



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

KAVALIERGLASS, a.s.,
se sídlem Křížová 1018/6, Praha 5
zastoupeného společností GT Tax a.s.
se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2023, č.j. 39232/23/5200-10421-713255,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2023, č.j. 39232/23/5200-10421-713255, kterým byla zamítnuta jeho odvolání proti rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu ze dne 2. 5. 2022, č.j. 75748/22/4300-12711-109964, a ze dne 25. 4. 2022, č.j. 75732/22/4300-12711-109964, a obě prvostupňová rozhodnutí byla potvrzena.
2. Rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu – platební výměry na daň příjmů a penále za zdaňovací období 2018 a 2019 – se týkala daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně v souvislosti s emisí 700 000 000 kusů dluhopisů ve jmenovité hodnotě 1 Kč v listinné podobě zastoupené sběrným dluhopisem, kterou žalobce uskutečnil dne 1. 7. 2012.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. V žalobě žalobce uvedl, že ve věci je spornou skutečností, zda náklady spojené s emitovanými dluhopisy (úroky z dluhopisů) jsou daňově uznatelné náklady, resp. zda v daném případě emisí dluhopisů došlo ke zneužití práva, tj. zda hlavním účelem realizované emise, úpisu a splacení dluhopisů bylo získání daňového zvýhodnění v rozporu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění. Podstatou sporu mezi žalobcem a žalovaným je tedy skutečnost, zda žalobcem uskutečněné transakce měly racionální ekonomický důvod, resp. zda jediným smyslem nebylo snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů. Přitom žalobce je toho názoru, že legitimitu svého postupu zcela jednoznačně vysvětlil a prokázal, naopak správce daně a žalovaný neunesli své důkazní břemeno k prokázání závěru o zneužití práva.
4. Předně žalobce nesouhlasil s vymezením předmětu sporu žalovaným, který pod bodem [47] napadeného rozhodnutí uvedl, že:
„Předmětem sporu je v projednávaném případě otázka, zda došlo ke zneužití práva daňovým subjektem, když z vyplacených úrokových výnosů z dluhopisů ve zdaňovacím období 2018 a 2019 nesrazil daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně v souladu s § 36 zákona o daních z příjmů a získal tak daňovou výhodu nezdaněného příjmu plynoucího personálně spojeným osobám, a to využitím zaokrouhlení srážkové daně dle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2012.“
5. Žalovaný tak fakticky tvrdí, že žalobce zneužil právo tím, že nesrazil z vyplacených úrokových výnosů z dluhopisů srážkovou daň podle zvláštní sazby, což žalobce odmítal. Žalobce postupoval plně v souladu s platnou právní úpravou a nesražením daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nemohlo dojít ke zneužití práva. Již samotné vymezení sporu, kterým se tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval, je chybné.
6. Žalobce rozhodně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že v daném případě daňové orgány prokázaly naplnění objektivní i subjektivní složky zneužití práva. Zákaz zneužití práva je

Shodu s prvopisem potvrzuje J V.

ultima ratio, a proto musí být uplatňován nanejvýš restriktivně a za pečlivého poměření s jinými obdobně důležitými principy vlastního právního řádu, zejména principem právní jistoty, s nímž se nejvíce střetává. Za zneužitá práva nelze považovat:

