



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **SAMARINDA SE**, Křížová 1018/6, Praha 5, zastoupena advokátem Mgr. Karlem Nejtkem, Pujmanové 1753/10a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 1. 2024, čj. 45/24/5200-10421-713026, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2024, čj. 17 Af 3/2024-67,

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 d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 1. 2024 zamítl odvolání žalobkyně, které podala proti platebním výměrům vydaným Specializovaným finančním úřadem dne 23. 9. 2022. Správce daně jimi žalobkyni stanovil přímou úhradu daně z příjmů fyzických osob (DPFO) vybíranou srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2018 a 2019 z vyplacených úroků z korunových dluhopisů, které žalobkyně emitovala v roce 2012. Přímá úhrada daně byla stanovena ve výši 20 721 176 Kč za zdaňovací období roku 2018 a 20 265 884 Kč za zdaňovací období roku 2019.

[2] Žalobkyně se bránila proti uvedenému rozhodnutí žalobou, kterou Městský soud v Praze zamítl.

2. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) nyní brojí proti rozsudku městského soudu kasační stížností. **Stěžovatelka** trvá na tom, že i kdyby se dopustila zneužití práva, neopravňovalo by to správce daně k tomu, aby nerespektoval platnou právní úpravu. Stěžovatelka již v žalobě odkázala na § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a nález Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07. Správce daně podle nich může v případě zneužití práva odhlédnout od právního jednání nebo jiné skutečnosti, nikoli však právního ustanovení. To totiž nelze považovat za jinou skutečnost, jejíž převažujícím účelem bylo získání daňové výhody v rozporu se smyslem daňových předpisů a k níž je správce daně oprávněn nepřihlížet.

[4] Stěžovatelka nesouhlasí se závěry městského soudu v bodech 21-22 napadeného rozsudku. Tvrdí, že na ni bezpochyby dopadá druhá, specifická, varianta zdanění úroků z dluhopisů, neboť se v jejím případě prokazatelně jednalo o korunové dluhopisy emitované před 1. 1. 2013. Byly proto naplněny podmínky pro použití čl. IV bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. Finanční orgány nikdy nezpochybnily, že tyto podmínky byly splněny. Tvrdily, že z důvodu zneužití práva odňaly stěžovateli nárok na postup podle zákona č. 192/2012 Sb., resp. podle § 36 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) ve znění účinném do 31. 12. 2012. Městský soud přisvědčil jejich závěrům, čímž fakticky potvrdil, že finanční orgány mohly odmítnout platnou právní úpravu.

[5] Městský soud nijak nevypořádal stěžovatelčinu námitku, že z důvodu tvrzeného zneužití práva nelze odhlédnout od platné právní úpravy. Finanční orgány měly postupovat tak, jako by k těmto transakcím vůbec nedošlo. Stěžovatelka zdůraznila, že žádnou daňovou výhodu nezískala. Městský soud nedostatečně osvětlil své závěry.

[6] Dále stěžovatelka namítla, že ji finanční orgány potrestaly dvakrát. Městský soud se k této námitce nevyjádřil. Odkaz na rozsudek NSS čj. 5 Afs 28/2013-36 zde není relevantní.

[7] **Žalovaný** se **ve vyjádření** ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry v napadeném rozsudku. Současně odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě, kde se vypořádal se shodnými námitkami. Podle žalovaného netrpí napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Městský soud vypořádal námitky týkající se nepoužití platné právní úpravy v bodech 20-22. Pro uplatnění § 36 odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012 nebyly splněny materiální podmínky.

[8] Žalovaný je přesvědčen, že městský soud správně vycházel ze závěrů správních soudů vydaných ve věci stěžovatelky. Jednalo se o stejné ekonomické operace jako v nyní posuzované věci. Žalovaný uvedl, že zneužití práva se projevilo jak u daňové povinnosti stěžovatelky, tak u daňové povinnosti Otakara Moťky. Plátcem DPFO z vyplacených úroků byla stěžovatelka, Otakar Moťka byl v roli poplatníka. Majetková odpovědnost za řádné sražení a odvedení daně stíhá primárně jejího plátce, nikoli poplatníka. Současně s ohledem na propojenost stěžovatelky a Otakara Moťky není možné získání daňové výhody posuzovat izolovaně.

pokračování

[9] Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou o dvojím trestání. Stěžovatelka posuzovaná emise dluhopisů využila k uplatnění dvou samostatných daňových zvýhodnění – uplatnění úrokových nákladů a využití nulového zdanění úrokových příjmů. Jedná se o odlišné otázky, které je nutné posuzovat odděleně. Tvrzení městského soudu, že s ohledem na skutečnost, že stanovení daně není sankcí, a proto se neužijí pravidla pro ukládání sankcí v oblasti správního trestání, je konstatování nad rámec věci.

[10] Dále žalovaný vysvětlil, že zaokrouhlovací pravidlo v § 36 odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012 přímo navazuje na hlavní účel zákonné možnosti emitovat korunové dluhopisy. Tím je zisk externího financování pro podnikání daňového subjektu. Právě tomuto finančnímu nástroji byla přiznána daňová výhoda v podobě nulové DPFO. Tuto podmínku stěžovatelka nesplnila.

[11] **Stěžovatelka v replice** zopakovala, že podstata její kasační argumentace spočívá v tom, že i kdyby se svým jednáním dopustila zneužití práva, neopravňuje to správce daně odhlédnout od platné právní úpravy (tj. dotyčného přechodného ustanovení).

3. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost **není** důvodná.

[13] NSS pro přehlednost zopakuje skutkové okolnosti věci shrnuté městským soudem v bodech 1-3 napadeného rozsudku.

[14] Stěžovatelka jakožto „ready-made“ společnost vznikla zápisem do obchodního rejstříku 24. 8. 2012. Dne 19. 12. 2012 emitovala korunové dluhopisy v celkové hodnotě jedné miliardy Kč s pevným úrokovým výnosem 12,00 % p. a. a splatností v roce 2032. Dluhopisy nebyly určeny k obchodování ani veřejné nabídce. Dne 26. 9. 2013 se Otakar Mořka stal jediným akcionářem stěžovatelky. Dne 1. 10. 2013 byla do obchodního rejstříku zapsána společnost REALTORIA, s. r. o. (dále jen „Realtoria“), která vznikla v důsledku rozdělení odštěpením části jmění několika společností ovládaných Otakarem Mořkou (KAVALIERGLASS, a. s., OJGAR, s. r. o., OMGD, s. r. o., DST – KOVO, a. s.). Ten se stal jejím jednatelem i společníkem s obchodním podílem 99,03 %. Tento obchodní podíl byl dne 7. 10. 2013 rozdělen a převeden částečně na stěžovatelku (49,52 %) a částečně na společnost SERICEA SE (49,51 %), vlastněnou rovněž Otakarem Mořkou. Kupní cena obchodního podílu převáděného na stěžovatelku byla stanovena znaleckým posudkem na 1 236 955 000 Kč. Téhož dne (7. 10. 2013) Realtoria změnila formu na komanditní společnost, načež se stěžovatelka stala jednou z jejích komplementárek. Dne 26. 10. 2013 byly všechny dluhopisy emitované stěžovatelkou upsány Otakaru Mořkovi, který téhož dne rozhodl o poskytnutí dobrovolného příplatku do stěžovatelčiných ostatních kapitálových fondů ve výši 236 955 000 Kč. Stejného dne došlo k započtení pohledávek stěžovatelky na úhradu ceny za převod dluhopisů a příplatku akcionáře vůči Otakaru Mořkovi oproti pohledávce Otakara Mořky na úhradu kupní ceny za převod podílu v Realtorii vůči stěžovateli.

[15] Finanční orgány uzavřely, že se stěžovatelka pokusila účelovými ekonomickými operacemi dosáhnout nulové výše daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob, která zatěžovala úroky plynoucí Otakaru Mořkovi. Stěžovatelka

postupovala pouze formálně podle ZDP. Popsané ekonomické operace vzájemně propojených osob neměly ekonomické opodstatnění, nýbrž byly Otakarem Mořkou nastoleny uměle s cílem získat daňové zvýhodnění v podobě nezdaněného příjmu představujícího úroky z korunových dluhopisů.

[16] Městský soud se ztotožnil se závěry finančních orgánů. Nejdříve odkázal na řadu rozsudků správních soudů, v nichž se posuzovaly obdobné otázky taktéž týkající se právě řešených ekonomických operací stěžovatelky. Žaloby, případně kasační stížnosti stěžovatelky byly vždy zamítnuty. Městský soud neshledal důvod, aby se odchýlil od dřívější judikatury. V bodě 19 svého rozsudku shrnul, že se ve věci jednalo pouze o převody prostředků mezi propojenými osobami, čímž *„bylo splněno jak objektivní kritérium (výsledkem popsanych ekonomických operací nebylo získání dodatečného kapitálu), tak subjektivní kritérium zneužití práva (žalobkyní provedené ekonomické operace byly učiněny pouze uměle v zájmu dosažení daňového zvýhodnění)“*.

[17] Stěžovatelka na několika místech své kasační argumentace namítla, že se městský soud nevyjádřil k některým námitkám, což implikuje nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. NSS uvádí, že v napadeném rozsudku neshledává vadu nepřezkoumatelnosti. Z rozsudku je zřejmé, jak se městský soud vypořádal s jednotlivými námitkami stěžovatelky. Jeho zdůvodnění je logické a srozumitelné. Konkrétně námitku týkající se neakceptování platné právní úpravy městský soud vypořádal v bodech 21-22. NSS se i k těmto tvrzením stěžovatelky blíže vyjádří v posouzení důvodnosti jednotlivých kasačních námitek.

3.1 Postup správce daně podle § 8 odst. 4 daňového řádu

[18] Stěžovatelka ve svých kasačních námitkách nebrojí proti tvrzení městského soudu, že se svými ekonomickými machinacemi dopustila zneužití práva (pouze uvádí, že s tímto závěrem nadále nesouhlasí). Tento závěr totiž NSS již potvrdil. Brání se především proti postupu finančních orgánů, jenž podle ní byl v rozporu s § 8 odst. 4 daňového řádu.

[19] Podle § 8 odst. 4 daňového řádu *se při správě daní nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu*.

[20] Stěžovatelka s ohledem na citované ustanovení uvedla, že v důsledku zneužití práva správce daně nemá přihlížet k těm transakcím (slovy zákona *„právnímu jednání a jiným skutečnostem“*), jejichž převažujícím účelem bylo získání daňového zvýhodnění. V nynějším případě však správce daně postupoval tak, že po tvrzeném zjištění o zneužití práva odhlédl od platné právní úpravy. Tou má stěžovatelka na mysli čl. IV bod 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. ve spojení s § 36 odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012.

[21] Městský soud k této námitce v bodě 22 svého rozsudku uvedl, že v případě posuzované emise dluhopisů byly v té době možné dvě varianty zdanění. Za výchozí situace se jednalo o dluhopisy, ze kterých úroky podléhaly 15% srážkové dani z příjmu (tyto dluhopisy žalovaný označil jako *„běžné dluhopisy“*), přičemž za specifické situace bylo podle 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.

pokračování

[22] Stěžovatelka je zjevně přesvědčena, že její případ spadá do druhé z uvedených skupin. Jak však zdůraznil městský soud (a NSS s jeho závěrem souhlasí), smysl a účel výše uvedených ustanovení zákona byly daňová podpora investic a podnikání, tj. podpora získávání cizího kapitálu pro podnikatelské účely. Emise dluhopisů učiněná stěžovatelkou v roce 2012 sice formálně vyhověla textu zákona, ovšem zřetelně u ní absentoval smysl a účel daňového zvýhodnění, jelikož tato emise dluhopisů a napojené ekonomické operace byly učiněny pouze uměle a bez dalšího ekonomického důvodu, tedy krom dosažení daňového zvýhodnění. Správce daně proto podrobil úrokové výnosy z dluhopisů emitovaných stěžovatelkou právnímu režimu platnému u úrokových výnosů z tzv. běžných dluhopisů standardně podrobených srážkové dani podle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP. To představovalo běžné konání v rámci interpretace práva, a nikoli postup vybočující z mezí zákona. Jinými slovy, jednání, jehož se stěžovatelka 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.

[23] Hlavní otázkou nynějšího řízení tedy je, zda finanční orgány postupovaly správně, jestliže v důsledku zjištěného zneužití práva neuplatnily čl. IV bod 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. ve spojení s § 36 odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012, ale podrobily úrokové výnosy z emitovaných dluhopisů srážkové dani podle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP.

[24] Podle § 36 odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012 platí, že *se základ daně stanoví samostatně za jednotlivé cenné papíry, a to i v případě držby cenných papírů stejného druhu od jednoho emitenta. Základ daně se nesnižuje o nezdanitelnou část základu daně (§ 15) a zaokrouhluje se na celé koruny dolů, (...). Daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou se zaokrouhluje na celé koruny dolů.*

[25] Podle čl. IV bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. *se pro úrokový příjem z dluhopisu emitovaného přede dnem nabytí účinnosti čl. III bodu 6 tohoto zákona použije ustanovení § 36 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. III bodu 6 tohoto zákona.*

[26] Čl. III bod 6 zákona č. 192/2012 Sb. nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2013. Podle něj se v § 36 odst. 3 za větu šestou vkládá věta: *„U příjmů uvedených v odstavci 2 písm. a) nebo m) s výjimkou dividendového příjmu se základ daně a sražená daň nezaokrouhluje a celková částka daně sražená plátcem z jednotlivého druhu příjmu se zaokrouhluje na celé koruny dolů.“*

[27] Podle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012 platí, že *zvláštní sazba daně z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky pro poplatníky uvedené v § 2 a 17, pokud není v odstavci 1 stanoveno jinak, činí 15 %, a to mimo jiné též z úrokového příjmu z dluhopisu.*

[28] Jak vysvětlil žalovaný ve svém rozhodnutí (bod 18), korunový dluhopis byl emitován zpravidla v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 v takové jmenovité hodnotě, aby při použití § 36 odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012 a čl. IV bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. po zaokrouhlení základu daně a daně činila srážková daň 0 Kč. Základ daně se totiž stanovil samostatně za každý jednotlivý dluhopis a zaokrouhloval se na

celé koruny dolů a sražená daň se rovněž zaokrouhlovala na celé koruny dolů (nulová daň se tak uplatnila pro celou emisi).

[29] Finanční orgány i městský soud shodně tvrdí, že ve věci byly sice splněny formální podmínky pro postup podle § 36 odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012, stěžovatelka však nesplnila podmínky materiální. Splnění podmínek formálních bylo navozeno pouze uměle s cílem získat daňové zvýhodnění, aniž by byl naplněn smysl zákona. Smyslem emise korunových dluhopisů umožněné zákonem a s ní související výhoda v podobě tzv. nulové daně z příjmu z dluhopisových úroků bylo získání externího financování pro podnikání daňového subjektu. V nynější věci však stěžovatelka cílila pouze na získání daňového zvýhodnění, a to zvýšení nákladů v podobě vyplacených úroků na straně stěžovatelky a eliminaci daňové povinnosti v podobě nezdanění výnosů z držby dluhopisů na straně Otakara Moťky, jenž byl tehdy jediným akcionářem stěžovatelky a současně jejím statutárním orgánem.

[30] Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatelka v kasační stížnosti nebrojí proti závěru, že se dopustila zneužití práva. Tento závěr již byl přímo v jejím případě potvrzen předešlou judikaturou NSS (ve vztahu k doměření daně z příjmů právnických osob viz sp. zn. 2 Afs 167/2022, 2 Afs 289/2022 a 4 Afs 412/2023). NSS proto i v nyní posuzované věci vychází z toho, že v případě stěžovatelky bylo splněno objektivní i subjektivní kritérium zneužití práva (srov. judikaturu shrnutou např. v bodě 12 rozsudku NSS ze dne 16. 2. 2024, čj. 2 Afs 289/2022-75).

[31] Stěžovatelka má pravdu, že v době podání kasační stížnosti se NSS zatím přímo v jejích věcech nezabýval přezkumem daně z příjmů fyzických osob, která byla stanovena v závislosti na zneužití práva v souvislosti s emisí korunových dluhopisů. Ke dni vydání tohoto rozsudku to již neplatí. Dne 17. 2. 2025 totiž rozsudkem čj. 4 Afs 390/2023-40 rozhodl o prakticky shodných kasačních námitkách, odlišujících se pouze tím, že se vztahovaly ke zdaňovacímu období let 2015 až 2017 (zde NSS posuzuje období 2018 a 2019). Současně NSS dodává, že týmiž skutkovými okolnostmi se zabýval i v řadě svých předchozích rozsudků, např. rozsudek ze dne 30. 9. 2022, čj. 1 Afs 103/2022-36, ze dne 29. 6. 2023, čj. 4 Afs 197/2022-117, či ze dne 9. 8. 2023, čj. 4 Afs 231/2022-40). Ve všech těchto případech bylo zjištěno zneužití práva související s emisí korunových dluhopisů a následně doměřena daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně. NSS proto ze závěrů těchto rozsudků vychází i v nynější věci. Pouze pro úplnost však dodává, že pro posouzení této věci je možné vyjít též z předchozích rozsudků ve věci stěžovatelky týkajících se doměření daně z příjmů právnických osob, neboť v obou případech se jednalo o stejnou emisi korunových dluhopisů a stejné umělé přeskupení majetku uvnitř skupiny subjektů ovládaných Otakarem Moťkou, které měly této osobě v konečném důsledku přinést dvojí neoprávněnou daňovou výhodu (srov. 4 Afs 390/2023-40, bod 52).

[32] Jak vyplývá z citovaných rozsudků, smyslem zákonné možnosti emise dluhopisů a související daňové výhody spočívající v nulové dani z příjmů z dluhopisových úroků je získat financování pro podnikání z externího zdroje, tedy získat dodatečný kapitál. Pokud je tento účel naplněn, jsou dluhopisy prostředkem nezdaněných úrokových příjmů pro jejich upisovatele. Emise korunových dluhopisů představuje legitimní nástroj financování aktivit daňového subjektu. Jeho uplatnění je však limitováno korektivem zákazu zneužití práva.

pokračování

Pokud tedy emise dluhopisů postrádala ekonomický smysl, a byla tak provedena účelově pouze s cílem využít podmínek zaokrouhlení daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, nebyl naplněn účel předpokládaný právními předpisy. Zaokrouhlovací pravidlo podle § 36 odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012 a s ním související daňová výhoda v podobě nulové daně z příjmů byly přímo podmíněny naplněním účelu emise dluhopisů (4 Afs 231/2022-40, bod 56). Ani formální splnění příslušných podmínek ještě automaticky nezakládá nárok na osvobození od daně, pokud splnění podmínek bylo dosaženo postupem zjevně se přičítícím účelu daného ustanovení (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, čj. 6 Afs 376/2018-46, bod 36). S ohledem na korektiv zákazu zneužití práva proto nelze přiznat ochranu jednání spočívající pouze v uměle nastolených podmínkách, kterým došlo k formálnímu naplnění zákonných ustanovení, mezi něž je nutno zařadit rovněž § 36 odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012 a související výpočet nulové daně (4 Afs 231/2022-40, bod 57).

[33] To, že dluhopisy byly emitovány a upsány formálně v souladu se zákonem, tedy na posouzení věci nic nemění. Součástí právního řádu, který musí každý respektovat, není jen textové znění zákonů. Jak vyplývá z výše uvedené judikatury, NSS opakovaně dovodil, že stanovit daň v důsledku zneužití práva lze i v souvislosti s daní z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, a to i přímo ve vztahu k doměření daně z úroků z korunových dluhopisů emitovaných v druhé polovině roku 2012. Podstatou zneužití daně je totiž právě situace, kdy daňový subjekt formálně splní zákonem stanovené podmínky pro získání daňového zvýhodnění, za tím účelem však uměle vytvoří podmínky nenaplnující smysl a účel zákona (4 Afs 231/2022-40, bod 35).

[34] Veškeré jednání stěžovatelky související s emisí korunových dluhopisů a jejich následným úpisem Otakaru Mořkovi směřovalo ke zjednání dvojí neoprávněné daňové výhody, přičemž jednou z těchto výhod bylo zajistit Otakaru Mořkovi nezdaněný příjem ve formě vyplacených úroků z dluhopisů. Jelikož stěžovatelka je v tomto případě plátcem daně, stíhala ji povinnost řádně odvést sraženou daň. Neučinila-li tak, byla jí daň doměřena (srov. 4 Afs 390/2023-40, bod 55). Z napadeného rozsudku je přitom dostatečně zjevné, v čem konkrétně spočívalo zneužívající jednání stěžovatelky (např. body 2, 3, 19 či 20).

[35] Současně je ve věci zřejmé též to, jaký má zneužití práva důsledek na daňové povinnosti stěžovatelky v případě nyní posuzované daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Důsledek je ten, že jí nebylo možné přiznat daňovou výhodu v podobě nezdaněného příjmu plynoucího z vydaných korunových dluhopisů, a to využitím zaokrouhlení srážkové daně podle § 36 odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012. Stěžovatelka nemá pravdu, že by finanční orgány nebo městský soud nepřipustně odhlédly od platné právní úpravy. Ve věci byl totiž použit korektiv zákazu zneužití práva, který je nepochybně součástí „platné právní úpravy“. Výsledkem aplikace tohoto korektivu je, že se na příjmy vyplacené stěžovatelkou Otakaru Mořkovi z titulu úroků z korunových dluhopisů nepoužije výpočet nulové daně podle uvedeného ustanovení (shodně 4 Afs 390/2023-40, bod 58).

3.2 Trest dvojího vyměření daně

[36] Závěrem stěžovatelka zopakovala žalobní námitku, že ji správce daně potrestal z důvodu zneužití práva dvakrát – jednak neuznáním úrokových nákladů jako daňově

účinných nákladů, jednak doměřením daně z příjmů fyzických osob. Podle stěžovatelky se městský soud k této námitce nevyjádřil. Rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2014, čj. 5 Afs 28/2013-36, č. 3052/2014 Sb. NSS, na její situaci nedopadá.

[37] Městský soud v bodě 23 uvedl, že vzhledem k předchozím závěrům (viz shrnutí v bodech [21] a [22] výše) nelze stěžovatelce přisvědčit v názoru o dvojím trestání. Současně s odkazem na rozsudek 5 Afs 28/2013-36 vysvětlil, že stanovení daně není sankcí, a proto zde nelze použít pravidla pro ukládání sankcí v oblasti správního trestání.

[38] Není tedy pravda, že se městský soud k otázce dvojího trestání nijak nevyjádřil. Jak NSS zmínil výše, posuzovaná emise dluhopisů sloužila k uplatnění dvou samostatných daňových zvýhodnění (uplatnění daňově účinných nákladů a využití nulového zdanění úrokových příjmů). Úrokové náklady a srážková daň z úroků jsou však samostatnými otázkami, a proto se posuzují odděleně. Proto bylo možné stěžovatelce doměřit daň z příjmů fyzických osob z důvodu zneužití práva v souvislosti s emisí korunových dluhopisů a současně ze shodného důvodu též doměřit daň z příjmů právnických osob (srov. 4 Afs 390/2023-40, závěr bodu 61). Ve shodě s vyjádřením žalovaného považuje NSS argumentaci městského soudu ohledně použití pravidel správního trestání za nadbytečnou. To však nic nemění na celkové správnosti jeho závěrů v napadeném rozsudku.

4. Závěr a náklady řízení

[39] NSS pro všechny shora uvedené důvody zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v řízení náklady vymykající se z jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. února 2025

Ondřej Mrákota
předseda senátu