ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně	**AT Solar s.r.o.,** se sídlem Praha 5 - Jinonice, Klikatá 18, zastoupené JUDr. Jiřím Rouskem, advokátem se sídlem Dubská 390/4, Teplice
proti	
žalovanému	**Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2.9.2024, č.j. 27157/24/5200-11434-707700,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Odůvodnění:

I.
Základ sporu

1. Žalobkyně se domáhá zrušení výše specifikovaného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“):
- č. j. 6608700/22/2005-52524-109098 ze dne 4. 8. 2022, kterým byla doměřena daň z příjmů právnických osob (dále také „DPPO“) za zdaňovací období od **1. 1. 2019 do 31. 12. 2019** (dále jen „ZO 2019“) ve výši 352 260 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 70 452 Kč (dále jen „DPV ZO 2019“),
- č. j. 6608877/22/2005-52524-109098 ze dne 4. 8. 2022, kterým byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od **1. 1. 2020 do 31. 12. 2020** (dále jen „ZO 2020“) ve výši 352 450 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 51 414 Kč (dále jen „DPV ZO 2020“, společně také „dodatečné platební výměry“).

2. Před vydáním DPV ZO 2019 a DPV ZO 2020 probíhala u žalobkyně daňová kontrola za zdaňovací období roku 2017, jež vedla rovněž k doměření DPPO za ZO 2019 a ZO 2020 (dále jen „Daňová kontrola ZO 2017“), a to na základě shodných skutečností, jako v nyní řešené věci (tj. zneužití práva). Žalobkyně v dané věci podala žalobu u městského soudu vedenou pod sp. zn. 8 Af 8/2024. O podané žalobě nebylo městským soudem doposud rozhodnuto. Současně podala žalobkyně k městskému soudu žalobu také ve věci dodatečného platebního výměru za ZO 2018, kterým byla žalobci na základě shodných skutkových okolností doměřena DPPO i za toto zdaňovací období. Žaloba je městským soudem vedena pod sp. zn. 10 Af 20/2024.

3. Skutečnosti, které mají v nyní řešené věci zásadní význam, byly žalobkyní tvrzeny výhradně v již proběhlé Daňové kontrole ZO 2017 a následujícím odvolacím řízení. Žalobkyně v průběhu postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období roku 2019 a 2020 (dále také „POP ZO 2019/ZO 2020“), které je předmětem nyní řešeného sporu, nepředložila žádné nové důkazní prostředky, ani netvrdila žádné nové skutkové okolnosti, které by nekorespondovaly s jejím vyjádřením vztahujícím se ke zdaňovacímu období roku 2017. Předmětem řízení jak v Daňové kontrole ZO 2017, tak i v následně vedeném POP ZO 2019/ZO2020 byla daňová účinnost dluhopisových úroků a naplnění kritérií institutu zneužití práva.

4. Správce daně rozhodl o doměření DPPO za ZO 2019 a 20120 na základě zjištění, že žalobkyně je emitentem korunových dluhopisů v zaknihované podobě, ve formě na doručitele, v celkovém objemu 45 000 000 kusů, jež byly emitovány dne 28. 12. 2012. Jmenovitá hodnota dluhopisu činila a´ 1 Kč. Úroková míra byla podle emisních podmínek stanovena jako fixní ve výši 10 % p. a. Doba splatnosti emitovaných dluhopisů byla stanovena do 30. 11. 2032. V emisních podmínkách bylo uvedeno, že žalobkyně nepožádala o přijetí dluhopisů k obchodování na regulovaném trhu či jiném trhu s cennými papíry a nehodlá dluhopisy veřejně nabízet.

5. Upisovateli korunových dluhopisů byly fyzické osoby, pan Aleš Konrád a pan Tomáš Konrád, kteří byli držiteli dluhopisů v celkové hodnotě 18 291 784 Kč. Upisovateli

korunových dluhopisů a tudíž osobami, kterým byly úroky vypláceny, jsou jednatelé a zároveň i společníci žalobkyně, tj. spojené osoby ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

6. K úpisu dluhopisů pak docházelo postupně v průběhu let 2012 až 2016. Žalobkyně těmto upisovatelům v průběhu roku 2018 pravidelně vyplácel úroky z předmětných dluhopisů v celkové částce 1 854 583,66 Kč. Výplaty úroků byly prováděny v hotovosti. Tyto úroky pak žalobkyně zahrnula do základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2017 a uplatňovala je jako daňové uznatelné náklady.

7. Žalobkyně jako důvod emise korunových dluhopisů při zahájení daňové kontroly uvedla získání finančních prostředků k realizaci výstavby elektrárny (FVE Blšany). Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala racionálně odůvodněný, ekonomický smysl emise dluhopisů v podobě:

   I. realizace záměru výstavby FVE Blšany pro vložení vlastních zdrojů získaných emisí,

   II. změny financování z úvěrových zdrojů na zdroje dluhopisového financování (splacení úvěru od UnicreditBank, a.s. na výstavbu FVE Blšany dluhopisovou emisí),

   III. financování plánovaných, následně nerealizovaných akvizic do tuzemských a zahraničních projektů (Rumunsko, Bulharsko).

8. A to za skutkové situace, kdy:

   - kolaudační souhlas s užíváním FVE Blšany byl vydán již dne 14. 12. 2011 (závěrečná prohlídka proběhla dne 30. 11. 2010),

   - úvěr od Unicredit Bank, a.s. úročený úrokovou sazbou 3M pribor + 3% p.a. byl žalobkyni poskytnut úvěrovou smlouvou č. 392/10T-120 již dne 16. 6. 2010 a k jeho předčasnému splacení v roce 2018 byly využity výhradně finanční prostředky vygenerované z podnikání a finanční prostředky deponované na samostatném účtu určeném pro ukládání prostředků rezerv tvořených dle zákona o rezervách za účelem budoucí opravy FVE Blšany,

   - k realizaci ani jedné z uvažovaných tuzemských a zahraničních investic nedošlo,

9. Na základě uvedeného správce daně uzavřel, že úpis dluhopisů v průběhu let 2012 až 2016 v celkové výši 18 291 784 kusů spojenými osobami, jedinými jednateli a společníky Tomášem Konrádem a Alešem Konrádem, nepředstavoval získání likvidních finančních prostředků k rozvoji podnikání, neboť pohledávka z upsaných dluhopisů byla započtena se závazky z půjček poskytnutých žalobci jedinými jednateli a společníky (Aleš a Tomáš Konrádovi) úročenými úrokem ve výši inflace, která v letech 2012 až 2017 nepřesáhla 3,3 %.

10. Pouze částka 4 580 000 Kč byla fakticky připsána ve prospěch bankovního účtu žalobkyně č. 2102788344/2700 vedeného u UniCredit Bank. a.s. až v roce 2014, avšak tato byla obratem (v částce 3 000 000 Kč) převedena na účet společnosti FV Invest, s.r.o., IČ: 28986652, jejímiž jedinými jednateli a společníky jsou pan Aleš a Tomáš Konrádovi.

11. Proto správce daně v návaznosti na výsledky daňové kontroly za rok 2017, vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k DPPO za ZO 2019 a ZO 2020 (č. j. 9271559/21/2005–52524-109098 a č. j. 9273300/21/2005-52524-109098 ze dne 14. 12. 2021) a k navýšení základu daně o finanční náklady/dluhopisové úroky, při aplikaci zneužití práva, ve výši 1 854 584 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

12. Žalobkyně podáním dodatečného daňového přiznání za ZO 2019 (č. j. 9571896/21 ze dne 30. 12. 2021; dále jen „DoDAP za ZO 2019“), navýšila základ daně o 500 738 Kč a dodatečného daňového přiznání za ZO 2020 (č. j. 9571854/21 ze dne 30. 12. 2021; dále jen „DoDAP za ZO 2020“) navýšila základ daně o 502 110 Kč.

13. Následně byly u žalobkyně zahájeny postupy k odstranění pochybností dle § 89 odst. 2 daňového řádu, a to výzvami č. j. 308938/22/2205-60562-303782 a č. j. 309076/22/2205-60562-303782 ze dne 16. 2. 2022 (dále společně také „Výzva k odstranění pochybností 2019/2020“), kdy byla žalobkyně vyzvána k odstranění pochybností o průkaznosti tvrzení uvedeném v DoDAP za ZO 2019 a DoDAP za ZO 2020, resp. k prokázání správnosti výše vyloučených úrokových nákladů úrokových nákladů ve výši 500 738 Kč/ZO 2019 a 502 110 Kč/ZO 2020, a to za situace, kdy z informací vyplývajících z Daňové kontroly ZO 2017 bylo zřejmé, že finanční náklady/dluhopisové úroky v celkové výši 1 854 584 Kč jsou posuzovány i ve ZO 2019 a v ZO 2020 na základě týchž důkazních prostředků a významné skutečnosti související s emisí, dopadající i na základ daně ZO 2019 a ZO 2020, jsou beze změny.

14. I přes vyjádření žalobkyně v reakci na výzvu k odstranění pochybností, kdy žalobkyně setrvala na tvrzení, že skutečnosti zjištěné v Daňové kontrole ZO 2017, jejíž výsledky jsou zahrnuty ve Zprávě ZO 2017, jsou nesprávné a nezákonné a že úrokové náklady ve výši 1 353 846 Kč za ZO 2019 (tj. 1 854 584 Kč – 500 738 Kč) a ve výši 1 352 474 Kč za ZO 2020 (tj. 1 854 584 Kč – 502 110 Kč) naplňují podmínky daňové účinnosti (žalobkyně totiž shledala částečnou důvodnost závěrů správce daně v Daňové kontrole ZO 2017 ve věci srovnatelnosti úrokové míry dluhopisů, přičemž rozdíl ve výši ve výši 500 738 Kč za ZO 2019 a 502 110 Kč vykázala na řádcích 40 DoDAP a vzniklý nedoplatek DPPO uhradila.). Žalobkyně setrvala na tvrzení, že prostředky získané emisí dluhopisů byly určeny ke zcela konkrétnímu účelu, a to k financování plánovaných zahraničních investic, neboť dokumenty předložené v rámci dokazování (Daňová kontrola ZO 2017; POP ZO 2019/ZO 2020) představují ucelenou sadu dokumentace projektu dokládající vážnost záměru akvizice investora/odvolatele, byť následně projektu neuskutečněného.

15. Na základě výsledku postupu k odstranění pochybností (viz Výsledek postupu k odstranění pochybností ze dne 17. 6. 2022, č. j. 1546388/22/2205-60562-303782 za ZO 2019 a č. j. 1547073/22/2205-60562-303782 za ZO 2020, dále také souhrnně „Výsledek POP 2019/2020“, Úřední záznam o ukončení postupu k odstranění pochybností ze dne 13. 7. 2022, č. j. 1639372/22/2205-60562-303782 za ZO 2019 a č. j. 1639089/22/2205-60562-303782 za ZO 2020; dále také souhrnně „Úřední záznam POP 2019/2020“) správce daně uzavřel, že v posuzované věci došlo k aplikaci institutu zneužití práva, a to v návaznosti na závěry již ukončené Daňové kontroly ZO 2017, neboť předmětná emise korunových dluhopisů neměla pro žalobkyni racionálně odůvodněný ekonomický smysl a že hlavním/převažujícím úmyslem bylo realizovat výplatu úroků nezatížených srážkovou daní upisovatelům dluhopisů a osobám spojeným (jednatelé a společníci žalobkyně) a současně získat daňové zvýhodnění v podobě významného nákladového zatížení úrokovými náklady po dobu splatnosti dluhopisů, které by žalobkyně v běžných ekonomických vztazích a za standardních podmínek nezískala. Správce daně dospěl v řízení týkajícím se ZO 2019 a ZO 2020 k názoru, že předmětná emise korunových dluhopisů neměla pro žalobkyni racionálně odůvodněný ekonomický smysl a že hlavním/převažujícím úmyslem bylo realizovat výplatu úroků nezatížených srážkovou daní upisovatelům dluhopisů a osobám spojeným (jednatelé a společníci žalobkyně) a současně získat daňové zvýhodnění v podobě

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

významného nákladového zatížení úrokovými náklady po dobu splatnosti dluhopisů, které by žalobkyně v běžných ekonomických vztazích a za standardních podmínek nezískala. Správce daně neuznal předmětné výdaje, s dluhopisovou emisí související úroky, za daňově účinný náklad a na daný případ aplikoval institut zneužití práva, neboť nelze akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem ZDP, ale ani úkony, jež byly provedeny pouze či převážně za účelem získání daňového zvýhodnění.

16. S ohledem na shora uvedené správce daně vydal předmětné dodatečné platební výměry.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

A. Obecné žalobní námitky

A1. Procesní vady řízení – zkrácení práv žalobkyně

A.1.1 Odejmutí věci zákonnému správci daně

17. Žalobkyně v úvodu žaloby namítá, že v průběhu daňové kontroly byla odňata svému zákonnému správci daně, jímž je Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „ÚPP5“). Daňovou kontrolu totiž fakticky provedl Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Jindřichově Hradci (dále jen „ÚPJH“), který dle názoru žalobkyně nebyl v její věci místně příslušným správcem daně. Žalobkyně nezpochybňuje existenci a obecnou působnost ustanovení § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon o finanční správě“). Uvádí však, že ani aplikací tohoto ustanovení nelze daňovému subjektu bez dalšího upřít právo na zákonného správce daně. V této souvislosti žalobkyně odkazuje a contrario na závěry obsažené v bodě 29 rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2021, č. j. 45 Af 22/2017-92, z nichž vyplývá, že výkon daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně není přípustný bez existence legitimních a věcně odůvodněných okolností.

18. Podle žalobkyně byla aplikací § 10 odst. 4 zákona o finanční správě v jejím případě porušena základní zásada zákonnosti daňového řízení, neboť jí byla kontrola fakticky provedena správcem daně, s nímž nespojovala žádná místní, faktická ani věcná souvislost. Postup správce daně proto považuje za zásah do svého práva na zákonného správce daně. Žalobkyně dále tvrdí, že v daném případě došlo ze strany ÚPJH ke zneužití § 10 odst. 4 zákona o finanční správě, který je sice speciálním právním předpisem ve vztahu k daňovému řádu, avšak nemůže být vykládán a aplikován izolovaně, bez zohlednění dalších procesních norem upravujících místní příslušnost správců daně. V této souvislosti žalobkyně poukazuje na § 12 daňového řádu, který místní příslušnost správce daně u právnických osob jednoznačně váže k sídlu daňového subjektu. Pokud by mělo dojít ke změně této zákonné místní příslušnosti, muselo by se tak stát na základě kvalifikovaného rozhodnutí nadřízeného správce daně, tedy v daném případě Odvolacího finančního ředitelství, a takové rozhodnutí by muselo být podrobeno soudnímu přezkumu.

19. Dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, sp. zn. 7 Afs 13/2007. Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí zdůraznil, že delegace místní příslušnosti musí být vždy krajním a řádně odůvodněným řešením, neboť jinak by mohlo docházet k jejímu účelovému zneužívání a k popření smyslu zákonem stanovené místní příslušnosti. Žalobkyně z uvedených závěrů dovozuje, že jakákoli změna místní příslušnosti správce daně je nepochybně zásahem do práv daňového subjektu. Skutečnost, že zákon o

finanční správě představuje speciální právní úpravu, podle jejího názoru neumožňuje správcům daně neomezeně rozhodovat o příslušnosti k výkonu daňové kontroly bez existence legitimních důvodů. Jak vyplývá i z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2021, č. j. 45 Af 22/2017-92, provedení daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně je ospravedlnitelné zejména tehdy, provádí-li tento správce daně kontrolu u spolupracujících subjektů, které jsou součástí téhož obchodního řetězce, případně existuje-li faktické místo podnikání daňového subjektu v obvodu jeho místní působnosti. Taková situace však podle žalobkyně v jejím případě nenastala.

20. Žalobkyně dále poukazuje na § 18 odst. 1 daňového řádu, podle nějž může nejblíže společně nadřízený správce daně delegovat místní příslušnost k výkonu správy daní, je-li to účelné nebo vyžadují-li to mimořádné odborné znalosti. Právě toto ustanovení představuje zákonem předvídaný mechanismus změny místní příslušnosti a jeho použití je spojeno s vydáním rozhodnutí, byť proti němu nelze uplatnit opravné prostředky. V projednávané věci však žalobkyně neměla žádnou místní ani věcnou vazbu na ÚPJH, nevykonávala v jeho obvodu žádnou podnikatelskou činnost, ani neobchodovala se subjekty, jejichž správcem daně by ÚPJH byl. Přesto daňovou kontrolu provedl právě ÚPJH, a to výhradně s odkazem na § 10 odst. 4 zákona o finanční správě, aniž by k tomu existovalo jakékoli legální a legitimní odůvodnění. Z obsahu správního spisu podle žalobkyně neplynou žádné skutečnosti, které by svědčily o tom, že by ÚPJH měl vést řízení o daňové kontrole, zatímco zákonný správce daně žalobkyně neshledal žádné důvody pro její zahájení.

21. Dále žalobkyně poukazuje na § 87 odst. 5 daňového řádu, který počítá se situací změny místní příslušnosti v průběhu již zahájené daňové kontroly a umožňuje, aby ji dokončil správce daně, který ji zahájil. Z tohoto ustanovení žalobkyně dovozuje, že zákon vychází z toho, že místní příslušnost je určena primárně podle daňového řádu, a výjimky z tohoto pravidla musí být legitimizovány existencí relevantních důvodů. Tyto důvody však podle žalobkyně v jejím případě dány nebyly.

22. Žalobkyně se zabývá rovněž rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017-34, avšak konstatuje, že tento rozsudek řešil otázku místní příslušnosti v rámci zásahové žaloby a neposuzoval problematiku zneužití § 10 odst. 4 zákona o finanční správě v rámci řízení o stanovení daně.

A.1.2 Nezákonnost zahájení daňové kontroly

23. Žalobkyně dále namítá procesní pochybení spočívající již v samotném zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 daňového řádu.

24. Vzhledem k tomu, že platební výměry byly vydány po provedení POP, je zřejmé že námitky se týkají daňové kontroly za ZO 2017, jejíž skutková zjištění jsou zásadní pro i doměření DPPO za ZO 2019 a 2020 (pozn. soudu)

25. Podle názoru žalobkyně došlo v této fázi řízení k pochybení ze strany Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územního pracoviště v Jindřichově Hradci (ÚPJH), a to především v tom, že zahájení daňové kontroly bylo s daňovým subjektem předem projednáváno výhradně v rámci telefonických hovorů. Žalobkyně připouští, že daňový řád telefonickou komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem výslovně nevylučuje. V daném případě však dle jejího názoru došlo již ve fázi před zahájením kontroly k procesnímu pochybení, neboť z následného postupu správce daně bylo zřejmé, že předmětem daňové kontroly měl být zejména rozsáhlý požadavek na doložení celé řady účetních a dalších dokumentů. Za této

situace považuje žalobkyně za vhodné a se zákonem konformní, aby správce daně zvolil korespondenční zahájení daňové kontroly, tedy aby oznámení o zahájení daňové kontroly bylo doručeno písemně, přičemž první kontrolní úkony by byly činěny rovněž písemnou formou (např. výzvou k předložení konkrétních dokumentů). Takový postup odpovídá smyslu § 87 daňového řádu i důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, kde zákonodárce výslovně připouští, že oznámení o zahájení daňové kontroly může obsahovat též konkretizaci podkladů, které má daňový subjekt správci daně předložit. Žalobkyně dále namítá porušení § 102 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Uvádí, že je-li daňová kontrola zahajována při ústním jednání, může být oznámení o zahájení daňové kontroly buď součástí protokolu o tomto jednání, nebo může mít podobu samostatné písemnosti, která je při jednání doručena, přičemž doručení této písemnosti musí být zaznamenáno v protokolu včetně uvedení jejího názvu a čísla jednacího (§ 51 odst. 5 daňového řádu). V obou těchto variantách však musí mít oznámení o zahájení daňové kontroly vlastní, samostatné číslo jednací, neboť se jedná o rozhodnutí správce daně, na které se vztahují povinné náležitosti vymezené v § 102 odst. 1 daňového řádu. Závažné procesní pochybení žalobkyně spatřuje v tom, že v projednávané věci je protokol o zahájení daňové kontroly a samotné oznámení o zahájení daňové kontroly opatřeno totožným číslem jednacím. Tento postup je v rozporu nejen s daňovým řádem, ale i s metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství k procesním aspektům daňové kontroly (č. j. 20711/21/7700-10124-506246), z něhož vyplývá, že oznámení o zahájení daňové kontroly musí být evidováno jako samostatný úkon správce daně s vlastním číslem jednacím.

26. S ohledem na absenci samostatného čísla jednacího oznámení o zahájení daňové kontroly žalobkyně dovozuje, že daňová kontrola byla vedena od samého počátku nezákonně. Zjištění učiněná v jejím průběhu jsou proto podle žalobkyně nepoužitelná pro účely doměření daně a dodatečný platební výměr je zatížen nezákonností, která má původ již v předcházejícím řízení.

A.1.3 Porušení § 145 odst. 2 daňového řádu

27. Další procesní pochybení žalobkyně spatřuje v postupu správce daně ve vztahu k § 145 odst. 2 daňového řádu. Ač žalobkyně nesouhlasí se samotným doměřením daně, poukazuje na skutečnost, že správce daně sám považoval závěry zprávy o daňové kontrole za natolik relevantní, že na jejich základě přistoupil k doměření daně. V takové situaci však podle jejího názoru byl správce daně povinen – i bez zahájení daňové kontroly – vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení.

28. Žalobkyně dovozuje, že z dokumentů, které měl k dispozici řádný místně příslušný správce daně (ÚPP5), bylo možné – optikou ÚPJH – dospět k závěru, že daň bude doměřena, aniž by bylo třeba zahajovat daňovou kontrolu. ÚPJH tak měl namísto zahájení kontroly postupovat cestou výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, neboť podle názoru žalobkyně disponoval dostatečně konkrétními poznatky o skutkovém stavu vyplývajícími z již podaných daňových tvrzení.

29. K tomuto výkladu žalobkyně odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudek ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, a ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu se k výkladu § 145 odst. 2 daňového řádu, jenž vyjádřil v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, že zjistí-li správce daně skutečnosti nasvědčující tomu, že by daňovému subjektu měla být daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o těchto poznatcích informovat a vyzvat

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Na tyto závěry navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65, kdy zdůraznil, že výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu nelze vydávat libovolně pouze za účelem formálního prodloužení lhůty pro stanovení daně; pro tento postup musí existovat věcné důvody, které musí být ve výzvě řádně odůvodněny. Žalobkyně uzavírá, že řádný správce daně měl již před zahájením daňové kontroly k dispozici informace získané v rámci správy daní, které – optikou ÚPJH – doměření daně odůvodňovaly. Postup ÚPJH, který bez vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu přistoupil přímo k zahájení daňové kontroly, proto považuje za nezákonný. Z tohoto důvodu je podle žalobkyně daňová kontrola nezákonná, její výsledky jsou pro doměření daně nepoužitelné a napadené rozhodnutí je v důsledku nezákonnosti předchozího řízení rovněž nezákonné.

30. *A.1.4. Zastavení řízení o odvolání.*

31. V řízení ohledně daně za rok 2019 bylo vydáno prvostupňovým správcem daně rozhodnutí čj.: 7865571/22/2005-52524-109098 ze dne 10. 10. 2022, kterým bylo řízení o odvolání žalobkyně zastaveno. V řízení ohledně daně za rok 2020 bylo vydáno prvostupňovým správcem daně rozhodnutí Čj.: 7882483/22/2005-52524-109098 ze dne 10. 10. 2022, kterým bylo řízení o odvolání žalobkyně zastaveno. Proti oběma rozhodnutím o zastavení řízení podala žalobkyně 9. 11. 2022 odvolání, které nebylo možno považovat za opožděné, neb se správce daně v případě doručení rozhodnutí dopustil závady při doručování. Uvedené žalobkyně dokládá rozhodnutími o zastavení řízení a odvoláními žalobkyně proti rozhodnutí o zastavení řízení.

32. Žalobkyně uvádí, že žalovaný se této skutečnosti velmi stručně věnuje toliko pouze v bodě 106 napadeného rozhodnutí, nicméně nikterak věcně a přezkoumatelně (k nepřezkoumatelnosti viz shora). Pokud však považuje rozhodnutí o zastavení řízení za věcně i právně správná, pak jde nepochybně o závažnou procesní vadu, neb mělo být pouze toliko potvrzeno rozhodnutí o zastavení řízení a nemělo být rozhodováno o odvolání žalobkyně ze dne 9. 11. 2022 (odvolání proti rozhodnutí o zastavení) a nikoliv o odvoláních žalobkyně ze dne 7. 9. 2022.

33. Napadené rozhodnutí je tedy nezákonné a nepřezkoumatelné, kdy není zřejmé, proč takto žalovaný rozhodoval, z jakého důvodu nebylo rozhodnuto o odvolání proti zastavení řízení a jaký je vlastně procesní výsledek celého řízení, řízení je zmatečné, což platí o napadeném rozhodnutí. Sama tato skutečnost je dle názoru žalobkyně důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí ze strany soudu.

A.1.5. Neprovedení navržených důkazů v odvolacím řízení

34. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný v odvolacím řízení vztahujícímu se k ZO 2017 neprovedl navržené důkazy, ačkoliv jejich provedení bylo nezbytné pro řádné zjištění skutkového stavu, jehož závěry jsou podkladem pro doměření daně za ZO 2019 a 2020.

35. V podání ze dne 1. 2. 2024 žalobkyně navrhla doplnění dokazování za účelem prokázání účelnosti emise dluhopisů, a to zejména výslechem těchto svědků: Tomáš Konrád, nar. 15. 4. 1979, Aleš Konrád, nar. 29. 4. 1977, Xa., nar. Xa., Xb, nar. Xb., Xc., nar. Xc., Xd., nar. Xd. Svědci Tomáš Konrád a Aleš Konrád jsou statutárními orgány žalobkyně. Svědci Xa., Xb. a Xc. byli navrženi jako zástupci potenciálních obchodních partnerů, jejichž výslech by prokazoval reálnou existenci zamýšlených investičních projektů. Svědek Xd., účetní

žalobkyně, měl vypovídat k účelnosti emise dluhopisů z hlediska optimalizace finančních toků žalobkyně.

36. Podle žalobkyně šlo o prakticky jediné důkazní prostředky, jejichž provedením bylo možné prokázat její skutková tvrzení za procesní situace, kdy správce daně i žalovaný odmítali uznat předložené listinné důkazy. Bez provedení těchto svědeckých výslechů nelze podle žalobkyně učinit spolehlivé skutkové závěry, přičemž žalovaný při hodnocení skutkového stavu vycházel pouze z domněnek a úvah, nikoli z reálně zjištěného skutkového stavu. Žalobkyně současně zopakovala návrh na doplnění dokazování znaleckým posudkem. Tento návrh byl podán v návaznosti na postup a závěry správce daně prvního stupně, z nichž podle žalobkyně vyplývá, že tvrzená odborná vybavenost odvolacího orgánu byla objektivně vyvrácena. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že by znalecký posudek byl nadbytečným důkazem, a neztotožňuje se ani s tvrzením, že žalovaný disponuje dostatečnými odbornými kapacitami k posouzení otázky účelnosti emise dluhopisů. Podle žalobkyně se navíc nejedná o běžné hodnocení transakcí mezi propojenými subjekty, nýbrž o posouzení komplexních ekonomických souvislostí zamýšlených investic jako důvodu pro emisi dluhopisů a následné konsolidace dluhů v rámci podnikatelské strategie žalobkyně.

37. Neprovedením navržených důkazů a pouhým paušálním odkazem na vlastní odbornost žalovaného došlo podle žalobkyně k porušení jejího práva na spravedlivý proces a k odnětí možnosti vyvrátit závěry správce daně. Tento postup žalovaného proto žalobkyně považuje za další samostatný důvod pro soudní zásah.

A. 2. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů

38. Žalobkyně dále výslovně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění. Nepřezkoumatelnost spatřuje především v tom, že žalovaný se řádně a přesvědčivě nevypořádal s jednotlivými žalobními námitkami týkajícími se procesních pochybení předcházejícího řízení, a současně ani relevantním způsobem nereagoval na žalobkyní navržené důkazní prostředky.

39. Žalobkyně dále poukazuje na vztah mezi daňovým řádem a správním řádem. Podle jejího názoru je ustanovení § 177 správního řádu speciálním ustanovením vůči § 262 daňového řádu, a to přesto, že obecný vztah obou předpisů je opačný. Neobsahuje-li daňový řád vlastní úpravu základních zásad správního řízení v rozsahu §§ 2 až 8 správního řádu, je nutno tyto zásady v daňovém řízení aplikovat. Tento výklad je podporován i judikaturou správních soudů a opírá se o ústavní požadavek legality veřejné správy plynoucí z čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

40. V této souvislosti žalobkyně zdůrazňuje zejména zásadu materiální pravdy a povinnost správního orgánu objektivizovat skutkový stav. Podle § 50 odst. 2 správního řádu opatřuje podklady pro vydání rozhodnutí správní orgán, přičemž podle odstavce 3 téhož ustanovení je povinen zjistit všechny okolnosti rozhodné jak ve prospěch, tak v neprospěch toho, komu má být povinnost uložena. Tuto povinnost nelze přenést na účastníka řízení.

41. K tomu žalobkyně odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména rozsudek ze dne 4. 7. 2012, č. j. 6 Ads 61/2012-15, podle něhož nese odpovědnost za zjištění skutkového stavu primárně správní orgán. Správní orgán se této odpovědnosti nemůže zbavit ani tehdy, pokud účastník řízení důkazy nenavrhuje, nebo je nedoloží. Pokud účastník určité důkazy označí, je správní orgán povinen se jimi zabývat a v případě jejich relevance si je sám opatřit (srov. též rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 As 20/2013-64).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

42. Žalobkyně uzavírá, že v projednávané věci žalovaný tuto povinnost nerespektoval. Aktivně navrhované důkazy odmítl provést, aniž by své závěry přesvědčivě a přezkoumatelně odůvodnil. Tím došlo k porušení práva žalobkyně na řádný proces a k závažnému procesnímu pochybení, které samo o sobě zakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí.

B. Skutkové a právní hodnocení

B.1 Skutkové závěry o zneužití práva a údajné neexistenci ekonomického smyslu emise dluhopisů

B.1.1. Ekonomický smysl emise

43. Žalobkyně nesouhlasí se skutkovými ani právními závěry správce daně, podle nichž měla emise korunových dluhopisů představovat zneužití práva. Ve zprávě o daňové kontrole ve věci doměření DPPO za ZO 2017 správce daně (ÚPJH) na stranách 9–10 uvádí, že v důsledku emise dluhopisů nedošlo k získání nových finančních prostředků (s výjimkou částky 4 580 000 Kč), neboť převážná část emisí byla uhrazena započtením pohledávek z dluhopisů se závazky emitenta vůči spojeným osobám z titulu půjček. Podle správce daně tak došlo pouze k nahrazení jednoho závazku (nízkoúročených půjček) závazkem jiným (úročenými dluhopisy), aniž by emise vedla k financování investiční činnosti. Na tomto základě správce daně uzavřel, že cílem emise bylo zkrácení základu daně prostřednictvím daňově uznatelných úroků a současně realizace výplaty úroků spojeným osobám bez zatížení srážkovou daní.

44. Správce daně tento závěr opřel zejména o skutečnosti, že emitentem i vlastníky dluhopisů jsou spojené osoby, že k emisi došlo na konci roku 2012 za účelem využití tehdejšího daňového režimu, že dluhopisy byly splatné na dlouhou dobu, nebyly veřejně nabízeny, nebyly hrazeny převážně v peněžní formě a že daňový subjekt měl v průběhu řízení měnit svá tvrzení ohledně důvodu emise. Správce daně konečně uzavřel, že deklarované investiční záměry nebyly realizovány a emise nepřinesla nové finanční prostředky.

45. Podle žalobkyně však tyto závěry nemohou obstát. Předně poukazuje na to, že sám správce daně připouští, že emise dluhopisů vedla ke získání finančních prostředků, byť částečně, a zároveň že emise byla uskutečněna za účelem investiční činnosti, která se následně nerealizovala. Již tato skutečnost podle žalobkyně vyvrací tvrzení o absenci ekonomické racionality emise. Skutečnost, že zamýšlené investice zůstaly nerealizované, sama o sobě neznamená, že účel emise neexistoval nebo že by byl od počátku fingovaný. Naopak tím je podle žalobkyně doloženo, že emise měla konkrétní ekonomický cíl, který se z důvodů následného vývoje podnikatelského prostředí a racionální podnikatelské úvahy nenaplnil.

46. Žalobkyně v této souvislosti uvádí, že nerealizování zahraničních investic bylo z dnešního pohledu správným a odpovědným podnikatelským rozhodnutím. Upozorňuje, že obdobné investice v Rumunsku a Bulharsku se ukázaly jako ekonomicky problematické, což je notorietou doložitelnou i veřejně dostupnými zdroji. Podstatné však podle žalobkyně je, že emise dluhopisů byla činěna s legitimním investičním záměrem, nikoli se záměrem zneužít daňovou úpravu. Emise současně vedla ke konsolidaci financování společnosti a vytvořila předpoklady pro další finanční rozvoj, přičemž žalobkyně výslovně uvádí, že je ochotna akceptovat míru úročení stanovenou správcem daně.

47. Žalobkyně dále zdůrazňuje osobní rozměr financování společnosti, který správce daně zcela pomíjí. Jednateli a společníky žalobkyně jsou dva bratři, kteří nesli reálné osobní riziko spojené s financováním společnosti prostřednictvím bankovních úvěrů zajištěných osobními směnkami, zástavami obchodních podílů a hrozbou osobního postihu. V této situaci bylo

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

legitimním a ekonomicky racionálním důvodem zajistit financování společnosti prostřednictvím dluhopisů tak, aby měli jednatelé a společníci kontrolu nad financováním společnosti a snížili osobní rizika. Správce daně však podle žalobkyně hodnotí věc reduktivně, čistě „optikou čísel“, bez zohlednění těchto vedlejších, avšak podstatných ekonomických a osobních souvislostí.

48. Žalobkyně odmítá tvrzení, že by finanční prostředky získané emisí dluhopisů nebyly užity v souladu s účelem dluhopisového financování. Podle jejího názoru je pohled správce daně deformován předpokladem nedůvěry až zaujatosti vůči daňovému subjektu. Současně zdůrazňuje, že projednávaný případ se neztotožňuje s jinými kauzami tzv. korunových dluhopisů řešenými Nejvyšším správním soudem či Ústavním soudem, kde šlo o započtení emisí proti neexistujícím nebo nesplatným dluhům. V projednávané věci byl účel emise naplněn a žalobkyně pouze využila zákonem dovolené možnosti, přičemž považuje za nemravné, aby byla za takové jednání sankcionována.

49. Žalobkyně dále poukazuje na vnitřní rozpornost zprávy o daňové kontrole, neboť správce daně na jedné straně považuje část emise za důvodnou, avšak v závěrech přistupuje k dluhopisům jednotně bez rozlišení. Zpráva o daňové kontrole je tak podle žalobkyně vnitřně nekonzistentní a v této části nepřezkoumatelná.

B.1.2 K hodnocení investičních záměrů v zahraničí

50. Žalobkyně se dále vymezuje proti skutkovým zjištěním správce daně uvedeným na stranách 7–9 zprávy o daňové kontrole. Správce daně zde konstatuje, že žalobkyně sice tvrdila záměr rozšířit svou podnikatelskou činnost do zahraničí, avšak předložené dokumenty mají mít pouze obecný charakter a neprokazují faktické zahájení zahraničních projektů. Správce daně připouští existenci Dohody o společném záměru uzavřené dne 7. 12. 2012 s panem X., avšak hodnotí ji jako nekonkrétní a nerealizovanou.

51. Podle žalobkyně však toto hodnocení vychází z nesprávné interpretace provedených důkazů. Správce daně na jedné straně tvrdí, že neexistují žádné konkrétní písemnosti svědčící o zahájení investičních jednání, na straně druhé však sám uznává existenci konkrétní dohody o spolupráci při realizaci projektů v Rumunsku a Bulharsku. Tyto závěry si vzájemně odporují. Skutečnost, že dohoda nebyla následně realizována, nemůže podle žalobkyně vést k závěru, že neexistoval legitimní účel emise dluhopisů. Naopak je nesporné, že žalobkyně vyvíjela činnost směřující k zahraničním investicím a uzavřela k tomu konkrétní smluvní dokumentaci.

52. Žalobkyně opakuje, že nerealizování těchto investic bylo podnikatelsky správným rozhodnutím, neboť jejich realizace by s vysokou mírou pravděpodobnosti vedla k ekonomickému ohrožení až zániku společnosti. Pro daňové posouzení však není rozhodující retroaktivní hodnocení úspěšnosti zamýšlených investic, nýbrž existence legitimního investičního záměru v době emise dluhopisů. Zajištění a konsolidace financování společnosti přitom nutně neznamená disponibilní hotovost na bankovním účtu, jak se mylně domnívá správce daně, ale může spočívat i v restrukturalizaci a snížení rizikových dluhů, včetně dluhů zatěžujících jednatele a společníky společnosti.

B1.3 K hodnocení absence peněžních toků a následným půjčkám

53. Žalobkyně dále nesouhlasí s tím, že správce daně považuje za nelogické, že dluhopisy nebyly uhrazeny v peněžní formě, a zdůrazňuje, že započtení pohledávek vůči společníkům představovalo rozumné a dlouhodobě přínosné řešení, které vedlo ke konsolidaci závazků

společnosti a snížení jejího rizikového zadlužení. Tím se objektivně zvýšila schopnost společnosti získat další financování a rozvíjet svou podnikatelskou činnost.

54. Pokud správce daně poukazuje na skutečnost, že žalobkyně v následujících letech poskytovala půjčky jiným subjektům, pak žalobkyně namítá, že právě emise dluhopisů mohla být jedním z faktorů, které takový rozvoj podnikatelské činnosti umožnily. Bez konsolidace dluhů by totiž žalobkyně neměla prostor ani schopnost poskytovat půjčky třetím osobám. Hodnocení těchto okolností správcem daně je podle žalobkyně jednostranné a vnitřně rozporné, neboť tutéž skutečnost vykládá výlučně v její neprospěch, aniž by zvažoval její ekonomický kontext.

55. Žalobkyně dále reaguje na další skutková zjištění uvedená ve zprávě o daňové kontrole, podle nichž měla své tvrzení o potřebě nových finančních prostředků v roce 2012 dokládat rovněž e-mailovou komunikací mezi jednatelem Alešem Konrádem a zástupci Komerční banky a UniCredit Bank. Správce daně z této komunikace dovozuje, že banky nedaly striktně negativní stanovisko k financování zahraničních projektů, neboť UniCredit Bank nabídla zprostředkování kontaktu na UniCredit Bank Romania a Komerční banka nabídla alternativně financování reinvestice stávající FVE. Podle správce daně tato komunikace pouze dokládá obecnou úvahu o zahraničních investicích, nikoliv to, že by právě tyto investice byly důvodem emise dluhopisů.

56. Žalobkyně k tomu uvádí, že se jedná o další důkaz existence konkrétních jednání o zahraničních investicích, který však správce daně hodnotí opět jednostranně a deformovaně. Zvolený způsob hodnocení důkazů svědčí o tom, že správce daně by za relevantní důkaz účelu emise považoval výhradně situaci, kdy by finanční prostředky z emise byly přímo odeslány na účty v Rumunsku či Bulharsku. Taková představa však podle žalobkyně neodpovídá realitě podnikání ani přípravě investic v oblasti energetiky a obnovitelných zdrojů. Ze všech předložených důkazů vyplývá, že zahraniční investice byly reálně plánovány, a je proto logické, že emise dluhopisů měla sloužit – ať již přímo finančními prostředky, tak i druhotně prostřednictvím konsolidace finančních toků a závazků – k jejich budoucímu financování. Očekávání správce daně, že částka odpovídající emisi dluhopisů bude fakticky zaslána na účet zahraničního projektu nebo zprostředkovatele, žalobkyně označuje za nereálné a svědčící o nepochopení ekonomických souvislostí. Takový skutkový děj by byl zřejmě jediným, který by správce daně akceptoval jako důkaz účelu emise, avšak právě tento reduktivní přístup dokládá nedostatečné a nesprávné hodnocení důkazů. Žalobkyně opakuje, že financování obchodních společností – včetně dluhopisového financování – nelze zjednodušovat na pouhý příliv hotovosti na bankovní účet. Pokud by financování bylo chápáno takto mechanicky, efektivní financování by v praxi vůbec nemohlo fungovat. I konsolidace závazků, stabilizace finanční struktury a snížení rizikových dluhů jsou plnohodnotnými formami financování podnikatelské činnosti.

57. Správce daně dále ve zprávě uvádí, že daňový subjekt čerpal bankovní úvěr pouze u UniCredit Bank, a připouští, že tento úvěr byl zajištěn mimo jiné bianco směnkami jednatelů. Zároveň však uvádí, že k nucenému prodeji nemovitosti na úhradu úvěru by nemohlo dojít, neboť nemovitost byla již zastavena ve prospěch České spořitelny. Toto hodnocení označuje žalobkyně za zcela nesprávné a vycházející z neznalosti mimodaňových právních předpisů. Podle žalobkyně je naprosto zřejmé, že v případě realizace zajištění úvěru by došlo ke zpeněžení osobního majetku jednatelů, a to bez ohledu na existenci zástavního práva třetí osoby k určité nemovitosti. Předmětem exekuce vedené proti fyzickým osobám je primárně jejich nemovitý majetek, a riziko zpeněžení nemovitosti ve společném jmění

manželů bylo proto zcela reálné. Existence zástavního práva jiné banky nemění nic na skutečnosti, že osobní majetek jednatelů byl vystaven vážnému ohrožení, což představovalo legitimní a racionální důvod k restrukturalizaci financování společnosti prostřednictvím dluhopisů.

58. Hodnocení těchto důkazů ze strany správce daně tak podle žalobkyně svědčí o tendenčním přístupu a o apriorní snaze vykládat veškeré skutečnosti v její neprospěch, nikoli o objektivním zjišťování skutkového stavu.

59. Žalobkyně dále poukazuje na paradoxní skutečnost, že správce daně sám uznal část dluhopisové emise ve výši 4 580 000 Kč za důvodnou, tedy vedoucí k získání finančních prostředků, a přesto byla i tato část emise předmětem doměření daně. Již tato skutečnost podle žalobkyně zakládá vnitřní rozpornost a nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole jako podkladu pro vydání dodatečného platebního výměru.

60. Z dalšího hodnocení obsaženého ve zprávě podle žalobkyně vyplývá, že správce daně aplikoval obecnou hodnoticí šablonu bez skutečného přihlédnutí ke konkrétním okolnostem projednávané věci. Důkazy byly hodnoceny nesprávně a účelově, s jediným cílem – doměřit daň –, nikoli s cílem zjistit skutečný stav věci. Žalovaný pak v odvolacím řízení odmítl provést žalobkyní navržené důkazy, čímž tento vadný postup završil a potvrdil.

61. Podle žalobkyně tak došlo k situaci, kdy správce daně označil emisi dluhopisů paušálně za zneužití práva, aniž by se vážně zabýval jejím skutečným ekonomickým smyslem, ačkoliv v jedné části emisi sám považoval za důvodnou. Napadené rozhodnutí je proto vnitřně rozporné a nesrozumitelné.

62. Žalobkyně v této souvislosti odkazuje na doktrínu, podle níž je nesrozumitelnost správního rozhodnutí dána tehdy, nelze-li seznat, zda a jakým způsobem rozhodnutí zasahuje do práv a povinností účastníka řízení (srov. Mazanec, M., Správní soudnictví, Linde, Praha, 1998, s. 198). Tento pojem vyložil rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, podle něhož lze za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost považovat rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný.

63. Napadené rozhodnutí je podle žalobkyně nejméně v otázce části emise ve výši 4 580 000 Kč takto vnitřně rozporné, neboť správce daně tuto část emise uznává jako účelovou, avšak současně ji považuje za zneužití práva a daňově ji postihuje. I tato skutečnost sama o sobě činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.

B.2. Právní hodnocení

B.2.1. Daňová uznatelnost úroků jako daňově účinného výdaje

64. Žalobkyně dále namítá, že úroky z korunových dluhopisů splňují všechny zákonné podmínky pro uznání jako daňově účinný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

65. Odkazuje přitom na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, podle něhož lze výdaj považovat za daňově účinný, jsou-li splněny čtyři kumulativní podmínky:

- výdaj byl skutečně vynaložen,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

- výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním, zajištěním nebo udržením zdanitelných příjmů,
- výdaj byl vynaložen ve zdaňovacím období, s nímž je uplatňován,
- zákon nestanoví, že by takový výdaj byl daňově neuznatelný.

66. V projednávané věci jsou podle žalobkyně všechny tyto podmínky jednoznačně naplněny. Úroky z korunových dluhopisů byly fakticky vyplaceny, byly vynaloženy v souvislosti s podnikatelskou činností žalobkyně a jejím financováním, byly uplatněny ve správném zdaňovacím období a zákon o daních z příjmů jejich daňovou uznatelnost vylučuje pouze při splnění výslovně stanovených zákonných důvodů, které v daném případě nenastaly. Ostatně samotný správce daně podle žalobkyně fakticky připouští naplnění těchto znaků.

67. Neuznání těchto úroků jako daňově účinných výdajů proto žalobkyně považuje za nezákonné a nepodložené skutkovými ani právními závěry.

B.2.2. Prekluze práva stanovit daň

68. Další samostatnou námitkou je podle žalobkyně prekluze práva stanovit daň.

69. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky a počíná běžet dnem, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. K prodloužení této lhůty může dojít pouze za splnění zákonem stanovených podmínek, zejména řádným zahájením daňové kontroly (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Žalobkyně však vychází z toho, že v daném případě k řádnému zahájení daňové kontroly nedošlo, a to z důvodů podrobně rozvedených v rámci předchozích žalobních námitek (procesní pochybení, nezákonné zahájení kontroly, vady oznámení o zahájení kontroly). Nedošlo-li tedy k zákonnému zahájení daňové kontroly, nemohlo dojít ani k přerušení či prodloužení lhůty pro stanovení daně.

70. Za této skutkové a právní situace žalobkyně dovozuje, že právo státu stanovit daň zaniklo prekluzí.

B.2.3. Zákaz retroaktivity při aplikaci institutu zneužití práva

71. Žalobkyně dále namítá, že správce daně i žalovaný porušili zákaz pravé retroaktivity tím, že v projednávané věci aplikovali právní úpravu institutu zneužití práva obsaženou v § 8 odst. 4 daňového řádu, účinnou až od 1. 4. 2019, na zdaňovací období roku 2017. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole výslovně uvádí, že institut zneužití práva byl do daňového řádu výslovně zakotven až novelou provedenou zákonem č. 80/2019 Sb. s účinností od 1. 4. 2019. Přesto na tomto ustanovení staví své závěry a používá jej jako klíčový právní argument pro doměření daně za zdaňovací období roku 2017. (Žalobkyně argumentuje jiným zdanitelným obdobím, v projednávané věci jde o zdanitelné období roku 2019/2020 pozn. soudu). Takový postup však žalobkyně považuje za nepřípustnou pravou retroaktivitu, která je v českém právním řádu zásadně vyloučena. Již samotná aplikace právní normy, která nebyla v rozhodné době součástí platného práva, činí dodatečný platební výměr nezákonným. Žalobkyně připomíná, že zákaz retroaktivity je jedním ze základních principů právního státu a vyplývá z čl. 1 Ústavy České republiky. Ústavní soud v nálezu sp. zn. III. ÚS 611/01 ze dne 13. 6. 2002 zdůraznil, že princip ochrany důvěry v právo a zákaz zpětné účinnosti právních norem se uplatní ve všech odvětvích veřejného práva, a to i přesto, že je výslovně zakotven v Listině základních práv a svobod pouze pro oblast trestního práva. Retroaktivní aplikace právních norem je nepřípustná, neboť narušuje právní jistotu adresátů práva.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

72. Zákaz retroaktivity byl opakovaně judikován rovněž ve správním a daňovém soudnictví. Žalobkyně odkazuje např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, v němž soud dovodil, že změny právní úpravy zasahující do hmotněprávní sféry daňových subjektů nelze aplikovat na právní vztahy vzniklé před jejich účinností, neboť by šlo o nepřípustnou retroaktivitu.

73. Žalobkyně zdůrazňuje, že i sám správce daně ve zprávě o kontrole připouští, že v době emise dluhopisů postupovala v souladu s tehdy platnou a účinnou právní úpravou. Pokud je přesto její jednání dodatečně hodnoceno jako zneužití práva na základě pozdější právní normy, dochází podle žalobkyně k porušení zákazu retroaktivity a k zásahu do jejích ústavně garantovaných práv.

C. Nesprávné hodnocení důkazů, nesplnění zákonné povinnosti správce daně, nedostatek odůvodnění

C.1 Porušení zásady volného hodnocení důkazů

74. Žalobkyně namítá, že správce daně porušil základní pravidla dokazování vyplývající z daňového řádu. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, přičemž je povinen posuzovat každý důkaz jednotlivě a zároveň všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlížet ke všemu, co při správě daní vyjde najevo. Zásadu volného hodnocení důkazů však nelze vykládat tak, že by závěry správce daně mohly být výsledkem libovůle. Tyto závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, kdy je každý provedený důkaz řádně posouzen a kdy jsou důkazy hodnoceny ve vzájemných souvislostech. Taková úvaha musí být v konečném rozhodnutí transparentně a přezkoumatelně vyjádřena a podléhá plné soudní kontrole (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75). Obdobně Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 5. 2. 2007, č. j. 22 Ca 425/2004-35, uvedl, že zásada volného hodnocení důkazů sice svěřuje správci daně pravomoc posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků, zároveň jej však zavazuje vypořádat se s celým obsahem provedených důkazů a své závěry řádně a přesvědčivě vyložit v odůvodnění rozhodnutí.

75. Žalobkyně má za to, že těmto požadavkům správce daně v projednávané věci zjevně nedostál. Správce daně vyvodil skutkové i právní závěry, které nejsou výsledkem logického a komplexního hodnocení důkazů se znalostí podnikatelského prostředí, nýbrž vycházejí z předem přijatých předpokladů a zjednodušeného pohledu na ekonomickou realitu. Takový postup je podle žalobkyně nepřípustný a vede k nezákonným závěrům o skutkovém stavu.

C.2 Nesplnění povinnosti zjistit skutkový stav co nejúplněji

76. Žalobkyně dále namítá porušení § 92 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu. K tomuto ustanovení se opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud, např. v rozsudku č. j. 4 Afs 298/2018-49, kde konstatoval, že správce daně je povinen postupovat při zjišťování daňově významných skutečností co nejdůsledněji a vyvinout maximální úsilí, aby se přiblížil skutečnému skutkovému stavu, přičemž limitem této povinnosti je důkazní břemeno daňového subjektu. Podle žalobkyně však správce daně v projednávané věci tuto povinnost nesplnil, neboť nedostatečně vedl dokazování v otázce zahraničních investic, ačkoliv z dostupných informací a již provedených důkazů vyplývalo, že emise dluhopisů měla sloužit k financování zahraničních

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

projektů. Neprovedl-li správce daně další důkazy ani z úřední povinnosti, je jeho závěr o neexistenci investičního účelu nejméně předčasný a podle žalobkyně i objektivně vyvrácený.

