



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **KAVALIERGLASS, a. s.**, se sídlem Křížová 1018/6, Praha 5, zastoupená Mgr. Karlem Nejtkem, advokátem se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 1. 2025, č. j. 8 Af 2/2024-84,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 1. 2025, č. j. 8 Af 2/2024-84, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „*správce daně*“) platebním výměrem ze dne 2. 5. 2022, č. j. 75748/22/4300-12711-109964, stanovil žalobkyni k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně dle § 36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“ a „*srážková daň*“) za zdaňovací období roku 2018 ve výši 13 588 224 Kč a dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 4. 2022, č. j. 75732/22/4300-12711-109964, jí stanovil k přímé úhradě srážkovou daň za zdaňovací období roku 2019 ve výši 13 588 224 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 2 717 644 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 12. 2023, č. j. 39232/23/5200-10421-713255, odvolání proti výše uvedeným rozhodnutím správce daně zamítl a tato rozhodnutí potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 8. 1. 2025, č. j. 8 Af 2/2024-84, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Městský soud vycházel z následujícího skutkového stavu. Žalobkyně dne 1. 7. 2012 emitovala 700 000 000 kusů dluhopisů ve jmenovité hodnotě 1 Kč v listinné podobě zastoupené sběrným dluhopisem ve formě na jméno (dále jen „*korunové dluhopisy*“). Vyúčtování srážkové daně za zdaňovací období roku 2018 žalobkyně nepodala a ve vyúčtování za rok 2019 úroky z korunových dluhopisů nezahrnula. Správce daně ji proto vyzval k podání řádného daňového tvrzení ke srážkové dani za rok 2018 a dodatečného daňového tvrzení k této dani za rok 2019. Dne 2. 9. 2021 žalobkyně podala řádné vyúčtování srážkové daně za rok 2018, ve kterém deklarovala svou daňovou povinnost ve výši 0 Kč. Dodatečné daňové tvrzení za rok 2019 neučinila z důvodu, že jí dle jejího názoru podle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů nevznikla povinnost srazit daň z úroků z korunových dluhopisů. Správce daně u žalobkyně zahájil dne 12. 10. 2021 kontrolu srážkové daně za zdaňovací období 2018 a 2019 v rozsahu prověření zdanění úroků z korunových dluhopisů. Jelikož byly okolnosti vydání korunových dluhopisů předmětem i daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 (dále jen „*DPPO 2013*“), využil správce daně podle § 93 odst. 1 daňového řádu jako důkazní prostředky podklady získané v rámci této daňové kontroly. Na základě výsledků daňové kontroly pak správce daně vydal výše uvedený platební výměr a dodatečný platební výměr.

[4] Městský soud poté konstatoval, že z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že vypořádal všechny odvolací námitky a že tak učinil přezkoumatelným způsobem, jelikož s dostatečnými důvody a srozumitelně vyložil, jak ke svým závěrům dospěl. Rozhodnutí žalovaného tedy podle městského soudu není nepřezkoumatelné.

[5] Dále se městský soud zabýval tvrzenou nezákonností daňové kontroly DPPO 2013. Uvedl, že podle protokolu o ústním jednání ze dne 13. 9. 2017 bylo předmětem místního šetření konaného ve výrobním závodu žalobkyně zjištění údajů týkajících se emise dluhopisů v roce 2012 a s ní souvisejících skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období let 2012–2016. Před konáním samotného místního šetření správce daně zaslal žalobkyni e-mailem soupis podkladů požadovaných pro provedení místního šetření. Městský soud poté odkázal na svůj rozsudek ze dne 26. 6. 2024, č. j. 8 Af 13/2023–76, v němž se rovněž zabýval důsledky emise korunových dluhopisů žalobkyní v roce 2012 (ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014, 2016, 2018, 2019 a 2020 – pozn. NSS) a shledal, že místní šetření ze dne 13. 9. 2017 nepřesáhlo zákonem vymezený rozsah, a daňová kontrola DPPO 2013 tedy nebyla nezákonně opakovanou daňovou kontrolou. V projednávané věci přitom městský soud neshledal důvod se od tohoto závěru odchýlit.

