



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **KAVALIERGLASS, a.s.**, se sídlem Křížová 1018/6, Praha 5 – Smíchov, IČ: 474 68 815, zastoupen daňově poradenskou společností GT TAX a.s., se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4 – Nusle, IČ: 264 20 473, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2023, č.j. 14905/23/5200-11434-707700,

takto:

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

Odůvodnění:

- [1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2023, č.j. 14905/23/5200-11434-707700 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Specializovaným finančním úřadem ze dne 28. 6. 2021, č.j. 104353/21/4200-11771-204179 (dále též „dodatečný platební výměr“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2023 ve výši 9.487.460 Kč; dále byla dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 90.493.869 Kč a současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně, a to ve výši 1.879.492 Kč, a z doměřené daňové ztráty, a to ve výši 904.938 Kč.
- [2] Žalobce v podané žalobě uplatnil 4 okruhy žalobních námitek. V prvním okruhu nazvaném „Úrokové náklady“ žalobce vyslovil nesouhlas se závěrem žalovaného, že převažujícím

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

účelem transakcí spojených s emisí „korunových“ dluhopisů v roce 2012 bylo získání daňové výhody v rozporu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a že se jedná o jednání vykazující znaky zneužití práva. Namítl, že zákaz zneužití práva je prostředek *ultima ratio*, a proto musí být uplatňován restriktivně. Dle žalobce daňové orgány neprokázaly naplnění objektivní i subjektivní složky zneužití práva, když je jen a pouze na těchto orgánech, aby prokázaly, že hlavním účelem jednání je získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu se smyslem a účelem konkrétního právního předpisu. Žalobce uvedl, že v průběhu daňové kontroly a následného odvolacího řízení dostatečně a jednoznačně prokázal a zdůvodnil ekonomické důvody emise dluhopisů; prokázal, že jeho chování mělo ekonomický smysl; zdůvodnil a prokázal, že hlavním důvodem realizace transakce nebylo získání daňové výhody a prokázal, že úroky z dluhopisů jsou v daném případě daňově uznatelné náklady ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

- [3] Dále žalobce v tomto bodu namítal nezákonnost opakované daňové kontroly v rozsahu ověření daňové uznatelnosti úroků z dluhopisů. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č.j. 7 Afs 390/2019 ohledně vztahu místního šetření a daňové kontroly s tím, že rozsah provedeného místního šetření (viz protokol č.j. 1539815/17/2804-60562-607570) překročil meze vyhledávací činnosti a místního šetření, a nejednalo se o „mapování terénu“, ale ve své podstatě o zjišťování a ověřování daňové uznatelnosti úroků z dluhopisů. Nadto správce daně získané podklady z místního šetření hodnotil po dobu téměř 1,5 roku a i v předmětu místního šetření je uvedeno, že se jednalo o zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti. Dále uvedl, že z protokolu vyplývá, že správce daně si vyžádal od žalobce značné množství podkladů týkajících se emise dluhopisů, a že není pravda, že správce daně neprověřoval správnost stanovení daňové povinnosti, např. účel emise (srov. požadavek správce daně na vysvětlení emise dluhopisů).
- [4] V tomto bodu dále namítal nepřezkoumatelnost a vnitřní rozpornost závěrů žalovaného. Namítal, že žalovaný na jednu stranu musí akceptovat, že emise byla plně splacena, neboť se jedná o nezpochybnitelnou realitu, přesto ale za takové situace tvrdil, že žalobce žádné použitelné cizí zdroje nezískal. K tvrzení žalovaného, že vynaložené náklady nebyly vůbec schopny vést k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, žalobce namítl, že pokud by toto tvrzení bylo pravdivé, tak by ani nebyly formálně splněny podmínky dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a bylo by tak zcela irelevantní řešit zneužití práva.
- [5] Žalobce dále v tomto žalobním bodu obsáhle popsal (srov. str. 8 až 20 žaloby) ekonomické důvody emise dluhopisů. Předně odkázal na rozsudek NSS ze dne 14. 9. 2008, č.j. 7 Afs 54/2006. Podotkl, že jeho vyjádření ve věci důvodu emise dluhopisů jsou od zahájení daňové kontroly 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 dluhopisů došlo zejména k posílení pracovního kapitálu žalobce a financování provozních nákladů žalobce v širším kontextu, tzn. i příp. možnost využití volných prostředků provozního cash flow pro účely financování nákupu investice, což žalobce v průběhu daňové kontroly doložil hodnotami nárůstu investic do dlouhodobého majetku v letech 2012 – 2019. Finanční prostředky v důsledku upsáním dluhopisů KAVALIERSGLASS 11,0/2032 v celkové výši 700.000.000 Kč byly připsány na bankovní účet žalobce a žalobce s těmito prostředky podniká a může podnikat do roku 2032, kdy

nastane jejich splatnost. Přitom účel použití těchto finančních prostředků nebyl nějak předurčen v emisních podmínkách či v jiných právních dokumentech. Žalobce dále odmítl postup správce daně, který dovedl závěr o zneužití práva porovnáním příšlých a odešlých plateb, a to navíc v krátkodobém časovém úseku. V bodě 3.1. žalobce popsal posílení pracovního kapitálu a financování provozních nákladů v širším kontextu; v bodě 3.2. se vyjádřil k nákupu akcií společnosti Garage Development a.s. a jejich následnému odstěpení; v bodě 3.3. se vypořádal s argumentací žalovaného ohledně zálohy na prodej zboží; v bodě 3.4. se vyjádřil ke splacení úvěr od společnosti OJGAR s.r.o.

- [6] Žalobce dále v prvním žalobním bodu uváděl argumenty k žalovaným tvrzenému zneužití práva s tím, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno, které ohledně tvrzeného zneužití práva tížilo výlučně jeho, a že se zcela nepřipustně dopustil hodnocení podnikatelské strategie žalobce, což mu dle žalobce vůbec nepřisluší, čímž narušil i legitimní očekávání žalobce. Žalobce dále shrnul českou i evropskou judikaturu, ze které vyplývá, že pro zneužití práva je třeba kumulativně splnit následující dvě podmínky: a) hlavním cílem ekonomické činnosti je získání daňového zvýhodnění a současně b) poskytnutí daňového zvýhodnění je v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou. V daném případě nebyla dle žalobce naplněna ani jedna z těchto podmínek. K podmínce a) uvedl, že emise dluhopisů měla racionální ekonomický smysl, a k podmínce b), že v případě, že cílem činnosti daňového subjektu je získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí je v souladu s cílem sledovaným právní úpravou, se nemůže jednat o zneužití práva, ale naopak se jedná o naprosto bezvadné chování daňového subjektu.
- [7] Žalobce se dále v tomto žalobním bodu vyjádřil k argumentaci žalovaného ohledně naplnění objektivního a subjektivního kritéria zneužití práva. K objektivnímu kritériu uvedl, že jej žalovaný obhájí zjevně nepravdivými tvrzeními, resp. fabulacemi. Namítal, že žalovaný indiciemi uvedenými v bodě [134] napadeného rozhodnutí neprokázal, že v daném případě došlo k prokázání objektivního kritéria zneužití práva, tj. poskytnutí daňového zvýhodnění, které je v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou. K subjektivnímu kritériu uvedl, že se v daném případě nejednalo o žádné nestandardní operace, ale o ekonomicky odůvodněnou transakci, která je běžně realizována mezi spřízněnými subjekty, kdy závazek z finančního nástroje vůči jednomu věřiteli je splacen a nahrazen, v důsledku nově poskytnutých finančních prostředků jiným věřitelem, novým závazkem vůči novému věřiteli, a to při respektování *arm's length principle*. Dle žalobce tak žalovaný neprokázal, že v důsledku úpisu emise předmětných dluhopisů spojenou osobou došlo k naplnění subjektivního kritéria zneužití práva.
- [8] Žalobce tento žalobní bod uzavřel tím, že je toho názoru, že předloženými důkazními prostředky a svými vyjádřeními v rámci celého procesu dokazování dostatečně zdůvodnil a prokázal ekonomickou podstatu a důvody emise dluhopisů KAVALIERGLASS 11,0/2032; dále prokázal, že jeho chování mělo ekonomický smysl, čímž nad rámec své důkazní povinnosti vyvrátil tvrzení správce daně, resp. žalovaného, že hlavním důvodem realizace transakce nebylo získání daňové výhody. Namítal, že úpis předmětných dluhopisů byl realizován za účelem posílení pracovního kapitálu žalobce, financování provozních nákladů žalobce, příp. investičních nákladů žalobce. Z pohledu základu daně z příjmů žalobce, je daňová výhoda v podobě zaokrouhlování základu srážkové daně u korunových dluhopisů zcela irelevantní, neboť úrok plynoucí z cizího kapitálu ve formě dluhopisů představuje pro žalobce daňově účinný náklad, stejně jako by jej představoval úrok z jakéhokoli jiného finančního nástroje – úvěru, půjčky, směnky, tj. z jiných forem cizího kapitálu. Uzavřel, že

úpisem dluhopisů nezískal žádné nelegitimní daňové zvýhodnění, ale pouze se zachoval stejně jako je běžné v reálném podnikatelském prostředí při financování stálých a oběžných aktiv cizím kapitálem s péčí řádného hospodáře. Naopak žalovaný dle žalobce postupoval zcela nesprávně, nezákonně a v rozporu s judikaturou NSS, když neunesl důkazní břemeno k prokázání svého tvrzení, že ze strany žalobce došlo ke zneužití práva, a když překročil své kompetence, neboť hodnotil a rozporoval skutečnosti, které mu dle judikatury NSS vůbec nepřísluší hodnotit a rozporovat.

- [9] Ve druhém žalobním okruhu nazvaném „*Odměna na základě příkazní smlouvy s OJGAR, s.r.o.*“ rozporoval žalobce závěr žalovaného, že neunesl důkazní břemeno a neodstranil tak pochybnosti o faktické realizaci služeb příkazníkem, resp. že žádný z žalobcem předložených důkazních prostředků neprokazuje, že činnosti specifikované v Příkazní smlouvě ze dne 30. 11. 2022 (dále jen „Příkazní smlouva“) byly společností OJGAR, s.r.o. v průběhu roku 2013 skutečně realizovány. Žalobce nejprve vysvětlil, že v případě zahraničních obchodů jsou obchodní případy zejména realizovány podle „*Order confirmation*“, tj. když odběratel příkazci potvrzuje objednávku výrobků. Činnost, na jejímž základě jsou objednávky získány, je přitom představována službami příkazníka, který provádí také průzkum zahraničních trhů v rámci sledování konkurence, rovněž spolupracuje na tvorbě katalogů prezentací výrobního sortimentu na veletrzích a hledá investiční příležitosti, jež provádí jménem a ve prospěch žalobce – prostřednictvím činnosti p. M. a jeho manželky, jakožto zástupců příkazníka. Dále uvedl, že společnost OJGAR, s.r.o. provádí i kontrolu platebního styku žalobce prostřednictvím pí. M., která je zaměstnancem této společnosti. Dále poukázal na to, že příkazníkem byly celoročně realizovány prezentace výrobků v USA, k čemuž předložil fotodokumentaci z let 2013 až 2014. Zrekapituloval rovněž, co konkrétně v roce 2013 se podařilo na základě Příkazní smlouvy. Dále podotkl, že žádná z činností dle Příkazní smlouvy nepředstavuje obchodní vedení žalobce, které je vykonáváno p. M. jako členem statutárního orgánu žalobce, a proto setrval na svém názoru, že prokázal daňovou uznatelnost (ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) odměny příkazce ve výši 14.490.000 Kč.
- [10] Ve třetím okruhu nazvaném „*Oceňovací rozdíl*“ namítal, že závěr žalovaného, že kritérium přiřazení celého pasivního oceňovacího rozdílu pouze k dlouhodobému majetku není ekonomicky zdůvodnitelné, i že jeho postup, když neuznal přechod celého pasivního oceňovacího rozdílu v důsledku přeměny (na společnost REALTORIA s.r.o.) a zvýšil základ daně o 69 % neodepsaného zůstatku oceňovacího rozdílu k nabytému majetku v celkové výši 47.570.784 Kč, je v rozporu jak s účetními předpisy, tak se zákonem o daních z příjmů i judikaturou. S odkazem na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“), na vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění platném v kontrolovaném zdaňovacím období (dále jen „vyhláška č. 200/2002 Sb.“), na České účetní standardy, na zákon o daních z příjmů, na pokyn GFŘ D-6 uvedl, že úmyslem zákonodárce bylo „svázat“ oceňovací rozdíl s nakládáním s dlouhodobým majetkem nakoupeného podniku, ať jde o zahrnutí odpisů oceňovacího rozdílu k nabytému majetku do nákladů (či výnosů), tak v případě jednorázového zahrnutí do výsledku hospodaření, resp. do základu daně z příjmů. Pokud měl zákonodárce v úmyslu postupovat jinak, resp. jako činí žalovaný (správce daně), tzn. rozpočítat oceňovací rozdíl mezi jednotlivé složky aktiv, jistě by to dle žalobce stanovil již při samotném nákupu podniku, a poté by se spolu se spotřebou zásob vždy odúčtovala příslušná část oceňovacího rozdílu. Na tom dle žalobce nemění nic ani

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

skutečnost, že pasivní oceňovací rozdíl převýšil hodnotu dlouhodobého majetku nakoupeného v rámci podniku. Zákonodárce a ani právní předpisy takovou situaci nijak nereflktují a postupují shodně jako v případě, kdy by hodnota pasivního oceňovacího rozdílu byla rovna nebo nižší než hodnota nakoupeného majetku.