C.3 Neprovedení výslechu jednatele daňového subjektu

77. Ve zprávě o daňové kontrole dále správce daně uvádí, že neprovedl výslech svědka Ing. Aleše Konráda, neboť se jedná o jednatele daňového subjektu, který nemůže mít v daňovém řízení postavení svědka. Toto odůvodnění považuje žalobkyně za nedostatečné a nesprávné.

78. Především zdůrazňuje, že provedení tohoto výslechu bylo výslovně navrženo samotným daňovým subjektem, a nelze proto uvažovat o jakémkoli zásahu do jeho procesních práv. Dále je třeba upozornit, že pokud správce daně dospěl k závěru, že jednatel nemůže být vyslechnut jako svědek, měl jej vyslechnout alespoň jako účastníka řízení – daňový subjekt. Právě Ing. Aleš Konrád byl osobou, která fakticky vedla jednání o zahraničních investicích a mohla z pozice daňového subjektu objasnit relevantní skutkové okolnosti. K tomu žalobkyně odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudek sp. zn. 5 Afs 6/2010 ze dne 26. 1. 2011, podle něhož výpověď statutárního orgánu nemůže být v daňovém řízení hodnocena jako výpověď svědka, a dále na rozsudek sp. zn. 8 Afs 51/2013 ze dne 27. 11. 2013, který vymezuje pojem svědka jako osoby vypovídající o skutečnostech týkajících se jiných osob. Z těchto závěrů však vyplývá, že výslech jednatele není nepřípustným důkazem, pokud je chápán jako výslech daňového subjektu, nikoliv jako výslech třetí osoby.

79. Neprovedení takového důkazu je podle žalobkyně v rozporu s povinností správce daně řádně zjistit skutkový stav.

C.4 Neprovedení výslechu dalších navržených osob a porušení zásady rovnosti

80. Totéž podle žalobkyně platí i o neprovedení výslechu X., což představuje další závažné pochybení v rámci dokazování.

81. Správce daně je navíc povinen dbát, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Žalobkyně má za to, že tato zásada v projednávané věci dodržena nebyla. I z veřejně známých kauz týkajících se tzv. korunových dluhopisů je zřejmé, že využití tohoto legálního finančního nástroje je správcem daně v řadě případů posuzováno jako legitimní výkon práva. Není proto na místě, aby v situaci, kdy daňový subjekt doložil účel emise dluhopisů, byl sankcionován za údajné zneužití práva.

C.5 Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění

82. Žalobkyně konečně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu nedostatku odůvodnění, a to zejména v otázkách hodnocení důkazů a posouzení zneužití práva. Správce daně podle jejího názoru převzal paušální hodnoticí schéma z jiných, skutkově nesouvisejících případů, aniž by provedl individualizované posouzení projednávané věci. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu samostatným důvodem nezákonnosti správního rozhodnutí. V této souvislosti žalobkyně opakuje závěry rozsudku NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, podle něhož je nepřezkoumatelnost dána zejména tehdy, opře-li správní orgán své závěry o skutečnosti nezjišťované v řízení, nebo není-li z rozhodnutí zřejmé, jaké důkazy byly provedeny a jak byly hodnoceny. Obdobně NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 92/2012-45 zdůraznil, že odůvodnění musí obsahovat důvody výroku,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

podklady pro jeho vydání, úvahy při hodnocení důkazů a vypořádání námitek účastníků řízení.

83. Žalobkyně uzavírá, že povinnost řádně a přesvědčivě odůvodnit rozhodnutí nebyla v projednávané věci splněna. Napadené rozhodnutí je proto zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti, vyplývající již z nepřezkoumatelné zprávy o daňové kontrole, a jako takové je nezákonné.

C.6 Ignorování rozsáhlého důkazního materiálu k účelu emise dluhopisů

84. Žalobkyně zdůrazňuje, že v otázce užití emise dluhopisů k financování investic předložila správci daně mimořádně rozsáhlý a ucelený soubor důkazů, který byl správcem daně v podstatě zcela přehlédnut, případně bagatelizován bez řádného hodnocení.

85. Již v rámci podání ze dne 18. 3. 2021 žalobkyně doložila množství listinných důkazů svědčících o konkrétních zahraničních investičních záměrech, zejména:

výňatek z dokumentace představující projekt MVE ČEZ Romania,

výňatky z projektové dokumentace FVE, a to:

PUNCT DE VEDERE č. 83 – stanovisko distributora k FVE,

ATR – závazná smlouva o připojení FVE k distribuční síti,

FISA privind – ověření dokumentace odborem Ministerstva ekonomiky a obchodu,

Plan de situatie – celková situace FVE,

SEM Situatia existenta – jednopolové schéma širších vztahů,

SIS Varianta – jednopolové schéma topologie sítě a připojení FVE k síti vvn/vn (110/20 kV),

e-mailovou komunikaci jednatele žalobkyně týkající se financování ze dne 24. 10. 2012,

e-mailovou komunikaci jednatele žalobkyně týkající se financování ze dne 23. 11. 2012,

elektronickou komunikaci se zástupcem Komerční banky, a.s.,

elektronickou komunikaci se zástupcem UniCredit Bank Czech Republic, a.s.,

86. Dohodu o společném záměru při realizaci projektu vyhledání zajištění, developmentu a výstavby fotovoltaické elektrárny v zahraničí v perspektivních lokalitách v Rumunsku a Bulharsku ze dne 7. 12. 2012.

87. K podání ze dne 2. 9. 2021 pak žalobkyně připojila další zásadní důkaz, a to Dohodu o mlčenlivosti uzavřenou se společností S.C. HURINET S.R.L. ze dne 19. 3. 2013.

88. Podle žalobkyně správce daně tyto důkazy v rozporu se svou zákonnou povinností prakticky ignoroval. Pokud by byly hodnoceny v souladu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu, lze podle žalobkyně dospět pouze k jedinému správnému skutkovému závěru, a sice že prostředky získané emisí dluhopisů byly určeny ke konkrétnímu a legitimnímu účelu – financování plánovaných zahraničních investic.

89. Žalobkyně zdůrazňuje konstantnost svých skutkových tvrzení v průběhu celého řízení. Nejde o žádnou účelovou konstrukci vytvořenou ex post, ale o dlouhodobě tvrzený a listinnými důkazy podložený skutečný podnikatelský záměr. Právě uvedené množství dokumentace svědčí o autentičnosti a vážnosti investičních plánů. Skutkové závěry správce

daně, které jsou s těmito důkazy v rozporu, jsou proto podle žalobkyně překvapivé a neodůvodněné.

C.7 Skutečný skutkový stav vyplývající z provedených a navržených důkazů

90. Žalobkyně má za to, že skutečný a prokázaný skutkový stav odpovídá jejím tvrzením. Ze spisu správce daně podle jejího názoru vyplývá zejména to, že:
    - dlouhodobě podniká v oblasti výstavby a provozu fotovoltaických elektráren,
    - projekt FVE Blšany u Loun byl financován dlouhodobým bankovním úvěrem UniCredit Bank Czech Republic, a.s.,
    - tento projekt byl úspěšný a žalobkyně hodlala využít získané know-how a expandovat do zahraničních projektů, zejména v Rumunsku a Bulharsku.
91. V letech 2012–2013 žalobkyně vyvíjela reálnou činnost směřující k zahraničním investicím. Správci daně předala dokumentaci ke dvěma konkrétním projektům, včetně fragmentů projektové dokumentace fotovoltaických zdrojů a kompletní sady administrativních podkladů nutných pro realizaci FVE. Současně sdělila, že je připravena předložit i kompletní projektovou dokumentaci. Přesto si správce daně tento důkaz nevyžádal a dospěl k závěru v neprospěch žalobkyně.
92. Dále žalobkyně doložila projekt kaskády malých vodních elektráren z portfolia ČEZ Romania, u něhož usilovala o akvizici a realizaci, což opět potvrzuje, že zahraniční investiční záměry nebyly hypotetickými úvahami, ale konkrétně zvažovanými projekty.

C.8 Financování projektů a konsolidace závazků

93. S ohledem na plánované investice bylo podle žalobkyně nezbytné zajistit odpovídající finanční rámec. V době plánování byla žalobkyně zatížena existujícím úvěrem UniCredit Bank Czech Republic, a.s., který byl mimořádně široce zajištěn jak majetkem společnosti, tak osobními závazky jednatelů (zástavy obchodního podílu, zástavy movitých věcí, zajišťovací cese pohledávek, zástavní práva k účtům, bianco směnky avalované jednateli, notářský zápis s přímou vykonatelností).
94. Prioritní volbou bylo bankovní financování, o něž žalobkyně jednala s UniCredit Bank i Komerční bankou. Negativní stanoviska těchto bank však znemožnila tradiční úvěrové řešení. Odkaz na UniCredit Bank Romania nelze považovat za reálnou alternativu bankovního financování.
95. Za této situace žalobkyně hledala další formy financování, včetně soukromého investora pana X., jehož zapojení vyústilo v uzavření Dohody o společném záměru ze dne 7. 12. 2012. Investor byl ochoten podílet se na financování formou nákupu dluhopisů pouze za předpokladu osobní účasti jednatelů a odpovídající míry úročení.
96. V reakci na tyto okolnosti se žalobkyně rozhodla na konci roku 2012 emitovat dluhopisy v objemu 45 000 000 kusů. Emise měla sloužit jednak ke konsolidaci mimořádně přezajištěného závazku vůči UniCredit Bank, jednak – a především – k financování zahraničních investičních projektů.
97. Tento skutkový stav je podle žalobkyně doložen uceleným a logicky provázaným důkazním řetězcem, který správce daně při hodnocení ignoroval.

C.9 Závěry správce daně jako důsledek nesprávného dokazování

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

98. Závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole za ZO 2017 proto podle žalobkyně neodpovídají skutečnému skutkovému stavu. Pokud je žalovaný v odvolacím řízení převzal a současně odmítl provést další navržené důkazy, došlo buď ke zkrácení procesních práv žalobkyně, nebo jsou skutkové a právní závěry napadeného rozhodnutí objektivně nesprávné.

99. Žalobkyně zdůrazňuje, že správce daně je povinen přesvědčivě zdůvodnit, proč navržený důkaz neprovede. Může tak učinit pouze tehdy, jde-li o důkaz nadbytečný nebo objektivně neproveditelný. Ani jedna z těchto situací však v projednávané věci nenastala.

100. I v případě pochybností o věrohodnosti důkazu je správce daně povinen tyto pochybnosti racionálně a přezkoumatelně vysvětlit a hodnotit důkazy jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Těmto povinnostem však správce daně ani žalovaný podle žalobkyně nedostáli. Řízení tak bylo zatíženo závažnou vadou, která má vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

D. Nesporná část a vnitřní rozpornost závěrů správce daně

101. Žalobkyně poukazuje na zásadní paradox, který přetrvává i při odhlédnutí od všech výše uvedených argumentů týkajících se procesních i hmotněprávních pochybení správce daně.

102. Správce daně totiž ve zprávě o daňové kontrole sám uznal část emisí dluhopisů ve výši 4 580 000 Kč jako důvodnou, tedy jako skutečně vedoucí ke získání finančních prostředků (viz str. 15 zprávy o daňové kontrole, odst. 2 a odst. 5, věta druhá). Přesto však byla i tato část emise zahrnuta do dodatečného doměření daně.

103. Tento postup podle žalobkyně již sám o sobě zakládá vnitřní rozpornost zprávy o daňové kontrole jakožto podkladu pro vydání dodatečného platebního výměru daně z příjmů právnických osob. Není-li totiž část emise považována za zneužití práva, neexistuje logický ani právní důvod k tomu, aby byla zároveň daňově sankcionována stejným způsobem jako zbylá část emise. Tato nekonzistence činí zprávu o daňové kontrole nepřezkoumatelnou a nesrozumitelnou, neboť není zřejmé, jaký skutkový a právní závěr správce daně ve vztahu k této části emise skutečně zaujal.

104. Žalobkyně dále uvádí, že po důkladné úvaze a v návaznosti na některé dílčí závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole připustila částečnou důvodnost zjištění správce daně, a to konkrétně v otázce výše úrokové míry dluhopisů. V tomto rozsahu žalobkyně dobrovolně, a to i v dalších zdaňovacích obdobích, uhradila rozdíl na dani z příjmů, když namísto úrokové sazby 10 % p. a. sjednané v emisních podmínkách dluhopisů považovala za přiměřenou úrokovou míru 7,3 % p. a., odpovídající bankovnímu financování, jak ostatně sám správce daně uvedl ve zprávě o kontrole (str. 15, poslední odstavec).

105. Tento vstřícný a korektivní postup žalobkyně však nijak neodstraňuje zásadní nezákonnost řízení jako celku ani procesní a skutkové vady, jimiž je zatížena zpráva o daňové kontrole i navazující správní rozhodnutí. Žalobkyně zdůrazňuje, že její částečný souhlas s úpravou úrokové míry nelze vykládat jako akceptaci závěru o zneužití práva ani jako vzdání se práva na soudní přezkum zákonnosti postupu správce daně.

106. S ohledem na rozsah, závažnost a kumulaci pochybení správce daně, jakož i na nezákonnost zprávy o daňové kontrole jako podkladu pro rozhodnutí, žalobkyně i nadále navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí v celém rozsahu a vrácení věci správnímu orgánu k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Vyjádření žalovaného

Vymezení předmětu sporu

107. Žalovaný v úvodu svého vyjádření shrnuje skutkový a právní rámec projednávané věci a vymezuje předmět sporu mezi účastníky řízení.

108. Žalovaný předně zdůrazňuje, že níže uvedené skutečnosti, které mají v nyní řešené věci zásadní význam, byly žalobkyní tvrzeny výhradně v již proběhlé Daňové kontrole ZO 2017 a následujícím odvolacím řízení. Žalobkyně v průběhu postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období roku 2019 a 2020 (dále také „POP ZO 2019/2020“), které je předmětem nyní řešeného sporu, nepředložila žádné nové důkazní prostředky, ani netvrdila žádné nové skutkové okolnosti, které by nekorespondovaly s jejím vyjádřením vztahujícím se ke zdaňovacímu období roku 2017. Předmětem řízení jak v Daňové kontrole ZO 2017, tak i v následně vedeném POP ZO 2018 a POP 2019/2020 byla daňová účinnost dluhopisových úroků a naplnění kritérií institutu zneužití práva. Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobkyně je emitentkou korunových dluhopisů v zaknihované podobě, ve formě na doručitele, v celkovém objemu 45 000 000 kusů, které byly emitovány dne 28. 12. 2012. Jmenovitá hodnota jednoho dluhopisu činila 1 Kč, přičemž úroková míra byla podle emisních podmínek stanovena jako fixní ve výši 10 % p. a. Doba splatnosti dluhopisů byla určena do 30. 11. 2032. V emisních podmínkách bylo dále uvedeno, že žalobkyně nepožádala o přijetí dluhopisů k obchodování na regulovaném trhu ani na jiném trhu s cennými papíry a neměla v úmyslu dluhopisy veřejně nabízet.

109. Dále je podle žalovaného nesporné, že upisovateli korunových dluhopisů byly fyzické osoby pan Aleš Konrád a pan Tomáš Konrád. Ve zdaňovacím období roku 2017 byl pan Tomáš Konrád držitelem dluhopisů v nominální hodnotě 9 145 892 Kč a pan Aleš Konrád rovněž v nominální hodnotě 9 145 892 Kč, tedy celkem 18 291 784 Kč. K úpisu dluhopisů docházelo postupně v průběhu let 2012 až 2016. Žalobkyně těmto upisovatelům v průběhu roku 2017 pravidelně vyplácela úroky z předmětných dluhopisů v celkové částce 1 854 583,66 Kč, přičemž výplaty úroků byly prováděny v hotovosti. Tyto úroky žalobkyně zahrnula do základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2017 a uplatnila je jako daňově uznatelné náklady.

110. Žalovaný dále zdůrazňuje, že rovněž není sporu o tom, že upisovateli korunových dluhopisů, tedy osobami, kterým byly předmětné úroky vypláceny, byli jednatelé a zároveň společníci žalobkyně, tedy osoby spojené se žalobkyní ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“). Žalovaný k pojmu „korunové dluhopisy“ doplňuje, že se jedná o zažitou zkratku pro označení dluhopisů s jmenovitou hodnotou jedné koruny. Tyto dluhopisy byly zpravidla vydávány v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 v takové jmenovité hodnotě, aby při aplikaci § 36 odst. 3 ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2012, bylo zdanění úrokového příjmu 15 % srážkovou daní fakticky nulové. Úroky vyplácené z těchto dluhopisů tak nebyly zatíženy daní.

111. Žalobkyně jako důvod emise korunových dluhopisů při zahájení Daňové kontroly ZO 2017 uvedla získání finančních prostředků k realizaci výstavby elektrárny (FVE Blšany). Následně změnila svou rétoriku a uvedl, že finanční prostředky získané z prodeje dluhopisů byly použity v procesu změny financování z úvěrových bankovních zdrojů na zdroje dluhopisového financování. Následně setrvala na tvrzení, že emise dluhopisů měla sloužit k vyrovnání stávajícího závazku vůči UniCredit Bank, a.s. a nově argumentoval tvrzením,

že důvodem emise byla investice do zahraničních projektů v oblasti výstavby solárních či vodních elektráren (zájem žalobkyně o akvizice v Rumunsku a v Bulharsku v roce 2011, snaha o dofinancování společnosti v návaznosti na projektové záměry), které společnost následně nemohla realizovat z důvodu nezajištění potřebného financování.

112. Podle žalovaného však žalobkyně v průběhu daňové kontroly neprokázala racionálně odůvodněný ekonomický smysl emise dluhopisů, a to ani ve vztahu k deklarovaným důvodům emise, spočívajícím v:

- realizaci záměru výstavby FVE Blšany z prostředků získaných emisí dluhopisů,
- změně financování z úvěrových zdrojů na zdroje dluhopisového financování, tedy ve splacení úvěru od UniCredit Bank, a.s. prostřednictvím emise dluhopisů,
- financování plánovaných, avšak následně nerealizovaných tuzemských a zahraničních investičních projektů, zejména v Rumunsku a Bulharsku.

113. Žalovaný poukazuje na to, že uvedené závěry byly učiněny za skutkové situace, kdy kolaudační souhlas k užívání FVE Blšany byl vydán již dne 14. 12. 2011, úvěr od UniCredit Bank, a.s., byl žalobkyni poskytnut již dne 16. 6. 2010 s úrokovou sazbou 3M PRIBOR + 3 % p. a. a k jeho předčasnému splacení v roce 2018 byly použity výhradně finanční prostředky generované z podnikání, jakož i prostředky deponované na účtu rezerv tvořených podle zákona o rezervách. Současně nedošlo k realizaci žádné z uvažovaných tuzemských ani zahraničních investic.

114. Žalovaný dále zdůrazňuje, že úpis dluhopisů v celkové výši 18 291 784 kusů osobami spojenými, tedy jedinými jednateli a společníky žalobkyně, nepředstavoval získání likvidních finančních prostředků k rozvoji podnikání žalobkyně, neboť pohledávky z upsaných dluhopisů byly započteny se závazky z půjček poskytnutých žalobkyni týmiž osobami, úročenými úrokem odpovídajícím míře inflace, která v letech 2012 až 2017 nepřesáhla 3,3 %. Část finančních prostředků byla sice převedena na účet žalobkyně u UniCredit Bank, a.s., avšak byl pouze dočasně převeden obnos 3 000 000 Kč, který byl následně použit ve prospěch společnosti FV Invest, s.r.o., jejími jedinými jednateli a společníky jsou opět pan Aleš Konrád a pan Tomáš Konrád.

115. Pouze částka 4 580 000 Kč byla fakticky připsána ve prospěch bankovního účtu žalobkyně č. 2102788344/2700 vedeného u UniCredit Bank. a.s. až v roce 2014, avšak tato byla obratem (v částce 3 000 000 Kč) převedena na účet společnosti FV Invest, s.r.o., IČ: 28986652, jejímiž jedinými jednateli a společníky jsou pan Aleš a Tomáš Konrádovi. Správce daně v návaznosti na výsledky daňové kontroly DPPO ZO 2017 (viz zpráva o daňové kontrole za ZO 2017, č. j. 2176295/21/2205-60562-303782 ze dne 23. 11. 2021, dále jen „Zpráva ZO 2017“) vydal v souladu s ust. § 145 odst. 2 daňového řádu výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k DPPO za ZO 2018 a k celkovému navýšení základu daně o 2 432 088 Kč (v členění: rezerva tvořená na opravu FVE Blšany ve výši 577 504 Kč a finanční náklady/dluhopisové úroky (z důvodu aplikace zneužití práva) ve výši 1 854 584 Kč).

116. Žalobkyně podáním dodatečného daňového přiznání za ZO 2019 (č. j. 9571896/21 ze dne 30. 12. 2021), navýšila základ daně o 500 738 Kč a dodatečného daňového přiznání za ZO 2020 (č. j. 9571854/21 ze dne 30. 12. 2021) navýšila základ daně o 502 110 Kč.

117. Následně byly u žalobkyně zahájeny postupy k odstranění pochybností dle § 89 odst. 2 daňového řádu, a to výzvou č. j. 308983/22/2205-60562-303782 a čj. 309076/22/2205-60562-303782 ze dne 16. 2. 2022 (doručena žalobci dne 17. 2. 2022), kdy byla žalobkyně vyzvána k

odstranění pochybností o průkaznosti tvrzení uvedeném v DoDAP za ZO 2019 a 2020, resp. k prokázání správnosti výše vyloučených úrokových nákladů ve výši 500 738 Kč zas ZO 2019 a 502 110 Kč za ZO 2020, a to za situace, kdy z informací vyplývajících z Daňové kontroly ZO 2017 bylo zřejmé, že finanční náklady/dluhopisové úroky v celkové výši 1 854 584 Kč jsou posuzovány i ve ZO 2019 a v ZO 2020 na základě týchž důkazních prostředků a významné skutečnosti související s emisí, dopadající i na základ daně ZO 2019 a 2020, jsou beze změny. I přes vyjádření žalobkyně v reakci na výzvu k odstranění pochybností, kdy žalobkyně setrvala na tvrzení, že skutečnosti zjištěné v Daňové kontrole ZO 2017, jejíž výsledky jsou zahrnuty ve Zprávě ZO 2017, jsou nesprávné a nezákonné a že úrokové náklady ve výši 1 353 846 Kč (tj. 1 854 584 Kč – 500 738 Kč) naplňují podmínky daňové účinnosti (žalobkyně totiž shledala částečnou důvodnost závěrů správce daně v Daňové kontrole ZO 2017 ve věci srovnatelnosti úrokové míry dluhopisů přičemž rozdíl ve výši 500 738 Kč za ZO 2019 a 502 110 Kč za ZO 2020 vykázala na řádku 40 DoDAP za ZO 2018 a vzniklý nedoplatek DPPO uhradila). Žalobkyně setrvala na tvrzení, že prostředky získané emisí dluhopisů byly určeny ke zcela konkrétnímu účelu, a to k financování plánovaných zahraničních investic, neboť dokumenty předložené v rámci dokazování (Daňová kontrola ZO 2017; POP ZO 2019/2020) představují ucelenou sadu dokumentace projektu dokládající vážnost záměru akvizice investora/odvolatele, byť následně projektu neuskutečněného.

118. Na základě výsledků POP 2019/2020 dospěl správce daně ve vztahu ke ZO 2019 a 2020 k závěru, že emise korunových dluhopisů postrádala racionálně odůvodněný ekonomický smysl a že hlavním, resp. převažujícím účelem bylo uskutečnit výplatu úroků nezatížených srážkovou daní osobám spojeným se žalobkyní a současně dosáhnout daňového zvýhodnění ve formě významného nákladového zatížení úrokovými náklady po dobu splatnosti dluhopisů. Takové nákladové zatížení by žalobkyně v běžných ekonomických vztazích a za standardních podmínek nezískala.
119. Správce daně proto neuznal úroky z předmětné dluhopisové emise jako daňově účinný náklad za zdaňovací období roku 2019 a 2020 a na posuzovanou situaci aplikoval institut zneužití práva, neboť podle jeho názoru nelze akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav odporující smyslu a účelu zákona o daních z příjmů, ani jednání učiněná výlučně či převážně za účelem získání daňového zvýhodnění. S ohledem na shora uvedené vydal správce daně dodatečný platební výměr.

120. Žalovaný napadeným rozhodnutím dodatečné platební výměry potvrdil a aproboval právní závěry správce daně. Konstatoval, že v řízení bylo prokázáno zneužití práva, neboť vynaložení nákladů na úroky z dluhopisů v kontrolovaném zdaňovacím období nemělo ekonomický ani jinak racionální důvod a hlavním účelem bylo získání daňového zvýhodnění v rozporu s cíli sledovanými ZDP. Žalobkyně tak podle žalovaného neoprávněně uplatnila úroky z dluhopisů jako daňově účinné náklady, čímž snížila základ daně a daňovou povinnost, a to vytvořením dlouhodobého závazku spočívajícího v povinnosti vyplácet úroky osobám spojeným se žalobkyní.

Posouzení jednání žalobkyně jako celku a závěr o zneužití práva

121. Žalovaný především zdůrazňuje, že jednotlivé kroky uskutečněné žalobkyní nelze posuzovat izolovaně. Podle jeho názoru je nezbytné nahlížet na předmětné jednání jako na koordinačně propojený soubor dílčích transakcí, které je nutno hodnotit ve vzájemných vazbách a s přihlédnutím k daňovým výhodám, jež přinesly všem zúčastněným osobám. Žalovaný má za to, že předmětné transakce mezi žalobkyní a osobami s ní spojenými nebyly nastaveny v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž výlučně za účelem dosažení

daňových výhod, a to zneužívajícím způsobem. Žádný jiný ekonomicky racionální důvod emise korunových dluhopisů a jejich upsání nebylo podle žalovaného možné dovodit.

122. Žalovaný uvádí, že v jednání žalobkyně identifikoval řadu nestandardních okolností (viz zejména body 89 až 93 napadeného rozhodnutí), jejichž vyhodnocením dospěly daňové orgány k závěru, že žalobkyně nastolením umělých podmínek získala daňovou výhodu. Tato výhoda měla spočívat především v každoročním snižování základu daně z příjmů právnických osob o úroky odpovídající množství dluhopisů upsaných osobami spojenými, a to po celou dobu splatnosti dluhopisů, tedy až do 30. 11. 2032. Takovou daňovou výhodu by přitom žalobkyně za standardních tržních a ekonomických podmínek podle žalovaného využít nemohla.

123. Žalovaný shrnuje, že ze všech zjištěných okolností případu vyplývá, že nebyl naplněn smysl a účel daňové normy, a že hlavním, resp. převažujícím účelem vydání dluhopisů bylo získání daňového zvýhodnění. Konkrétně žalovaný poukazuje na následující skutečnosti:

Neprokázaný ekonomický smysl emise

124. Podle žalovaného žalobkyně neprokázala ekonomický smysl emise korunových dluhopisů. Informace ohledně účelu emise – ať už šlo o tvrzenou realizaci výstavby FVE Blšany, splacení úvěru od UniCredit Bank, a.s., nebo financování plánovaných, avšak nerealizovaných tuzemských a zahraničních investic – byly žalobkyní v průběhu daňového řízení účelově měněny v závislosti na postupu správce daně, hodnocení důkazních prostředků a na skutečnostech, které v řízení vyšly najevo. Emisní podmínky tak podle žalovaného vznikly bez reálného podnikatelského záměru a bez vazby na konkrétní potřebu financování.

Propojenost emitentky a upisovatelů dluhopisů

125. Žalovaný zdůrazňuje, že emitentkou i jedinými upisovateli dluhopisů byly osoby spojené. Právě jednatelé žalobkyně rozhodli o emisi korunových dluhopisů a současně se stali jejich jedinými nabyvateli. Tato propojenost umožnila časovou koordinaci jednotlivých kroků tak, aby žalobkyně bez reálného podnikatelského záměru stihla emitovat dluhopisy v době, kdy právní úprava umožňovala nulové zdanění úrokových příjmů jejich držitelů. Z emisních podmínek navíc vyplývalo, že žalobkyně nehodlala požádat o přijetí dluhopisů k obchodování na regulovaném ani volném trhu, což podle žalovaného potvrzuje, že emise byla cíleně určena pouze osobám spojeným – jednatelům žalobkyně.

Načasování emise dluhopisů

126. Další nestandardní okolností je podle žalovaného samotný termín emise dluhopisů. Aby bylo bylo možné uplatnit daňovou výhodu spočívající v nulové srážkové dani z úrokových výnosů, musely být dluhopisy emitovány nejpozději do 31. 12. 2012. Tato výhoda plynula primárně držitelům dluhopisů, avšak v projednávaném případě má zásadní význam skutečnost, že těmito držiteli byly osoby spojené se žalobkyní.

Způsob úhrady prostřednictvím vzájemného zápočtu

127. Žalovaný dále poukazuje na způsob úhrady ceny dluhopisů, kdy došlo k započtení pohledávek z úpisu dluhopisů s již existujícími nebo dodatečně vzniklými závazky žalobkyně vůči spojeným osobám. V kontextu ostatních zjištění tento postup podle žalovaného svědčí o účelovém a úmyslném zadlužování žalobkyně, o neadekvátní kombinaci finančních nástrojů a o motivaci čistě daňovým ziskem. Nešlo totiž o získání nových

finančních prostředků, nýbrž toliko o nahrazení jednoho závazku (půjček) závazkem jiným, přitom s výrazně vyšším úrokovým zatížením.

Rozdílnost úrokových sazeb dluhopisů a jiných závazků

128. Žalovaný rovněž upozorňuje na výrazný rozdíl mezi úrokovou sazbou dluhopisů a úročením jiných závazků žalobkyně. Jednatelé poskytli žalobkyni na základě smlouvy o půjčce ze dne 20. 2. 2009 finanční prostředky ve výši 12 073 774 Kč, úročené úrokem odpovídajícím inflaci, která v letech 2012 až 2017 nepřesáhla 3,3 %. Naproti tomu roční úrokový výnos z dluhopisů činil 10 % p. a., a to s dvacetiletou splatností. O výši tohoto úroku přitom rozhodli sami jednatelé, kterým následně výnos plynul, zatímco pro žalobkyni představoval významný náklad snižující základ daně po celou dobu splatnosti dluhopisů. Také bankovní úvěr od UniCredit Bank, a.s., byl úročen výrazně nižší sazbou ve výši přibližně 3,28 % až 4,54 % p. a., což podle žalovaného potvrzuje nestandardnost dluhopisového financování s úrokem 10 % v situaci, kdy žalobkyně v prosinci 2012 nezískala žádné nové finanční prostředky a další financování objektivně ani nepotřebovala.

129. Na základě těchto skutečností žalovaný uzavírá, že ačkoli žalobkyně formálně postupovala v souladu se zákonem a aplikace § 24 odst. 1 ZDP nebyla porušena z hlediska legality emise dluhopisů, nebyl naplněn smysl a účel tohoto ustanovení. Podle žalovaného lze od základu daně odečíst pouze takové výdaje, které byly racionálně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V projednávané věci však emise dluhopisů postrádala ekonomický smysl a reálné opodstatnění, neboť nevedla k získání využitelných finančních prostředků. Hlavním cílem uměle vytvořených podmínek v řetězci transakcí uskutečněných výhradně mezi spojenými osobami bylo podle žalovaného získání daňového zvýhodnění – na straně žalobkyně formou úrokových nákladů snižujících základ daně a na straně upisovatelů formou nezdanění výnosů z držby korunových dluhopisů.

130. S ohledem na uvedená skutková zjištění a právní závěry dospěl žalovaný ve shodě se správcem daně k závěru, že v projednávané věci došlo ke zneužití práva.

Nesprávné skutkové a právní hodnocení – zneužití práva

131. Žalovaný v první řadě uvádí, že žalobkyní podaná žaloba se obsahově téměř shoduje s obsahem žaloby směřující proti rozhodnutí žalovaného č. j. 8495/24/5200-11434-707700 ze dne 15. 3. 2024, která je Městským soudem v Praze vedena pod sp. zn. 8 Af 8/2024. Námitky žalobkyně tedy směřují de facto na ZO 2017 či na postup správce daně v Daňové kontrole 2017, tj. na zdaňovací období, které bylo nosným obdobím pro vyhodnocení posuzované věci i v roce 2019 a 2020, nikoli na postup správce daně v průběhu POP ZO 2019/2020. Žalovaný dále konstatuje, že v projednávané věci nastala situace, kdy byly na formální úrovni splněny podmínky pro uplatnění nákladů v podobě úroků z korunových dluhopisů jako daňově účinných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Současně však připomíná, že postupným upsáním dluhopisů osobami spojenými se žalobkyní v letech 2012 až 2016 nebyly získány žádné externí finanční prostředky k podnikání žalobkyně, které by emisi dluhopisů racionálně ekonomicky odůvodňovaly. Tím měl být podle žalovaného popřen hlavní smysl a účel dluhopisového financování.

132. Žalovaný odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, shrnutou zejména v bodech 38 až 44 napadeného rozhodnutí, podle níž je za zneužití práva nutno považovat situaci, kdy je jediným či primárním důvodem posuzovaných transakcí získání daňové výhody, zatímco tyto transakce jinak postrádají ekonomický smysl. Žalovaný zdůrazňuje, že aplikace

institutu zneužití práva vyžaduje kumulativní splnění dvou kritérií, objektivního a subjektivního, která nelze posuzovat odděleně.

133. Objektivní kritérium testu zneužití práva podle žalovaného zahrnuje hodnocení jednotlivých úkonů a transakcí provedených daňovým subjektem, a to jak samostatně, tak ve vzájemné souvislosti. K naplnění tohoto kritéria dochází tehdy, pokud z celkového hodnocení všech objektivních okolností vyplývá, že transakce postrádají ekonomický smysl a jejich hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. Takto zjištěné objektivní okolnosti následně umožňují dovodit i závěr o záměru daňového subjektu získat daňovou výhodu prostřednictvím uměle vytvořených podmínek. Rozhodující je přitom právě existence objektivních okolností nasvědčujících absenci ekonomické racionality, od nichž se následně odvíjí posouzení subjektivního kritéria. V projednávané věci bylo podle žalovaného objektivní kritérium splněno (viz body 80 až 85 napadeného rozhodnutí).

134. Žalovaný připomíná, že v případě žalobkyně identifikovaly daňové orgány řadu nestandardních okolností svědčících o iracionálním a úmyslném jednání v rozporu se smyslem a účelem zákona. Výsledkem emise dluhopisů bylo podle žalovaného snížení daňové povinnosti žalobkyně prostřednictvím daňové uznatelnosti úrokových nákladů, aniž by žalobkyně získala jakékoli nové externí finanční zdroje financování.

135. Subjektivní kritérium zneužití práva spatřuje žalovaný v umělém vytvoření podmínek za účelem získání daňové výhody, přičemž tento závěr je podle něj umocněn propojeností osob účastnících se transakcí. Posouzení subjektivního kritéria se proto odvíjí od splnění kritéria objektivního. Žalovaný je přesvědčen, že i subjektivní kritérium bylo v projednávané věci naplněno (viz bod 86-93 a násl. napadeného rozhodnutí), neboť byly vytvořeny umělé podmínky bez jakéhokoli ekonomického racionálního vysvětlení.

136. Žalovaný shrnuje, že daňové orgány v případě žalobkyně identifikovaly zejména tyto okolnosti svědčící o účelovosti a umělosti transakcí: neprokázání ekonomického smyslu emise dluhopisů, propojenost osob účastnících se transakcí, načasování emise do závěru roku 2012, způsob úhrady podstatné části pohledávek z dluhopisů prostřednictvím vzájemných zápočtů, výrazně rozdílnou výši úrokové sazby dluhopisů oproti úročení půjček poskytovaných žalobkyni a oproti bankovnímu financování.

137. Hlavním motivem jednání žalobkyně bylo podle žalovaného získání nelegitimní daňové výhody, a to jednáním spočívajícím v umělém vytvoření podmínek pro její dosažení. Tato výhoda spočívala jednak v realizaci výplaty úroků nezatížených srážkovou daní osobám spojeným se žalobkyní a jednak v každoročním snižování základu daně z příjmů právnických osob o úroky odpovídající množství dluhopisů upsaných osobami spojenými po celou dobu splatnosti dluhopisů, tedy až do 30. 11. 2032. Takovou výhodu by žalobkyně podle žalovaného nebyla za standardních podmínek schopna využít.

138. Žalovaný dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60, v němž NSS konstatoval, že záměr daňového subjektu získat daňovou výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení plyne právě ze zjištěných objektivních okolností, které postrádají ekonomický smysl a popírají účel zákona. Podle judikatury NSS přitom není povinností daňových orgánů prokazovat úmysl daňového subjektu v subjektivním smyslu, postačí zjištění a prokázání naplnění objektivních a subjektivních kritérií zneužití práva.

139. V souladu s citovanou judikaturou žalovaný uzavírá, že v nyní posuzované věci byl naplněn jak objektivní, tak subjektivní prvek testu zneužití práva. Nastolením umělých podmínek

celé struktury transakcí byla získána daňová výhoda, přičemž byly splněny oba základní předpoklady zneužití práva – jednak obchodní transakce nebyly provedeny s ekonomickým cílem, nýbrž pouze za účelem dosažení daňového zvýhodnění, které bylo v rozporu s cílem právní úpravy, a jednak zde byl dán záměr žalobkyně získat tuto výhodu umělým vytvořením podmínek pro její přiznání.

K jednotlivým námitkám ke zneužití práva

140. Žalovaný uvádí, že s ohledem na shora popsané skutkové a právní závěry nemůže souhlasit s tvrzeními žalobkyně, podle nichž byl účel emise korunových dluhopisů naplněn. Odmítá zejména argumentaci, že dluhopisy měly představovat hlavní nástroj podnikatelských pobídek v oblasti obnovitelných zdrojů energie, kdy následný retroaktivní zásah rumunského státu měl zásadně změnit tržní podmínky a způsobit ztrátovost většiny instalací obnovitelných zdrojů. Stejně tak žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že emise dluhopisů byla vedena zákonným způsobem ve smyslu materiálního naplnění daňových předpisů.

141. K argumentaci žalobkyně, že v jejím případě představují úroky z korunových dluhopisů jednoznačně daňově účinný výdaj a že účel emise byl naplněn, žalovaný opakovaně zdůrazňuje, že pouhé formální splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nemůže obstát, pokud daňové orgány na základě zjištěného skutkového stavu dospěly k závěru o zneužití práva.

142. Podle žalovaného zůstává nezměněný závěr, že emise korunových dluhopisů postrádala racionalitu, ekonomický smysl i reálné opodstatnění. Smysl a účel § 24 odst. 1 ZDP, spočívající v možnosti odečtu pouze takových výdajů, které byly racionálně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, podle žalovaného v případě žalobkyně naplněn nebyl, což jednoznačně vyplývá z napadeného rozhodnutí. Žalovaný proto tyto žalobní námitky považuje za nedůvodné. Žalovaný dále uvádí, že ekonomickou podstatou dluhopisového financování je zpravidla získání externích zdrojů pro realizaci podnikatelské činnosti nebo konkrétních projektů a rozvoj podniku. V projednávané věci však žalobkyně žádné takové externí zdroje nezískala, a nelze proto hovořit o využití financování prostřednictvím cizích zdrojů. Celý průběh transakcí se odehrával mezi osobami spojenými. Postupný úpis korunových dluhopisů jednateli a společníky žalobkyně a následný vzájemný zápočet vzniklých pohledávek a závazků probíhal převážně bez faktického toku peněžních prostředků, vyjma dílčího úpisu dluhopisů ze dne 17. 6. 2014. Ve většině případů se tak podle žalovaného jednalo pouze o účetní operace, které nebyly podloženy reálným tokem financí.

143. K námitce žalobkyně, že samotná nerealizace zamýšlených dohod či projektů neznamená absenci účelu emise, žalovaný uvádí, že v posuzované věci nebyla rozhodující existence či neexistence konkrétních tuzemských nebo zahraničních projektů. Rozhodnou skutečností bylo, že žalobkyně neprokázala přímou vazbu mezi emisí dluhopisů a tvrzenými tuzemskými či zahraničními akvizicemi. Žalovaný shrnuje, že žalobkyně provedla vědomě řadu účelových kroků, které neměly ekonomicky racionální smysl a jejichž jediným, případně hlavním cílem bylo dosažení daňového zvýhodnění. Ani z tvrzení žalobkyně, ani z jí předložených důkazních prostředků podle žalovaného nevyplývá, že by emise korunových dluhopisů v závěru roku 2012 byla potřebná v souvislosti s výstavbou FVE Blšany, se splacením úvěru od UniCredit Bank, a.s., ani s tuzemskými či zahraničními investicemi. Žalobkyně žádnou z těchto eventualit spolehlivě neprokázala ani nedoložila.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

144. Nebyl tedy podle žalovaného dán žádný legitimní důvod emise dluhopisů výhradně osobami spojenými se žalobkyní, a to navíc v situaci, kdy žalobkyně další finanční prostředky objektivně nepotřebovala. FVE Blšany byla dle kolaudačního souhlasu v provozu již od 14. 2. 2011, k předčasnému splacení úvěru od UniCredit Bank, a.s., v roce 2018 byly použity výhradně prostředky vygenerované podnikatelskou činností žalobkyně a splatnost nízkoúročených půjček poskytnutých spojenými osobami byla podmíněna splacením nadřízených úvěrů. Žalovaný proto uzavírá, že žalobkyně neprokázala, že by finanční prostředky z emise dluhopisů byly použity k tvrzenému účelu, případně že by díky nim generovala zisk, k němuž by bylo možno vztáhnout úrokové náklady jako daňově účinné výdaje.

145. Žalovaný dále odmítá námitku žalobkyně o nesprávném a nezákonném hodnocení důkazních prostředků. Podle jeho názoru správce daně i žalovaný unesli důkazní břemeno pro vyslovení závěru o kumulativním naplnění podmínek zneužití práva. Skutkový stav byl dle žalovaného dostatečně zjištěn, důkazy byly vyhodnoceny správně a byly zohledněny veškeré relevantní skutečnosti i argumenty žalobkyně. Hodnocení všech důkazních prostředků i vyjádření žalobkyně je podle žalovaného obsaženo již ve zprávě o daňové kontrole, zatímco v napadeném rozhodnutí byly právní závěry vyjádřeny jasně, srozumitelně a přehledně. Žalovaný odmítá tvrzení o nepravdivém, neobjektivním či účelovém hodnocení důkazních prostředků, stejně jako námitku jejich selekce, a považuje tyto žalobní výtky za zcela nedůvodné.

146. K námitce žalobkyně, že korunové dluhopisy představují legitimní nástroj financování podnikatelské činnosti, že využití zákonné možnosti nemůže samo o sobě představovat zneužití práva a že bylo jejím právem zvolit finanční nástroj s nejnižším zdaněním, žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46. V tomto rozhodnutí NSS uvedl, že daňovým subjektům sice nelze upírat právo minimalizovat své daňové povinnosti, avšak v situaci, kdy je jediným nebo hlavním účelem jejich jednání získání nelegitimní daňové výhody, nelze takové jednání považovat za právem aprobované. Je proto nezbytné zabývat se pozadím celého případu a posuzovat ekonomickou racionalitu uskutečněných operací. Žalobkyni podle žalovaného nebyl kladen k tíži samotný výběr zákonem dovolené možnosti, nýbrž další skutkové okolnosti transakcí svědčící o nelegitimním cíli emise dluhopisů.

147. Žalobkyně dále namítala nesrozumitelnost a vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí, zejména s poukazem na skutečnost, že část dluhopisové emise ve výši 4 580 000 Kč byla daňovými orgány hodnocena odlišně. Žalovaný k tomu odkazuje na bod 82 napadeného rozhodnutí a uvádí, že žalobkyní dovozovaný rozpor z napadeného rozhodnutí ani ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá. I v tomto případě se jednalo o uměle vytvořený koloběh totožných finančních prostředků mezi osobami spojenými – konkrétně o úhradu emisního kurzu ze strany upisovatelů a následnou bezúročnou půjčku společnosti FV Invest, s.r.o. Skutečné navýšení finančních prostředků žalobkyně přitom činilo pouze částku 1 580 000 Kč.

148. Žalovaný zdůrazňuje, že daňové orgány nahlížely na úrokový náklad a související transakce v jejich celku. Podmínky daňové účinnosti dle § 24 odst. 1 ZDP byly sice splněny formálně, avšak materiální podmínky tohoto ustanovení naplněny nebyly, neboť nebyla prokázána vazba mezi emisí dluhopisů a konkrétními výdaji ani vazba na zdanitelné příjmy žalobkyně, ať již stávající či očekávané.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Procesní vady

K námitce odejmutí věci zákonnému správci daně

149. Žalovaný uvádí, že žalobkyně v žalobě zcela shodně s argumentací uplatněnou již v odvolacím řízení namítá, že jí byla v řízení o daňové kontrole ZO 2017 věc odňata zákonnému, tedy místně příslušnému správci daně. Podle názoru žalobkyně mělo v jejím případě dojít ke zneužití ustanovení § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZFS“). Žalobkyně v této souvislosti odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2021, č. j. 45 Af 22/2019-92, na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 13/2007 a na rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017-34. Daňovou kontrolu vedenou místně nepříslušným správcem daně považuje za nezákonnou.

150. Žalovaný k této námitce předně v plném rozsahu odkazuje na body 60 až 64 napadeného rozhodnutí, v nichž se s uvedenou argumentací již podrobně vypořádal, a na tam uvedené právní závěry setrvává. Opakuje, že Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Jindřichově Hradci, jakožto tzv. aktivní finanční úřad, v dané věci nepochybil, jestliže u žalobkyně provedl kontrolní postup spočívající v daňové kontrole, která spadala pod vybranou působnost vymezenou v § 10 odst. 4 ZFS, a to i přesto, že nedošlo ke změně místní příslušnosti správce daně podle § 13 daňového řádu.

151. Žalovaný zdůrazňuje, že zákon o Finanční správě České republiky je ve vztahu k daňovému řádu lex specialis, který má aplikační přednost. Vybraná působnost finančních úřadů dle ZFS zahrnuje provádění kontrolních postupů a vyhledávací činnosti, nikoliv však pravomoc k vedení nalézacího či jiného řízení při správě daní jako celku. Vedení řízení o stanovení daně, včetně vydání rozhodnutí o daňové povinnosti na základě zjištění vzešlých z provedení kontrolních postupů, zůstává nadále v působnosti finančního úřadu, jehož místní příslušnost je určena obecnými pravidly podle § 13 daňového řádu. Podle žalovaného tento výklad ostatně podporují i judikáty, na něž sama žalobkyně odkazuje, neboť z nich vyplývá, že na základě § 10 odst. 4 ve spojení s § 8 odst. 2 ZFS může být daňová kontrola zahájena kterýmkoli finančním úřadem, a to bez ohledu na jeho místní příslušnost ve smyslu daňového řádu. Jedná se o tzv. univerzální místní příslušnost při výkonu vybrané působnosti, která je zákonem výslovně umožněna. Námitku žalobkyně proto žalovaný považuje za nedůvodnou.

K námitkám týkajícím se zahájení daňové kontroly a porušení § 102 odst. 1 písm. b) daňového řádu

152. Žalobkyně dále namítá pochybení správce daně při zahájení daňové kontroly. Konkrétně vytýká neformální telefonický hovor, v jehož rámci byl sjednán termín ústního jednání, na němž byl specifikován požadavek na předložení konkrétních dokladů. Podle názoru žalobkyně bylo vhodnější a zákonně konformní zahájit daňovou kontrolu korespondenčním způsobem. Současně žalobkyně namítá, že je-li daňová kontrola zahajována při ústním jednání, mělo mít oznámení o jejím zahájení podobu samostatné písemnosti, jejíž doručení by bylo zaznamenáno v protokolu, a že toto oznámení mělo mít samostatné číslo jednací jako povinnou náležitost ve smyslu § 102 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

153. Žalovaný k těmto námitkám uvádí, že jsou obsahově totožné s námitkami uplatněnými již v odvolacím řízení. Odkazuje proto na body 65 až 69 napadeného rozhodnutí, v nichž se s nimi obsáhle vypořádal, a setrvává na závěru o jejich nedůvodnosti.

154. Ve stručnosti žalovaný opakuje, že správce daně nijak nepochybil, pokud po dohodě se žalobkyní zahájil daňovou kontrolu dne 29. 1. 2020 na dohodnutém místě a v dohodnutém čase, a to plně v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném pro rozhodnou dobu. V době zahájení daňové kontroly zákon nevyžadoval zahájení kontroly doručením samostatného písemného oznámení.

155. Institut zahájení daňové kontroly doručením oznámení o zahájení daňové kontroly byl do § 87 odst. 1 daňového řádu vložen teprve novelou provedenou zákonem č. 283/2020 Sb., s účinností od 1. 1. 2021. Rovněž metodický pokyn Generálního finančního ředitelství č. j. 20711/21/7700-10124-506246 k procesním aspektům daňové kontroly, na který žalobkyně odkazuje, byl vydán až dne 30. 3. 2021 právě v reakci na tuto novelu daňového řádu.

156. Žalovaný proto uzavírá, že správce daně postupoval při zahájení daňové kontroly v souladu s tehdy platnou a účinnou právní úpravou a že žalobní námitky směřující proti způsobu zahájení daňové kontroly a proti absenci samostatného oznámení s vlastním číslem jednacím jsou nedůvodné.

K námitce porušení § 145 odst. 2 daňového řádu

157. Žalobkyně dále, zcela ve shodě s námitkami uplatněnými již v odvolacím řízení, namítá porušení § 145 odst. 2 daňového řádu ze strany správce daně. Podle jejího názoru měl správce daně před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť místně příslušný správce daně měl již v té době disponovat důkazy dostatečnými k vydání takové výzvy. V této souvislosti žalobkyně odkazuje zejména na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, a na rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33.

158. Žalovaný k této námitce předně odkazuje na její vypořádání v bodech 70 až 74 napadeného rozhodnutí a na zde vyslovených závěrech setrvává. Opakuje, že vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu je zákonem výslovně podmíněno existencí důvodného předpokladu, že daň bude doměřena. Žalovaný zdůrazňuje, že v době zahájení daňové kontroly správce daně takovými poznatky nedisponoval, což jasně vyplývá ze správního spisu. Řádné daňové tvrzení žalobkyně bylo vyplněno správně a neobsahovalo žádné konkrétní daňově relevantní skutečnosti, které by samy o sobě zakládaly důvodný předpoklad doměření daně. Ani úkony správce daně bezprostředně následující po zahájení daňové kontroly podle žalovaného nenasvědčují tomu, že by správce daně již v okamžiku jejího zahájení disponoval takovou mírou konkrétních informací, která by umožňovala vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Na tomto závěru podle žalovaného nemění nic ani skutečnost, že místně příslušný správce daně byl obecně informován o stavu účetnictví žalobkyně, neboť rozsah poznatků potřebných pro vydání výzvy je vždy nutno posuzovat ve vztahu ke konkrétním skutkovým okolnostem daného případu.

159. Žalovaný dále odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, k jehož závěrům se přiklonil i rozšířený senát ve výše citovaném usnesení č. j. 1 Afs 183/2014-55. Nejvyšší správní soud zde zdůraznil, že ustanovení § 145 odst. 2 a § 143 odst. 3 daňového řádu je nutno vykládat při současném užití

více interpretačních metod a že pojem „důvodný“ nelze chápat ve smyslu „najisto postavený“. Podmínka důvodného předpokladu doměření daně tak není splněna až tehdy, kdy je správce daně schopen přesně určit výši budoucího doměrku. Typicky totiž správce daně mimo rámec daňové kontroly nezíská natolik konkrétní, úplné a průkazně podložené informace, aby mohl bez dalšího usuzovat na výši doměřené daně.

160. Současně však Nejvyšší správní soud v citované judikatuře uvedl, že v případě zjištěné neúplnosti či nesprávnosti řádného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena, přičemž není rozhodné, v jaké výši k doměření dojde. V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, NSS doplnil, že pro posouzení zákonnosti postupu správce daně není rozhodující věcná správnost následně doměřené daně, nýbrž množství a kvalita informací, které měl správce daně k dispozici v době volby mezi výzvou a zahájením daňové kontroly. Důvodný předpoklad doměření daně proto nezahrnuje posouzení, zda je právní názor správce daně ve věci samé správný. Na tomto základě žalovaný trvá na tom, že podmínka důvodného předpokladu dle § 145 odst. 2 daňového řádu nebyla v posuzované věci splněna, a to i s ohledem na rozsah a právní složitost řešené problematiky, zejména aplikaci institutu zneužití práva ve vztahu ke korunovým dluhopisům, dále aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a souvisejících ustanovení zákona o rezervách v návaznosti na tvorbu rezerv na opravy FVE Blšany.

161. Žalovaný nakonec pro úplnost dodává, že i kdyby bylo hypoteticky shledáno, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení a neučinil tak, jednalo by se sice o procesní vadu, avšak nikoli o vadu, která by měla přímý vliv na výši následně doměřené daně. Chybějící výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu je sice vadou řízení, avšak podle ustálené judikatury nejde o vadu, která by automaticky zakládala důvod ke zrušení správního rozhodnutí. Platí totiž obecná zásada, že procesní vada nevede k nezákonnosti rozhodnutí, je-li zřejmé, že výrok by byl stejný i v případě, že by k této vadě nedošlo.

162. *Zastavení řízení o odvolání*

163. Žalobkyně nově v žalobě (v odvolání to neuplatnila) namítá, že v řízení ohledně DPPO ZO 2019 bylo vydáno rozhodnutí o zastavení řízení č. j. 7865571/24/2005-52524-109098 ze dne 10. 10. 2022 a v řízení ohledně DPPO ZO 2020 bylo vydáno rozhodnutí o zastavení řízení č. j. 7882483/2005-52524-109098 ze dne 10. 10. 2022. Uvedenými rozhodnutími byla zastavena řízení o odvolání žalobkyně.

164. Proti oběma rozhodnutím o zastavení řízení podala dne 9. 11. 2022 odvolání, *„přičemž toto nebylo možno považovat za opožděné, neb se správce daně v případě doručení dopustil závady při doručování“*. Řízení je zmatečné, protože pokud žalovaný považuje rozhodnutí o zastavení řízení za věcně a právně správná, nemělo být rozhodováno o odvoláních žalobkyně ze dne 9. 11. 2022 a ze dne 7. 9. 2022.

165. Žalovaný k této námitce uvedl, že uvedenými rozhodnutími došlo k zamítnutí odvolání a zastavení odvolacího řízení ve věci odvolání podaných proti DPV ZO 2019 a DPV ZO 2020 z důvodu, že tato byla podána po lhůtě stanovené v ust. § 109 odst. 4 daňového řádu. Následně žalobkyně podala proti oběma rozhodnutím ze dne ze dne 10. 10. 2022 odvolání. Správcem daně bylo těmto odvoláním následně v plném rozsahu vyhověno a současně byla dle ust § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu zrušena rozhodnutí č. j. 7865571/24/2005-52524-109098 ze dne 10. 10. 2022 (ZO 2019, viz rozhodnutí o odvolání č. j. 92231/23/2000-11451-106358 ze dne 13. 1. 2023) a rozhodnutí č. j. 7882483/2005-52524–109098 ze dne 10. 10. 2022 (ZO 2020, viz rozhodnutí č. j. 93247/23/2000-11451-106358 ze dne 13. 1. 2023). V důsledku

toho, že došlo ke zrušení rozhodnutí, kterými byla odvolání žalobkyně podaná proti DPV ZO 2019 a DPV ZO 2020 zamítnuta a řízení o odvolání zastavena, přistoupil správce daně, resp. žalovaný k meritornímu projednání žalobkyní podaných odvolání. K tomuto blíže viz příloha č. 1 až 3 veřejné části spisu správce daně prvního stupně.

166. Žalovaný má za to, že správce daně a žalovaný tedy postupovali zcela v souladu s daňovým řádem, když následně meritorně posoudili odvolání podaná proti DPV ZO 2019 a DPV ZO 2020. Žalobkyni byla rozhodnutí č. j. 92231/23/2000-11451-106358 ze dne 13. 1. 2023 a č. j. 93247/23/2000-11451-106358 ze dne 13. 1. 2023 řádně doručena shodně dne 20. 1. 2023, a tím byla o stavu řízení řádně obeznámena, nejedná tedy se zmatečnost řízení. Pokud žalobkyně dále v této souvislosti argumentuje, že se žalovaný v bodě 106 napadeného rozhodnutí této otázce věnuje pouze okrajově a nepřezkoumatelně, žalovaný upozornil, že ve zmiňovaném bodě 106 ani na jiném místě v napadeném rozhodnutí není žalovaným k tomuto uvedena argumentace žádná, jelikož tyto skutečnosti žalobkyně v podaném odvolání nenamítala.

167. *Neprovedení navrhovaných důkazních prostředků*

168. K této námitce žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí konkrétně na body 111-131.

Nepřezkoumatelnost pro nedostatek odůvodnění

169. Žalobkyně v žalobě dále namítá, že napadené rozhodnutí je nejasné a neurčité, a tudíž nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný údajně nevypořádal s jednotlivými námitkami týkajícími se procesních pochybení v předcházejícím řízení a rovněž s návrhy na provedení důkazních prostředků. Žalovaný k této námitce především uvádí, že není povinen vypořádávat každou jednotlivou odvolací námitku samostatně, pokud podstata věci spočívá v posouzení základních rozhodných otázek. Podle žalovaného zpravidla postačuje vypořádat alespoň zásadní, resp. určující námitky účastníka řízení. V této souvislosti žalovaný odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2019, č. j. 6 Af 7/2016-186, v němž soud zdůraznil, že povinnost řádného odůvodnění nelze vykládat jako požadavek reagovat na každý jednotlivý argument účastníka řízení. Žalovaný dále zdůrazňuje, že ani Ústavní soud nepovažuje za nutné vypořádávat veškeré námitky účastníků tehdy, pokud jejich posouzení není způsobilé změnit výrok rozhodnutí. Z tohoto důvodu nelze podle žalovaného dovozovat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí jen na základě skutečnosti, že se žalovaný nevyjádřil ke každému argumentu žalobkyně explicitně a jednotlivě.

170. Na závěr žalovaný uvádí, že napadené rozhodnutí podle jeho názoru plně vyhovuje požadavkům judikatury Nejvyššího správního soudu na přezkoumatelnost správních rozhodnutí, na něž žalobkyně v žalobě odkazuje (viz bod 35-36 žaloby). Z těchto důvodů žalovaný považuje námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí za nedůvodnou.

Zásada materiální pravdy

171. Žalobkyně dále namítá porušení zásady materiální pravdy a v této souvislosti argumentuje aplikací správního řádu. Ačkoli sama připouští, že daňový řád je ve vztahu ke správnímu řádu právním předpisem speciálním, dovozuje, že ustanovení § 177 správního řádu je úpravou speciální vůči § 262 daňového řádu. Na tomto základě žalobkyně odkazuje na ustanovení § 2 až § 8 správního řádu a dále na § 50 odst. 2 a 3 správního řádu, z nichž

dovozuje povinnost správního orgánu opatřit podklady pro vydání rozhodnutí a zjistit stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti. Žalobkyně rovněž poukazuje na § 3 správního řádu a z něj vyplývající odpovědnost správního orgánu za úplné zjištění skutkového stavu.

172. Žalovaný k této argumentaci předně uvádí, že v daňovém řízení se jako procesní předpis uplatní výlučně daňový řád, který oproti správnímu řádu specifickým způsobem upravuje rozložení povinnosti tvrzení, důkazní povinnosti a důkazního břemene. Daňový řád tak v tomto směru představuje komplexní procesní úpravu, která aplikaci správního řádu vylučuje, nestanoví-li daňový řád výslovně jinak. Žalovaný připouští, že v případech aplikace institutu zneužití práva dochází ke specifickému rozložení důkazního břemene v tom smyslu, že důkazní břemeno ohledně skutečností svědčících o zneužití práva leží na správci daně. Tato skutečnost však podle žalovaného neznamená, že by správce daně byl povinen z vlastní iniciativy vyhledávat a prokazovat veškeré možné skutečnosti, které by mohly svědčit ve prospěch daňového subjektu. Ani v režimu zneužití práva není podle žalovaného vyloučena procesní aktivita daňového subjektu a jeho povinnost navrhovat a předkládat důkazní prostředky, jimiž by správní závěry vyvracel.

173. Žalovaný v této souvislosti poukazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že i v situaci, kdy správce daně nese důkazní břemeno ohledně prokázání zneužití práva, nelze rezignovat na procesní součinnost daňového subjektu. Daňový subjekt je povinen být aktivní, pokud hodlá závěry orgánů finanční správy zpochybnit, a předkládat tvrzení a důkazní prostředky na svou podporu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26).

174. I za této situace se však podle žalovaného uplatní základní zásady daňového řízení zakotvené v § 5 až § 9 daňového řádu. Správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co v průběhu správy daní vyšlo najevo. Při hodnocení důkazů přisuzuje jednotlivým důkazním prostředkům různou míru vypovídací schopnosti, kterou následně hodnotí ve vztahu k ostatním zjištěným skutečnostem. Tento přístup odpovídá ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky NSS ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, a ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195).

175. S ohledem na zásadně odlišnou koncepci dokazování ve správním řízení a v daňovém řízení žalovaný uzavírá, že argumentace žalobkyně založená na ustanoveních správního řádu je v projednávané věci nepřípadná a nedůvodná.

176. Žalovaný dále zdůrazňuje, že daňové orgány v posuzovaném případě unesly důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností svědčících o zneužití práva žalobkyní. Podle žalovaného byl prokázán jak objektivní prvek zneužití práva, spočívající v tom, že navzdory formálnímu splnění zákonných podmínek nebyl naplněn účel aplikované právní úpravy (viz body 80-85 napadeného rozhodnutí), tak subjektivní prvek zneužití práva, tedy záměr získat daňovou výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení (viz body 86 až 93 napadeného rozhodnutí). Závěr daňových orgánů o zneužití práva je proto podle žalovaného plně podložen. Naopak žalobkyni se podle žalovaného nepodařilo tyto závěry účinně vyvrátit. Z tohoto důvodu žalovaný považuje i námitky žalobkyně založené na údajném porušení zásady materiální pravdy za nedůvodné.

Prekluze práva stanovit daň

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

177. Žalobkyně již v odvolacím řízení namítala uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a to ve vztahu ke ZO 2017, a to ke dni **3. 4. 2021** z důvodu, že dle názoru žalobkyně nedošlo k zahájení daňové kontroly, a tudíž obnovení lhůty pro vyměření daně dle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu. V podané žalobě žalobkyně namítá uplynutí prekluzivní lhůty, aniž by jakkoliv konkretizovala, zda se tato námitka vztahuje k nyní řešeným zdaňovacím obdobím. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v žalobě odůvodňuje uplynutí prekluzivní lhůty tím, že nedošlo k obnovení lhůty pro vyměření daně dle ust. 148 odst. 3 daňového řádu, neboť nedošlo k řádnému zahájení daňové kontroly, přičemž v nyní řešeném ZO 2019/2020 nebyla daňová kontrola zahájena, nýbrž proběhl postup k odstranění pochybností dle ust. § 89 daňového řádu, domnívá se žalovaný, že je námitka žalobkyně vztažena ke ZO 2017. S ohledem na to, že se jedná o nosné zdaňovací období, na které je nyní řešené zdaňovací období skutkově navázáno, žalovaný k této námitce opakuje následující. Žalovaný nesouhlasí s námitkami žalobkyně a setrvává na tom, že k namítaným procesním vadám, v jejichž důsledku by nebyla daňová kontrola zahájena v souladu se zákonem, nedošlo (jak vyplývá z bodů 46 až 53 tohoto vyjádření)

178. Podle žalovaného lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 začala běžet dne 3. 4. 2018 a uplynula by dne 3. 4. 2021 (se zohledněním víkendů a státních svátků dne 6. 4. 2021). Tato tzv. základní tříletá lhůta však může být podle daňového řádu prodlužována, přerušována nebo stavěna. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu může lhůta pro stanovení daně činit až deset let, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak. Žalovaný zdůrazňuje, že v daném případě je nutno zohlednit zvláštní úpravu obsaženou v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení končí lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období, v němž vznikla daňová ztráta, i za všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, současně se lhůtou pro vyměření daně za poslední zdaňovací období, za které lze tuto ztrátu uplatnit. V posuzovaném případě vznikla žalobkyni daňová ztráta v roce 2016 a posledním zdaňovacím obdobím, za které ji mohla uplatnit, byl podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů rok 2021. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2017 tedy podle žalovaného končí až dne 1. 4. 2025, přičemž se jedná o tzv. sedmiletou lhůtu.

179. K přerušení této lhůty dále došlo podle § 148 odst. 3 daňového řádu dnem zahájení daňové kontroly, tedy dne 29. 1. 2020. Tím se lhůta pro stanovení daně začala znovu počítat od tohoto data. Prekluzivní lhůta tak v daném případě podle žalovaného skončí až dne 28. 1. 2027. Dodatečný platební výměr byl vydán a doručen žalobkyni dne 9. 12. 2021, napadené rozhodnutí pak bylo vydáno dne 18. 3. 2024 a doručeno dne 19. 3. 2024. Lhůta pro stanovení daně tak byla podle žalovaného jednoznačně dodržena.

180. Žalovaný v této souvislosti odkazuje rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, v němž NSS konstatoval, že ani prvotní nezákonnost spočívající v absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu automaticky nediskvalifikuje následný úkon správce daně natolik, že by zahájení daňové kontroly nemohlo přerušit běh prekluzivní lhůty. NSS zdůraznil, že jde o dílčí procesní pochybení, které nemá přímý vztah k výši následně doměřené daně, a samo o sobě nebrání stanovení daně. Žalovaný, přestože námitka uplynutí prekluzivní lhůty směřovala na ZO 2017, uvedl, že ani ve vztahu k ZO 2018 nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty.

181. Ačkoliv námitka uplynutí prekluzivní lhůty cílí dle žalovaného na ZO 2017, žalovaný trvá současně na tom, že nedošlo k uplynutí prekluzivních lhůt i ve vztahu k nyní řešeným ZO

2019 a ZO 2020. Lhůta pro stanovení daně začala plynout ve vztahu ke **ZO 2019** dne 1. 4. 2020 a uplynula by dne 1. 4. 2023. Ve vztahu ke **ZO 2020** začala běžet dne 1. 4. 2021 a uplynula by dne 1. 4. 2024. Se zohledněním ust. § 38r odst. 2 ZDP a ust. § 148 odst. 2 daňového řádu (poslední předcházející období, za něž byla vyměřena daňová ztráta, skončilo dne 31. 12. 2016) lhůta pro stanovení DPPO za **ZO 2019** začala běžet dne 1. 4. 2020, ale skončí současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2021, tedy **1. 4. 2025.** Jde o lhůtu pětiletou, neboť začala běžet podle § 148 odst. 1, věty druhé, daňového řádu dne 1. 4. 2019, ale skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů až dne 1. 4. 2025. Lhůta pro stanovení DPPO za **ZO 2020** začala běžet dne 1. 4. 2021, ale skončí současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2021, tedy **1. 4. 2025**. Jde o lhůtu čtyřletou, neboť začala běžet podle § 148 odst. 1, věty druhé, daňového řádu dne 1. 4. 2019, ale skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů až dne 1. 4. 2025. V případě ZO 2019 a ZO 2020 pak úkony podle § 148 odst. 2 daňového řádu proběhlé v rámci daňových řízení na běh této lhůty (přerušení, stavění, prodloužení) nemají vliv, neboť k nim došlo v období více než 12 měsíců před uplynutím dosavadních prekluzivních lhůt.

182. **Prekluzivní lhůta v případě ZO 2019 a ZO 2020 tedy uplyne shodně dne 1. 4. 2025.** Napadené rozhodnutí bylo žalovaným vydáno dne 2. 9. 2024 a doručeno žalobci dne 4. 9. 2024. Pro přesný výpočet lhůty žalovaný odkazuje na vyhledávací část spisového materiálu – přílohu č. 1 neveřejné části spisu správce daně druhého stupně. (zvýrazněno žalovaným - pozn. soudu)

Zákaz retroaktivity

183. Žalobkyně v žalobě doslovně opakuje argumentaci uplatněnou již v odvolání a namítá, že pokud správce daně ve zprávě o daňové kontrole, která byla podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru za zdaňovací období roku 2017, aplikoval právní úpravu účinnou až od 1. 4. 2019 (výslovné zakotvení zákazu zneužití práva v daňovém řádu), dopustil se nepřípustné pravé retroaktivity. Žalovaný k této námitce předně odkazuje na body 101 až 104 napadeného rozhodnutí, kde se s touto argumentací žalobkyně již vypořádal, a setrvává na závěru o její nedůvodnosti.

184. Žalovaný ve stručnosti opakuje, že žalobkyně účelově vytrhává obecné konstatování z celkového kontextu Zprávy o daňové kontrole ZO 2017 (strana 16). Žalobkyně odhlédla a pomíjí skutečnost, že i za situace, kdy v rozhodném období nebyl zákaz zneužití práva výslovně upraven v tuzemských právních předpisech, správní soudy ve věci zdaňovacích období předcházejících zmiňované novele daňového řádu (zákonem č. 80/2019 Sb.) v oblasti přímých daní vychází z judikatury SDEU, respektive se inspirují jejími východisky. Žalovaný v tomto kontextu odkazuje na právní rámec napadeného rozhodnutí a jeho body 38 až 44 a judikaturu NSS a SDEU uvedenou v bodě 103 napadeného rozhodnutí. Zásada zákazu zneužití práva je totiž obecnou právní zásadou uplatňovanou ve všech odvětvích práva, a to i bez jejího výslovného zakotvení v právním předpise aplikovatelném pro dané právní odvětví (k tomu lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008–74).

185. Žalovaný proto uzavírá, že aplikace institutu zneužití práva v projednávané věci nepředstavovala nepřípustnou retroaktivitu, neboť nejde o zpětné uplatnění nové právní normy, nýbrž o použití obecné právní zásady, která byla v rozhodné době již judikatorně aprobována. Námitku žalobkyně týkající se retroaktivity proto žalovaný považuje za nedůvodnou.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Nesprávné hodnocení důkazů, nesplnění zákonné povinnosti správce daně, nedostatek odůvodnění

186. Žalobkyně v této části žaloby namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, a to zejména z důvodu neprovedení navržených důkazních prostředků, konkrétně výslechu pana Aleše Konráda a paní X. Dále dovozuje nedostatečné odůvodnění závěru o zneužití práva a namítá, že nebyla vyzvána k doplnění důkazů, které by odstranily pochybnosti správce daně. Podle žalobkyně tedy nebyl skutkový stav dostatečně zjištěn, zejména pokud jde o otázku zahraničních investic. Žalovaný k tomuto okruhu žalobních námitek předně uvádí, že se k důvodům neprovedení navrhovaných důkazních prostředků (svědeckých výpovědí) již podrobně vyjádřil v bodech 55 až 59 tohoto vyjádření, jakož i v příslušných částech napadeného rozhodnutí. Na těchto závěrech žalovaný plně setrvává a opakuje, že neprovedení navržených důkazů bylo vždy řádně a přezkoumatelně odůvodněno.

187. Pokud jde konkrétně o neprovedení výslechu paní X., žalovaný odkazuje na bod 108 napadeného rozhodnutí, kde ve shodě se správcem daně konstatoval, že k tomuto důkazu nebylo přistoupeno. Obavy X. jednatele žalobkyně související se zajištěním podnikatelského úvěru, za který zčásti ručil její X. majetkem ve X., nebyly podle žalovaného předmětem pochybností správce daně. Nadto žalovaný zdůrazňuje, že ani samotná emise, ani následný úpis dluhopisů jakkoli nepřispěly k úhradě úvěrového závazku, neboť tento byl předčasně splacen až v září roku 2018. Z těchto důvodů nebyl uvedený svědecký výslech způsobilý přispět k objasnění rozhodných skutkových okolností. Žalovaný zároveň připomíná, že odmítnutí argumentace daňového subjektu či neprovedení navrženého důkazu neznamená samo o sobě porušení práva na spravedlivý proces. Toto právo nelze vykládat jako nárok daňového subjektu na to, aby správní orgán vždy vyhověl jeho návrhům či rozhodl v jeho prospěch.

188. Žalobkyně dále v této části žaloby opakuje námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění. K této argumentaci žalovaný plně odkazuje na předchozí části tohoto vyjádření, v nichž se s námitkou nepřezkoumatelnosti již vypořádal v bodech 61-64 a shledal ji nedůvodnou. K dílčí námitce žalobkyně, že je ve svých skutkových tvrzeních konstantní, žalovaný uvádí, že tomu tak není. Naopak poukazuje na to, že žalobkyně v průběhu řízení svá skutková tvrzení ohledně účelu emise dluhopisů postupně měnila, a to v návaznosti na zjištění a závěry daňových orgánů. Při zahájení daňové kontroly žalobkyně tvrdila, že účelem emise bylo získání finančních prostředků k realizaci výstavby elektrárny. Následně však správce daně zjistil, že v době emise dluhopisů v prosinci roku 2012 byla elektrárna již v provozu a že její výstavba byla financována převážně bankovním úvěrem. Do protokolu o ústním jednání ze dne 28. 7. 2020 žalobkyně poté uvedla, že emise dluhopisů byla součástí procesu změny financování z bankovních úvěrových zdrojů na zdroje dluhopisové. V odpovědi na výzvu správce daně ze dne 18. 3. 2021 pak žalobkyně argumentovala tím, že emise měla sloužit k vyrovnání předzajištěného závazku vůči UniCredit Bank, a především k financování zahraničních investičních projektů. Podle žalovaného tedy nelze hovořit o konzistenci skutkových tvrzení žalobkyně.

189. K tvrzení žalobkyně, že v řízení předložila velké množství důkazních prostředků a že skutkový stav prokázala uceleným důkazním řetězcem, žalovaný uvádí, že nezpochybňuje samotnou kvantitu předložených důkazů, avšak v daňovém řízení je rozhodující jejich kvalita, tedy jejich vypovídací schopnost ve vztahu k posuzovaným otázkám. Předložení

většího množství důkazních prostředků samo o sobě nemůže vést ke zvrácení závěrů správce daně či žalovaného, pokud tyto důkazy nejsou způsobilé bez pochybností prokázat skutkový stav tvrzený daňovým subjektem.

190. Podle žalovaného působily žalobkyní předložené důkazní prostředky nejednoznačně a vzájemně nekonzistentně a nebyly schopny vyvrátit závěry daňových orgánů o naplnění kumulativních podmínek pro aplikaci institutu zneužití práva. Z tohoto důvodu žalovaný považuje i tyto žalobní námitky za nedůvodné.

Nesporná část

191. Žalobkyně v závěru žaloby opakuje námitky totožné s námitkami uplatněnými již v odvolacím řízení. Žalovaný proto předně odkazuje na body 125 až 129 napadeného rozhodnutí, v nichž se s touto argumentací podrobně vypořádal, a na tam uvedených závěrech setrvává, dodává, že výše úrokové sazby dluhopisů nebyla předmětem zkoumání správce daně. Správce daně ani žalovaný nepochybili, pokud při aplikaci institutu zneužití práva neuznali celý úrok ve výši 10 % jako daňově účinný náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Skutková zjištění svědčící o zneužití práva se týkala celé emise korunových dluhopisů, a proto bylo podle žalovaného logické, že úrok nebyl uznán jako náklad v plné výši. Správce daně podle žalovaného nemusel zjišťovat obvyklou výši úroku u obdobných úvěrových nebo dluhopisových instrumentů a porovnávat ji s úrokem z předmětných dluhopisů, neboť naplnění kritérií zneužití práva nebylo založeno na sjednání nepřiměřené výše úroku, ale na celkovém ekonomickém a právním posouzení transakce. I tuto argumentaci žalobkyně proto žalovaný považuje za nedůvodnou.

III. Obsah správního spisu a napadeného rozhodnutí

192. V návaznosti na výsledky daňové kontroly DPPO ZO 2017 (viz zpráva o daňové kontrole za ZO 2017, č. j. 2176295/21/2205-60562-303782 ze dne 23. 11. 2021, dále jen „Zpráva ZO 2017“) vydal správce daně v souladu s ust. § 145 odst. 2 daňového řádu výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k DPPO za ZO 2019 a ZO 2020 (č. j. 9271559/21/2005-52524-109098 a č. j. 9273300/21/2005-52524-109098 ze dne 14. 12. 2021) a k navýšení základu daně o finanční náklady/dluhopisové úroky, při aplikaci zneužití práva, ve výši 1 854 584 Kč.
193. Žalobkyně podáním dodatečného daňového přiznání za ZO 2019 (č. j. 9571896/21 ze dne 30. 12. 2021; dále jen „DoDAP za ZO 2019“), navýšila základ daně o 500 738 Kč a dodatečného daňového přiznání za ZO 2020 (č. j. 9571854/21 ze dne 30. 12. 2021; dále jen „DoDAP za ZO 2020“) navýšila základ daně o 502 110 Kč.4
194. Z celkové hodnoty daňově účinných finančních nákladů 1 854 584 Kč tak došlo k vyjmutí pouze poměrné části dluhopisových úroků ve výši 500 738 Kč za ZO 2019 a ve výši Kč 502 110 Kč za ZO 2020, kdy tyto částky dle žalobkyně odpovídají rozdílu úrokové sazby dluhopisové emise ve výši 10 % a obvyklé úrokové sazby bankovního financování ve výši 10 %.
195. U žalobkyně byly na to zahájeny postupy k odstranění pochybností dle § 89 odst. 2 daňového řádu, a to výzvami č. j. 308938/22/2205-60562-303782 a č. j. 309076/22/2205-60562-303782 ze dne 16. 2. 2022 (dále společně také „Výzva k odstranění pochybností 2019/2020“), kdy byla žalobkyně vyzvána k odstranění pochybností o průkaznosti tvrzení uvedeném v DoDAP za ZO 2019 a DoDAP za ZO 2020, resp. k prokázání správnosti výše vyloučených úrokových nákladů úrokových nákladů ve výši 500 738 Kč/ZO 2019 a 502 110

Kč/ZO 2020, a to za situace, kdy z informací vyplývajících z Daňové kontroly ZO 2017 bylo zřejmé, že finanční náklady/dluhopisové úroky v celkové výši 1 854 584 Kč jsou posuzovány i ve ZO 2019 a v ZO 2020 na základě týchž důkazních prostředků a významné skutečnosti související s emisí, dopadající i na základ daně ZO 2019 a ZO 2020, jsou beze změny. I přes vyjádření žalobkyně v reakci na výzvu k odstranění pochybností, kdy setrvala na svém tvrzení, že skutečnosti zjištěné v Daňové kontrole ZO 2017, jejíž výsledky jsou zahrnuty ve Zprávě ZO 2017, jsou nesprávné a nezákonné a že úrokové náklady ve výši 1 353 846 Kč za ZO 2019 (tj. 1 854 584 Kč – 500 738 Kč) a ve výši 1 352 474 Kč za ZO 2020 (tj. 1 854 584 Kč – 502 110 Kč) naplňují podmínky daňové účinnosti (žalobkyně totiž shledala částečnou důvodnost závěrů správce daně v Daňové kontrole ZO 2017 ve věci srovnatelnosti úrokové míry dluhopisů, přičemž rozdíl ve výši ve výši 500 738 Kč za ZO 2019 a 502 110 Kč vykázala na řádcích 40 DoDAP a vzniklý nedoplatek DPPO uhradila.

196. Žalobkyně setrvala na tvrzení, že prostředky získané emisí dluhopisů byly určeny ke zcela konkrétnímu účelu, a to k financování plánovaných zahraničních investic, neboť dokumenty předložené v rámci dokazování (Daňová kontrola ZO 2017; POP ZO 2019/ZO 2020) představují ucelenou sadu dokumentace projektu dokládající vážnost záměru akvizice investora/odvolatele, byť následně projektu neuskutečněného.

197. Na základě výsledku postupu k odstranění pochybností (viz Výsledek postupu k odstranění pochybností ze dne 17. 6. 2022, č. j. 1546388/22/2205-60562-303782 za ZO 2019 a č. j. 1547073/22/2205-60562-303782 za ZO 2020, dále také souhrnně „Výsledek POP 2019/2020“, Úřední záznam o ukončení postupu k odstranění pochybností ze dne 13. 7. 2022, č. j. 1639372/22/2205-60562-303782 za ZO 2019 a č. j. 1639089/22/2205-60562-303782 za ZO 2020; dále také souhrnně „Úřední záznam POP 2019/2020“) správce daně uzavřel, že v posuzované věci došlo k aplikaci institutu zneužití práva, a to v návaznosti na závěry již ukončené Daňové kontroly ZO 2017, neboť předmětná emise korunových dluhopisů neměla pro žalobkyni racionálně odůvodněný ekonomický smysl a že hlavním/převažujícím úmyslem bylo realizovat výplatu úroků nezatížených srážkovou daní upisovatelům dluhopisů a osobám spojeným (jednatelé a společníci žalobkyně) a současně získat daňové zvýhodnění v podobě významného nákladového zatížení úrokovými náklady po dobu splatnosti dluhopisů, které by žalobkyně v běžných ekonomických vztazích a za standardních podmínek nezískala.

198. Správce daně neuznal předmětné výdaje, s dluhopisovou emisí související úroky, za daňově účinný náklad a na daný případ aplikoval institut zneužití práva, neboť nelze akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem ZDP, ale ani úkony, jež byly provedeny pouze či převážně za účelem získání daňového zvýhodnění. S ohledem na shora uvedené správce daně vydal předmětný dodatečný platební výměr.

199. Žalovaný napadeným rozhodnutím potvrdil dodatečný platební výměr a aproboval právní závěr správce daně, že předmětné jednání žalobkyně je nutno považovat za zneužití práva. Žalovaný konstatoval, že má za prokázané, že realizovanými kroky žalobkyně došlo ke zneužití práva, kdy vynaložení nákladů na úroky z dluhopisů v kontrolovaném zdaňovacím období 2019 a 2020 nemělo ekonomický či jiný racionální důvod, přičemž hlavním účelem bylo získání daňového zvýhodnění v rozporu s cílem sledovaným ZDP. Žalobkyně tak neoprávněně uplatnila dluhopisové úroky v daňově účinných nákladech, se závěrem, že v důsledku toho došlo ke zneužití práva, kdy hlavním účelem bylo zajištění daňově příznivější situace v podobě nižšího základu daně a nižší daňové povinnosti vlivem vyššího úrokového zatížení žalobkyně v souvislosti s emisí a následným upsáním dluhopisů, a to vytvořením

dlouhodobého závazku, tj. povinnosti žalobkyně vyplácet úroky upisovatelům/vlastníkům dluhopisů/osobám spojeným.

200. V rozhodnutí žalovaný zároveň zdůraznil, že na předmětné žalobkyní koordinované dílčí kroky nelze nahlížet odděleně, naopak je nutno je posuzovat ve vzájemných vazbách, resp. s ohledem na
daňové výhody, jež přinesly všem zúčastněným osobám. Předmětné transakce mezi zúčastněnými osobami nebyly nastaveny v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem předmětné daňové výhody. Žádný jiný ekonomicky racionální důvod a smysl nebylo možné dovodit, než že hlavním cílem emise bylo pouze daňové zvýhodnění, nikoli získání nových zdrojů financování emitenta. Žalovaný v jednání žalobkyně identifikoval řadu nestandardních okolností (viz body 89 až 93 napadeného rozhodnutí), jejichž vyhodnocením daňové orgány dospěly k závěru, že Č. j. 37818/24/5100-41454-708784 strana 6 (celkem 22) nastolením umělých podmínek byla získána daňová výhoda ve formě každoročního snížení základu DPPO o úroky odpovídající upsanému množství dluhopisů spojenými osobami po dobu splatnosti dluhopisů (do 31. 11. 2032), kterou by za standardních podmínek nemohl žalobkyně využít, přitom ze všech uvedených okolností případu vyplývá, že nebyl naplněn smysl a účel normy a hlavním, resp. převažujícím účelem vydání dluhopisů je právě získání daňové výhody. Současně žalovaný dospěl k závěru, že ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů sice bylo aplikováno v souladu se zákonem, jelikož žalobkyně emitovala dluhopisy v souladu se zákonem, účel a smysl § 24 odst. 1 ZDP, spočívající v tom, že od základu daně lze odečíst jen takové výdaje, které byly racionálně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, naplněn nebyl. Emise dluhopisů totiž postrádala ekonomický smysl a reálné opodstatnění, protože nevedla k zajištění využitelných finančních prostředků, přičemž hlavním cílem uměle vytvořených podmínek v řetězci transakcí uskutečněných výhradně mezi spojenými osobami bylo získání daňového zvýhodnění emitenta formou dluhopisových úroků snižujících základ daně a upisovatelů formou nezdanění výnosů z držby cenných papírů.

IV.
Posouzení žaloby

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

202. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, když účastníci s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasili (souhlas žalobce byl v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s. ř. s. presumován). Soud neshledal ani potřebu nařídit jednání, kvůli dokazování, jelikož všechny podklady pro jeho přezkum se nacházely ve správním spis vztahujícímu se předmětným ZO a také k ZO 2017(tento správní spis si soud k rozhodování připojil z věci vedené u zdejšího soudu pod sp.zn. 8 Af 8/2024).

IV.I. Problematika korunových dluhopisů

203. Dluhopisem se obecně rozumí cenný papír, s nímž je spojeno právo na splacení určité dlužné částky odpovídající jeho jmenovité hodnotě emitentem (viz citovaný § 2 odst. 1 zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech). Pojem *„korunový dluhopis“* představuje zažitou zkratku

pro označení dluhopisů s nominální hodnotou jedné koruny. Byly emitovány zpravidla v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 v takové jmenovité hodnotě, aby při aplikaci § 36 odst. 3 ZDP 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 příjmové daně. Zákonem stanovená možnost emise dluhopisů tak představovala jakousi pobídku k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů. Na straně upisovatele pak úpis dluhopisů představuje daňovou optimalizaci v podobě absence daně z úrokového příjmu.

204. Zákonem stanovená možnost emise dluhopisů byla zákonodárcem koncipována jako nástroj umožňující financování podnikání dluhem z cizích zdrojů, přičemž zákonodárce současně připustil daňové dopady této konstrukce jak na straně emitenta, tak na straně upisovatele.

205. V případě zaokrouhlení šlo o to, že základ daně se stanovil samostatně za jednotlivé cenné papíry, a to i v případě držby cenných papírů stejného druhu od jednoho emitenta. Základ daně se pak zaokrouhlil na celé Kč dolů a daň se následně zaokrouhlila také na celé Kč dolů; výsledná daň po zaokrouhlení vyšla 0 Kč.

206. Z obecného daňového hlediska je emise dluhopisů standardním nástrojem dluhového financování, přičemž úroky vyplacené z dluhopisů představují u emitenta zpravidla daňově uznatelný výdaj, který snižuje základ daně z příjmů právnických osob, jsou-li splněny podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů.

207. V případě tzv. korunových dluhopisů emitovaných do 31. 12. 2012 je však nutno vzít v úvahu jejich specifický daňový režim, který v rozhodném období umožňoval, aby úrokové příjmy z těchto dluhopisů na straně fyzických osob nepodléhaly srážkové dani. Tento aspekt sice primárně dopadá na držitele dluhopisů, avšak má bezprostřední význam i pro daňové posouzení na straně emitenta v případech, kdy jsou emitent a upisovatelé osobami spojenými.

208. Z hlediska daně z příjmů právnických osob spočívá daňové zvýhodnění emitenta v tom, že vyplatí-li emitent úroky z dluhopisů, může tyto úroky při splnění zákonných podmínek (§ 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů) zahrnout do daňově uznatelných nákladů, čímž dojde ke snížení základu daně z příjmů právnických osob, a tedy i ke snížení samotné daňové povinnosti.

209. Mechanismus tohoto daňového efektu je relativně přímočarý: emitent v jednotlivých zdaňovacích obdobích účtuje úrokové náklady z dluhopisů do hospodářského výsledku, který je následně základem pro stanovení daně. Čím vyšší úrokové zatížení emitent nese, tím nižší je jeho daňový základ, aniž by byl tento efekt nutně provázen reálným přírůstkem disponibilních finančních prostředků na straně emitenta.

210. Právě tato skutečnost je významná v situacích, kdy emise dluhopisů není provázena skutečným přísunem kapitálu, nýbrž slouží toliko k nahrazení již existujících závazků, typicky závazků vůči spojeným osobám, jiným závazkem, který je úročen podstatně vyšší sazbou. V takovém případě sice emitent fakticky nezíská nové zdroje financování pro svou

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

podnikatelskou činnost, avšak vytvoří si dlouhodobý a pravidelný daňový štít v podobě každoročně uplatňovaných úrokových nákladů.

211. V nyní posuzovaném typu případů tak vzniká kombinovaný daňový efekt:

- na straně emitenta dochází ke snížení základu daně z příjmů právnických osob prostřednictvím daňově uplatněných úroků,
- na straně držitelů dluhopisů, jsou-li jimi fyzické osoby a jsou-li splněny podmínky přechodného zákonného režimu, vzniká úrokový příjem nezatížený srážkovou daní.

212. Je-li navíc emitentem i držiteli dluhopisů tatáž ekonomicky propojená skupina osob, je třeba hodnotit celý transakční řetězec nikoli izolovaně, nýbrž ve vzájemných souvislostech, a posuzovat, zda daňové efekty nejsou hlavním či převažujícím motivem emise, zejména za situace, kdy ekonomická situace emitenta se emisí objektivně nezlepšuje a nedochází k posílení jeho podnikatelského fungování.

213. Sama skutečnost, že emitent využil zákonem předvídané konstrukce korunových dluhopisů a dosáhl s ní určité daňové výhody, však nemůže bez dalšího vést k závěru o zneužití práva. Rozhodující je vždy posouzení konkrétních skutkových okolností případu, zejména otázky, zda transakce měla samostatně uchopitelný ekonomický smysl, a zda případné daňové zvýhodnění nebylo jejím hlavním či převažujícím cílem.

214. Transakce představují zneužití práva tehdy, pokud postrádají ekonomický smysl a jejich hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění (rozsudek ve věci *KOH-I-NOOR*). Judikatura Soudního dvora EU rozlišuje subjektivní a objektivní prvek zneužití práva (rozsudky ze 14. 12. 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke* a z 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*). V rozsudku Halifax, na nějž žalobkyně odkazuje, Soudní dvůr dovodil, že i při splnění formálních podmínek stanovených směrnicí o DPH nemůže být daňové zvýhodnění přiznáno, pokud je uplatněno v rámci zneužívajícího jednání, jehož hlavním cílem je získání daňové výhody odporující účelu právní úpravy; zneužití je dáno tehdy, jestliže (i) dotčená plnění, posuzovaná objektivně, vedou k získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení práva EU, a současně (ii) ze souboru objektivních okolností vyplývá, že podstatným cílem uskutečněných plnění je právě získání této daňové výhody, přičemž v takovém případě je úkolem správních orgánů a soudů překvalifikovat transakce tak, aby byla obnovena situace, která by nastala bez zneužívajícího jednání, nikoli však ukládat sankce přesahující rámec stanovený právem členského státu. Je však třeba mít na paměti, že judikatura Soudního dvora Evropské unie vznikla primárně v oblasti harmonizovaných daní, zejména DPH, a její závěry je proto nutno při aplikaci v oblasti přímých daní interpretovat s přihlédnutím ke zvláštnostem národní právní úpravy.“

215. Ze starší judikatury lze poukázat na rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004, v němž NSS konstatuje, že „*institut zákazu zneužití subjektivních práv (k ničím neodůvodněné újmě jiného či k ničím neodůvodněné újmě společnosti, tj. konec konců jejích členů) představuje materiální korektiv formálního pojímání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zákon, jenž je ze své povahy obecný, nemůže pojmově pamatovat na všechny myslitelné životní situace, které mohou za jeho účinnosti nastat. V důsledku toho se může přihodit, že určité chování formálně vzato – ve skutečnosti ovšem pouze zdánlivě, jak bylo vyloženo výše – odpovídá právní normě (či lépe řečeno: dikci právního předpisu), avšak je zároveň pociťováno jako zjevně nespravedlivé, neboť v rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jiným újmu.*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Takové chování má potom povahu nikoliv výkonu subjektivního práva, nýbrž jeho (právem reprobovaného) zneužití".

216. Nicméně (jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 10. 2023, č. j. 1 Afs 143/2023–62) zneužití práva v oblasti přímých daní, a především v oblasti uplatňovaní nákladů (které upravuje národní právo), je specifické v tom, že objektivní a subjektivní prvek se do určité míry překrývá (rozsudek NSS z 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021 - 42, ve věci *K-T-V Domeana*, odst. 35 a 36, 39). Při posuzování subjektivního prvku tak lze vyjít i z okolností prokazujících prvek objektivní (rozsudek ve věci *K-T-V Domeana*, odst. 30). Pokud tedy transakce postrádají ekonomický smysl, svědčí to o naplnění obou prvků.

217. V rozsudku ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 175/2022 - 37, (ve věci *Bozadziev*), formuluje Nejvyšší správní soud razantní závěr, když uvádí: „*Zneužití práva je obecně záměrný výkon subjektivního práva v rozporu s účelem a smyslem pravidel, o která se takový výkon práva formálně opírá. Jde tedy o navození zdání (formální) souladnosti jednání s dotčenými pravidly objektivního práva, kdy toto jednání však sleduje cíl jiný než předvídaný těmito pravidly, takže ve výsledku nejde o jednání secundum et intra legem, nýbrž o jednání in fraudem legis, kterému nelze poskytnout ochranu*".

218. Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi opakovaně zdůraznil, že u tzv. korunových dluhopisů nelze postupovat paušálně a že existence daňového zvýhodnění sama o sobě neznamená zneužití práva. Rozhodující je vždy konkrétní ekonomický obsah transakce, její reálný přínos pro podnikání emitenta a vztah mezi daňovým efektem a ostatními sledovanými cíli (srov. např. rozsudky NSS ve věcech KTV Domeana, Bozadziev).

219. Z uvedeného vyplývá, že v projednávané věci je třeba posoudit zejména to, zda emise korunových dluhopisů žalobkyní měla reálně uchopitelný ekonomický smysl nezávislý na daňovém efektu, zda tvrzené podnikatelské cíle byly dostatečně konkrétní a časově propojené s emisí, a zda případné daňové zvýhodnění nebylo hlavním či převažujícím motivem celé transakce. Teprve na základě tohoto posouzení lze učinit závěr o naplnění (či nenaplnění) znaků zneužití práva.

IV.II. Vypořádání žalobních námitek

220. Soud se před přistoupením k věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí nejprve zabýval žalobními námitkami směřujícími k jeho nepřezkoumatelnosti a k prekluzi práva stanovit daň, neboť se jedná o námitky zásadní povahy, jejichž případná důvodnost by vedla ke zrušení napadeného rozhodnutí bez dalšího, aniž by bylo namístě posuzovat hmotněprávní správnost závěrů daňových orgánů. Teprve v situaci, kdy soud dospěje k závěru, že napadené rozhodnutí splňuje požadavky přezkoumatelnosti a že právo správce daně stanovit daň neprekludovalo, může přistoupit k posouzení dalších žalobních bodů směřujících proti skutkovým a právním závěrům žalovaného ve věci samé.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

221. Soud se žalobní námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění zabýval v intencích ustálené judikatury správních soudů, na niž ostatně výslovně odkazuje i sama žalobkyně. Z této judikatury plyne, že správní rozhodnutí je nepřezkoumatelné tehdy, nelze-li z jeho odůvodnění seznat skutkové a právní důvody, o něž se výrok opírá, případně tehdy, je-li vnitřně rozporné nebo neumožňuje rekonstruovat úvahy správního orgánu. Nepřezkoumatelnost však není dána již tím, že účastník řízení

považuje odůvodnění za nedostatečné, nepřesvědčivé či s ním nesouhlasí, a polemizuje se závěry správního orgánu.

222. Napadené rozhodnutí podle názoru soudu těmto požadavkům vyhovuje. Z jeho odůvodnění je zřejmé, jaké skutkové okolnosti žalovaný (resp. správce daně) považoval za rozhodné, jaké důkazní prostředky provedl, jakým způsobem je hodnotil a jaké právní závěry z nich vyvodil. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí podrobně zabýval jak procesními námitkami žalobkyně, tak především nosnou hmotněprávní argumentací týkající se ekonomické racionality emise korunových dluhopisů a aplikace institutu zneužití práva. Odůvodnění rozhodnutí proto umožňuje soudu plnohodnotně přezkoumat zákonnost postupu správních orgánů, aniž by bylo třeba důvody rozhodnutí domýšlet nebo nahrazovat.

223. Soud současně konstatuje, že žalobkyně ani konkrétně neuvádí, která její odvolací námitka měla zůstat zcela nevypořádána (tzv. opomenuta). Její argumentace je vedena převážně v rovině obecného nesouhlasu s rozsahem, kvalitou a výsledkem vypořádání jednotlivých námitek, nikoli v rovině identifikace konkrétní námitky, k níž by žalovaný nezaujal žádné stanovisko. Skutečnost, že žalobkyně s hodnocením důkazů a právními závěry žalovaného polemizuje a předkládá vlastní výklad skutkového stavu, nezakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí, nýbrž směřuje do roviny jeho případné věcné (ne)zákonnosti.

224. Jak plyne i z judikatury, na niž žalobkyně sama odkazuje (např. rozsudky NSS sp. zn. 2 Ads 58/2003, 1 Afs 92/2012 či usnesení rozšířeného senátu NSS sp. zn. 7 Afs 212/2006), správní orgán není povinen reagovat na každý jednotlivý argument účastníka samostatně a formálně, pokud jsou jeho závěry vyjádřeny způsobem, z něhož je patrné, že se s podstatou sporu vypořádal. Napadené rozhodnutí přitom na odvolání žalobkyně reaguje v jeho nosné argumentační linii, tedy v otázkách, které byly pro rozhodnutí ve věci určující.

225. Soud proto uzavírá, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění. To, že žalobkyně s jeho závěry nesouhlasí a považuje je za nesprávné, může být předmětem věcného přezkumu, samo o sobě však nemůže vést k závěru o nepřezkoumatelnosti. Rozhodnutí správního orgánu může být – čistě teoreticky – věcně nezákonné, aniž by bylo nepřezkoumatelné, a právě takový přezkum soud v dalším textu provede.

226. Poté, co soud neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným a nebrání tedy jeho soudnímu přezkumu, zabýval se dále žalobní námitkou prekluze práva správce daně stanovit daň. I tato námitka má povahu námitky předběžné, neboť její případná důvodnost by vedla ke zrušení napadeného rozhodnutí bez ohledu na správnost skutkových a právních závěrů správních orgánů ve věci samé. Soud proto přistoupil k jejímu posouzení před tím, než se zabýval hmotněprávními námitkami žalobkyně směřujícími proti aplikaci institutu zneužití práva a posouzení daňové účinnosti uplatněných nákladů.

Nezákonnost zahájení daňové kontroly

227. Námitku prekluze stanovení daně žalobkyně spojuje se nezákonným zahájením daňové kontroly, míněno zřejmě daňové kontroly za ZO 2017. Jelikož daň za ZO 2019 a ZO 2020 byla vyměřena na základě postupu pro odstranění pochybnosti skutkové závěry z daňové kontroly ZO 2017 byly použity i pro doměření daně za ZO 2019/2020, soud, již bylo uvedeno, vycházel při rozhodování i ze správního spisu ve věci žaloby podané u zdejšího soudu týkající se doměření daně za ZO 2017, vedené pod sp.zn. 8 Af 8/2024.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

228. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (tedy ke dni „sporného“ zahájení daňové kontroly), *daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.*

229. Podle § 102 odst. 1 písm. b), *rozhodnutí obsahuje číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru.*

230. Obsahem správního spisu je protokol ze dne 29. 1. 2020, č. j. 146798/20/2205-60562-303782, z jehož obsahu se podává, že Finanční úřad pro Jihočeský kraj zahájil daňovou kontrolu žalobkyně zastoupené zmocněným zástupcem. Té byla poskytnuta poučení v souladu s daňovým řádem, což stvrdila svým postupem. Byl vymezen předmět daňové kontroly – daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2017. Toto je obsahem strany 1–4 protokolu. Následuje text „*průběh jednání*“ (označený stejným číslem jednacím od strany 5 do strany 8), kde je uvedeno: „*Dnešního dne zahajuje Finanční úřad Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Jindřichově Hradci podle § 87 odst. 1 daňového řádu u … (žalobkyně) daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2017*“. Následují otázky správce daně, záznam o předložení hlavní knihy a dalších daňových dokladů a sjednání dalšího termínu k předložení dokladů vyžadovaných správcem daně a případného doplnění otázek.

231. Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství č. j. 20711/21/7700-10124-506246, na který se žalobkyně odvolává, byl vydán až dne 30. 3. 2021, tedy více než rok po zahájení předmětné daňové kontroly, a to v reakci na novelizaci daňového řádu účinnou od 1. 1. 2021. Tento metodický pokyn proto nemohl být pro správce daně závazný v době zahájení daňové kontroly u žalobkyně a nelze z něj zpětně dovozovat nezákonnost postupu správce daně v roce 2020.

232. Pokud soud správně porozuměl žalobní argumentaci, žalobkyně namítá, že daňová kontrola byla zahájena dvěma úkony (formální zahájení a faktické ověřování daňové povinnosti), které ve spise nejsou odděleny označením vlastního jednacího čísla.

233. Městský soud má za to, že protokol o zahájení kontroly je zcela souladný s tehdy platnou právní úpravou, pokud už by mělo být uvedeno jiné jednací číslo, pak na protokolu o průběhu jednání, který je zařazen od stany 5 protokolu o zahájení daňové kontroly. Dle názoru soudu v posuzovaném případě bylo oznámení o zahájení daňové kontroly zahrnuto do protokolu o ústním jednání, při němž byla daňová kontrola zahájena. Takový postup daňový řád v rozhodné době nevylučoval a odpovídal ustálené správní praxi.

234. Judikatura správních soudu naopak dlouhodobě akcentuje při formálním zahájení daňové kontroly současné nebo bezprostředně následující zahájení faktického prověřování daňové povinnosti, což představuje důležitý aspekt při počítání lhůty pro prekluzi, protože pouze faktické prověřování nikoliv formální zahájení kontroly může být relevantním pro započetí běhu lhůty pro prekluzi práva daň doměřit. Ústavní soud I. ÚS 1835/07 potvrdil, že daňová kontrola je zahájena až dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ či jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně (rozsudek sp. zn. 2 Afs 69/2004), také odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 7/2005, v němž soud konstatoval, že formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně. Takže absence samostatného čísla jednacího pro formální zahájení a faktické prověřování daňové povinnosti nemůže představovat procesní vadu, která by byla způsobilá

zpochybnit právní účinky zahájení daňové kontroly. Rozhodující je, zda byl daňový subjekt jednoznačně a srozumitelně seznámen se skutečností, že je vůči němu zahajována daňová kontrola, a zda mu byla umožněna plná realizace procesních práv s tímto okamžikem spojených. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že žalobkyně si byla vědoma zahájení daňové kontroly, účastnila se ústního jednání, převzala protokol a v průběhu kontroly aktivně uplatňovala svá procesní práva.

235. Soud proto uzavírá, že daňová kontrola byla zahájena v souladu s § 87 daňového řádu ve znění účinném v rozhodné době a že žalobkyní namítaná procesní pochybení, nejsou způsobilá založit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobní námitka je tudíž nedůvodná.

Prekluze práva stanovit daň

236. Žalobkyně obecně (aniž by specifikovala ke kterému ZO se námitka váže) namítala, že právo správce daně stanovit daň prekludovalo, a to s odkazem na skutečnosti uvedené v čl. III. žaloby. Čl. III. je uvozen slovy „Skutkové a právní hodnocení“, a nelze dovodit, která část textu se k této námitce vztahuje.

237. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném okamžikem zahájení daňové kontroly (do 31. 12. 2020), *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

238. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

239. Soud zkoumá prekluzi práva stanovit daň ex offo, tj. i bez námitky, ale je povinen výsledky přezkumu vtělit do rozsudku pouze při podané námitce. Pro obecnost námitky soud odkazuje na závěry žalovaného, jenž se námitkou prekluze vznesené v odvolání důkladně zabýval a soud se s jeho posouzením ztotožňuje. Není účelem soudního přezkumu opakovat již jednou řečené jinými slovy.

240. Žalovaný k námitce prekluze vznesené v žalobě uvedl:

241. „Žalobkyně již v odvolacím řízení namítala uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a to ve vztahu ke ZO 2017, a to ke dni **3. 4. 2021** z důvodu, že dle názoru žalobkyně nedošlo k zahájení daňové kontroly, a tudíž obnovení lhůty pro vyměření daně dle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu. V podané žalobě žalobkyně namítá uplynutí prekluzivní lhůty, aniž by jakkoliv konkretizovala, zda se tato námitka vztahuje k nyní řešeným zdaňovacím obdobím. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v žalobě odůvodňuje uplynutí prekluzivní lhůty tím, že nedošlo k obnovení lhůty pro vyměření daně dle ust. 148 odst. 3 daňového řádu, neboť nedošlo k řádnému zahájení daňové kontroly, přičemž v nyní řešeném ZO 2018 nebyla daňová kontrola zahájena, nýbrž proběhl postup k odstranění pochybností dle ust. § 89 daňového řádu, domnívá se žalovaný, že je námitka žalobkyně vztažena ke ZO 2017. S ohledem na to, že se jedná o nosné zdaňovací období, na které je nyní řešené zdaňovací období skutkově navázáno, žalovaný k této námitce opakuje následující. Žalovaný nesouhlasí s námitkami žalobkyně a setrvává na tom, že k namítaným procesním vadám, v jejichž důsledku by nebyla daňová kontrola zahájena v souladu se zákonem, nedošlo (jak vyplývá z bodů 46 až 53 tohoto vyjádření).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

242. Podle žalovaného lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 začala běžet dne 3. 4. 2018 a uplynula by dne 3. 4. 2021 (se zohledněním víkendů a státních svátků dne 6. 4. 2021). Tato tzv. základní tříletá lhůta však může být podle daňového řádu prodlužována, přerušována nebo stavěna. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu může lhůta pro stanovení daně činit až deset let, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak.

243. Žalovaný zdůrazňuje, že v daném případě je nutno zohlednit zvláštní úpravu obsaženou v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení končí lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období, v němž vznikla daňová ztráta, i za všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, současně se lhůtou pro vyměření daně za poslední zdaňovací období, za které lze tuto ztrátu uplatnit. V posuzovaném případě vznikla žalobkyni daňová ztráta v roce 2016 a posledním zdaňovacím obdobím, za které ji mohla uplatnit, byl podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů rok 2021. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2017 tedy podle žalovaného končí až dne 1. 4. 2025, přičemž se jedná o tzv. sedmiletou lhůtu.

244. K přerušení této lhůty dále došlo podle § 148 odst. 3 daňového řádu dnem zahájení daňové kontroly, tedy dne 29. 1. 2020. Tím se lhůta pro stanovení daně začala znovu počítat od tohoto data. Prekluzivní lhůta tak v daném případě podle žalovaného skončí až dne 28. 1. 2027. Dodatečný platební výměr byl vydán a doručen žalobkyni dne 9. 12. 2021, napadené rozhodnutí pak bylo vydáno dne 18. 3. 2024 a doručeno dne 19. 3. 2024. Lhůta pro stanovení daně tak byla podle žalovaného jednoznačně dodržena.

245. Žalovaný v této souvislosti odkazuje rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, v němž NSS konstatoval, že ani prvotní nezákonnost spočívající v absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu automaticky nediskvalifikuje následný úkon správce daně natolik, že by zahájení daňové kontroly nemohlo přerušit běh prekluzivní lhůty. NSS zdůraznil, že jde o dílčí procesní pochybení, které nemá přímý vztah k výši následně doměřené daně, a samo o sobě nebrání stanovení daně.

246. Žalovaný, přestože námitka uplynutí prekluzivní lhůty směřovala na ZO 2017, uvedl, že ani ve vztahu k ZO 2018 nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty.

247. Lhůta pro stanovení daně v nyní řešené věci začala plynout ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2017 dne 3. 4. 2018 a uplynula by dne 3. 4. 2021 (se zohledněním víkendů a svátků dne 6. 4. 2021). Tato základní lhůta může být „prodloužena“ dle § 148 odst. 2 daňového řádu, „přerušena“ dle § 148 odst. 3 daňového řádu či „stavěna“ dle § 148 odst. 4 daňového řádu. Dle § 148 odst. 5 daňového řádu lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odst. 1. To platí jen v situaci, pokud zvláštní předpis běh lhůty pro stanovení daně nemodifikuje. Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Tímto posledním zdaňovacím obdobím, kdy mohla žalobkyně daňovou ztrátu vzniklou v roce 2016 uplatnit, je na základě § 34 odst. 1, věty první, ZDP, rok 2021.

248. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 tedy začala běžet 3. 4. 2018, ale skončí současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2021, tedy 1. 4. 2025. Jde tedy o lhůtu sedmiletou, neboť začala běžet podle § 148 odst. 1,

věty druhé, daňového řádu dne 3. 4. 2018, ale skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů až dne 1. 4. 2025. Prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období, ve kterých mohla být ztráta uplatněna, se ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zkracují. Ke změně běhu této lhůty pak může dojít v situacích podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení. Pokud tedy byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2017 zahájena dne 29. 1. 2020 daňová kontrola, prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 a § 38r zákona o daních z příjmů (tj. sedmiletá lhůta) se dle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a začala běžet znovu od učinění tohoto úkonu. Prekluzivní lhůta v případě žalobkyně uplyne dne **28. 1. 2027.** Správce daně vydal dodatečný platební výměr dne 9. 12. 2021 a doručil ho žalobci taktéž dne 9. 12. 2021. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 18. 3. 2024 a doručeno bylo dne 19. 3. 2023. **Žalovaný je tak toho názoru, že lhůta pro stanovení daně byla dodržena.**“

249. Námitku prekluze práva stanovit daň proto soud jako nedůvodnou zamítl.

Odejmutí věci zákonnému správci daně

250. Podle § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu, *místní příslušnost správce daně, není-li dále stanoveno jinak, se řídí u právnické osoby jejím sídlem; pro účely správy daní se sídlem právnické osoby rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje.*

251. Podle § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě, ve znění účinném do 25. 9. 2020, *finanční úřad vykonává působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu. Finanční úřad vykonává vybranou působnost na celém území České republiky. Specializovaný finanční úřad vykonává působnost na celém území České republiky.*

252. Podle § 10 odst. 4 písm. a), b) téhož zákona, *vybranou působností se pro účely tohoto zákona rozumí provádění*

a) vyhledávací činnosti při správě daní, nebo

b) postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní.

253. Podle citovaného § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu se místní příslušnost správce daně u právnické osoby zásadně řídí jejím sídlem. Toto obecné pravidlo však není absolutní a zákon sám připouští jeho prolomení právě zvláštní úpravou obsaženou v zákoně č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jak uvádí žalovaný, podle § 8 odst. 2 tohoto zákona finanční úřad vykonává vybranou působnost na celém území České republiky, přičemž vybranou působností se podle § 10 odst. 4 písm. b) zákona o finanční správě rozumí mimo jiné provádění daňové kontroly a jiných kontrolních postupů při správě daní.

254. Tato právní úprava, účinná již v době zahájení daňové kontroly u žalobkyně, zakládá tzv. univerzální místní působnost finančních úřadů pro výkon vybraných kontrolních a vyhledávacích postupů. Zákon o finanční správě je v tomto rozsahu speciálním právním předpisem vůči daňovému řádu a má proto aplikační přednost. Jeho účelem není změnit

místní příslušnost správce daně pro vedení nalézacího řízení a stanovení daně, nýbrž umožnit efektivní výkon kontrolní činnosti finanční správy jako celku.

255. V projednávané věci proto nebyla místní příslušnost žalobkyně ve smyslu § 13 daňového řádu nikterak změněna. Daňovou kontrolu sice provedl Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Jindřichově Hradci, avšak vlastní nalézací řízení, včetně vydání dodatečného platebního výměru, bylo vedeno domovským správcem daně žalobkyně. Nešlo tedy o delegaci místní příslušnosti ve smyslu § 18 daňového řádu, ani o rozhodnutí nadřízeného správce daně, které by autoritativně určovalo jiného správce daně k výkonu správy daní jako celku.

256. Argumentace žalobkyně, opírající se o judikaturu k delegaci místní příslušnosti (zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 13/2007), na projednávaný případ nedopadá. Tyto judikatorní závěry se vztahují k situacím, kdy nadřízený správce daně rozhoduje o delegaci místní příslušnosti, tedy o změně správce daně oprávněného vést nalézací řízení. Naproti tomu výkon vybrané působnosti podle § 10 odst. 4 zákona o finanční správě žádnou takovou změnu místní příslušnosti nezakládá a do práv daňového subjektu v tomto smyslu nezasahuje.

257. K námitce žalobkyně, že aplikace § 10 odst. 4 zákona o finanční správě musí být vždy odůvodněna specifickými vazbami daňového subjektu k „aktivnímu“ správci daně, soud uvádí, že zákon takovou podmínku nestanoví. Vybraná působnost finančních úřadů není omezena na případy, kdy existuje místní, faktická či personální souvislost daňového subjektu s obvodem aktivního finančního úřadu, ani na situace kontroly tzv. obchodního řetězce. Takové omezení by bylo *contra legem.*

258. Naopak, správnost tohoto výkladu potvrzuje judikatura správních soudů, na niž ostatně odkazuje i žalovaný. Jak Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 28. 6. 2021, č. j. 45 Af 22/2017-92, tak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017-34, shodně dovodily, že na základě § 10 odst. 4 ve spojení s § 8 odst. 2 zákona o finanční správě může daňovou kontrolu zahájit a provádět kterýkoli finanční úřad, a to bez ohledu na místní příslušnost podle daňového řádu. Tyto rozsudky přitom nepodmiňují zákonnost postupu existencí zvláštních legitimizačních důvodů na straně aktivního správce daně.

259. Nelze rovněž přisvědčit tvrzení žalobkyně, že § 87 odst. 5 daňového řádu implikuje nutnost respektovat místní příslušnost i při zahájení daňové kontroly. Toto ustanovení upravuje situaci změny místní příslušnosti v průběhu již zahájené kontroly a nijak neomezuje možnost zahájení daňové kontroly v rámci vybrané působnosti podle zákona o finanční správě.

260. Soud proto uzavírá, že provedením daňové kontroly Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, Územním pracovištěm v Jindřichově Hradci, nedošlo k odnětí věci zákonnému správci daně ani ke zneužití § 10 odst. 4 zákona o finanční správě. Napadený kontrolní postup byl veden v mezích zákonné působnosti finančních úřadů a v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů. Žalobní námitka je proto nedůvodná.

Porušení § 145 odst. 2 daňového řádu

261. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit*

náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.

262. Žalobkyně dále namítá nezákonnost zahájení daňové kontroly pro porušení § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle jejího názoru měl správce daně, ještě před zahájením daňové kontroly, k dispozici dostatečné informace k tomu, aby mohl důvodně předpokládat doměření daně, a byl proto povinen ji vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Nepřistoupení k tomuto postupu považuje žalobkyně za nezákonné a dovozuje z něj nezákonnost celé daňové kontroly i nepoužitelnost jejích výsledků.

263. Podle citovaného § 145 odst. 2 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení tehdy, lze-li důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Tento institut úzce souvisí s § 143 odst. 3 daňového řádu, podle něhož v případě existence takového důvodného předpokladu má být zpravidla nejprve využita právě výzva k podání dodatečného daňového tvrzení, a teprve následně – nesplní-li daňový subjekt tuto povinnost – může být zahájena daňová kontrola.

264. Smyslem této úpravy je zejména poskytnout daňovému subjektu prostor k dobrovolné nápravě jeho daňového tvrzení a tím mu umožnit vyhnout se sankčním následkům, zejména penále podle § 251 daňového řádu. Zároveň však platí, že vydání výzvy dle § 145 odst. 2 není automatické, nýbrž je limitováno existencí kvalifikovaného důvodného předpokladu doměření daně v době před zahájením daňové kontroly.

265. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, a navazující judikatura (zejména rozsudky NSS ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, a ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33) opakovaně zdůraznily, že důvodný předpoklad doměření daně neznamená pouhé obecné podezření či spekulaci, nýbrž musí jít o situaci, kdy správce daně disponuje takovými konkrétními poznatky, že lze již před zahájením kontroly usuzovat, že bude daň doměřena, byť nemusí být známa její přesná výše.

266. Současně však z této judikatury vyplývá, že volba mezi výzvou podle § 145 odst. 2 a zahájením daňové kontroly se odvíjí od množství a kvality informací, jimiž správce daně v daném okamžiku disponuje, a od povahy posuzované věci. Nelze přitom po správci daně požadovat, aby vydával výzvu v situaci, kdy má k dispozici pouze dílčí informace, které samy o sobě neumožňují stanovit daň, případně kdy je nezbytné provést rozsáhlejší skutkové a právní prověření.

267. V projednávané věci ze správního spisu nevyplývá, že by správce daně v době zahájení daňové kontroly dne 29. 1. 2020 disponoval konkrétními skutkovými poznatky o nesprávnosti poslední známé daňové povinnosti žalobkyně, jež by již tehdy zakládaly důvodný předpoklad doměření daně. Řádné daňové tvrzení žalobkyně bylo formálně bezvadné a neobsahovalo přiznání žádné konkrétní daňově relevantní skutečnosti, která by sama o sobě byla předpokládaným základem pro doměření daně.

268. Samotná skutečnost, že správce daně měl k dispozici účetní podklady a obecné informace o podnikatelské činnosti žalobkyně, tyto požadavky nenaplňuje. Jak správně uvádí žalovaný, rozsah znalostí nutných k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 se vždy odvíjí od konkrétních skutkových okolností dané věci, nikoliv od obecné informovanosti správce daně o daňovém subjektu.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

269. Soud dále přihlíží k tomu, že předmětem následné daňové kontroly byla právně i skutkově složitá problematika, zejména posouzení zneužití práva v souvislosti s emisí korunových dluhopisů a aplikace § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů ve vazbě na § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Takové otázky typicky nelze spolehlivě vyřešit bez detailního prověření skutkového stavu a právních souvislostí, což samo o sobě svědčí ve prospěch legitimity zahájení daňové kontroly namísto předchozí výzvy.

270. Argumentace žalobkyně založená na obecné tezi, že správce daně si „zvolil" daňovou kontrolu, ač měl postupovat výzvou dle § 145 odst. 2, tak neobstojí. Z provedených důkazů ani z navazujících úkonů správce daně nelze dovodit, že by správce daně v době zahájení daňové kontroly již disponoval takovými konkrétními poznatky, které by mu umožňovaly doměřit daň bez dalšího prověřování.

271. Pro úplnost soud dodává, že i pokud by za hypotetické situace byly podmínky pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu splněny a správce daně by k ní nepřistoupil, neznamenala by tato okolnost bez dalšího nezákonnost následného doměření daně. Jak plyne z judikatury správních soudů, procesní pochybení tohoto typu by mohlo mít význam především z hlediska sankčních důsledků (např. uložení penále), nikoliv automaticky z hlediska zákonnosti výroku o stanovení daně.

272. Soud proto uzavírá, že v daném případě podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením daňové kontroly naplněny nebyly, a postup správce daně spočívající v přímém zahájení daňové kontroly byl zákonný. Žalobní námitka je tudíž nedůvodná.

Zastavení řízení o odvolání

273. V dalším žalobním bodu žalobkyně namítá, že v řízení o odvolání žalobkyně ze dne 7.9.2022 ohledně DPPO ZO 2019 bylo vydáno rozhodnutí o zastavení řízení č. j. 7865571/24/2005-52524-109098 ze dne 10. 10. 2022 a v řízení ohledně DPPO ZO 2020 bylo vydáno rozhodnutí o zastavení řízení č. j. 7882483/2005-52524-109098 ze dne 10. 10. 2022. Proti oběma rozhodnutím o zastavení řízení podala žalobkyně dne 9. 11. 2022 odvolání, v rámci něhož uvedla: *„přičemž toto nebylo možno považovat za opožděné, neb se správce daně v případě doručení dopustil závady při doručování"*. Žalobkyně namítala zmatečnost řízení, protože pokud žalovaný považuje rozhodnutí o zastavení řízení za věcně a právně správná, nemělo být rozhodováno o odvoláních žalobkyně ze dne 9. 11. 2022 a odvoláních žalobkyně ze dne 7. 9. 2022.

274. Ze správního spisu soud zjistil, že oběma rozhodnutími ze dne 10. 10. 2022 došlo k zamítnutí odvolání a zastavení odvolacího řízení ve věci odvolání podaných proti DPV ZO 2019 a DPV ZO 2020 z důvodu, že tato byla podána po lhůtě stanovené v ust. § 109 odst. 4 daňového řádu. Poté, co žalobkyně podala proti oběma rozhodnutím ze dne ze dne 10. 10. 2022 odvolání ze dne 9.11.2022, bylo správcem daně těmto odvoláním v plném rozsahu vyhověno a současně byla dle ust § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu zrušena rozhodnutí č. j. 7865571/24/2005-52524-109098 ze dne 10. 10. 2022 (ZO 2019, viz rozhodnutí o odvolání č. j. 92231/23/2000-11451-106358 ze dne 13. 1. 2023) a rozhodnutí č. j. 7882483/2005-52524–109098 ze dne 10. 10. 2022 (ZO 2020, viz rozhodnutí č. j. 93247/23/2000-11451-106358 ze dne 13. 1. 2023).

275. Jelikož došlo ke zrušení rozhodnutí, kterými byla odvolání žalobkyně podaná proti DPV ZO 2019 a DPV ZO 2020 zamítnuta a řízení o odvolání zastavena, mohl oprávněně správce daně, resp. žalovaný přistoupit k meritornímu projednání žalobkyní podaných odvolání ze dne 7.9.2022. (viz. příloha č. 1 až 3 veřejné části spisu správce daně prvního stupně).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

276. Soud konstatuje, že žalovaný a správce daně postupovali zcela v souladu s daňovým řádem, když následně meritorně posoudili odvolání ze dne 7.9.2022 podaná proti DPV ZO 2019 a DPV ZO 2020.
277. Soud si ověřil, že žalobkyni byla rozhodnutí č. j. 92231/23/2000-11451-106358 ze dne 13. 1. 2023 a č. j. 93247/23/2000-11451-106358 ze dne 13. 1. 2023 řádně doručena shodně dne 20. 1. 2023, a tím byla obeznámena o tom, že usnesení o zastavení řízení z důvodu opožděného podání odvolání byla zrušena a tím odvolací řízení zahájené podáním odvolání ze dne 7.9.2022 běží, nejedná tedy se zmatečnost řízení.
278. Námitka žalobkyně, že se žalovaný v bodě 106 napadeného rozhodnutí této otázce věnuje pouze okrajově a nepřezkoumatelně, soud uvádí, že v bodě 106 ani na jiném místě v napadeném rozhodnutí není žalovaným k této námitce vedena žádná argumentace, protože takovou námitku žalobkyně v odvolání nevznesla.

Neprovedení navržených důkazů v odvolacím řízení

279. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný v odvolacím řízení neprovedl jí navržené důkazní prostředky, (které navrhovala již v rámci doměření daně za ZO 2017) zejména svědecké výpovědi jednatelů žalobkyně, účetního a zástupců potenciálních obchodních partnerů, jakož ani navržený znalecký posudek, a tím porušil její právo na spravedlivý proces a možnost účinně zpochybnit skutkové a právní závěry správce daně. **Žalobkyně žádné nové důkazní prostředky oproti předloženým v rámci daňového řízení k ZO 2017 nepředložila a nespecifikovala. Soud proto stejně jako žalovaný přezkoumává rozhodnutí žalované k ZO 2019 a ZO 2020 na základě důkazní situace vztahující se k ZO 2017, jelikož rozhodné skutečnosti související s emisí, dopadající i na ZO 2019 a 2020, nedoznaly změn a finanční náklady v celkové výši 1.854. 584,- Kč byly posuzovány na základě týchž důkazních prostředků** (zvýrazněno soudem).
280. Podle § 8 daňového řádu správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, přičemž každý důkaz posuzuje jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, a to v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Z této zásady však zároveň plyne, že správce daně není povinen provést všechny důkazy navržené daňovým subjektem, ale pouze takové, které jsou způsobilé přispět k objasnění skutkového stavu; navržený důkaz může odmítnout zejména tehdy, je-li nadbytečný, postrádá vypovídací potenci, nebo směřuje k okolnostem, které nejsou mezi stranami sporné.

a) K výslechu jednatelů žalobkyně

281. Pokud jde o návrh na výslech Tomáše Konráda a Aleše Konráda, daňové orgány nepochybily, pokud tyto důkazy neprovedly. Jednatelé žalobkyně jsou jejími statutárními orgány a z povahy věci vystupují v daňovém řízení jako osoby jednající za daňový subjekt. Za této procesní situace nemohou současně vystupovat v postavení svědků, tj. osob odlišných od daňového subjektu.
282. Tento závěr je dlouhodobě ustálen v judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle níž člen statutárního orgánu právnické osoby může být vyslechnut jako svědek nanejvýš v období, kdy tuto funkci již nezastává; po dobu výkonu funkce však jeho výslech v pozici svědka nepřichází v úvahu. Současně platí, že osoby v postavení jednatelů měly po celou dobu daňového řízení možnost uplatňovat svá skutková tvrzení písemně či při ústních jednáních prostřednictvím procesních vyjádření daňového subjektu, čehož však v rozsahu nyní tvrzeném nevyužily.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

283. Neprovedení těchto navržených výslechů proto nelze považovat za procesní pochybení.

b) K výslechu účetního žalobkyně

284. K návrhu na provedení výslechu účetního žalobkyně X. soud konstatuje, že správní orgány přesvědčivě odůvodnily jeho nadbytečnost. Účetní a finanční operace žalobkyně byly v řízení doloženy a ověřeny rozsáhlým souborem listinných důkazů, zejména účetními sestavami, bankovními výpisy, smlouvami o úpisu a koupi dluhopisů a dohodami o započtení.

285. Navržený výslech účetního měl směřovat k posouzení účelnosti emise dluhopisů a optimalizace finančních toků. Takový důkaz by však nepřinášel nové skutkové poznatky, nýbrž by spočíval převážně v subjektivním hodnocení již zjištěných skutečností navrženým svědkem. Hodnocení ekonomické racionality transakcí a jejich skutečného obsahu však není úkolem svědka, nýbrž správního orgánu, jenž provádí volné hodnocení důkazů. Za této situace lze uzavřít, že výslech účetního neměl potenciál skutkový stav dále objasnit.

c) K výslechu zástupců potenciálních obchodních partnerů

286. K návrhu na výslech Xa., Xb. a Xc. soud uvádí, že správní orgány oprávněně vyhodnotily tento návrh jako nadbytečný. Sama existence zamýšlených investičních projektů v tuzemsku i zahraničí nebyla správcem daně ani žalovaným zpochybněna a nebyla předmětem sporu. Předmětem hodnocení byla naopak otázka, zda emise korunových dluhopisů byla objektivně způsobilá tyto projekty financovat a zda k tomu fakticky došlo.

287. Ze skutkových zjištění přitom vyplynulo, že žalobkyně emisí dluhopisů v rozhodné době takřka žádné finanční prostředky nezískala, přičemž většina operací proběhla formou vzájemných zápočtů bez reálného toku peněz. Výslech osob, které by potvrzovaly existenci projektů, by tak nemohl nic změnit na závěru o neexistenci ekonomického naplnění deklarovaného účelu emise. Navržené výslechy proto směřovaly k prokázání okolností, které nebyly mezi stranami sporné, a jejich neprovedením nedošlo ke zkrácení práv žalobkyně.

d) Ke znaleckému posudku

288. Ani neprovedení znaleckého posudku soud nepovažuje za nezákonné. Posouzení otázky zneužití práva není otázkou odbornou ve smyslu vyžadujícím zvláštní znalosti znalce, nýbrž otázkou právní a hodnotící. Správní orgány jsou způsobilé hodnotit ekonomickou racionalitu transakcí a jejich skutečný obsah na základě shromážděných důkazů, a to i bez přibrání znalce. Nadto v posuzované věci žalobkyně emisí dluhopisů fakticky nezískala prostředky, které by mohly financovat zamýšlené investice, takže znalecký posudek k této otázce by nemohl přinést relevantní skutkové poznatky.

e) Závěr k důkazní námitce

289. Soud uzavírá, že žalovaný své rozhodnutí o neprovedení navržených důkazů řádně, podrobně a přezkoumatelně odůvodnil, a jeho úvahy plně obstojí v testu § 8 daňového řádu i ustálené judikatury správních soudů. Neprovedené důkazy nebyly způsobilé zvrátit nebo zásadně doplnit skutkové závěry učiněné na podkladě již provedených důkazů. Žalobkyni nebyla odňata možnost uplatnit svá procesní práva a nedošlo ani k porušení zásady spravedlivého procesu.

290. Žalobní námitka je proto nedůvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

291. Nad rámec shora uvedeného považuje soud za nezbytné zdůraznit, že žalobkyně ve své žalobní argumentaci ani v podaných důkazních návrzích nekonkretizuje relevantní skutková tvrzení, k jejichž prokázání by měly sloužit navrhované svědecké výpovědi. Svědecká výpověď jako důkazní prostředek totiž nemůže existovat „ve vzduchoprázdnu“, nýbrž vždy slouží k prokázání konkrétně tvrzené skutkové okolnosti, která je pro rozhodnutí věci právně významná a dosud nebyla spolehlivě zjištěna.

292. Důkazní návrh proto nemůže být redukován na pouhý výčet osob, které mají být vyslechnuty, bez vymezení toho, jaké konkrétní skutkové tvrzení má být jejich výpovědí potvrzeno či vyvráceno, a v čem má tento poznatek překonat již zjištěný skutkový stav. Takový postup by popíral základní logiku dokazování jako nástroje poznání reality, nikoli prostředku k dodatečnému „přesvědčování“ správního orgánu či soudu o žádoucí interpretaci věci.

293. Jinak řečeno, důkaz není cílem řízení, ale prostředkem ke zjištění skutkového stavu; absentuje-li tvrzení, k němuž se má důkaz vztahovat, absentuje i jeho procesní smysl. Za této situace nelze žalovanému vytýkat, že navržené důkazy neprovedl, neboť důkazní návrhy žalobkyně postrádaly nezbytnou vazbu na konkrétní, právně relevantní a dosud neprokázanou skutkovou okolnost.

294. Tento nedostatek se přitom promítá napříč všemi navrhovanými svědeckými výslechy, neboť žalobkyně v rovině tvrzení toliko obecně akcentuje „účelnost emise dluhopisů“, aniž by precizovala, jaký konkrétní skutkový mechanismus měl být emisí realizován, proč k němu fakticky došlo či nedošlo, a jak právě svědecká výpověď má tento mechanismus osvětlit. V situaci, kdy správce daně i žalovaný vycházeli z konkrétních a doložených skutkových zjištění o absenci reálného toku finančních prostředků, zůstávají navrhované svědecké důkazy pouze v rovině obecné polemiky, nikoli procesně relevantního dokazování.

295. Obdobné závěry se uplatní i ve vztahu k návrhu na doplnění dokazování znaleckým posudkem. Již ze samotné žaloby přitom jednoznačně neplyne, zda žalobkyně zamýšlela, aby byl znalecký posudek proveden v odvolacím řízení, anebo aby jej měl opatřit soud v řízení o žalobě. Ani v jedné z těchto variant však žaloba neobsahuje vymezení konkrétní skutkové otázky, která by měla být znaleckým posudkem objasněna.

296. Soud proto konstatuje, že bez existence konkrétního skutkového tvrzení nemůže obstát ani návrh na znalecké dokazování. Znalec není povolán k tomu, aby nahrazoval tvrzení účastníka řízení nebo aby ex post konstruoval alternativní skutkovou verzi případu; jeho role spočívá výlučně v odborném posouzení již tvrzených skutkových okolností, přesahují-li běžnou způsobilost správního orgánu či soudu.

297. Navíc – jak již bylo uvedeno – základním pilířem napadeného rozhodnutí je aplikace principu zneužití práva, která představuje hodnocení právní povahy, založené na posouzení skutečného obsahu a smyslu právního jednání ve světle objektivních okolností případu. Posouzení existence zneužití práva je otázkou právní, nikoli odbornou, a nemůže proto být předmětem znaleckého zkoumání, neboť by tím došlo k nepřípustnému přenesení rozhodovací pravomoci na znalce.

298. Za této procesní situace soud nepřistoupil ani k doplnění dokazování znaleckým posudkem a uzavírá, že absence konkrétních skutkových tvrzení, k nimž by se navrhované důkazy vztahovaly, představuje samostatný a plně legitimní důvod, pro který nebylo namístě navržené důkazy provádět.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Ekonomický smysl emise

299. Žalobkyně v rámci této námitky brojí proti skutkovým a právním závěrům správce daně, podle nichž emise korunových dluhopisů postrádala ekonomický smysl a představovala zneužití práva. Tvrdí, že emise měla legitimní podnikatelský účel, spočívající buď v získání prostředků na investiční činnost, popř. ve změně struktury financování, a nesouhlasí se závěrem, že jejím převažujícím účelem bylo dosažení daňové výhody.

300. Z rozsáhlých a podrobných skutkových zjištění správce daně, která žalovaný v odvolacím řízení převzal a dále rozvedl, jednoznačně vyplývá, že ekonomická situace žalobkyně se v důsledku emise korunových dluhopisů nijak nezlepšila. Naopak je zřejmé, že emise nepřinesla nové finanční zdroje, které by bylo možno použít na rozvoj podnikatelské činnosti či realizaci deklarovaných investičních záměrů. Výjimku představovala pouze částka 4 580 000 Kč získaná v červnu roku 2014, z níž však převážná část byla bezprostředně převedena na jiný subjekt ovládaný týmiž osobami a nemohla tak plnit funkci kapitálového posílení žalobkyně.

301. Správce daně přesvědčivě zjistil, že převážná část emise byla realizována nikoli přísunem nových peněžních prostředků, ale vzájemným započtením pohledávek mezi žalobkyní a jejími spojenými osobami, tj. jejími jedinými společníky a jednateli. Výsledkem tohoto postupu bylo toliko nahrazení existujících závazků z titulu nízkoúročených půjček novým závazkem v podobě dluhopisů zatížených výrazně vyšším úrokem, aniž by se tím změnila reálná zadluženost žalobkyně ve vztahu k externím subjektům nebo došlo k posílení její finanční stability.

302. Za této skutkové situace soud sdílí závěr správce daně, že emise dluhopisů nevykazovala znaky racionálního ekonomického rozhodnutí, které by bylo motivováno potřebou financování konkrétní podnikatelské aktivity. Z provedených důkazů plyne, že žalobkyně v době emise žádné dodatečné finanční prostředky objektivně nepotřebovala: solární elektrárna byla již v provozu, její výstavba byla financována bankovním úvěrem a další investiční záměry zůstaly pouze v rovině obecně deklarovaných úvah, které nebyly realizovány.

303. Napadený závěr o absenci ekonomického smyslu emise je dále podpořen skutečností, že žalobkyně v průběhu daňového řízení opakovaně měnila svá skutková tvrzení ohledně účelu emise, a to zjevně v reakci na postup a zjištění správce daně. Zatímco původně uváděla, že cílem emise bylo získání prostředků na výstavbu elektrárny, později argumentovala změnou struktury financování, následně pak vyrovnáním bankovního úvěru a financováním zahraničních investic. Tyto vzájemně si konkurující verze účelu emise přitom nebyly přesvědčivě doloženy a ve světle zjištěného faktického toku (resp. netoku) peněžních prostředků působí účelově.

304. Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že ekonomický smysl transakce nelze posuzovat deklaratorně, nýbrž podle jejích skutečných účinků. Je-li deklarovaným účelem emise financování investic, avšak emise ve skutečnosti nepřináší prostředky, z nichž by bylo možno investice realizovat, nelze její ekonomickou racionalitu dovozovat z pouhých tvrzení daňového subjektu. Skutečnost, že existovaly určité projekty či investiční úvahy, sama o sobě nepostačuje k závěru o ekonomickém smyslu emise, pokud k jejich financování emisí fakticky nedošlo.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

305. Nadto je třeba přihlédnout k dalším okolnostem, které správce daně správně hodnotil v jejich souhrnu: emise byla uskutečněna na konci roku 2012, v době daňově výhodného režimu; emitentem i upisovateli byly výlučně spojené osoby; dluhopisy nebyly veřejně nabízeny ani přijaty k obchodování; jejich úroková sazba (10 % ročně) byla zjevně neadekvátní ve srovnání s úročením bankovních úvěrů i původních půjček (3% ročně); a jejich splatnost byla nastavena na mimořádně dlouhou dobu. Tyto okolnosti, posuzované ve vzájemných souvislostech, významně oslabují tvrzení o běžném podnikatelském charakteru transakce.

306. Soud proto uzavírá, že správce daně i žalovaný učinili logický, přezkoumatelný a skutkově podložený závěr, podle něhož emise korunových dluhopisů neměla pro žalobkyni reálný ekonomický přínos a nevedla ke zlepšení její finanční situace. Na základě těchto zjištění bylo namístě hodnotit emisi prizmatem jejího skutečného účelu, jímž bylo dosažení daňové výhody, nikoli financování podnikatelské činnosti.

307. Žalobní námitka týkající se ekonomického smyslu emise je proto nedůvodná.

K hodnocení investičních záměrů v zahraničí

308. Žalobkyně dále namítá, že správce daně nesprávně a rozporně hodnotil její investiční záměry v Rumunsku a Bulharsku, když na jedné straně uváděl, že žalobkyně nepředložila konkrétní dokumenty o počátečních jednáních o zahraničních projektech, a současně připustil existenci dohody o spolupráci při realizaci projektů fotovoltaických elektráren v uvedených zemích. Z této skutečnosti žalobkyně dovozuje, že emise dluhopisů měla legitimní a zákonný účel spočívající ve financování těchto zahraničních investic, a že jejich následná nerealizace nemůže zpětně zpochybnit ekonomický smysl emise.

309. Především je třeba uvést, že správci daně nebyl kladen k tíži závěr, že by zahraniční investiční záměry neexistovaly vůbec, nýbrž že nebyly natolik konkrétní, časově a ekonomicky ukotvené, aby bylo možné považovat emisi korunových dluhopisů za racionální nástroj jejich financování. Skutečnost, že žalobkyně předložila dokument, jenž obecně deklaroval záměr spolupráce na projektech fotovoltaických elektráren v zahraničí, není v rozporu s následným závěrem správce daně, že k jejich faktické realizaci nedošlo a že emise dluhopisů s těmito projekty nebyla funkčně propojena. Tyto úvahy se tedy vzájemně nevylučují, nýbrž se doplňují: existence investiční ideje sama o sobě neprokazuje ekonomický smysl konkrétní formy financování.

310. Správce daně dále správně vycházel z toho, že emise korunových dluhopisů objektivně nevytvořila prostředky, z nichž by bylo možné zahraniční investice realizovat. Převážná část emise proběhla formou vzájemných zápočtů se spojenými osobami a nevznikl tak disponibilní kapitál, který by mohl být použit k akvizici nebo výstavbě zahraničních projektů. Za této skutkové situace není rozhodné, zda zahraniční investice byly plánovány, či nikoli, nýbrž zda emise dluhopisů byla způsobilá tyto investice fakticky financovat, což se podle zjištění správce daně nestalo.

311. Argumentace žalobkyně, že účelem emise byla rovněž konsolidace finančních toků, snížení rizik spojených se zadlužením jednatelů a posílení stability společnosti, nemůže tento závěr zpochybnit. Z provedených důkazů vyplývá, že emisí dluhopisů nedošlo ke snížení celkového zadlužení žalobkyně, nýbrž k jeho restrukturalizaci, a to formou nahrazení existujících závazků novým dlouhodobým závazkem s výrazně vyšším úrokovým zatížením. Tvrzené snížení rizik ve vztahu ke společníkům a jednatelům se tak neprojevilo

v ekonomické rovině fungování společnosti, nýbrž toliko v rovině vnitroskupinových vztahů, což samo o sobě nepředstavuje důkaz legitimního podnikatelského účelu emise.

312. Rovněž argument, že žalobkyně v letech 2012 až 2017 uskutečňovala dílčí finanční operace, včetně poskytnutí půjček jiným subjektům, nesvědčí ve prospěch tvrzení o potřebě emisního financování zahraničních investic. Naopak podporuje závěr správce daně, že žalobkyně v daném období nebyla v situaci, kdy by bez emise dluhopisů nebyla schopna disponovat finančními prostředky nebo financovat svou běžnou činnost.

313. Soud proto uzavírá, že správce daně při hodnocení zahraničních investičních záměrů žalobkyně nepochybil. Skutečnost, že žalobkyně určité investiční projekty zvažovala či obecně plánovala, sama o sobě neprokazuje ekonomický smysl emise korunových dluhopisů, jestliže tato emise nebyla objektivně způsobilá tyto projekty financovat a v reálném ekonomickém výsledku k jejich realizaci nepřispěla. Žalobní námitka je proto v tomto bodě nedůvodná.

Daňová uznatelnost úroků jako daňově účinného výdaje

314. Žalobkyně dále namítá, že úroky z korunových dluhopisů splňují všechny zákonné podmínky pro uznání jako daňově účinný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Opírá se přitom o ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž lze výdaj považovat za daňově uznatelný, byl-li skutečně vynaložen, vynaložen v souvislosti se získáním, zajištěním nebo udržením zdanitelných příjmů, uplatněn ve správném zdaňovacím období a nejde-li o výdaj zákonem výslovně vyloučený.

315. Tato argumentace však pomíjí rozhodující skutečnost, že formální naplnění uvedených znaků samo o sobě ještě nezakládá automatickou daňovou uznatelnost výdaje, jsou-li splněny podmínky pro závěr o zneužití práva. Jak plyne z konstantní judikatury správních soudů, výdaj může být fakticky vynaložen a účetně vykázán, avšak přesto nemusí být uznatelný pro daňové účely, pokud nebyl racionálně vynaložen na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, nýbrž sloužil převážně k dosažení daňové výhody.

316. V projednávané věci přitom nelze pominout, jakým způsobem se emise korunových dluhopisů konkrétně promítla do daňových povinností žalobkyně. Žalobkyně v důsledku emise začala každoročně uplatňovat úroky z dluhopisů jako daňově uznatelné náklady, čímž docházelo ke snížení jejího základu daně z příjmů právnických osob. Tento daňový efekt se projevoval opakovaně a dlouhodobě po dobu trvání dluhopisového závazku, a to nezávisle na tom, že emise dluhopisů žalobkyni nepřinesla odpovídající ekonomický přínos v podobě nových finančních zdrojů, které by bylo možno využít k rozvoji její podnikatelské činnosti.

317. Jak bylo zjištěno, emise korunových dluhopisů vedla v převážné míře k nahrazení existujících závazků vůči spojeným osobám novým závazkem, zatíženým výrazně vyšším úrokem, aniž by se zlepšila ekonomická situace žalobkyně či její schopnost generovat zdanitelné příjmy. Naopak se zvýšilo její úrokové zatížení, které se přímo promítlo do snížení její daňové povinnosti. Právě tento mechanismus – kombinace absence reálného ekonomického přínosu a současného systematického snižování základu daně prostřednictvím úrokových nákladů – byl rozhodující pro posouzení celé transakce daňovými orgány.

318. Za této skutkové situace nelze přisvědčit tvrzení žalobkyně, že správce daně její nárok popřel v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Naopak, daňové orgány správně vycházely z účelu tohoto ustanovení, jímž je umožnit odečet pouze takových výdajů, které byly

skutečně a ekonomicky racionálně vynaloženy na dosažení zdanitelných příjmů, nikoli výdajů, jejichž převažujícím efektem je dosažení daňového zvýhodnění bez reálného hospodářského opodstatnění.

319. Soud proto uzavírá, že samotná skutečnost, že úroky z dluhopisů byly fakticky vyplaceny a účetně zachyceny, nepostačuje k jejich daňové uznatelnosti, pokud z celkového posouzení transakce vyplývá, že emise dluhopisů postrádala ekonomický smysl a sloužila především k vytvoření daňového nákladu. Neuznání těchto úroků jako daňově účinných výdajů proto nelze považovat za nezákonné.

320. Žalobní námitka je tak v tomto bodě nedůvodná.

Zákaz retroaktivity při aplikaci institutu zneužití práva

a) Institut zákazu zneužití práva jako obecná právní zásada

321. Soud považuje za nezbytné nejprve obecně vyložit institut zákazu zneužití práva. Tento institut nepředstavuje výtvor recentní právní úpravy ani nový hmotněprávní důvod daňové povinnosti, nýbrž obecnou právní zásadu, která je imanentní právnímu řádu jako celku. Jeho smyslem je zabránit takovým jednáním, která sice formálně odpovídají dikci právních předpisů, avšak materiálně obcházejí jejich účel a vedou k výsledkům neslučitelným se základními hodnotami právního státu.

322. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004, výstižně konstatoval, že institut zákazu zneužití subjektivních práv představuje materiální korektiv ryze formálního pojímání práva, prostřednictvím něhož je do právního řádu vnášeno hledisko spravedlnosti (ekvity). Zákon jako obecná norma nemůže postihnout veškeré myslitelné životní situace, a nelze proto připustit, aby jednání, které se pouze zdánlivě pohybuje v mezích zákonné dikce, avšak objektivně směřuje k neodůvodněné újmě společnosti či jejích členů, bylo chráněno právem. Takové jednání nemá povahu výkonu subjektivního práva, nýbrž jeho zneužití, které právní řád reprobuje.

323. Zákaz zneužití práva byl v judikatuře správních soudů stabilně uplatňován již dlouho před jeho výslovným zakotvením v § 8 odst. 4 daňového řádu, a to jak v oblasti přímých daní, tak i v dalších odvětvích veřejného práva. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008-74, výslovně dovodil, že zákaz zneužití práva je obecnou právní zásadou uplatnitelnou i bez výslovné zákonné regulace v konkrétním právním předpisu. Toto pojetí je zároveň plně v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, z níž české správní soudy dlouhodobě vycházejí.

324. Výslovné zakotvení zákazu zneužití práva do daňového řádu novelou účinnou od 1. 4. 2019 tak nepředstavovalo zavedení nové hmotněprávní povinnosti, nýbrž kodifikaci již existujícího judikaturního principu, jehož aplikační rámec správní orgány i soudy před touto novelou běžně používaly.

b) K námitce nepřípustné pravé retroaktivity v projednávané věci

325. Na základě shora uvedeného soud nepřisvědčil žalobní námitce, podle níž měla aplikace institutu zneužití práva v projednávané věci představovat nepřípustnou pravou retroaktivitu. Skutečnost, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole odkázal na § 8 odst. 4 daňového řádu, účinný až od 1. 4. 2019, sama o sobě neznamená, že by na zdaňovací období roku 2017 aplikoval novou právní normu zpětně.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

326. Rozhodující je, že správce daně i žalovaný nevyvodili daňové důsledky na základě nově vzniklé právní povinnosti, nýbrž na základě obecné právní zásady zákazu zneužití práva, která byla v době rozhodného zdaňovacího období již pevnou součástí právního řádu, vyplývající z judikatury správních soudů i z právních principů vyplývajících z práva Evropské unie. Výslovné zákonné zakotvení této zásady v daňovém řádu lze vnímat pouze jako její deklaraci a systematické uchopení, nikoliv jako její vznik.

327. Zákaz pravé retroaktivity, na který žalobkyně odkazuje, se vztahuje na situace, kdy je na právní vztahy vzniklé v minulosti aplikována nová hmotněprávní úprava, jež adresátům ukládá nové povinnosti nebo mění právní následky dřívějšího jednání. O takový případ zde však nejde. Žalobkyně měla i v rozhodném období právo optimalizovat své ekonomické procesy a strukturovat své financování způsobem, který považovala za výhodný. Toto právo však nikdy nezahrnovalo oprávnění jednat *contra legem*, resp. zneužít právní normy k dosažení výsledku, který je v rozporu s jejich účelem.

328. Jinými slovy, žalobkyně se nemohla důvodně spoléhat na to, že jednání, jehož převažujícím účelem je dosažení daňové výhody prostřednictvím uměle vytvořených podmínek, bude chráněno právem jen proto, že v daném okamžiku nebyl zákaz zneužití práva výslovně formulován v textu daňového řádu. Ochrana důvěry v právo se nevztahuje na očekávání, že bude možné dlouhodobě těžit z konstrukcí odporujících smyslu a účelu právní úpravy.

329. Soud proto uzavírá, že aplikace institutu zákazu zneužití práva v projednávané věci nepředstavuje nepřípustnou pravou retroaktivitu. Správce daně ani žalovaný tímto postupem neaplikovali novou právní úpravu zpětně, nýbrž uplatnili obecnou právní zásadu, která byla v době posuzovaných zdaňovacích období již součástí platného a účinného práva. Žalobní námitka je proto nedůvodná.

Nesporná část

330. Námitka shodně byla uplatněna již v odvolacím řízení. Žalovaný se s ní přezkoumatelně vypořádal v bodech 125 až 129 napadeného rozhodnutí. v nichž se s touto argumentací podrobně vypořádal, a na tam uvedených závěrech setrvává.

331. Soud shledal, že výše úrokové sazby dluhopisů nebyla předmětem zkoumání správce daně a proto dospěl k závěru, že správce daně ani žalovaný nepochybili, pokud při aplikaci institutu zneužití práva neuznali celý úrok ve výši 10 % jako daňově účinný náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jelikož skutková zjištění svědčící o zneužití práva se týkala celé emise korunových dluhopisů, logicky z toho vyplývá, že úrok nemůže být uznán jako náklad v plné výši.

332. Soud souhlasí s argumentací žalovaného, že nebyl povinen zjišťovat obvyklou výši úroku u obdobných úvěrových nebo dluhopisových instrumentů a porovnávat ji s úrokem z předmětných dluhopisů, protože naplnění kritérií zneužití práva nebylo založeno na sjednání nepřiměřené výše úroku, ale na celkovém ekonomickém a právním posouzení transakce.

333. Žalobní námitku proto soud nepovažuje za nedůvodnou.

V.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

334. Podstatné skutečnosti, které mají v nyní řešené věci zásadní význam, byly žalobkyní tvrzeny výhradně v již proběhlé Daňové kontrole ZO 2017 a následujícím odvolacím řízení.

Žalobkyně v průběhu postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období roku 2019 a 2020 (dále také „POP ZO 2019/2020), které je předmětem nyní řešeného sporu, nepředložila žádné nové důkazní prostředky, ani netvrdila žádné nové skutkové okolnosti, které by nekorespondovaly s jejím vyjádřením vztahujícím se ke zdaňovacímu období roku 2017. Předmětem řízení jak v Daňové kontrole ZO 2017, tak i v následně vedeném POP ZO 2019/2020 byla daňová účinnost dluhopisových úroků a naplnění kritérií institutu zneužití práva.

335. Soud dospěl k závěru, že na základě výsledku postupu k odstranění pochybností správce daně oprávněně uzavřel, že v posuzované věci došlo k aplikaci institutu zneužití práva, a to v návaznosti na závěry již ukončené Daňové kontroly ZO 2017, neboť předmětná emise korunových dluhopisů neměla pro žalobkyni racionálně odůvodněný ekonomický smysl a že hlavním resp. převažujícím úmyslem bylo realizovat výplatu úroků nezatížených srážkovou daní upisovatelům dluhopisů a osobám spojeným (jednatelé a společníci žalobkyně) a současně získat daňové zvýhodnění v podobě významného nákladového zatížení úrokovými náklady po dobu splatnosti dluhopisů, které by žalobkyně v běžných ekonomických vztazích a za standardních podmínek nezískala.

336. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobkyně zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobkyní nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.

337. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 28. dubna 2026

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.