[6] K otázce hodnocení emise korunových dluhopisů a zneužití práva pak městský soud uvedl, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a také povinnost své tvrzení doložit, nese tedy břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Žalobkyně proto byla povinna tvrdit i prokázat naplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Důkazní břemeno ovšem žalobkyně podle městského soudu neunesla, jelikož neprokázala ekonomický smysl emise korunových dluhopisů. Městský soud v této souvislosti odkázal na rozhodnutí žalovaného, s jehož úvahami se ztotožnil. Za podstatné pokládal, že zjištěné transakce (emise dluhopisů, jejich odkup a následný nákup akcií společnosti Garage Development a.s. financovaný z prostředků získaných emisí) se uskutečnily mezi provázanými osobami, přičemž tyto společnosti tvořily skupinu ovládanou jedinou fyzickou osobou – O. M.. Klíčové bylo podle městského soudu rovněž nenaplnění účelu emise dluhopisů, tedy získání

pokračování

externích finančních prostředků k financování provozu, jelikož ve skutečnosti došlo pouze k přesunu peněz mezi členy skupiny, aniž by kterýkoliv z nich fakticky získal externí kapitál.

[7] Pokud je emise dluhopisů posouzena jako účelová nebo umělá s hlavním cílem získání daňového zvýhodnění, nemohou být dle městského soudu úroky z takových dluhopisů uznány jako daňově uznatelné náklady. Ze zjištěných okolností v posuzované věci nebyla podle městského soudu zřejmá ekonomická podstata emise dluhopisů ani její přínos pro žalobkyni, jejím hlavním účelem bylo získání daňové výhody v podobě snížení daňové povinnosti žalobkyně prostřednictvím uplatnění úroků z dluhopisů jakožto nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Městský soud proto dospěl k závěru, že se jednalo o zneužití práva, jemuž není možné přiznat ochranu.

[8] Proti rozsudku městského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatelka předně v kasační stížnosti obsáhle rekapituluje žalobní námitku, dle které správce daně dospěl k nesprávnému závěru, že v důsledku zneužití práva „nemůže být ani příjemci úrokového příjmu přiznáno nárokované daňové zvýhodnění ve formě vyplacených úrokových výnosů z dluhopisů srážkovou daní ve výši 0 Kč.“ Tvrdí, že dle § 8 odst. 4 daňového řádu správce daně nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu, to jej však neopravňuje k tomu, aby nerespektoval platnou právní úpravu, kterou nelze považovat za *jinou skutečnost*, jejímž převažujícím účelem by bylo získání daňové výhody. Správce daně měl podle stěžovatelky definovat, která právní jednání považoval za zneužívající a vycházet ze stavu, jako by k těmto jednáním nedošlo, nikoliv odepřít daňovou výhodu. Městský soud se podle stěžovatelky uvedenou námitkou nezabýval, v důsledku čehož považuje jeho rozsudek za nepřezkoumatelný.

[10] Dále stěžovatelka namítá, že městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek podle § 24 zákona o daních z příjmů, tedy daňovou uznatelnost úroků z korunových dluhopisů, ačkoliv daňová uznatelnost úrokových nákladů nebyla předmětem řízení v projednávané věci. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný nerozhodoval ve věci daně z příjmů právnických osob, daňovou uznatelnost úrokových nákladů proto městský soud nemohl v napadeném rozsudku posuzovat. Městský soud se podle stěžovatelky zabýval žalobními námitkami pouze formálně, potvrdil sice postup žalovaného, neuvedl však žádnou argumentaci a závěry ve vztahu ke správnosti podrobení vyplacených úroků srážkové dani. I z tohoto důvodu tedy stěžovatelka považuje rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný.

[11] Městský soud dle stěžovatelky pochybil také při posouzení zákonnosti daňové kontroly DPPO 2013 i otázky prokázání zneužití práva. Tyto kasační námitky však Nejvyšší správní soud podrobněji nerekapituluje, jelikož se, jak bude vysvětleno níže, jejich důvodností ve svém rozsudku nezabýval.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě. Rozsudek městského soudu nepovažuje za nepřezkoumatelný. Má za to, že stěžovatelka spíše nesouhlasí s věcným posouzením městského soudu, se kterým i věcně polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nebylo možné. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku podle žalovaného nezpůsobuje ani to, že městský soud uvedl, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno k prokázání podmínek § 24 zákona o daních z příjmů, přestože daňové orgány rozhodovaly ve věci srážkové daně. Dle žalovaného totiž nelze zneužití práva posuzovat odděleně v případě daňové uznatelnosti nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a v případě zdanění úroků z korunových dluhopisů. Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[13] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námítky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí.