[11] Dále uvedl, že na sebe při koupi podniku Kovopol v dubnu 2012 převzal i závazky, které nejsou vyčísleny v účetnictví prodávajícího (a ani žalobce) a které souvisí výhradně s dlouhodobým hmotným majetkem. Tyto nevyčíslené závazky tak determinují výši pasivního oceňovacího rozdílu zaúčtovaného k okamžiku koupě podniku. Žalobce tudíž jako ekonomicky zdůvodnitelné kritérium pro přechod oceňovacího rozdílu zvolil poměr mezi hodnotou odštěpeného dlouhodobého majetku a celkovou hodnotou dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, jež se vztahuje k nakoupenému podniku Kovopol. Poměr činí 100 % ve prospěch nástupnické společnosti REALTORIA s.r.o., a proto byl záporný oceňovací rozdíl účtován i zahrnován do výnosů této společnosti, nikoliv do výnosů žalobce. Dále uvedl, že postup přechodu oceňovacího rozdílu v rámci odštěpení veškerého dlouhodobého hmotného majetku vztahujícímu se k podniku Kovopol s rozhodným dnem 1. 1. 2013 na společnost REALTORIA s.r.o. byl schválen auditorem. Žalobce dále namítal, že správce daně se na jedné straně pro obhajobu svého postupu jednorázového zahrnutí 69% neodepsaného oceňovacího rozdílu odvolává na spojitost s dlouhodobým majetkem, ale na straně druhé při neakceptování kritéria pro převod oceňovacího rozdílu uplatněného žalobce tuto spojitost odmítá. Dále namítal, že je v rozporu s jakoukoli logikou či smyslem a účelem zákona o daních z příjmů, jakož i s ustálenou judikaturou NSS jednorázové zahrnutí neodepsaného oceňovacího rozdílu do základu daně žalobce ve zdaňovacím období 2013, neboť k 1. 1. 2013 měl žalobce více jak 90% nakoupených zásob nadále ve svých aktivech. Takovýto postup je v příkrém rozporu se základními účetními zásadami, a to věrným a poctivým zobrazením předmětu účetnictví dle ustanovení § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví. Navíc je zřejmé, že k jednorázovému zahrnutí nepřevedeného oceňovacího rozdílu při rozdělení společnosti by, v souladu s ustanovením § 23 odst. 15 zákona o daních z příjmů, muselo dojít ve zdaňovacím období 2012.

[12] Ve čtvrtém žalobním okruhu nazvaném „Zálohy spojené s nedokončenou výrobou“ žalobce namítal, že při následné fakturaci a inkasu tržeb za zakázky vůči třetím osobám musel vycházet ze smlouvy o prodeji, dle které na něho nepřechází finanční prostředky na účtech a v pokladně a ani prostředky vybrané od zákazníků na zálohách. Nicméně na žalobce byly touto smlouvou převedeny právní závazky vůči zákazníkům podniku Kovopol. Z toho důvodu mohl po dokončení zakázky vůči zákazníkům právně nárokovat pouze skutečnou prodejní cenu ve výši odpočtu zálohy, což byl skutečný jím realizovaný reálný výnos v celkové výši 3.058.800 Kč. Pokud by postupoval tak, že by účtoval do výnosů fakturaci zakázky v plné ceně, tak by se jednalo o jeho nereálné výnosy, jež by bylo nutné korigovat odpisem pohledávky ve výši zálohy vybrané společností Kovopol, jejíž finanční prostředky nebyly převedeny na žalobce v rámci nákupu podniku. Žalobce tak setrval na tom, že opodstatněně zahrnoval do výnosů částky kupní ceny prodaných výrobků ponižené o zálohy, neboť to byly reálné výnosy vykázané podle ustanovení § 25 odst. 3 zákona o účetnictví, které v souladu s ustanoveními § 18 odst. 1 a § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů vstoupily do základu daně v předmětném zdaňovacím období.

[13] Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhoval její zamítnutí. Žalovaný nejprve k námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí uvedl, že již z žaloby je zřejmé, že žalobce spíše nesouhlasí s právním posouzením žalovaného, než že by pro nedostatek důvodů

(či jeho vnitřní rozpornost) nebyl schopen s napadeným rozhodnutím polemizovat. Uvedl, že za stěžejní považuje, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, proč žalovaný právní argumentaci žalobce nepovažoval za důvodnou a proč jeho námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené. Uvedl, že napadené rozhodnutí je odůvodněno řádně a srozumitelně; stejně tak bylo dostačujícím způsobem vyjádřeno hodnocení důkazů. K vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že z kontextu napadeného rozhodnutí (srov. zejména body [88], [89] a [127]) je zřejmé, že byť žalovaný nezpochybnil splnění formálních podmínek dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zastával zároveň názor, že ani formální splnění zákonných podmínek ještě automaticky nezakládá nárok na uznání úrokových nákladů jako „*daňově účinných*“ dle tohoto ustanovení, jestliže splnění jeho podmínek bylo dosaženo postupem zjevně se přičícím jeho účelu.

[14] K námitce týkající se opakované daňové kontroly žalovaný odkázal na body [77] až [82] napadeného rozhodnutí. Svě závěry shrnul tak, že soupis písemností, které žádal správce daně předložit, byl žalobci zaslán dne 4. 9. 2017 a 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 po žalobci nepožadoval a až do zahájení daňové kontroly dne 7. 3. 2019 neproběhla vůči žalobci žádná interakce ze strany správce daně, ale proběhla pouze ve vztahu k třetím osobám. Uvedl, že z písemností získaných při místním šetření není seznatelné, jaké kroky předcházely emisi a následovaly po emisi dluhopisů, když pouze z nich nelze transakce věcně a časově související s emisí a s dopadem na stanovení daně ve správné výši vyhodnotit. Setrval tak na názoru, že v průběhu místního šetření nedošlo k hodnocení opatřených důkazů ani ke zjišťování či prověřování správnosti daňové povinnosti žalobce. Šlo toliko o zjišťování a vyhledávání podkladových informací a důkazních prostředků, aniž by správce daně fakticky zjišťoval, popř. ověřoval „*daňovou účinnost*“ úrokových nákladů. Uzavřel, že správce daně nepřekročil při místním šetření dne 13. 9. 2017 meze vyhledávací činnosti dle ustanovení § 78 daňového řádu, což nezaložilo nezákonnost (opakovanost) daňové kontroly zahájené dne 7. 3. 2019.

[15] K dalším námitkám uvedeným v prvním žalobním bodu žalovaný shrnul výklad principu zákazu zneužití práva v judikatuře Soudního dvora EU a NSS a uvedl stručný popis chronologického sledu událostí souvisejících s emisí dluhopisů. K ekonomickým důvodům transakcí uvedl, že sporným není skutkový stav, ale je jím výsledné hodnocení skutkového stavu v daňové rovině, tj. zda se žalobce na pozadí emise a úpisu korunových dluhopisů, i okolností tuto emise provázejících, dopustil zneužití práva tím, že v rámci přiznání k DPPO za předmětné zdaňovací období zahrnul posuzované „nákladové úroky“ z dluhopisů do nákladů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný zdůraznil, že žalobce v žalobě v podstatě nereagoval na to, jak se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami žalobce v napadeném rozhodnutí, a proto žalovaný v podrobnostech na odůvodnění tohoto rozhodnutí odkázal. Uvedl, že nikde v napadeném rozhodnutí nehodnotil podnikatelskou strategii žalobce, jak tento v žalobě namítal, neboť podnikatelské aktivity žalobce nebyly hodnoceny z pohledu jeho podnikatelských záměrů, ale pouze optikou zákona o daních z příjmů. Uvedl, že daňovým subjektům není bráněno uzpůsobit jejich podnikání tak, aby minimalizovali své daňové povinnosti; na druhé straně ale tato „*svoboda*“ existuje jen v rozsahu legálních možností. Dále uvedl, že je to sled jednání zúčastněných stran a s tím spojených okolností, který nemůže vést k jinému závěru, než že transakce byly uskutečněny především za účelem zatížení žalobce „nákladovými úroky“ spojenými s emitovanými dluhopisy (a došlo i k získání neoprávněné výhody O. M. – upisovatele dluhopisů, v důsledku příznivého daňového režimu jejich vlastníka z pohledu daně z příjmů vybírané

srážkou dle zvláštní sazby daně), čímž došlo k „umělému zadlužení“ žalobce za účelem snížení jeho daňové povinnosti.

- [16] Dále žalovaný uvedl, že příčinnou souvislost emise s žalobcem zmiňovanými ekonomickými ukazateli nenalezl, neboť hodnota ukazatele „*podíl obchodních závazků k výkonové spotřebě*“ (bez nákupu akcií a emise) činila 18,9 % a k jeho výraznému zvýšení došlo samotným nákupem akcií společnosti Garage od p. M.. V případě navýšení podílu pracovního kapitálu k tržbám je tato skutečnost přičitatelná výměně závazků provozního charakteru za dlouhodobý úvěr již v roce 2011, nikoliv emisí dluhopisů v roce 2012, když bez nákupu akcií společnosti Garage by tento ukazatel dosahoval ještě vyšších hodnot. Dále uvedl, že netvrdí, že dluhopisy byly emitovány za účelem nákupu akcií společnosti Garage, ale že převod akcií mezi společnostmi vlastněnými O. M. byl prostředkem (a cestou) k získání dodatečných a dostatečných finančních prostředků pro O. M., kterými posléze uhradil první splátku emisního kurzu. Žalobce dle žalovaného rovněž nijak nedoložil tvrzení, že emise dluhopisů přispěla k „*ozdravení*“ jeho vnitřních finančních vztahů a vztahů s dodavateli, neboť v případě dodavatele společnosti OJGAR jde o „*osobu spojenou*“, jejímž jediným jednatelem a majoritním vlastníkem je O. M., který je současně i věřitelem žalobce z titulu nákupu akcií společnosti Garage a rovněž z titulu emise dluhopisů. Ačkoli došlo ke změně titulu závazků, v důsledku šlo jen o pouhé přeskupení závazků výhradně mezi „*spojenými osobami*“, a ačkoliv emisí došlo k „*odlehčení finanční závislosti*“ žalobce na společnosti OJGAR, zvýšila se jeho „*finanční závislost*“ na O. M., tj. majoritnímu vlastníkovi společnosti OJGAR. Stejně tak ani objem nákupu dlouhodobého majetku v průběhu let 2012 – 2019 dle žalovaného nijak neprokazuje, že účelem emise dluhopisů bylo „*financování provozních nákladů*“. Dle žalovaného tak žalobce *de facto* žádné použitelné cizí zdroje emisí dluhopisů nezískal, čímž byl popřen smysl a účel emise.
- [17] K objektivnímu a subjektivnímu kritériu doktríny zneužití práva žalovaný uvedl, že není povinen domýšlet všechny představitelné varianty a skutečnosti, v nichž by mohly hypoteticky operace žalobci něco přinést, když přesvědčivě zdůvodní, že určitá transakce žádný jasný a očividný ekonomický smysl neměla. S odkazem na judikaturu NSS, SDEU a Ústavního soudu uvedl, že okolnosti popsané v napadeném rozhodnutí, které jako celek vykazují „*neracionální až absurdně úmyslné*“ jednání žalobce v rozporu s účelem a smyslem ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, lze označit za objektivní kritérium zneužití práva. Stejně tak bylo dle žalovaného naplněno i subjektivní kritérium, neboť realizované transakce svědčí o umělém navození situace bez ekonomického smyslu, která ovšem mezi „*nespojenými osobami*“ rozhodně nenastala.
- [18] Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že již v napadeném rozhodnutí konstatoval, že námitky žalobce setrvaly pouze v rovině nepodložených tvrzení a žádný z jím předložených důkazních prostředků neprokázal, že činnosti podle Příkazní smlouvy byly společností OJGAR v roce 2013 skutečně realizovány. Dále nebylo možné přehlédnout, že smlouva datovaná dne 30. 11. 2012 odkazuje na zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, ačkoli jeho účinnost nastala až po podpisu smlouvy (tj. dne 1. 1. 2014), a že předmět smlouvy je vymezen velmi obecně. Z „*Order Confirmation*“ není dle žalovaného seznatelný podíl příkazníka na jejich podepsání; rovněž z předložené fotodokumentace showroomů není patrné, kdy byla pořízena či kým jsou showroomy v New Yorku a v Aspenu provozovány; ani nebylo doloženo „*bledání investičních příležitostí na jméno a ve prospěch žalobce, realizované zejm. prostřednictvím manželů M.*“ Za situace, kdy samotný pojem obchodní vedení zčásti koresponduje s předmětem Příkazní smlouvy, je dle

žalovaného dále obtížné oddělit činnosti spadající pod pojem obchodní vedení a činnosti přičitatelné činnosti p. M. coby jednatele příkazníka. Žalovaný uzavřel, že za situace, kdy žalobce vydal za poskytnuté služby více než 14 mil. Kč, lze oprávněně očekávat, že bude po poskytovateli těchto služeb vyžadovat konkrétní výsledek činnosti a bude také schopen řádným způsobem vymezit i doložit konkrétní obsah služeb. Bylo nepochybně v zájmu žalobce, aby měl povědomí (a také možnost kontroly) o tom, jaké konkrétní činnosti pro něj příkazník realizuje. Žalobce ale tíhu svého důkazního břemene neunesl a neodstranil pochybnosti ve věci jeho tvrzení o faktické realizaci služeb příkazníkem.

- [19] Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že ačkoliv v projektu rozdělení odštěpením je uvedeno, že oceňovací rozdíl převáděný na nově vzniklou společnost REALTORIA s.r.o. zcela souvisí s dlouhodobým majetkem nabytým smlouvou o prodeji, z účetního dokladu plyne, že vzniklý oceňovací rozdíl k nabytému majetku souvisel pouze ve výši 31 % s dlouhodobým majetkem následně odštěpovaným na společnost REALTORIA s.r.o. a z 69 % souvisel s odkoupeným majetkem v podobě zásob a nedokončené výroby, který nebyl odštěpen a po přeměně zůstal i nadále v majetku žalobce. Tuto neodepsanou část záporného oceňovacího rozdílu při vyřazení poslední položky dlouhodobého majetku odštěpením na nástupnickou společnost, byl žalobce povinen v souladu s ustanovením § 23 odst. 15 zákona o daních z příjmů zahrnout do základu daně. Dle žalovaného správce daně vyvrátil tvrzení žalobce o výhradní souvislosti oceňovacího rozdílu, který vznikl koupí podniku Kovopol, s dlouhodobým majetkem, resp. tvrzení o výhradní souvislosti oceňovacího rozdílu v účetní zůstatkové hodnotě 68.943.165,65 Kč s dlouhodobým majetkem převáděným na společnost REALTORIA s.r.o. Žalovaný dále uvedl, že v daném případě nebyl dán prostor pro aplikace *in dubio pro libertate*, jak namítal žalobce, neboť žalovaný nedospěl k závěru o nejednoznačnosti rozebíraných ustanovení dotčených právních předpisů.
- [20] Ke čtvrtému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že v situaci, kdy na žalobce smlouvou o prodeji nepřešly žádné finanční prostředky z titulu uhrazených záloh a koupí podniku převzal právní závazky vůči zákazníkům (ze smluv o dílo), měly být tyto závazky promítnuty do pasiv rozvahy a měly tak snížit hodnotu oceňovacího rozdílu k nabytému majetku. Jejich výše se „promítla“ do nižší kupní ceny podniku a neuvedení převzatých závazků v účetnictví žalobce bylo neoprávněně vypořádáno snížením výše výnosů o 925.000 Kč v situaci, kdy šlo o výnos z reálné činnosti a nakládání s majetkem žalobce dle ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů (tedy o odkoupení nedokončené výroby v hodnotě 24.773.483,22 Kč). Žalovaný uvedl, že s odkazem na obsah smlouvy o prodeji má za to, že na žalobce přešly právní závazky vztahující se k objednávkám zákazníků.
- [21] Žalovaný dne 6. 12. 2023 své vyjádření k podané žalobě doplnil o vyjádření k „*dodatečnému vyjádření k emailu zástupce Komerční banky z 31. 3. 2021*“, které je přílohou č. 3 žaloby a které dle žalobce prokazuje, že šlo o bankovní transakce žalobce. Žalovaný uvedl, že nepopírá, že v tomto vyjádření ze dne 7. 6. 2023 je uvedeno, že transakce, které byly v roce 2013 autorizovány p. M. (406 transakcí) a p. M. (2.265 transakcí jednotlivě a 136 dávek obsahujících dohromady 25.651 transakcí, tj. celkem 27.916 transakcí), se týkají žalobce. Nicméně dle žalovaného tento důkazní prostředek nevypovídá nic o tom, jak byla p. M. prováděna denní kontrola cash flow u příchozího platebního styku, ani o jakémkoliv případném jednání s odběrateli ohledně nesplacených pohledávek ve smyslu Příkazní smlouvy. Ani tento dodatečně předložený důkazní prostředek tak nemůže dle žalovaného zpochybnit správnost jeho závěru, že žalobce neunesl tíhu důkazního břemene a neodstranil pochybnosti stran tvrzení o faktické realizaci služeb příkazníkem.

- [22] Žalobce ve své reakci ze dne 18. 12. 2023 na toto doplněné vyjádření žalovaného uvedl, že tímto důkazním prostředkem byla ze strany Komerční banky jednoznačně prokázána kontrola platebního styku, která je součástí služeb dle Příkazní smlouvy. Pokud by žalovaný hodnotil důkazy a vyjádření žalobce komplexně pak by k tomuto závěru musel nutně dospět.
- [23] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [24] Dne 13. 9. 2017 se uskutečnilo místní šetření, provedené za účelem zjištění údajů týkajících se emise dluhopisů v roce 2012 a s ní souvisejících skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2012 – 2016 (viz protokol č.j. 1539815/17/2804-60562-607570).
- [25] Dne 7. 3. 2019 byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně zdaňovacích období roků 2012 a 2013 (viz protokol č.j. 253394/19/2811-00560-607757). Daňová kontrola za zdaňovací období roku 2012 byla ukončena sdělením č.j. 1301145/20/2811-00560-607757, neboť byla ve smyslu ustanovení § 148 daňového řádu s přihlédnutím k ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty.
- [26] Žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen písemností ze dne 15. 3. 2021, č.j. 383767/20/2811-00560-607757. Dne 28. 4. 2021 se žalobce k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil a správce daně obsah tohoto vyjádření vyhodnotil na str. 30 až 39 následně vydané Zprávy o daňové kontrole).
- [27] Dne 14. 6. 2021, pod č.j. 1172285/21/2811-00560-607757, vydal správce daně Zprávu o daňové kontrole. Na základě této Zprávy byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob ze dne 28. 6. 2021, č.j. 104353/21/4200-11771-204179, jímž byla žalobci jednak doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2023 ve výši 9.487.460 Kč, jednak byla dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 90.493.869 Kč. Současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 20 %, tj. 1.879.492 Kč, a penále z doměřené daňové ztráty ve výši 1 %, tj. 904.938, tzn. celkem 2.802.430 Kč.
- [28] Správce daně ve vztahu k úrokům z emitovaných dluhopisů (77.000.000 Kč) podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů zvýšil základ daně s odůvodněním, že emise dluhopisů v roce 2012 neměla pro žalobce racionálně odůvodněný ekonomický smysl a že byla jediným důvodem realizace účelově provázaných kroků v podobě:
- nákupu akcií společnosti Garage Development a.s., IČ: 25061470 od spojené osoby, O. M., dne 14. 12. 2011 a dne 7. 6. 2012 v celkové výši 218.178.000 Kč, při eliminaci ustanovení § 196a odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“) a při nedostatku vlastních finančních prostředků k úhradě předmětného závazku;
  - úhrady závazků plynoucích z odkupu kmenových akcií Garage Development a.s. O. M. dne 29. 6. 2012, a to až po obdržení finančních prostředků od další společnosti patřící do skupiny společností ovládaných O. M., OJGAR, s.r.o., (viz úhrada formálně vystavené proforma faktury č. 9400002586 dne 29. 6. 2012 na společnost OJGAR, s.r.o. ve výši

215.000.000 Kč, jestliže faktura nebyla podložena faktickým plněním a následně byla stornována a platba vrácena dne 10. 7. 2012 a 11. 7. 2012 zpět);

- platby/úhrady proforma faktury ze strany OJGAR, s.r.o. ve prospěch žalobce, která při nedostatku finančních prostředků, byla podmíněna půjčkou poskytnutou samotným O. M.;
- neveřejné emise dluhopisů v celkové hodnotě 700.000.000 Kč dne 1. 7. 2012, o které rozhodl dne 25. 4. 2012 jediný člen představenstva KAVALIERRGLASS, O. M.;

- úpisu dluhopisů O. M. dne 1. 7. 2012;

- úhrady první splátky emisního kurzu O. M. (upisovatel, při nedostatku vlastních finančních prostředků, k úhradě emisního kurzu využil nejen jím vlastněné finanční prostředky na účtu vedeném u Komerční banky, a.s. do 28. 6. 2012, ale i finanční prostředky jemu vrácené společností OJGAR, s.r.o. dne 3. 7. 2012);

- odstěpení nakoupených akcií Garage Development a.s. na nástupnickou HOLDORIA, a.s., IČ: 25949934 (dříve DST - KOVO, a.s.) za situace, kdy se žalobce před vyhotovením Projektu rozdělení odstěpením ze dne 12. 8. 2013 vzdal práva na výměnu jím vlastněných akcií za akcie nástupnické HOLDORIA, a.s. (od rozhodného dne přeměny, tj. od 1. 1. 2013 100% akcionářem žalobce je společnost HOLDORIA, a.s., jejímž jediným akcionářem je O. M.; do 31. 12. 2012 100% akcionářem daňového subjektu byla společnost OMD, s.r.o., IČ: 271 15 551 rovněž ovládaná O. M.);

- refinancování provozního úvěru/zůstatku jistiny ve výši 457.000.000 Kč dne 3. 7. 2012, úročeného úrokem 3,5% p.a., poskytnutého společností ze skupiny O. M., OJGAR, s.r.o.;

- úhrady druhé splátky emisního kurzu O. M. (upisovatel, při nedostatku vlastních finančních prostředků, k úhradě emisního kurzu využil nejen jím vlastněné finanční prostředky, ale i finanční prostředky jemu vrácené společností OJGAR, s.r.o. dne 3. 7. 2012); bylo umělé vytvoření podmínek za účelem získání daňového zvýhodnění v podobě významného nákladového zatížení úrokovými náklady po dobu splatnosti dluhopisů, které by žalobce bez propojenosti zúčastněných osob, tedy v běžných ekonomických vztazích a za standardních podmínek nezískal. Správce daně neuznal předmětné výdaje, s dluhopisovou emisí související výdaje, za daňově účinný náklad ve zdaňovacím období 2013 a daný případ vyhodnotil jako zneužití práva, jelikož nelze akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona o daních z příjmů, ale ani úkony, jež byly provedeny pouze či převážně za účelem získání daňového zvýhodnění.

[29] Správce daně ve vztahu k odměně vyplacené na základě Příkazní smlouvy (14.490.000 Kč) postupem podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů, z důvodu porušení ustanovení § 24 odst. 1 téhož zákona, neuznal výdaje vyplacené na základě Příkazní smlouvy ze dne 30. 11. 2012 za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a zvýšil základ daně za zdaňovací období 2013, jelikož žalobce ani na výzvu k prokázání skutečností ze dne 1. 9. 2020, č.j. 1506326/20/2811-00560-607757, nedoložil důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, přičemž samotná Příkazní smlouva byla pro prokázání faktické realizace služeb příkazníkem (společností OJGAR, s.r.o.) ve prospěch příkazce (žalobce) nedostačující.

[30] Správce daně dále ve vztahu k oceňovacímu rozdílu (47.570.784 Kč) postupem podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů, z důvodu porušení ustanovení § 18 odst. 1 téhož zákona, zvýšil základ daně o částku neoprávněně zkracující příjmy, a to z důvodu nezahrnutí záporného oceňovacího rozdílu v účetní zůstatkové hodnotě 47.570.784 Kč do základu daně – záporný rozdíl nebyl dle ustanovení § 23 odst. 15 zákona o daních z příjmů ve spojení s ustanovením § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb. zahrnut do základu daně v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

Dle správce daně žalobce ani na výzvu k prokázání skutečností ze dne 12. 11. 2019, č.j. 1674351/19/2811-00560-607757, neprokázal souvislost záporného oceňovacího rozhodnutí v účetní zůstatkové hodnotě 68.943.165,65 Kč s majetkem odštěpovaným ke dni 1. 1. 2013 na nově vzniklou společnost REALTORIA, s.r.o., jelikož oceňovací rozdíl ve výši 72.149.824,53 Kč, vzniklý odkoupením společnosti Kovopol a.s. na základě Smlouvy o prodeji podniku ze dne 26. 4. 2012, souvisel ve výši 69 % s krátkodobým majetkem (zásoby, nedokončená výroba), který po přeměně ke dni 1. 1. 2013 nadále zůstal ve vlastnictví žalobce (srov. Projekt rozdělení odštěpením ze dne 12. 8. 2013).

- [31] Správce daně ve vztahu k zálohám souvisejícím s nedokončenou výrobou Kovopol a.s. (925.200 Kč), postupem podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů, z důvodu porušení ustanovení § 18 odst. 1 téhož zákona, zvýšil základ daně o částku neoprávněně zkracující příjmy z titulu přijatých záloh souvisejících s nedokončenou výrobou, převzatých na základě Smlouvy o prodeji podniku ze dne 26. 4. 2012, kterou žalobce odkoupil společnost Kovopol a.s.
- [32] Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí dne 4. 8. 2021 odvolání, které doplnil dne 10. 9. 2021. V odvolání žalobce uváděl obdobné argumenty a námitky jako v podané žalobě.
- [33] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 11. 5. 2023, č.j. 14905/23/5200-11434-707700, bylo odvolání žalobce zamítnuto a dodatečný platební výměr ze dne 28. 6. 2021 byl potvrzen.
- [34] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný stručně shrnul průběh řízení a odvolací důvody (str. 2 až 5) a následně uvedl právní základ případu (str. 5 až 15) Poté jej aplikoval na zjištěný skutkový stav, resp. vypořádal se s jednotlivými odvolacími důvody žaloby – na str. 15 až 34 se zabýval úroky z emitovaných dluhopisů (srov. rovněž i bod [8]1. Zprávy o daňové kontrole), na str. 34 až 38 se zabýval odměnou vyplacenou na základě Příkazní smlouvy (srov. bod [8]2. Zprávy o daňové kontrole), na str. 38 až 43 se zabýval oceňovacím rozdílem (srov. bod [8]3. Zprávy o daňové kontrole) a na str. 43 až 45 se zabýval zálohami souvisejícími s nedokončenou výrobou Kovopol a.s. (srov. bod [8]4. Zprávy o daňové kontrole). S ohledem na to, že žalobní námitky jsou v podstatné míře totožné s odvolacími námitkami žalobce a že polemizují s vypořádáním odvolacích námitek ze strany žalovaného, tak soud z důvodu procesní ekonomie uvede bližší obsah napadeného rozhodnutí až při vypořádání konkrétní žalobní námitky.
- [35] Podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. může soud rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.
- [36] Žalovaný s projednáním věci bez nařízení jednání souhlasil, žalobce se v soudem stanovené lhůtě nevyjádřil. Soud tedy postupoval podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. a rozhodl o věci samé bez jednání.
- [37] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.
- [38] Soud nejprve uvádí, že je toho názoru, že žalobci se v napadeném rozhodnutí dostalo dostatečné a srozumitelné odpovědi na veškeré jeho výhrady. Vzhledem k tomu, že není

smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené a pouze tak žalobci poskytnout „jinou“ či „lepší“ odpověď na jeho námitky, městský soud v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které považuje za řádné a věcně správné a se kterým se ztotožňuje a bere jej za své. K námitkám, které se netýkají polemiky s žalovaným, se proto městský soud vyjádří pouze obecně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2007, č.j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012-47). K tomu lze ještě uvést (obdobně, jako to platí pro odvolací orgán a vypořádání odvolacích námitek), že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že správní soud je povinen reagovat na každou z dílčí argumentace a tu obsáhle vyvrátit, jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19).

- [39] Z logiky žalobních bodů se soud nejprve zabýval procesní námitkou, kterou žalobce uplatnil v prvním žalobním bodu, tj. že v daném případě byla provedena nezákonná opakovaná daňová kontrola v rozsahu ověření daňové uznatelnosti úroků z dluhopisů.
- [40] Podle ustanovení § 78 daňového řádu: *„(1) Správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. (2) Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem. (3) V rámci vyhledávací činnosti správce daně a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3, d) opatřuje nezbytná vysvětlení, e) provádí místní šetření.“*
- [41] Podle ustanovení § 80 odst. 1 téhož zákona: *„Správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.“*
- [42] Povahu místního šetření NSS zdůraznil v rozsudku ze dne 27. 7. 2005, č.j. 1 Afs 70/2004-80, který se sice vztahuje k již zrušenému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jehož závěry však lze aplikovat i za nynější právní úpravy: *„Z obsahu § 15 daňového řádu je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“. O místním šetření je pořizován, dle jeho povahy, protokol či pouhý úřední záznam. Přesto, že protokol o ústním jednání (§ 12 daňového řádu) je veřejnou listinou, vždy však pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob. Naproti tomu § 16 daňového řádu jasně vymezuje cíl daňové kontroly, jestliže uvádí, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ, (v daném případě, ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Podle odstavce 4 tak například může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho*

*doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.“*

[43] Otázkou mezi místního šetření se pak NSS soud zabýval i v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č.j. 4 Afs 14/2017-36, ve kterém označil za nepřipustné, aby správce daně v rámci místního šetření provedeného v rámci vyhledávací činnosti požadoval po daňovém subjektu předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely za účelem prověření jeho daňové povinnosti „na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2012 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2012“. NSS zde odkázal na citované závěry rozsudku sp.zn. 1 Afs 70/2004 týkající se rozdílnosti institutu místního šetření a institutu daňové kontroly a uvedl, že správce daně v jím posuzované věci „neprováděl žádné místní šetření u stěžovatele ve smyslu § 80 a násl. daňového řádu, naopak požadoval po něm takový rozsah informací a takovým postupem, který odpovídá daňové kontrole. Tímto chováním vybočil žalovaný ze zákonných mezí vyhledávací činnosti.“ Dodal, že „mezi místním šetřením v rámci vyhledávací činnosti a daňovou kontrolou existuje podstatný rozdíl a správce daně není oprávněn si neomezeně vybírat mezi těmito postupy. Je zřejmé, že institut daňové kontroly, právě proto, že představuje kvalitativně intenzivnější zásah do práv daňového subjektu, obsahuje na druhé straně řadu ustanovení, která v rámci tohoto postupu garantují daňovým subjektům určitá práva: daňová kontrola se zahajuje formalizovaným úkonem správce daně vůči daňovému subjektu (§ 87 daňového řádu), s výsledkem kontroly musí správce daně daňový subjekt předepsaným způsobem seznámit a umožnit mu se ke zjištěním správce daně vyjádřit (§ 88 daňového řádu), daňovou kontrolu lze opakovat pouze ze zákonem stanovených důvodů (§ 85 odst. 5 daňového řádu), další práva daňového subjektu v průběhu daňové kontroly jsou zakotvena v § 86 odst. 2 daňového řádu. Naopak vyhledávací činnost takovýto přísný právní rámec nemá.“

[44] V rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č.j. 7 Afs 390/2019-52, na který odkazoval v podané žalobě žalobce, pak NSS dospěl k závěru, že „[u]vedená východiska rozsudku sp. zn. 4 Afs 14/2017 však nelze interpretovat tak, že závěr o vybočení z mantinelů právní úpravy místního šetření by bylo lze učinit pouze a jenom v těch situacích, kdy správce daně požaduje předložení kompletního účetnictví (a případně i evidence pro účely daně z přidané hodnoty) a toto pak prověřuje ve vztahu k celkové daňové povinnosti daňového subjektu. Skutečnost, že zdejší soud se v rozsudku sp. zn. 4 Afs 14/2017 zabýval právě takovou (krajní) situací, ve které si správce daně vyžádal kompletní účetnictví a prověřoval celkovou daňovou povinnost daňového subjektu, nevylučuje využití obecných závěrů daného rozsudku i na jiné (méně rozsáhlé) postupy správce daně. Jinými slovy, i v případě vyžádání menšího množství podkladů (než celého účetnictví) a kontrolování menšího rozsahu okolností (než jen všech aspektů daňové povinnosti) může za splnění podmínek akcentovaných rozsudkem sp. zn. 4 Afs 14/2017 (a zprostředkovaně rozsudkem sp. zn. 1 Afs 70/2004) dojít k překročení mezí vyhledávací činnosti a místního šetření. Bude tak tomu v těch situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (viz výše).“

- [45] V rozsudku ze dne 1. 3. 2022, č.j. 7 Afs 231/2021-31, pak NSS výše citovanou judikaturu shrnul a uvedl, že v tehdy posuzované věci „žalovaný překročil meze místního šetření ve smyslu výše uvedené judikatury. Jak vyplývá z předložených spisů, žalovaný byl se stěžovatelkou v kontaktu již před samotným místním šetřením a vyžádal si, aby mu byly při místním šetření předloženy veškeré doklady týkající se oprávněnosti odpočtu na výzkum a vývoj. Samotné místní šetření probíhalo po dobu několika hodin a kromě úředních osob žalovaného se jej účastnil i jednatel stěžovatelky, hlavní účetní stěžovatelky a zplnomocněný zástupce stěžovatelky. Z protokolu o místním šetření přitom plyne, že úředním osobám žalovaného bylo předloženo značné množství podkladů týkajících se odpočtu na výzkum a vývoj (...) Kopie některých podkladů pak úřední osoby žalovaného převzaly (...). Z protokolu o místním šetření přitom plyne, že nebyly procházeny pouze listinné podklady, ale úředním osobám žalovaného bylo poskytnuto i vysvětlení kalkulace odpočtu na výzkum a vývoj, resp. osvětleno uplatňování mzdových nákladů.“ Dle NSS tak již na základě popsaného „lze mít důvodné pochybnosti o tom, že postup žalovaného představoval pouhé místní šetření provedené za účelem mapování terénu a vyhledávání důkazních prostředků. Kromě právě uvedeného je pak nutno zdůraznit i to, že žalovaný svoje kroky neomezil pouze na dané místní šetření. Zaprvé je nutno zopakovat, že úřední osoby během místního šetření neprováděly pouze studium dokladů na místě, nýbrž převzaly kopie některých dokumentů a tyto si z místního šetření odnesly. Zadruhé pak nelze přehlédnout, že dne 14. 3. 2016 (tj. víc jak dva měsíce po místním šetření) bylo žalovanému stěžovatelkou poskytnuto CD s dalšími 40 doklady týkajícími se projektů výzkumu a vývoje za roky 2012 až 2014 (...).“ NSS pak dodal, že v protokolu o zahájení daňové kontroly „žalovaný výslovně uvedl, že se seznámil se všemi již získanými podklady, resp. žalovaný jemu poskytnuté dokumenty prošel a vyhodnotil.“ NSS tak popsaný sled kroků žalovaného označil za „zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (které má být prováděno v rámci daňové kontroly). Není přitom rozhodné, jak akcentoval krajský soud, že doklady poskytnuté stěžovatelkou snad nemusely být dostatečné k posouzení veškerých možných aspektů odpočtu na výzkum a vývoj – ani v daňové kontrole nemusí vždy dojít k předložení veškerých existujících podkladů způsobících osvědčit veškeré okolnosti zkoumaného případu. Vždy záleží na nastaveném důkazním standardu.“
- [46] Soud dále uvádí, že rozlišování mezi místním šetřením a (opakovanou) daňovou kontrolou není samoučelné, neboť mezi těmito dvěma postupy správce daně je podstatný rozdíl a správce daně není oprávněn si mezi nimi libovolně vybírat. Právní úprava daňové kontroly garantuje kontrolovanému daňovému subjektu jednoznačně určená práva (a návazně i povinnosti). V případě institutu místního šetření tomu tak však není. Pokud tedy správce daně provádí úkony materiálně náležející do institutu daňové kontroly v rámci postupu formálně označeného za místní šetření, odepírá daňovému subjektu jeho práva. V nyní projednávaném případě však soud dospěl z níže uvedených důvodů, že žalovaný, resp. správce daně nepochybil, když nejprve provedl místní šetření a posléze až zahájil daňovou kontrolu.
- [47] Na tomto místě soud považuje za nutné akcentovat, že v posledně citovaném rozsudku NSS výslovně uvedl, že „jeho závěry se týkají pouze nynější (vysoce atypické) skutkové situace založené mj. na vztahu mezi množstvím vyžádaných a převzatých dokladů a rozsahem kontrolované oblasti daňové povinnosti stěžovatelky (postup žalovaného nebyl zaměřen na celou daňovou povinnost stěžovatelky, nýbrž pouze na odpočitatelnou položku na výzkum a vývoj); na tom, že během místního šetření nedošlo pouze k převzetí podkladů, nýbrž úředním osobám žalovaného byly stěžovatelkou vysvětlovány určité aspekty její výzkumné činnosti; na značeném odstupu mezi provedeným místním šetřením a následně zahájenou daňovou kontrolou atp. Výše učiněné závěry proto nelze generalizovat a aplikovat na veškeré daňové kontroly zahájené po provedeném

*místním šetření, resp. na další jiné (skutkově odlišné) situace.*“ (srov. bod [38] citovaného rozsudku).

- [48] Ačkoliv v nyní projednávané věci správce daně nepožadoval v rámci místního šetření předložení kompletního účetnictví a nezabýval se tak jeho prověřování k celé daňové povinnosti žalobce, tak dle citované judikatury je i za takové situace třeba posoudit, zda v nyní projednávaném případě nemohlo dojít k překročení mantinelů vyhledávací činnosti, jak ostatně namítal žalobce v podané žalobě.
- [49] Po prostudování správního spisu soud dospěl k závěru, že správce daně u žalobce v rámci místního šetření pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, nikoli již fakticky zjišťoval a ověřoval správnost stanovení daňové povinnosti žalobci. Dle soudu správcem daně vyžádané a prověřované doklady odpovídají místnímu šetření týkajícímu se podkladových informací stran emise dluhopisů, nikoli ohledně celé jeho daňové povinnosti za dotčená zdaňovací období. Správce daně v rámci soupisu písemností, které po žalobci požadoval k předložení, a který žalobci zaslal e-mailem dne 4. 9. 2017 (tj. 9 dní před uskutečněním místního šetření, ke kterému došlo dne 13. 9. 2017), požadoval skutečně pouze písemnosti související s dluhopisy emitovanými v roce 2012 (např. požadoval předložit emisní podmínky k dluhopisům, seznam vlastníků dluhopisů, seznam akcionářů, způsob zaúčtování vydaných dluhopisů včetně data a částky, soupis částek vyloučených ze základe daně za roky 2012 až 2016 v souvislosti s vydanými dluhopisy, účetní doklady atd.), nikoli písemnosti ve vztahu ke všem skutečnostem rozhodným pro správné zjištění a stanovení daně za předmětné kontrolované zdaňovací období. K tomu byla až následně zahájena dne 7. 3. 2019 daňová kontrola.
- [50] Z protokolu o místním šetření č.j. 1539815/17/2804-60562-607570, vyplývá, že při samotném jednání pak byly zodpovězeny pouze dvě obecné otázky správce daně, a to „z jakého důvodu a s jakým záměrem přistoupil daňový subjekt v roce 2012 k emisi dluhopisů“ a „zda byl tento záměr naplněn, jakým způsobem byly peněžní prostředky získané emisí použity v rámci podnikatelské činnosti daňového subjektu.“ K poslednímu třetímu dotazu správce daně, „kdy a kým bylo rozhodnuto o emisi dluhopisů“, byla žalobcem přislíbena odpověď datovou schránkou (srov. písemnost ze dne 21. 9. 2017, č.j. 1562993/17, spolu s níž bylo správci daně poskytnuto písemné rozhodnutí představenstva žalobce ze dne 25. 4. 2012 o emisi dluhopisů). Další doklady už pak až do zahájení daňové kontroly nebyly ze strany správce daně po žalobci požadovány.
- [51] Byť z protokolu o místním šetření č.j. 1539815/17/2804-60562-607570, vyplývá, že toto bylo provedeno „za účelem zjištění údajů týkajících se emise dluhopisů v roce 2012 a s ní souvisejících skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2012 – 2016“, tak dle soudu samotný faktický obsah úkonů správce daně naplňuje pojem „mapování terénu“. Tyto úkony správce daně lze označit jako přípravné a podpůrné k později zahájené daňové kontrole, když správce daně pouze vyhledával podkladové informace k dílčí složce daňové povinnosti žalobce za předmětné zdaňovací období, aniž by fakticky ověřoval oprávněnost daňové účinnosti finančních nákladů.
- [52] V některých výše uvedených aspektech místního šetření provedeného v nyní projednávané věci je tak třeba spatřovat odlišnost oproti skutkové situaci v posledně odkazovaném rozsudku NSS. Je sice pravdou, že správce daně byl se žalobcem v kontaktu již před samotným místním šetřením, a že z protokolu o místním šetření vyplývá, že úřední osoby

na místě převzaly kopie některých dokumentů a tyto si z místního šetření odnesly, nicméně v nyní projednávaném případě místní šetření trvalo pouze 2:15 hod. (dle protokolu zahájeno v 10:30 hod., ukončeno v 12:45 hod.), což dle soudu nelze vyhodnotit jako časově rozsáhlý a náročný úkon pro zúčastněné osoby na tomto úkonu; správcem daně byly zástupcům žalobce položeny toliko tři (3) dle soudu veskrze obecné otázky související s emisí dluhopisů a po místním šetření již správce daně vyjma toho, že od žalobce dne 21. 9. 2017 obdržel rozhodnutí představenstva ze dne 25. 4. 2012 o emisí dluhopisů, neobdržel žádné další podklady (ve věci projednávané NSS v posledně odkazovaném rozsudku tehdejší stěžovatelka zaslala správci daně CD s dalšími 40 doklady).

- [53] Nejpodstatnější rozdíl mezi oběma věcmi však soud spatřuje v tom, že ve věci vedené u NSS žalovaný výslovně v protokolu o daňové kontrole uvedl, že „*se seznámil se všemi již získanými podklady*“, resp. že jemu poskytnuté podklady „*prošel a vyhodnotil.*“ Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 7. 3. 2019, č.j. 253394/19/2811-00560-607757, však žádný takový závěr nevyplývá, resp. správce daně zde žádné obdobné tvrzení neuvedl. Z tohoto protokolu však jednoznačně vyplývá rozsah daňové kontroly, kterým jsou „*všechny skutečnosti*“, tedy nejen otázka emise dluhopisů v roce 2012, rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů právnických osob za vymezená zdaňovací období, tj. za roky 2012 a 2013. Z této skutečnosti tak mimo jiné vyplývá pochybnost soudu, zda podklady získané při místním šetření vůbec mohly představovat způsobitelný podklad pro výpočet daňově uznatelných nákladů, když v rámci posléze zahájené daňové kontroly byly zkoumány nejen dluhopisy, ale i další skutečnosti a transakce, na základě kterých byl vydán dodatečný platební výměr.
- [54] Soud tak nepřisvědčil žalobci, že se v případě místního šetření jednalo již o (skrytou) daňovou kontrolu, a nikoliv o místní šetření. Za takové situace pak dle soudu nebylo třeba zabývat se tím, zda byly naplněny podmínky dle ustanovení § 85 odst. 5 daňového řádu pro možnost zahájit daňovou kontrolu opakovaně, neboť v daném případě byla daňová kontrola zahájena dne 7. 3. 2019 (byť po cca 1,5 roce) toliko pokračováním kontrolních kroků správce daně. Jinými slovy, soud nedospěl k závěru, že místním šetřením byl již kontrolní postup ukončen.
- [55] Soud tak dospěl k závěru, že správce daně nepřekročil při místním šetření dne 13. 9. 2017 meze vyhledávací činnosti dle ustanovení § 78 daňového řádu, což nezaložilo nezákonnost (opakovanost) daňové kontroly zahájené dne 7. 3. 2019. Tuto žalobní námitku tak neshledal důvodnou.
- [56] V druhém žalobním bodu žalobce dále namítal nepřezkoumatelnost a vnitřní rozpornost závěrů žalovaného.
- [57] K této námitce soud uvádí, že nepřezkoumatelnost spočívá dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s.ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2006, č.j. 31Ca 39/2005-70, č. 1282/2007 Sb. NSS, všechna rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).
- [58] Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č.j. 7 A

547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č.j. 2 Ads 33/2003-78, č. 523/2005 Sb. NSS) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č.j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, protože není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994, č.j. 6A 63/93-22).

[59] Rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je potom takové, z jehož odůvodnění není 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. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č.j. 6A 48/92-23, publ. pod č. 27/1994 v SpP).

[60] Soud dospěl k závěru, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se správní orgán zabýval odpovídajícím způsobem námitkami žalobce, které řádným dostačujícím a přezkoumatelným způsobem vypořádal. Správní uvážení, tj. zhodnocení rozhodných skutečností rozhodujícím správním orgánem nebylo v daném případě soudem shledáno v rozporu s obsahem spisového materiálu a pouze odlišný náhled účastníka řízení na způsobu hodnocení rozhodujících skutečností správním orgánem není sám o sobě důvodem pro zrušení rozhodnutí. V dané věci nebylo zjištěno, že by závěry správního orgánu nebyly dostatečně podloženy skutkovými zjištěními nebo byly s nimi v rozporu. Závěry, k nimž správní orgán dospěl při vyhodnocení rozhodujících skutečností, nejsou v rozporu se zásadami logického myšlení a uvažování. Tím jsou zároveň i vymezeny meze přezkumné činnosti soudu ve správním soudnictví, pokud jde o správní uvážení. Úkolem soudu není nahradit správní orgán v jeho odborné kompetenci ani nahradit správní uvážení uvážením soudním, ale naopak posoudit, zda se správní orgán v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, resp. zda řádně a úplně zjistil skutkový stav řádným procesním způsobem a zda tam, kde se jeho rozhodnutí opíralo o správní uvážení, nedošlo k vybočení z mezí a hledisek stanovených zákonem. Pokud jsou tyto předpoklady splněny, nemůže soud ze zjištěných skutečností vyvozovat jiné nebo přímo opačné závěry. Lze tedy uzavřít, že závěry žalovaného jsou dostatečně odůvodněny a mají dostatečnou oporu ve spisovém materiálu.

[61] Ani tuto žalobní námitku tak soud neshledal důvodnou, a proto se dále mohl zabývat žalobními námitkami mířícími do merita věci.

[62] V nyní projednávané věci je podstatou sporu otázka zákonnosti postupu správce daně, který žalobci zvýšil základ daně o částku 140.427.913 Kč a dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 6. 2021 žalobci jednak doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 ve výši 9.487.460 Kč, jednak žalobci dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 90.493.896 Kč; a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně (ve výši 1.879.492 Kč) a z doměřené daňové ztráty (ve výši 904.938 Kč). Stručně shrnuto správce daně: 1) dospěl k závěru, že emise tzv. korunových dluhopisů v roce 2012 neměla pro žalobce racionálně odůvodněný ekonomický smysl a transakce s ní spojené představovaly zneužití práva; 2) „neuznal“ žalobci výdaje vyplacené na základě Příkazní smlouvy ze dne 30. 11. 2012 jako „daňově účinné“, tj. vynaložené v souladu s ustanovením §

24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; 3) do základu daně zahrnul částku neoprávněně zkracující příjmy, když žalobce do základu daně nezahrnul záporný oceňovací rozdíl (účetní zůstatková hodnota 47.570.784 Kč) na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria; 4) do základu daně zahrnul další částku neoprávněně zkracující příjmy, a to z tituly přijatých záloh, které souvisely s nedokončenou výrobou, převzatých dle Smlouvy o prodeji podniku ze dne 26. 4. 2012, kterou žalobce odkoupil společnost Kovopol, a.s. Proti všem těmto jednotlivým závěrům správce daně žalobce brojil žalobními námitkami.

- [63] V prvním žalobním bodu žalobce uplatnil námitky ve vztahu k emisi tzv. korunových dluhopisů. V této části sporu jde věcně o to, že správce daně dospěl k závěru, že emise dluhopisů v roce 2012 neměla pro žalobce racionálně odůvodněný ekonomický smysl a že jediným důvodem realizace několika účelově provázaných kroků bylo umělé vytvoření podmínek za účelem získání daňového zvýhodnění v podobě významného nákladového zatížení žalobce úrokovými náklady po dobu splatnosti dluhopisů, které by žalobce bez propojenosti zúčastněných osob, tj. v běžných ekonomických vztazích a za standardních podmínek nezískal. Důvodem zvýšení základu daně podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů a doměření daně z příjmů právnických osob tak bylo zneužití práva.
- [64] Úvodem soud považuje za vhodné zrekapitulovat judikaturní východiska pro posuzování doměření daně z příjmů právnických osob právě z důvodu zneužití práva při emisi korunových dluhopisů. K problematice korunových dluhopisů a zneužití práva totiž existuje bohatá judikatura.
- [65] Zdejší soud připomíná, že v rozhodném období nebyl zákaz zneužití práva výslovně upraven v tuzemských právních předpisech. Jde o právní princip, který plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že by právní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2015, č.j. 9 Afs 57/2015-120). Zákaz zneužití subjektivních práv slouží „jako materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti)“ (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2016, č.j. 8 Afs 87/2016-60). Zákaz zneužití práva umožňuje orgánu aplikujícímu právo neposkytnout ochranu jednání spočívajícímu ve zneužití textu zákona pro dosažení jím nepředpokládaného cíle. Jedná se o situaci, „kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené“ (rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005, č.j. 1 Afs 107/2004-48). „Výchozí svoboda jednání jednotlivce nalézá svých hranic nejenom v zákonem stanovených případech, ale také v krajních případech zneužití práva. Zároveň však musí být úmyslné jednání směřující ke zneužití práva dostatečně prokázáno, neboť se jedná o výjimečný postup (ultima ratio) a musí mu předcházet aktivita správního orgánu směřující ke zjištění, že právo bylo skutečně zneužito“ (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2023, č.j. 2 As 17/2023-23). Při posuzování případů, ve kterých mohlo dojít ke zneužití práva, je tudíž třeba „pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění“ (rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č.j. 1 Afs 35/2007-108).
- [66] Na oblast přímých daní, kam patří i nyní řešená daň z příjmů právnických osob, institut zákazu zneužití práva aplikoval NSS již v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č.j. 1 Afs 107/2004-

48. V něm konstatoval, že „*právo musí předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém“.* V této souvislosti lze poukázat také na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp.zn. II. ÚS 2714/07, podle kterého „*ačkoliv finanční právo [...] institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamena to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky“.*

- [67] Judikatura SDEU zavedla dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití komunitárního práva (rozsudek ze dne 14. 12. 2000 ve věci C-110/99, *Emsland-Stärke*, blíže rozveden byl v rozsudku ze dne 21. 2. 2006, ve věci C-255/02, *Halifax*). Uvedený test zahrnuje hodnocení splnění objektivního a subjektivního prvku zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných komunitárním právem nebyl naplněn účel dané právní úpravy; subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. Závěry SDEU týkající se nepřímých daní byly následně rozšířeny i na daně přímé (rozsudky velkého senátu ze dne 12. 9. 2006 ve věci C-196/04, *Cadbury Schweppes*, či ze dne 12. 3. 2007 ve věci C-524/04, *Thin Cap Group*).
- [68] Na judikaturu SDEU navázala řada rozsudků NSS. V nich NSS zdůraznil, že s ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcí daně odepřít nárokované právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení (rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, č.j. 2 Afs 178/2005-64, nebo rozsudek rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č.j. 7 Afs 54/2006-155). Nejde přitom o zastírání určitého právního jednání jiným (simulaci a disimulaci), ale o umělé vytvoření podmínek směřujících ke získání daňové výhody. Daňový subjekt nic nezastírá, ale od počátku jedná tak, aby na daňové zvýhodnění dosáhl (rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č.j. 6 Afs 376/2018-46).
- [69] Dříve nepsaný zákaz zneužití práva pak byl v rámci transpozice čl. 6 odst. 1 směrnice Rady (EU) 2016/1164, ze dne 12. 7. 2016, s účinností od 1. 4. 2017 výslovně upraven v ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu, podle něhož *při správě daní se nepřiblíží 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.*
- [70] Objektivní kritérium spočívá v tom, že daňová výhoda byla získána v rozporu s účelem právní úpravy. Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.* Účelem tohoto ustanovení je podpora podnikání a jeho rozvoje (např. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2022, č.j. 7 Afs 175/2022-37, a též usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp.zn.

II. ÚS 67/2000, a jeho náleze ze dne 2. 10. 2002, sp.zn. II. ÚS 438/2001). Účelem uplatňování úroků z úvěrových nástrojů jako daňově účinných nákladů je pobídka k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2022, č.j. 4 Afs 376/2021-60). Vždy tím jsou míněny náklady vázající se k aktivitám sledujícím ekonomicky racionální účel, a nikoliv těm samoučelným (rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č.j. 1 Afs 35/2007-108).

- [71] Subjektivní kritérium spočívá v tom, že převažujícím účelem posuzovaného jednání bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu a jeho obsahem umělé vytváření podmínek vyžadovaných pro její přiznání. Je třeba „dovodit, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody“ a identifikovat „umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody“ (rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2022, č.j. 10 Afs 289/2021-42). Klíčem je zohlednit „zapojení spojených osob, resp. členů jejich statutárních orgánů, do řetězce transakcí“ (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2022, č.j. 4 Afs 376/2021-60), respektive „právní, hospodářské i personální vztahy mezi zainteresovanými subjekty i celkovou ekonomickou racionalitu transakcí“, a určit „skutečný obsah a význam předmětné emise dluhopisů a souvisejících operací“ (rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2022, č.j. 7 Afs 175/2022-37).
- [72] Subjektivní a objektivní kritérium není třeba posuzovat striktně odděleně. Mimo jiné vzhledem ke specifikům oblasti přímých daní mohou být zjištěné skutečnosti plně zohledněny jak v rámci kritéria subjektivního, tak i objektivního; „smysl celého § 24 zákona o daních z příjmů je do značné míry propojen právě s tím, že se jako daňově účinné uznávají jen reálné, nikoli uměle vytvořené náklady (tato „umělost“ jednání je jinak ale právě posuzována v rámci subjektivní podmínky)“ (rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2022, č.j. 10 Afs 289/2021-42).
- [73] Vydání korunových dluhopisů není pochopitelně samo o sobě posuzováno jako zneužití práva (tj. všechny emise korunových dluhopisů nejsou automaticky zneužitím práva). O zneužití práva se však v některých konkrétních případech jednat může, jak dokládají např. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2022, č.j. 4 Afs 376/2021-60, nebo ze dne 16. 8. 2022, č.j. 7 Afs 49/2022-26. Není vyloučeno, aby typově povolené jednání bylo na základě zjištěných okolností v konkrétní věci kvalifikováno jako zneužití práva s legitimním následkem v podobě neuznání konkrétního daňového výdaje. Jinak řečeno, podstata institutu zneužití práva tkví právě v tom, že formálně bezvadné jednání (tj. uplatnění daňově uznatelných nákladů – zde úroků z korunových dluhopisů) je ve svých důsledcích s ohledem na další zjištěné skutečnosti jednáním protiprávním (rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2023, č.j. 1 Afs 143/2023-62).
- [74] Korunové dluhopisy byly emitovány nejčastěji v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 právě v této jmenovité hodnotě, aby při aplikaci ustanovení § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012 a čl. IV bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. bylo zdanění úrokového příjmu 15% srážkovou daní rovno 0 Kč (základ daně byl stanovován za každý jednotlivý dluhopis a zaokrouhloval se na celé koruny dolů). Účelem emise korunových dluhopisů mělo být zajištění financování emitenta, který následně mohl uplatnit úrokový náklad, jímž snížil základ daně z příjmů. Zákonem stanovená možnost emise dluhopisů tak představuje jakousi pobídku k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů. Na straně upisovatele pak úpis dluhopisů představuje daňovou optimalizaci v podobě nulové daně z úrokového příjmu.
- [75] Se žalobcem lze souhlasit, že korunové dluhopisy představují legitimní nástroj financování podnikatelských aktivit a bylo jeho právem zvolit finanční nástroj s nejnižším zdaněním. Již

v rozsudku ze dne 7. 12. 2007, č.j. 1 Afs 35/2007-108, však NSS konstatoval, že je „třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná, jak vyplývá z uvedeného rozsudku, o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu“.

- [76] Daňové subjekty mohou v rámci své hospodářské činnosti daňovou zátěž optimalizovat a z možností daných zákonem využít tu nejvýhodnější, aniž by jim tato volba mohla jít k tíži. Hranice volby je však v tomto ohledu definována právě korektivem zneužití práva (rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2014, č.j. 6 Afs 156/2014-47). Jinak řečeno, pokud emisi korunových dluhopisů jako nástroj financování vlastních aktivit zvolil žalobce účelově s cílem dosáhnout nelegitimního daňového zvýhodnění, nebylo možné takovému postupu poskytnout ochranu. V posuzovaném případě je nadto zřejmé, že žalovaný nevytýkal žalobci samotnou emisi dluhopisů. S ohledem na ostatní skutkové okolnosti však dospěl k závěru, že tato transakce sledovala nelegitimní účel, tj. dosažení daňového zvýhodnění prostřednictvím zneužití práva. Názor žalobce, že se nejedná o zneužití práva, pokud zvolila z několika variant refinancování tu příznivější, tak není správný. Žalovaný žalobci neurčoval, jak má financovat svou podnikatelskou činnost, pouze ve způsobu financování zvoleném žalobcem shledali zneužití práva.
- [77] K námitce žalobce, že pokud by nebyla emise dluhopisů ekonomicky opodstatněná, nesplnily by nákladové úroky z dluhopisů podmínky daňové uznatelnosti podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a aplikace institutu zneužití práva by nepřicházela v úvahu, NSS v rozsudku ze dne 28. 5. 2024, č.j. 10 Afs 309/2022-112, uvedl, že „zkoumání ekonomické opodstatněnosti uskutečněných transakcí je běžnou součástí posuzování toho, zda došlo ke zneužití práva. Podle rozsudku NSS ze dne 14. 11. 2019, č.j. 6 Afs 376/2018-46, se při posuzování zneužití práva rozlišuje, zda proběhlé operace měly určité ekonomické ratio (zda byly vedeny legitimní snahou snížit daňovou povinnost), nebo zda byly nastoleny ‚uměle‘ s cílem získat daňové zvýhodnění. Není tedy pravda, že by v případě ekonomické neopodstatněnosti emise dluhopisů nepřicházela v úvahu aplikace institutu zneužití práva.“ NSS dodal, „že stěžovatelce by žádný prospěch nepřineslo ani přijetí jejího názoru. I stěžovatelkou tvrzené nesplnění podmínek daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů by totiž vedlo k doměření daně z příjmů právnických osob ze základu tvořeného neuznanými nákladovými úroky z dluhopisů.“
- [78] Pokud jde o otázku ekonomického smyslu (skutečné ekonomické podstaty) posuzovaných transakcí, tak zdejší soud připomíná, že primární smyslem emise dluhopisů má být zajištění externího zdroje financování, resp. získání dodatečného kapitálu pro další rozvoj nebo udržení podnikání z externích zdrojů (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2022, č.j. 4 Afs 376/2021-60). Pokud je tento účel naplněn, uplatnění úrokových nákladů externího financování při stanovení základu daně z příjmů zásadně neodporuje účelu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zdejší soud však dospěl k závěru, že v nyní posuzovaném případě nebyl tento účel naplněn.
- [79] K naplnění obou kritérií zneužití práva zdejší soud uvádí, že ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že zjištěné skutečnosti nemohou vést k jinému závěru než, že jediným důvodem emise dluhopisů bylo získání daňové výhody, k čemuž žalobce uměle vytvořil podmínky.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

Těmito faktory, které vedly k extrémnímu daňovému zatížení žalobce, byly věcně a časově propojené, resp. podmíněné kroky realizované mezi žalobce a společnostmi náležejícími výhradně do skupiny společností vlastněných ať už přímo či nepřímo jediným upisovatelem předmětných dluhopisů, tj. O. M.. Ve shodě se správcem daně soud považuje za nutné z těchto kroků zmínit zejména nákup akcií společnosti Garage Development a.s. od p. M. (kdy přímé vlastnictví p. M. společnosti Garage Development a.s. bylo nahrazeno nepřímým vlastnictvím prostřednictvím žalobce) za situace, kdy žalobce nedisponoval vlastními finančními prostředky k úhradě předmětného závazku; způsob jejich úhrady, následné pozbytí nakoupených akcií formou přeměny a vzdání se práva na jejich výměnu (nepřímé vlastnictví p. M. společnosti Garage Development a.s. žalobcem bylo nahrazeno nepřímým vlastnictvím prostřednictvím společnosti HOLDORIA, a.s.); vystavení proforma faktury, způsob úhrady předmětného závazku ze strany společnosti OJGAR s.r.o. a následné storno takto formálně vystavené faktury; refinancování úvěru poskytnutého společnosti OJGAR s.r.o. dluhopisovým závazkem při zachování spojenosti věřitelů; bankovní převody mezi osobami spojenými (žalobce, p. M., společnosti OJGAR s.r.o. a OMGD, s.r.o.) během časově omezené doby navozující zdání dostatečnosti finančních prostředků zúčastněných osob k úhradě vzniklých závazků. To vše za situace, kdy rozhodující vliv p. M. ve všech zúčastněných společnostech zůstal i nadále zachován a kdy tedy dle žalovaného i soudu došlo pouze k formálnímu přeskupení majetku uvnitř skupiny jím vlastněných společností. Neveřejnou emisi dluhopisů upsanou jediným členem představenstva žalobce tak dle soudu nelze za popsání situace hodnotit jinak než, že tato *de facto* nepřinesla žádné cizí zdroje pro žalobcem tvrzené posílení pracovního kapitálu a financování provozních nákladů v širším kontextu, jak namítal žalobce. Dle soudu je tak podstatné, že emise korunových dluhopisů a jejich následný úpis O. M. byly samoúčelnými kroky směřujícími ke zjednání dvojí neoprávněné výhody, a to jednak zatížení žalobce „nákladovými úroky“ spojeným s emitovanými dluhopisy (tj. „umělému zadlužení“ žalobce za účelem snížení jeho daňové povinnosti) a jednak získání příznivého daňového režimu upisovatele dluhopisů z pohledu daně vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně.

[80] K námitce, že ekonomická opodstatněnost spočívá v posílení pracovního kapitálu žalobce a financování jeho provozních nákladů soud uvádí, že z výše popsání skutečností vyplývá, že emise získané prostředky byly reálně vynaloženy na nákup akcií, které byly v relativně krátké době odštěpeny, což dle soudu nelze vyhodnotit jako krytí provozního výdaje, a dále na splacení provozního úvěru využitého v minulých letech k úhradě provozních nákladů. Ve shodě s žalovaným soud dospěl k závěru, že úmyslem smluvních stran (kapitálově či jinak spojené osob) bylo realizovat výplatu úroků z korunových dluhopisů nezatížených srážkovou daní osobě spojené, k tomuto účelu použít zisk hospodářsky aktivní společnosti bez ekonomického opodstatnění, pouze za účelem získání daňového zvýhodnění s cílem eliminace daňové povinnosti (dluhopisové úroky).

[81] Dále soud považuje za nutné zdůraznit, že správce daně, resp. žalovaný nijak nezpochybovali, že výměnou závazků provozního charakteru za dlouhodobý úvěr došlo v roce 2011 k ozdravení pracovního kapitálu žalobce (podíl obchodních závazků k výkonové spotřebě se přijetím úvěru od společnosti OJGAR s.r.o. snížil na 28,6 % a po emisi dluhopisů se pohyboval v rozmezí hodnot s ním srovnatelných společností, tj. od 10 od 20 %), a že podíl pracovního kapitálu k tržbám se od roku 2011 navýšil z původně záporných hodnot a dostal se do mezí, kterého dosahovaly obdobné společnosti (25 – 45 %). V nyní projednávaném případě však daňové orgány dospěly k závěru, že nebyla nalezena příčinná souvislost emise dluhopisů s žalobcem zmiňovanými ekonomickými ukazateli. Je

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

tomu tak proto, že v daném případě podíl obchodních závazků k výkonové spotřebě hodnota tohoto ukazatele činila bez nákupu akcií a emise 18,9 % a k jejímu výraznému zvýšení došlo již samotným nákupem akcií společnosti Garage Development a.s. v prosinci 2011 od p. M.. Navýšení podílu pracovního kapitálu k tržbám pak lze přičíst výměně závazku provozního charakteru za dlouhodobý úvěr již v roce 2011, nikoli samotné emisi dluhopisů v roce 2012. Zdůraznit pak lze skutečnost, že bez nákupu akcií společnosti Garage Development a.s. v prosinci 2011 ve výši cca 109 mil. Kč by byl tento ukazoval ještě vyšších hodnot.

[82] K námitce ohledně ozdravení vnitřních finančních vztahů žalobce a jeho vztahů s dodavatelem, soud uvádí, že v daném případě nelze přehlédnout, že v případě dodavatele žalobce, společnosti OJGAR s.r.o., se jedná o osobu spojenou, jejímž jediným jednatelem a majoritním vlastníkem je p. M., který je ale současně i věřitelem žalobce z titulu nákupu akcií společnosti Garage Development a.s. a rovněž z titulu emise dluhopisů. V daném případě tak sice došlo ke změně titulu závazků, ale jedná se *de facto* jen o pouhé přeskupení závazků výhradně mezi spojenými osobami – došlo sice k odlehčení finanční závislosti žalobce na společnosti OJGAR s.r.o., ale naopak se zvýšila jeho finanční závislost na p. M. Nezbyvá tak než aprobovat závěr žalovaného, že žalobce *de facto* žádné použitelné cizí zdroje emisí dluhopisů nezískal, čímž byl popřen smysl a účel emise, když převod akcií mezi společnostmi vlastněnými O. M. byl prostředkem (a cestou) k získání dodatečných a dostatečných finančních prostředků pro O. M., kterými posléze uhradil první splátku emisního kurzu. Velmi přílehlavě shrnutí uvedl žalovaný v bodě [116] napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že *„bankovní operace realizované výhradně na účtech spojených osob měly pouze navodit iluzi navýšení finančních prostředků emitenta formou emise; ani do jedné ze společností účastnících se bankovních operací nepříbily žádné finanční zdroje, jestliže mezi skupinou podniků O. M. a O. M. se ve své podstatě jednalo o rotaci těchto finančních prostředků, pouze účelově přeskupovaných mezi společnostmi O. M. a samotným O. M.“*

[83] Dle zdejšího soudu tak dospěl k závěru, že žalovaný a správce daně prokázali splnění podmínek aplikace institutu zneužití práva. Žalovaný dostatečně zjistil a správně vyhodnotil skutkový stav, zohlednil veškeré relevantní skutečnosti i argumenty žalobce, správně aplikoval tehdy platné právo a prokázal existenci nedovoleného daňového zvýhodnění. Byl prokázán jak objektivní prvek zneužití práva (navzdory formálnímu splnění podmínek nebyl naplněn účel dané právní úpravy), tak subjektivní prvek zneužití práva (záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení). Není přitom podstatné, zda žalovaný tyto dva prvky zneužití práva od sebe dostatečně odděloval, podstatné je to, že oba byly naplněny (rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2022, č.j. 4 Afs 376/2021-60, nebo ze dne 26. 4. 2022, č.j. 10 Afs 289/2021-42).

[84] První žalobní bod tak soud neshledal důvodným.

[85] Ve druhém žalobním bodu žalobce uplatnil námitky ve vztahu k odměně vyplacené na základě Příkazní smlouvy se společností OJGAR s.r.o. Zde jde věcně o to, že žalobci nebyly ze strany správce daně uznány výdaje vyplacené na základě této smlouvy ze dne 30. 11. 2012 za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když žalobce ani na výzvu k prokázání skutečností ze dne 1. 9. 2020 nedoložil důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, když samotná Příkazní smlouva byla ze strany správce daně shledána pro prokázání faktické realizace služeb příkazníkem ve prospěch žalobce jako nedostačující.

- [86] Příkazní smlouva je upravena v ustanovení § 2430 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Podstatou tohoto smluvního vztahu je závazek příkazníka obstarat pro příkazce jeho záležitost. Tyto „záležitosti“ mohou být materiální i nemateriální. Nicméně i v případě nemateriálních záležitostí, ze kterých mohou, ale nemusí vzejít hmatatelné výstupy (jak namítal žalobce) není daňový subjekt zbaven povinnosti prokázat oprávněnost uznatelnosti nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to např. výsledky průzkumu tuzemských a zahraničních trhů, výsledky spolupráce při tvorbě katalogů a prezentací, výsledky z jednání s reálnými či potenciálními partnery, jak příkladmo uvedl žalovaný v bodě [148] napadeného rozhodnutí. V daném případě tato povinnost žalobce nabývá na významu obzvláště proto, že v případě příkazce (žalobce) a příkazníka (společnosti OJGAR s.r.o.) se jedná o spojené osoby, resp. o společnosti patřící do skupiny podniků O. M.. Dle soudu tak skutečně bylo na žalobci a v jeho zájmu, aby v řízení před daňovými orgány objasnil, v čem konkrétně spočívala v každý pracovní den roku 2013 vykonávaná a následně ke dni 31. 12. fakturovaná činnost. Na toto objasnění pak směřovala výzva správce daní k prokázání skutečností ze dne 1. 9. 2020, č.j. 1506326/20/2811-00560-607757, ve které správce daně požadoval doložit faktické uskutečnění činností specifikovaných Příkazní smlouvou ve fakturovaném rozsahu, času a ceně, resp. požadoval prokázat, že se skutečně jedná o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zdaňovacího období roku 2013.
- [87] Žalobce v reakci na výzvu správce daně ze dne 1. 9. 2020 předložil vzory „Order confirmation“, smlouvu mezi společnostmi SKLÁRNY KAVELIER, a.s. a KIMBLE-CHASE LIFE SCIENCE AND RESEARCH PRODUCTS, LLC ohledně dodávek laboratorního skla ze dne 1. 4. 2009, seznam/objem realizovaných obchodů v Evropě a v USA; e-mailovou zprávu z Komerční banky a.s. ze dne 31. 3. 2021 a fotodokumentaci showroomů v New Yorku a v Aspenu).
- [88] Soud se ztotožnil se závěrem správce daně a žalovaného, žádný z těchto důkazních prostředků ve spojení s Příkazní smlouvou neprokazuje, že činnosti specifikované touto smlouvou byly společností OJGAR s.r.o. v průběhu roku 2013 skutečně realizovány. Předně samotný předmět Příkazní smlouvy je dle soudu vymezen velmi obecně (*hledání strategie, vykonávání propagace, reprezentace na akcích, vedení jednání, kontrola a odsouhlasení plateb*), přičemž tato smlouva odkazovala na ustanovení občanského zákoníku (zákona č. 89/2012 Sb.), ačkoli byla podepsána v době (dne 30. 11. 2012), kdy tento zákon ještě nenabyl účinnosti. Ke vzorům „Order Confirmation“ a smlouvě ze dne 1. 4. 2009 lze uvést, že z těchto dokumentů nevyplývá žádný podíl příkazníka na jejich podepsání; nadto smlouva ze dne 1. 4. 2009 byla uzavřena se společností SKLÁRNY KAVELIER, a.s., nikoliv se žalobcem (zároveň správce daně zjistil z předloženého seznamu faktur za rok 2012, že předmětnému odběrateli byl fakturován odběr výrobků i v roce 2012, kdy příkazník pro příkazce v této věci žádné činnosti nerealizoval, tj. fakturace probíhala, aniž by společnost OJGAR s.r.o. žalobci realizaci služeb fakturovala, když k podpisu Příkazní smlouvy došlo až dne 30. 11. 2012). K fotodokumentaci showroomů soud uvádí, že z ní není patrné, kdy byla tato pořízena, případně kým jsou showroomy v New Yorku a následně v Aspenu provozovány (v této souvislosti soud odkazuje na zjištění žalovaného v bodě [149] napadeného rozhodnutí). Stejně tak ani ze seznamu/objemu realizovaných obchodů v Evropě a v USA v roce 2013 dle soudu nevyplývá, že by tyto obchodní případy byly přičitatelné činnosti příkazníka. K e-mailové zprávě Komerční banky, a.s. ze dne 31. 3. 2021, soud uvádí, že z této vyplývá pouze to, že p. M. autorizoval v roce 2013 celkem 406 transakcí a p. M. celkem 27.916 transakcí, ale již z tohoto podkladu není seznatelné, zda se jednalo

výhradně o bankovní transakce žalobce či zda a jakým způsobem byla ze strany p. M. prováděna u příchozího platebního styku denní kontrola cash flow.

- [89] Až v řízení před soudem, a to v příloze podané žaloby, žalobce předložil e-mail Komerční banky, a.s. ze dne 7. 6. 2023, ze kterého vyplývá „*uvedené transakce, které byly autorizovány panem O. M. a paní J. M. se týkají společnosti Kavalierglass, a.s., IČO 47468815.*“ Soud nejprve uvádí, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 11. 5. 2023, je tedy zjevné, že žalovaný se tímto dokumentem ve svém rozhodnutí nemohl z logiky věci zabývat. Tento důkaz dle soudu vypovídá o tom, že určité transakce autorizované p. O. M. a p. J. M. v rozhodném období se týkaly žalobce, nicméně stále z něj není zřejmé, jaké byly faktické činnosti příkazníka realizované na základě Příkazní smlouvy. Ani tento dodatečně předložený důkaz tak dle soudu nemůže zpochybnit závěry žalovaného vyslovené v napadeném rozhodnutí, tj. že žalobce neodstranil pochybnosti stran tvrzení o faktické realizaci služeb ze strany příkazníka.
- [90] Soud totiž považuje za nutné dále zdůraznit, že p. M. byl v rozhodné době jediným členem představenstva příkazce (žalobce) a současně jediným jednatelem příkazníka (společnosti OJGAR s.r.o.). Za situace, kdy této osobě plynula mimo jiné povinnost obchodního vedení žalobce a rozhodování o všech záležitostech společnosti, a za situace, kdy pojem obchodního vedení zčásti koresponduje s obecně vymezeným předmětem Příkazní smlouvy, tak soud ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že obtížnost spočívající v oddělení činností spadající pod pojem obchodní vedení a činností realizovaných stejnou osobou coby příkazníkem, jde k tíži žalobce.
- [91] Lze tak dle soudu uzavřít, že za situace, kdy žalobce za poskytnuté služby uhradil více než 14 mil. Kč, tak lze důvodně očekávat, že bude po příkazníkovi těchto služeb vyžadovat konkrétní výsledek činnosti, a že i kdyby se tento konkrétní výsledek nedostavil (což se může nepochybně v podnikatelském prostředí stát), tak bude schopen vymezit a doložit konkrétní obsah poskytnutých služeb.
- [92] Soud tak dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neodstranil tak pochybnosti stran faktické realizace služeb příkazníkem, když formální doklady lze akceptovat pouze za situace, kdy je prokázáno, že plnění bylo skutečně uskutečněno tak, jak je v těchto dokladech deklarována. Tento princip se dle soudu prolíná celou oblastí daní (srov. např. rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2009, č.j. 8 Afs 80/2008-85, ze dne 25. 7. 2013, č.j. 2 Afs 11/2013-37, ze dne 19. 12. 2019, č.j. 5 Afs 169/2019-43, či ze dne 23. 6. 2022, č.j. 7 Afs 382/2020-32)
- [93] Soud tak ani druhý žalobní bod neshledal důvodným.
- [94] Ve třetím žalobním bodu žalobce uplatnil námitky ve vztahu k oceňovacímu rozdílu. V této části případu se věcně jedná o to, že správce daně identifikoval porušení ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů ze strany žalobce, když tento nezahrnul záporný oceňovací rozdíl v účetní zůstatkové hodnotě 47.570.784 Kč do základu daně (záporný rozdíl nebyl dle ustanovení § 23 odst. 15 téhož zákona ve spojení s ustanovením § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb. zahrnut do základu daně v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria), a současně ani na výzvu k prokázání skutečností ze dne 12. 11. 2019 neprokázal souvislost záporného oceňovacího rozdílu v účetní zůstatkové hodnotě 68.943.165,65 Kč s majetkem odštěpovaným ke dni 1. 1. 2023 na nově vzniklou společnost REALTORIA, s.r.o., jelikož oceňovací rozdíl ve výši 72.149.824,53 Kč, vzniklý odkoupením společnosti Kovopol a.s. na základě Smlouvy o prodeji podniku ze dne 26. 4.

2012, dle správce daně souvisel ve výši 69 % s krátkodobým majetkem (zásoby, nedokončená výroba), který po přeměně ke dni 1. 1. 2013 nadále zůstal ve vlastnictví žalobce.

[95] Předmětem sporu mezi účastníky řízení je tedy problematika zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu (jakožto účetního zohlednění přepisu zbytkové hodnoty výrobního majetku v návaznosti na realizovanou přeměnu) do nákladové základny pro výpočet ziskovosti a v důsledku tedy do výše daňové povinnosti žalobce.

[96] Podle ustanovení § 23 odst. 15 zákona o daních z příjmů: „Do základu daně se zahrnuje i rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého koupi a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího sníženým o převzaté dluhy (dále jen "oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu"). Kladný oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu se zahrnuje do výdajů (nákladů) rovnoměrně během 180 měsíců, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v příslušném zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání. Záporný oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu je částkou zvyšující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji rovnoměrně během 180 měsíců, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v příslušném zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, pokud nebyl ve stejné výši podle zvláštního právního předpisu součástí příjmů (výnosů). Neodepsanou část záporného oceňovacího rozdílu při koupi obchodního závodu je poplatník povinen zahrnout do základu daně při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného majetku nebo hmotného majetku; obdobně lze postupovat i u neodepsané části kladného oceňovacího rozdílu při koupi obchodního závodu. Při postupném vyřazování majetku tvořícího koupený obchodní závod se oceňovací rozdíl nemění. (...) Při rozdělení obchodní korporace, kdy rozdělovaná obchodní korporace zaniká a nástupnická obchodní korporace pokračuje v zahrnování kladného nebo záporného oceňovacího rozdílu při koupi obchodního závodu do základu daně, může nástupnická obchodní korporace tento oceňovací rozdíl zahrnovat do základu daně pouze v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. Při rozdělení obchodní korporace, kdy rozdělovaná obchodní korporace nezaniká, je kladný nebo záporný oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu zahrnován do základu daně rozdělované obchodní korporace a do základu daně nástupnické obchodní korporace pouze v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. Kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého koupi a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy (goodwill) se zahrnuje do základu daně obdobně jako oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu.“

[97] Podle ustanovení § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb.: „Položka "B.II.3. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku" obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, ukládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté dluhy. Aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí obchodního závodu do nákladů, v případě přeměny obchodní korporace se tento oceňovací rozdíl k nabytému majetku odpisuje do nákladů od rozhodného dne přeměny. Pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí obchodního závodu do výnosů, v případě přeměny obchodní korporace se tento oceňovací rozdíl k nabytému majetku odpisuje do výnosů od rozhodného dne přeměny. Pokud nejsou součástí nabytého majetku, ke kterému je tvořen oceňovací rozdíl, aktiva s dobou použitelnosti delší než 15 let, účetní jednotka může rozhodnout o době odpisování aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu kratší než 180 měsíců; tuto skutečnost účetní jednotka odůvodní v příloze v účetní

*závěrce. Neodepsaná část aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se jednorázově odepíše při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku. O případnou následnou změnu kupní ceny obchodního závodu se upraví hodnota aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, a to beze změny doby odpisování.“*

- [98] Z výše uvedeného vyplývá, že oceňovací rozdíl k nabytému majetku vzniká z rozdílu mezi kupní cenou obchodního závodu či podniku a účetním oceněním jednotlivých složek majetku zachyceného v účetnictví prodávajícího sníženým o převzaté dluhy a závazky. Záporný oceňovací rozdíl je pak položkou zvyšující základ daně, která vzniká v případech, kdy je kupní cena obchodního závodu nižší než souhrn ocenění jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího sníženým o převzaté dluhy a závazky. Oceňovací rozdíl je pak účetní kategorií dlouhodobého majetku, která není hmotným majetkem definovaným v zákoně o daních z příjmů.
- [99] V daném případě ze správního spisu vyplývá, že dne 26. 4. 2012 byla uzavřena Smlouva o prodeji podniku Kovopol a.s. jakožto souboru hmotných i nehmotných osobních složek podnikání, věcí, práv a jiných majetkových hodnot sloužících k provozování podniku, a to ve stavu a množství ke dni účinnosti smlouvy. Kupní cena byla stanovena na základě ceny nabídnuté kupujícím (žalobcem) jako vítězem výběrového řízení ve výši 22 mil. Kč. Dne 31. 5. 2012 byla účetním dokladem č. 4212004387 zaúčtována koupě podniku, při které vznikl záporný oceňovací rozdíl ve výši 72.149.824,53 Kč, tj. kupní cena 22.000.000 Kč minus souhrn ocenění jednotlivých složek majetku prodávajícího převzatých postupem dle ustanovení § 24 odst. 3 písm. a) bod 1. zákona o účetnictví ve výši 94.149.824,53 Kč (z toho dlouhodobý majetek představoval 31 % účetní hodnoty podniku Kovopol a.s. ve výši 29.229.437,80 Kč a zásoby včetně nedokončené výroby představovaly 69 % této účetní hodnoty ve výši 64.920.386,73 Kč). Dále došlo na základě Projektu rozdělení odštěpením ze dne 12. 8. 2013 k rozhodnému dni 1. 1. 2013 k rozdělení a k odštěpení části jmění žalobce na nově vzniklou společnost REALTORIA s.r.o., kdy součástí odštěpeného jmění byl mimo jiné i veškerý dlouhodobý majetek, nabytý koupí podniku Kovopol a.s. (29.229.437,80 Kč). Dle projektu měl k rozhodnému dni na nově vzniklou společnost přejít i oceňovací rozdíl k nabytému majetku související zcela s odštěpovaným majetkem, evidovaný u žalobce na analytickém účtu č. 097.103 ve spojení s účtem účetních opravek 098.103, tj. v záporné účetní zůstatkové hodnotě ve výši 68.943.165,65 Kč (tj. 72.149.824,53 - 3.206.658,88).
- [100] Dle soudu z účetního dokladu ze dne 31. 5. 2012 vyplývá, že vzniklý oceňovací rozdíl k nabytému majetku souvisel pouze ve výši 31 % s dlouhodobým majetkem následně odštěpovaným na společnost REALTORIA a.s. Z tohoto účetního dokladu vyplývá, že vzniklý oceňovací rozdíl k nabytému majetku souvisel ve výši 69% i s odkoupeným majetkem v podobě zásob a nedokončené výroby, který nebyl odštěpen a který i po přeměně zůstal nadále v majetku žalobce, a proto byl žalobce povinen 69 % účetní zůstatkové ceny oceňovacího rozdílu k nabytému majetku ve výši 47.570.784,30 Kč (tj. 69 % z 68.943.165,65), tj. neodepsanou část záporného oceňovacího rozdílu, při vyřazení poslední položky dlouhodobého majetku odštěpením na nástupnickou společnost, v souladu s ustanovením § 23 odst. 15 zákona o daních z příjmů zahrnout do základu daně.
- [101] Soud dále připomíná, že ustanovení § 23 odst. 15 zákona o daních z příjmů limituje rozsah převáděného oceňovacího rozdílu k nabytému majetku ekonomicky zdůvodnitelným kritériem. Ve shodě s žalovaným soud dospěl k závěru, že žalobcem zvolené kritérium přiřazení celého oceňovacího rozdílu pouze k dlouhodobému majetku převedenému na

společnost REALTORIA s.r.o. není ekonomicky zdůvodnitelné, neboť nebyla prokázána souvislost záporného oceňovacího rozdílu vzniklého nákupem podniku Kovopol a.s. s dlouhodobým majetkem a není tak zdůvodněna oprávněnost jeho převodu na společnost REALTORIA s.r.o. v plné výši účetní zůstatkové hodnoty. Tuto ekonomickou nezdůvodnitelnost žalobcem zvoleného kritéria zahrnutí celého záporného oceňovacího rozdílu do základu daně nástupnické společnosti pak dle soudu nemohou změnit ani další tvrzení žalobce (např. že odkoupením podniku Kovopol a.s. na sebe převzal i závazky, které nebyly vyčísleny v účetnictví prodávajícího), neboť dle zjištění správce daně prodávající takové závazky v účetnictví nevidoval a žalobce tak o těchto závazcích při koupi podniku neúčtoval. S ohledem na to, že nedošlo k individuálnímu přecenění jednotlivých složek majetku, pak nelze dle soudu přiřazovat oceňovací rozdíl pouze ke konkrétním položkám majetku.

[102] Konečně pak k námitkám žalobce ohledně nejednoznačnosti právní úpravy a aplikaci zásady *in dubio pro libertate* soud uvádí, že *shodě s žalovaným má za to, že že zákonné podmínky definované ustanoveními zákona o účetnictví (ustanovení § 24 odst. 3), vyhlášky č. 500/2002 Sb. (ustanovení § 7 odst. 10) a zákona o daních z příjmů (ustanovení § 23 odst. 15) jsou vymezeny dostatečně přesně, jasně, určitě a srozumitelně, že zde není prostor pro aplikaci žalobce odkazované právní zásady.*

[103] Ani třetí žalobní bod tak soud neshledal důvodným.

[104] Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce uplatnil námitky do otázky zálohy spojených s nedokončenou výrobou podniku Kovopol a.s. V této části sporu jde o to, že správce daně ve vztahu k těmto zálohám identifikoval porušení ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů ze strany žalobce, když tento si dle správce daně zvýšil základ daně o částku neoprávněně zkracující příjmy z titulu přijatých záloh souvisejících s nedokončenou výrobou, převzatých na základě Smlouvy o prodeji podniku ze dne 26. 4. 2012.

[105] V daném případě, tak jako v případě předchozího žalobního bodu, platí, že zdanění podléhají příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Tyto jsou pak předmětem daně z příjmů dle ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle ustanovení § 23 odst. 1 téhož zákona platí, že *„základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věčné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.“* Podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 téhož zákona pak platí, že *„[v]ýsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy,“*

[106] Soud dospěl k závěru, že za situace, kdy na žalobce Smlouvou o prodeji podniku ze dne 26. 4. 2012 nepřešly žádné finanční prostředky z titulu uhrazených záloh a kdy žalobce převzal koupí podniku právní závazky vůči zákazníkům ze smluv o dílo, tak tyto závazky měly být promítnuty do pasiv rozvahy, a ve svém důsledku tak měly snížit hodnotu oceňovacího rozdílu k nabytému majetku. Jejich výše se totiž zcela jistě promítla do nižší kupní ceny podniku, přičemž neuvedení převzatých závazků žalobce bylo neoprávněně vypořádáno snížením výše vykázaných výnosů o 925.000 Kč. To vše za situace, kdy se prokazatelně jednalo o výnos pocházející z reálné činnosti a z nakládání s majetkem žalobce dle ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[107] Ze správního spisu tyto závěry podporuje zejména čl. I. Smlouvy o prodeji podniku ze dne 26. 4. 2012, ze kterého vyplývá, že *„kupující současně přebírá závazky vyplývající z*

*pracovněprávních vztahů k zaměstnancům podniku KOVOPOL a.s. a že žádné jiné závazky prodávajícího, existující ke dni uzavření této smlouvy o prodeji podniku, na kupujícího touto kupní smlouvou nepřecházejí. Uvedené ustanovení se nevztahuje na cesi práv z leasingových smluv, smluv o nájmu a objednávek zákazníků (smluv o dílo), do kterých kupující vstupuje na straně dlužníka.“* Krátkodobé závazky vůči odběratelům v podobě přijatých záloh měly být nedílnou součástí příloh Smlouvy o prodeji ze dne 26. 4. 2012, ale v daném případě k tomuto nedošlo. Následně však žalobce zakázky související s nedokončenou výrobou postupně dokončil a konečným odběratelům vyfakturoval. Z osmi faktur vystavených společností FORMPLAST PURKERT – DIČ: CZ47450703, vyplynulo, že odběrateli nebyla vyfakturována cena dle smlouvy o dílo (3.984.000 Kč), neboť tato byla ponížena o zálohy přijaté společností Kovopol a.s. (925.200 Kč), které do data prodeje podniku (26. 4. 2012) nebyly zúčtovány a že tak daňové výnosy (Kč 3.058.800 Kč) byly sníženy o zálohy související s nedokončenou výrobou (925.200 Kč).

- [108] Ve shodě se správními orgány tak lze na základě výše uvedených skutečností dospět k závěru, že na žalobce přešly právní závazky vztahující se k objednávkám zákazníků vycházejícím ze smluv o dílo a že tak tyto převzaté závazky z titulu nezaúčtovaných záloh uhrazených zákazníkem měly být promítnuty do pasiv úvodní rozvahy podniku Kovopol a.s., resp. měly být součástí předávacího protokolu Smlouvy o prodeji podniku ze dne 26. 4. 2012 a zaúčtovány u žalobce do krátkodobých závazků, kde se mimo jiné účtuje i o přijatých krátkodobých závazcích od odběratelů před splněním závazků vůči odběratelům. Soud tak aprobuje závěr správce daně, že i po dokončení zakázky byl žalobce povinen odběrateli fakturovat zakázku dle smlouvy o dílo v plné výši, resp. výnosy do základu daně měly vstoupit v plné výši nasmlouvané ceny zakázky, jelikož se jednalo v souladu s ustanovením § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů o výnosy z činnosti žalobce a z nakládání s majetkem, konkrétně s koupí převzatou nedokončenou výrobou. Koneckonců i v případě nedokončení zakázky by žalobce stíhala povinnost vrátit odběrateli zaplacenou zálohou, jelikož Smlouvou o prodeji podniku na sebe převzal právní závazky vztahující se k objednávkám zákazníků ze smluv o dílo.
- [109] Ani čtvrtý žalobní bod tak soud neshledal důvodným.
- [110] Ze všech shora uvedených důvodů proto soud neshledal žalobu důvodnou a podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.
- [111] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

#### **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.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

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](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 28. února 2025

**JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.**  
předseda senátu