- a) takové jednání, které sleduje racionální účel, které tedy není samoučelné, resp. jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů,
 - b) takové jednání, které při pečlivém rozlišení situace, kdy žalobce volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, má svůj samostatný racionální smysl, a to i když jde o variantu, která je pro žalobce daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup,
 - c) takové jednání, jehož hlavním účelem není nedovolené daňové zvýhodnění. Hlavním účelem transakce je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastíňuje a zásadně marginalizuje.
7. Žalobce je naopak toho názoru, že v průběhu daňové kontroly a následného odvolacího řízení dostatečně a jednoznačně prokázal a zdůvodnil ekonomickou důvody emise dluhopisů, dále prokázal, že chování žalobce mělo ekonomický smysl, dostatečně zdůvodnil a prokázal, že hlavním důvodem realizace transakce nebylo získání daňové výhody.
 8. Za prvé, žalobce trval na tom, že prokázal ekonomické důvody emise dluhopisů.
 9. Zdůraznil přitom, že je jeho právem uspořádat si své podnikání, tak aby minimalizoval své náklady a vybral si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání - v této souvislosti odkázal na konstantní judikaturu NSS (např. č.j. 7 Afs 54/2006 ze dne 14. 9. 2008 - spojeno k rozhodnutí se sp. zn. 7 Afs 55/2006).
 10. Vyjádření žalobce ve věci důvodu emise dluhopisů KAVALIERSGLASS 11,0/2032 jsou od počátku konzistentní, neboť potřebou zajištění provozních prostředků (výdajů) je ze strany žalobce od okamžiku rozhodnutí o vydání emise myšleno použití prostředků získaných emisí dluhopisů pro účely podnikání žalobce, přičemž finančními prostředky získanými emisí předmětných dluhopisů došlo zejména k posílení pracovního kapitálu žalobce a financování provozních nákladů žalobce v širším kontextu, tzn. i případná možnost využití volných prostředků provozního cash flow pro účely financování nákupu investic, což žalobce doložil v průběhu daňové kontroly hodnotami nárůstu investic do dlouhodobého majetku v letech 2012-2019.
 11. Žalobce zásadně odmítá postup správce daně, který dovozuje závěry o zneužití práva porovnáváním příšlých a odešlých plateb, navíc v krátkodobém časovém úseku, přičemž neakceptuje skutečnosti tvrzené a prokázané žalobcem, tj. že emisí dluhopisů KAVALIERSGLASS 11,0/2032 žalobce získal dlouhodobé finanční prostředky v celkové výši 700 000 000 Kč se splatností 20 let, které použil k dlouhodobému financování jak pracovního kapitálu a oběžných aktiv, tak k dlouhodobému financování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, tzn. jinými slovy použil je ke svému podnikání, tedy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podnikové finance je nutné posuzovat je komplexně z hlediska celkového financování podnikatelských aktiv daňového subjektu, které jsou využívány k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to v daném

Shodu s prvopisem potvrzuje J V.

případě v dlouhodobém časovém horizontu po celou dobu existence dluhopisů, kdy tyto finanční prostředky jednoznačně slouží k podnikání daňového subjektu.

12. Ohledně závěru o existenci racionálního ekonomického důvodu pro emisi dluhopisů se žalobce dále zabýval rozbořením své ekonomické situace v letech 2009 a 2010, s tím, že dluhopisy posloužily k zajištění provozního financování žalobce a umožnily ozdravit jak vzájemné vztahy v rámci jeho vnitřních finančních vztahů, tak i vztahy s dodavateli (zejména společností OJGAR s.r.o.).
13. Obdobně žalobce argumentoval ohledně koupě akcií společnosti Garage Development a.s. a jejich následným odštěpením, s tím, že emise dluhopisů nebyla vydávána za účelem nákupu akcií společnosti Garage Development a.s. a rovněž že prostředky získané díky emisi dluhopisů nebyly použity na úhradu kupní ceny předmětných akcií. Podstatná je pak skutečnost, že pokud tyto skutečnosti tvrdí správce daně, tíží důkazní břemeno k těmto tvrzením právě správce daně. V souladu s konstantní judikaturou správních soudů nemůže být důkazní povinností žalobce prokazovat negativní skutečnosti. Naopak lze konstatovat, že vrácení zálohy na odběr zboží dne 10.7.2012 v celkové výši 215 000 000 Kč z titulu nerealizace zakázky, bylo provedeno z volných finančních zdrojů pracovního kapitálu žalobce, jehož součástí byly i finanční prostředky získané emisí dluhopisů.
14. K záležitosti úvěru ve výši 500 mil. Kč poskytnutého žalobci společností OJGAR s.r.o. v roce 2011 na základě Smlouvy o úvěru ze dne 12. 5. 2011, žalobce uvedl, že jej použil na financování svého pracovního kapitálu a v té souvislosti na úhradu obchodních dodavatelských závazků. K tomu žalobce uvedl, že ohledně potřeby zajištění financování provozního kapitálu žalobce lze konstatovat, že splacením provozního úvěru od společnosti OJGAR s.r.o. dne 3.7.2012 došlo ke změně financování pracovního kapitálu, kdy jeden cizí zdroj (úvěr od OJGAR s.r.o.) byl nahrazen jiným cizím zdrojem (dluhopisy), přičemž tento cizí zdroj financování byl objemově významnější (o 243 mil. Kč), s více jak dvojnásobnou dobou splatnosti a nezajištěný.
15. V průběhu daňového řízení žalobce vysvětlil a prokázal, že důvodem a účelem emise dluhopisů v roce 2012 byla potřeba navýšit pracovní kapitál žalobce s případnou možností zapojení prostředků získaných emisí dluhopisů i do investic do dlouhodobého hmotného majetku. V této souvislosti došlo ze strany žalobce s péčí řádného hospodáře rovněž k nahrazení jednoho cizího zdroje financování pracovního kapitálu (úvěr od OJGAR s.r.o.), jiným objemově významnějším cizím zdrojem s více jak dvojnásobnou dobou splatnosti (do 1.7.2032), tedy emisí dluhopisů KAVALIERGLASS 11,0/2032.
16. Korunové dluhopisy emitované v roce 2012 měly daňovou výhodu v podobě systému zaokrouhlení základu srážkové daně, který znamenal fakticky nulové daňové zatížení u úroků z těchto korunových dluhopisů, nicméně této „výhody“ využil i stát prostřednictvím emise státních korunových dluhopisů realizované Ministerstvem financí pro účely financování státního dluhu, a proto využití dané „výhody“ nelze přičítat k tíži daňového subjektu.
17. Tuto argumentaci žalobce uzavřel s tím, že prokázal a podrobně zdůvodnil v průběhu daňové kontroly a v následném odvolacím řízení ekonomické důvody emise dluhopisů KAVALIERGLASS 11,0/2032 a má za to, že správce daně a žalovaný svými domněnkami a fabulacemi ohledně neekonomičnosti provedených transakcí, účelovosti zálohy na nákup zboží a spojování emise dluhopisů s úhradou kupní ceny akcií Garage Development a.s., neprokázali, že při emisi předmětných dluhopisů došlo ke zneužití práva.

Shodu s prvopisem potvrzuje J V.