[16] V rozsudku ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Afs 85/2012–54, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „[p]okud se rozsudek krajského soudu nevyjadřuje k předmětu řízení, kterého se týká přezkoumávané rozhodnutí správního orgánu, je takový rozsudek v tomto ohledu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“

[17] Rozhodnutí daňových orgánů v projednávané věci se týkala **srážkové daně**, resp. povinnosti stěžovatelky – coby plátce daně – odvést srážkovou daň z úrokových příjmů z dluhopisů vyplacených fyzické osobě. Ačkoliv městský soud tuto skutečnost správně uvedl v úvodu odůvodnění svého rozsudku, a poté ji znovu zopakoval i v části, kde shrnul obsah správního spisu (odstavce 34 až 38 napadeného rozsudku), ze samotné posuzovací části odůvodnění napadeného rozsudku (zejména z odstavců 59 až 61) je zjevné, že městský soud následně posuzoval, zda stěžovatelka naplnila podmínky § 24 zákona o daních z příjmů, a mohla si tedy vyplacené úroky z korunových dluhopisů uplatnit jako daňově odečitatelné výdaje pro účely stanovení daně z příjmů právnických osob. Městský soud se tedy srážkovou daní fakticky vůbec nezabýval.

[18] Konkrétně v odstavci 59 městský soud uvedl, že „[p]okud je transakce s dluhopisy posouzena jako účelová nebo umělá, jejímž hlavním cílem je získání daňového zvýhodnění, **úroky**

pokračování

*z takových dluhopisů nemohou být uznány jako daňově uznatelné náklady. [...] V posuzované věci z výše uvedených okolností vyplývá, že transakce související s předmětnou emisí dluhopisů neměly samy o sobě ekonomický smysl a jejich hlavním smyslem a účelem bylo získání daňové výhody v podobě snížení daňové povinnosti žalobce prostřednictvím uplatnění úroků z dluhopisů jakožto nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“ V odstavci 60 odůvodnění napadeného rozsudku městský soud dále uvedl, že „[ž]alobce **neunesl důkazní břemeno k prokázání naplnění podmínek § 24 zákona o dani z příjmů** – tedy daňové uznatelnosti úroků emitovaných dluhopisů“, a v odstavci 61 poté uzavřel, že „v projednávané věci žalobce i správce daně dani unesli důkazní břemeno ohledně tvrzeného zneužití práva. Vynaložené náklady na úroky z dluhopisů neměly ekonomický důvod, jejich cílem bylo dosáhnout nižšího základu daně, a tedy nižší daňové povinnosti žalobce.“ (důraz doplněn NSS).*

[19] Zdejší soud nepřehlédl, že městský soud v napadeném rozsudku vycházel z rozsudku téhož soudu ze dne 26. 6. 2024, č. j. 8 Af 13/2023–76, v němž se zabýval právě stěžovatelčinou daní z příjmů právnických osob a možností uplatnit vyplacené úroky z korunových dluhopisů jako výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů. V takovém případě však měl městský soud převzaté závěry z uvedeného rozsudku přizpůsobit okolnostem projednávané věci (zejména skutečnosti, že se projednávaná věc týká odlišné – srážkové – daně), resp. měl vysvětlit, jak jsou jím převzaté závěry na projednávanou věc aplikovatelné. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského (resp. městského) soudu ostatně může způsobit také skutečnost, že vypořádání žalobních námitek soudem tvoří z valné části pouze pasáže převzaté bez dalšího vysvětlení z rozhodnutí v jiné věci, aniž by soud zároveň vyložil, jaký význam mají tyto převzaté závěry pro jeho rozhodnutí ve věci (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007–64).

[20] Kasační soud však tímto nepředjímá, zda a do jaké míry lze závěry rozsudku městského soudu č. j. 8 Af 13/2023–76 převzít. Obecně lze konstatovat, že zneužití práva prostřednictvím tzv. korunových dluhopisů obvykle vykazuje společné rysy právě ve vztahu k různým daním (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2023, č. j. 4 Afs 231/2022–40; nebo ze dne 17. 2. 2025, č. j. 4 Afs 390/2023–40). Nicméně, pokud se tak stane, je povinností městského soudu vysvětlit, zda a proč jsou použitelné takto převzaté závěry i v nynější věci.

[21] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že je napadený rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., jelikož se v něm městský soud nevyjádřil k předmětu daňového řízení, kterého se týkala rozhodnutí daňových orgánů. Vzhledem k této vadě napadeného rozsudku se pak zdejší soud nemohl zabývat zbylými námitkami stěžovatelky (viz odst. [11] tohoto rozsudku).

[22] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, neboť napadený rozsudek je zatížen vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Proto postupem podle § 110 odst. 1, věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[23] V průběhu dalšího řízení bude městský soud vycházet z toho, že se rozhodnutí daňových orgánů v projednávané věci vztahovala ke srážkové dani, nikoliv k dani z příjmů právnických osob, a tuto skutečnost zohlední při vypořádání žalobních námitek stěžovatelky. Tento právní názor je pro městský soud závazný (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[24] V novém rozhodnutí ve věci rozhodne městský soud též o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 11. září 2025

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu