávným závěrům, mýlí se. Změnu ve svých tvrzeních vyplývající z daňového spisu nemůže pouze tímto obecným tvrzením s úspěchem popřít.

[51] Nejvyšší správní soud tudíž s ohledem na vše výše uvedené uzavírá, že skutkový stav věci, z něž vyšly daňové orgány a posléze i krajský soud, byl zjištěn dostatečně a krajský soud se nedopustil ani pochybení v právním posouzení nastolených sporných právních otázek. Kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. nebyly naplněny.

VI.

[52] Kasační stížnost tudíž není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[53] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a právo na náhradu nákladů tohoto řízení nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. listopadu 2024

Mgr. Petra Weissová

předsedkyně senátu