18. K záležitosti tvrzení zneužití práva žalobce uvedl, že podle aktuální judikatury české i evropské pro zneužití práva je třeba kumulativně splnit následující dvě podmínky:
- Hlavním cílem hospodářské činnosti je získání daňového zvýhodnění („Podmínka A“) a současně poskytnutí daňového zvýhodnění je v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou („Podmínka B“), přičemž je důkazním břemenem výhradně správce daně toto kumulativní naplnění obou podmínek jednoznačně prokázat. V daném případě správce daně/žalovaný zcela jednoznačně své důkazní břemeno neunesl, neboť jeho tvrzení a závěry jsou v rozporu s existujícími důkazními prostředky a faktickým stavem.
19. Pokud jde o podmínku A, tedy že hlavním cílem hospodářské činnosti je získání daňového zvýhodnění, ta nebyla v daném případě naplněna. Jak uvedeno výše, emise dluhopisů měla racionální ekonomický smysl, což žalobce prokázal relevantními důkazními prostředky. Žalovaný neprokázal naplnění Podmínky A pro své konstatování údajného zneužití práva. Nenaplnění Podmínky A ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu stačí pro závěr, že o zneužití práva se v tomto konkrétním případě nejedná.
20. Dále žalobce napadal argumentaci žalovaného k naplnění podmínek zneužití práva, když odmítl splnění jak objektivního, tak subjektivního kritéria zneužití práva, s tím, že žalovaný zneužití práva dokládá tvrzeními, která jsou buď nepravdivá, příp. zcela irelevantní pro posouzení naplnění podmínek zneužití práva.
21. Konečně žalobce zamítal, že i kdyby jeho jednání došlo ke zneužití práva (což popíral), nebyl by správce daně oprávněn nerespektovat platnou právní úpravu, kterou nesporně nelze považovat za jinou skutečnost, k níž je správce daně oprávněn nepřihlídnout.
22. Námitku s tímto obsahem uplatnil žalobce v odvolání, avšak žalovaný ji řádně nevypořádal. Pod bodem [142] napadeného rozhodnutí žalovaný pouze potvrdil závěry správce daně, aniž by jakkoliv reagoval na argumentaci žalobce ohledně jejich nezákonnosti.
23. Žalobce proto uzavřel s tím, že předloženými důkazními prostředky a svými vyjádřeními v rámci celého procesu dokazování dostatečně zdůvodnil a předloženými důkazními prostředky i jednoznačně prokázal ekonomickou podstatu a důvody emise dluhopisů KAVALIERSGLASS 11,0/2032; prokázal, že chování žalobce mělo ekonomický smysl, čímž nad rámec své důkazní povinnosti jednoznačně vyvrátil tvrzení správce daně/žalovaného, že hlavním důvodem realizace transakce nebylo získání daňové výhody; prokázal, že při stanovení srážkové daně z úroků z dluhopisů postupoval v souladu s platným ZDP, zejména pak v souladu s ustanovením § 36 odst. 3 ZDP a dle Přejícného ustanovení k čl. III bodu zákona č. 192/2012 Sb.
24. Navrhl proto, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství č.j. 39232/23/5200-10421-713255 ze dne 1. 12. 2023 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
25. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky odpovídají námitkám již obsaženým v odvolání žalobce, případně je rozvíjejí. Žalovaný se s nimi vypořádal již v napadeném rozhodnutí, ve kterém podal dostatečné zdůvodnění svých závěrů, a nadále setrvává na svém právním názoru a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž shrnul všechny relevantní skutečnosti.
26. Ohledně ekonomických důvodů emise dluhopisů žalovaný uvedl, že posouzením „ekonomické racionality“ transakcí spojených s „korunovými“ dluhopisy v souvislosti s

Shodu s prvopisem potvrzuje J V.

doměření DPPO za zdaňovací období 2013 se již zabíral v rozhodnutí ze dne 11. 5. 2023, č. j. 14905/23/5200-11434-707700, a dospěl k závěru, že byt došlo k naplnění formálních podmínek „daňové uznatelnosti“ nákladů (úroků z dluhopisů) podle § 24 odst. 1 ZDP, tyto byly vytvořeny pouze uměle a nerespektují skutečný smysl zákona. Hlavním (převažujícím) účelem zde bylo získání daňové výhody, které spočívá v zatížení žalobce úrokovými náklady vytvořením umělých podmínek pro její dosažení, a proto tyto operace představovaly zneužití práva.

27. Pokud jde o závěry ohledně zneužití práva, žalovaný odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu a konstatoval, že v jednání žalobce nebylo lze shledat jiný účel, než snahu o dosažení daňové výhody. Žalobci byl poskytnut dostatečný prostor objasnit tvrzení, že operace byly vedeny skutečnými ekonomickými důvody, ovšem ekonomické důvody transakcí se mu objasnit nepodařilo. Postup správce daně, který žalobci platebními výměry stanovil – i dodatečně – k přímé úhradě DPFO tak, jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí, byl souladný se zákonem a judikaturou SDEU i Nejvyššího správního soudu.
28. K námitce nezákonnosti daňové kontroly ze dne 7. 3. 2019 žalovaný uvedl, že při místním šetření dne 13. 9. 2017 byly pouze zodpovězeny dvě otázky správce daně. Kromě dokladů poskytnutých žalobcem dne 21. 9. 2017 správce daně žádné další doklady o emisi nepožadoval a až do zahájení daňové kontroly dne 7. 3. 2019 neproběhla „žádná interakce ve vztahu k žalobci“, ale pouze ve vztahu k třetím osobám. Rozhodná je však „komplexita a právní složitost zkoumané problematiky, a skutečnosti i úkony, které po zahájení daňové kontroly v podobě dokazování následovaly“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2022, č. j. 10 Afs 122/2022-36). Z písemností, které byly získány při místním šetření, však není „seznatelné“, jaké kroky předcházely emisi a následovaly po úpisu dluhopisů, neboť jen z nich nelze transakce věcně a časově související s emisí (s dopadem na stanovení daně) ve správné výši vyhodnotit. V průběhu inkriminovaného místního šetření nedošlo k hodnocení opatřených důkazů ani ke zjišťování (prověřování) správnosti daňové povinnosti. Správce daně tak nepřekročil při místním šetření meze vyhledávací činnosti (§ 78 daňového řádu), což nezaložilo nezákonnost daňové kontroly zahájené dne 7. 3. 2019.
29. S odkazem na to žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
30. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného replikou ze dne 9. 4. 2024, v níž nesouhlasil se závěry žalovaného ohledně tvrzené nezákonnosti daňové kontroly a setrval na svých skutkových i právních stanoviscích.

III.

Posouzení žaloby

31. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 soudního řádu správního), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.

32. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 soudního řádu správního bez nařízení jednání, když účastníci s takovým rozhodnutím věci souhlasili.
33. Žaloba není důvodná.
34. Z obsahu daňového spisu je zřejmé, že žalovaný svým napadeným rozhodnutím nevyhověl odvolání žalobce proti dvěma rozhodnutím odvoláním Specializovaného finančního úřadu, a to jmenovitě proti platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně č. j. 75748/22/4300-12711-109964 ze dne 02. 05. 2022, kterým byla stanovena k přímé úhradě daň za zdaňovací období roku 2018 ve výši 13 588 224 Kč, a dále proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně č. j. 75732/22/4300-12711-109964 ze dne 25. 04. 2022, kterým byla dodatečně stanovena k přímé úhradě daň za zdaňovací období roku 2019 ve výši 13 588 224 Kč a stanoveno penále ve výši 2 717 644 Kč.
35. Skutkový základ napadeného rozhodnutí je založen na tom, že žalobce dne 1. 7. 2012 emitoval 700 000 000 ks dluhopisů ve jmenovité hodnotě 1 Kč v listinné podobě zastoupené sběrným dluhopisem, ve formě na jméno, ISIN: CZ0003501983 s pevnou úrokovou sazbou 11 % p. a. a splatné k 31. 12. 2023. Vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2018 nebylo podáno. Vyúčtování daně za zdaňovací období 2019 žalobce podal, avšak úroky plynoucí z korunových dluhopisů nebyly v tomto podání zahrnuty.
36. Správce daně na základě skutečností zjištěných z jiných daňových řízení za zdaňovací období 2013 (daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 zahájena dne 7. 3. 2019 a ukončena dne 14. 6. 2021) a na základě součinnosti Komerční banky, a.s. vydal dne 6. 8. 2021 výzvu pro žalobce k podání řádného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2018 a současně výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení k této dani za zdaňovací období 2019, neboť předpokládal, že byly vyplaceny úroky z korunových dluhopisů podléhající této dani.
37. Žalobce dne 2. 9. 2021 podal řádné vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2018 a deklaroval svoji daňovou povinnost ve výši 0 Kč. Dodatečné daňové tvrzení za zdaňovací období 2019 neučinil, s tím, že není povinen podat dodatečné vyúčtování, jelikož povinnost srazit daň z příjmů z titulu vydaných dluhopisů mu nevznikla.
38. Správce daně zahájil dne 12. 10. 2021 u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2018 a 2019 v rozsahu prověření zdanění úroků z dluhopisů touto daní. Daňová kontrola byla ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly daňovému subjektu dne 12. 4. 2022. Jelikož byly předmětné dluhopisy vydány v roce 2012 a okolnosti jejich vydání byly předmětem i daňové kontroly daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2013, využil správce daně ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu jako důkazní prostředky podklady získané v rámci této daňové kontroly. Na základě výsledků provedených daňových kontrol pak jak platební výměr č. j. 75748/22/4300-12711-109964 ze dne 2. 5. 2022 za zdaňovací období 2018, kterým stanovil k přímé úhradě daň ve výši 13 588 224 Kč, tak dodatečný platební výměr č. j. 75732/22/4300-12711-109964 ze dne 25. 4. 2022 za zdaňovací období 2019, kterým

dodatečně stanovil k přímé úhradě daň ve výši 13 588 224 Kč a stanovil penále ve výši 2 717 644 Kč.

39. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
40. Žalobce v žalobě uplatnil námitky, které se svým obsahem – a v podstatné míře i textem – shodují s těmi, jimiž v odvolání brojil proti oběma rozhodnutím Specializovaného daňového úřadu.
41. K tomu soud uvádí, že obecně není vyloučeno, aby adresát rozhodnutí vydaného v daňovém řízení brojil proti němu týmiž námitkami, jaké uplatnil již v odvolání. Je však na místě, aby na to navázal žalobními tvrzeními o tom, proč tak činí – tedy například aby argumentoval tím, že jeho odvolací námitky nebyly vypořádány vůbec, nebo že byly vyřízeny nesrozumitelně a tudíž nepřezkoumatelně anebo že sice byly vypořádány v úplnosti a srozumitelně, leč věcně nesprávně.
42. V tomto směru však žaloba zůstala neúplná a městský soud se tak mohl věnovat žalobcem uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sám žalobce vznesl.
43. Soud proto především konstatoval, že napadené rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Ta by byla dána tehdy, pokud by z jeho odůvodnění nebylo seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.
44. K tomu soud uvádí, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný vypořádal všechny námitky, jež žalobce vznesl v odvolání, a současně že tak učinil přezkoumatelným způsobem, neboť s dostatečnými důvody a srozumitelně vyložil, jak ke svým závěrům dospěl.
45. Žalobní argumentace pak v podstatě spočívá v tvrzení, že žalovaný, resp. již před ním správce daně I. stupně nesprávně vyhodnotili zjištěné skutečnosti, protože podle mínění žalobce se události spjaté s emisí jeho korunových dluhopisů odehrály jinak, jmenovitě z jiných příčin a s jinými důsledky, než jak se domnívaly orgány daňové správy.
46. Soud se proto zaměřil na zkoumání, zda závěry žalovaného jsou založeny na zjištěných skutečnostech, zda nejsou v rozporu s platnou legislativou a zda byly koncipovány v souladu s pravidly logického rozvažování.
47. Zde městský soud konstatoval, že okolnostmi emise korunových dluhopisů žalobcem v roce 2012 a jejími důsledky se obsáhle zabýval ve svém rozsudku ze dne 26. 6. 2024, č.j. 8 Af 13/2023-76. Ve věci nyní projednávané pak soud neshledal důvod k tomu, aby se od závěrů koncipovaných v tomto rozsudku odchýlil.
48. Proto pokud jde o námitku nezákonnosti daňové kontroly, soud uvádí, že předmětem místního šetření, které bylo podle protokolu o ústním jednání ze dne 13. 9. 2017 konáno ve výrobním závodě žalobce, bylo zjištění údajů týkajících se emise dluhopisů v roce 2012 a s ní souvisejících skutečností rozhodných pro správné zjištění stanovení a placení daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012–2016, přičemž již před konáním samotného místního šetření správce daně zaslal žalobci e-mailem soupis podkladů požadovaných pro provedení místního šetření.

Shodu s prvopisem potvrzuje J V.

49. Následně soud v rozsudku č.j. 8 Af 13/2023-76 formuloval tyto závěry:

„75. Městský soud v souladu s vytýčenými principy zaměřil svou pozornost na to, zda správce daně v rámci místního šetření pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost daňově uznatelných nákladů uplatněných žalobcem. Z tohoto hlediska je nepodstatné, jak dlouho místní šetření probíhalo, či kolik podkladů si správce daně vyžádal – to je vždy závislé na konkrétních okolnostech případu. Je zřejmé, že pokud žalobce pod bodem 3.1. žaloby podrobně popisuje posílení pracovního kapitálu a financování provozních nákladů v porovnání se zahraničními společnostmi v oblasti specializovaného sklárství a uvádí, že výše realizovaných investic do dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v průběhu let 2012–2019 celkem dosáhly 527 224 tis. Kč, jednalo se o nemalý provoz, vyžadující ze strany správce daně obstarání značného množství podkladů v porovnání s menší firmou o několika zaměstnancích. Jinak řečeno, to, zda místní šetření překračuje zákonem vymezený rozsah a stává se nezákonným, nelze určit podle délky doby, jakou bylo místní šetření realizováno, ani podle množství zajištěných podkladů, ale vždy pouze s ohledem na to, zda správce daně toliko shromažďuje podklady k ověření daňových tvrzení daňového subjektu a nepřistoupí bezprostředně ke stanovení jeho daňové povinnosti.

76. Z obsahu správního spisu soud dále ověřil, že dne 7. 3. 2019 byla se žalobcem zahájena daňová kontrola, přičemž správce daně ve vztahu k žalobci vydal celkem dvě výzvy k prokázání skutečností (č.j.1674351/19/2811–00560–607757, ze dne 12. 11. 2019 a č.j. 1506326/20/2811–00560-607757 ze dne 1. 9. 2020), které se týkaly dalších sporných bodů daňové povinnosti žalobce, nikoliv přímo emise dluhopisů.

77. Městský soud v Praze v daném případě dospěl k závěru, že se o nezákonnou opakovanou daňovou kontrolu nejedná. Je pravdou, že mezi místním šetřením a zahájením daňové kontroly uplynul delší časový úsek, avšak plynutí času má význam pouze z hlediska možné prekluze daňové povinnosti žalobce. Skutečnost, že správce daně získané poklady vyhodnocoval delší dobu, sama o sobě neodůvodňuje závěr o nezákonnosti daňové kontroly. Rovněž městský soud neshledal, že by šlo o daňovou kontrolu prováděnou v rozporu správní úpravou opakovaně. Nelze přesvědčit námitce žalobce, že místní šetření bylo excesivní a nezákonným způsobem zasáhlo do práv žalobce jako daňového subjektu. Jak soud již shora vysvětlil a jak vyplývá z citované judikatury, místní šetření je úkonem správce daně, který se soustředí na zjištění konkrétních skutečností, které případně po jejich vyhodnocení mohou vést k zahájení daňové kontroly a vyměření daně.“

50. Jak městský soud uvedl výše, ve věci nyní projednávané neshledal důvod k tomu, aby se od závěrů koncipovaných v tomto rozsudku odchýlil, a proto i zde uzavírá s tím, že neshledal, že by realizací místního šetření bylo nezákonným způsobem zasázeno do práv žalobce a že by tedy vydané rozhodnutí bylo v důsledku toho nezákonné.
51. Hlavními žalobními námitkami ohledně hodnocení emise dluhopisů a zneužití práva se pak městský soud zabýval bodech 88. až 110. rozsudku č.j. 8 Af 13/2023-76.
52. Pokud jde proto o otázku rozložení důkazního břemene, soud i nyní konstatuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků

Shodu s prvopisem potvrzuje J V.

uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 176/2016-36.). Je to tedy žalobce, jehož tíží břemeno tvrzení a důkazní břemeno k naplnění § 24 odst. 1 ZDP.

53. I v nyní posuzované věci se jedná především o posouzení, zda správní orgány postupovaly správně, když ve vynaložení nákladů na úroky z dluhopisů emitovaných v roce 2012 žalobcem, spatřovaly zneužití práva s ohledem na další související okolnosti.
54. Žalovaný se s rozbořem ekonomické odůvodněnosti emise korunových dluhopisů podrobně zabýval v bodech 55. až 70. napadeného rozhodnutí, a soud se s těmito úvahami a zejména závěry žalovaného zcela ztotožňuje. Žalovaný dostatečně srozumitelně a s odkazem na konkrétní skutková zjištění vyložil, proč má za to, že emise dluhopisů v takto nastavené transakci postrádá ekonomický smysl a účel. Soud na tyto závěry žalovaného v úplnosti odkazuje, maje za to, že není zkrácením práva žalobce, pokud tam, kde se soud se závěry správních orgánů shodne, na tyto odkáže, případně je zopakuje. Úkolem soudu není alternativně a originálně vyjádřit závěry, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014-88), resp. není povinen vše znovu převyprávět „vlastními slovy“ (např. nález Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20).
55. Dále se městský soud zabýval otázkou zneužití práva, jak ji vypořádal žalovaný.
56. I v této záležitosti nezbyvá soudu, než odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí, jmenovitě na jeho body 72. až 117., kde se žalovaný velmi obsáhle a srozumitelně s touto věcí vypořádal. Městský soud se s argumentací žalovaného v úplnosti ztotožnil a neshledal důvod k tomu, aby závěry tam koncipované převyprávěl vlastními slovy.
57. V úplnosti proto na tuto část odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazuje, a k oběma žalobním námitkám pouze doplňuje, že za podstatnou pokládá skutečnost, že zjištěné transakce – emise dluhopisů, jejich odkup a převod akcií společnosti Garage Development – se uskutečnily mezi provázanými osobami, kdy tyto společnosti tvořily skupinu ovládanou jedinou fyzickou osobou – panem O. M..
58. Klíčové je rovněž nenaplnění účelu emise – žalobce tvrdí, že smyslem emise bylo získání externích finančních prostředků za účelem financování provozu, avšak těmito prostředky byl nakonec financován odkup akcií. Ve skutečnosti došlo k přesunu peněz mezi členy skupiny, aniž by fakticky byl získán externí kapitál pro kteroukoli z nich. Městský soud má proto za to, že právě v tom spočívá zjištění objektivních okolností transakcí svědčících o naplnění objektivního prvku testu, jak má na mysli Nejvyšší správní soud.
59. Městský soud v Praze tedy uzavírá s tím, že se ztotožnil s argumentací žalovaného, že ze všech zjištěných okolností není zřejmá ekonomická podstata popsanych transakcí a přínos emise dluhopisů pro žalobce. Pokud je transakce s dluhopisy posouzena jako účelová nebo

Shodu s prvopisem potvrzuje J V.

umělá, jejímž hlavním cílem je získání daňového zvýhodnění, úroky z takových dluhopisů nemohou být uznány jako daňově uznatelné náklady. To vychází z principu „substance over form“ a současně, pokud jsou dluhopisy vydány nebo drženy za účelem zneužití daňových výhod, může finanční úřad rozhodnout, že úroky z těchto dluhopisů nejsou daňově uznatelné. Typicky se jedná o situace, kdy jsou dluhopisy vydány spojenými osobami v rámci daňového plánování, které nemá jiný ekonomický účel než snížení daňového základu. V posuzované věci z výše uvedených okolností vyplývá, že transakce související s předmětnou emisí dluhopisů neměly samy o sobě ekonomický smysl a jejich hlavním smyslem a účelem bylo získání daňové výhody v podobě snížení daňové povinnosti žalobce prostřednictvím uplatnění úroků z dluhopisů jakožto nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jednalo se tudíž o zneužití práva, jemuž není možné přiznat ochranu.

60. Žalobce neunesl důkazní břemeno k prokázání naplnění podmínek § 24 zákona o dani z příjmů – tedy daňové uznatelnosti úroků emitovaných dluhopisů. V kontextu jednání skupiny společností ovládaných panem O. M. nebyl prokázán ekonomický smysl transakce, neboť finanční prostředky nebyly získány z vnějšku jako externí kapitál, ale byly uhrazeny propojenou osobou. Nebyly fakticky využity na sklářskou výrobu, ale k nákupu akcií další propojené společnosti (Garage Development), přičemž za účelem zajištění prostředků na úhradu emisního kurzu byla vystavena proforma faktura na další propojenou společnost (OJGAR). Tedy lze dovodit i existenci subjektivního prvku – záměru žalobce získat neoprávněnou daňovou úlevu.
61. Městský soud uzavírá, že v projednávané věci žalobce i správce daně daní unesli důkazní břemeno ohledně tvrzeného zneužití práva. Vynaložené náklady na úroky z dluhopisů neměly ekonomický důvod, jejich cílem bylo dosáhnout nižšího základu daně, a tedy nižší daňové povinnosti žalobce.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

62. S ohledem na shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního.
63. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 soudního řádu správního, když žalobce úspěch ve věci neměl, a žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, žádné náklady spojené nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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 8. ledna 2025

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu