

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **R.T. reality a.s.**, IČ 03636364, se sídlem Křičkova 373, Nové Město na Moravě, zast. Mgr. Vítem Kučerou, advokátem, se sídlem Obrovského 2407, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2020, č. j. 14203/20/5200-10421-711811, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 6. 2022, č. j. 62 Af 35/2020-94,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) stanovil žalobkyni platebním výměrem ze dne 27. 5. 2019, č. j. 1116031/19/2914-50524-709433, k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2014 ve výši 1.162.909 Kč a platebním výměrem ze dne 27. 5. 2019, č. j. 1116214/19/2914-50524-709433, k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2015 ve výši 1.319.974 Kč. Učinil tak na základě výsledků provedené daňové kontroly, během které prověřoval okolnosti týkající emitovaných dluhopisů o jmenovité hodnotě 1 Kč (tzv. korunové dluhopisy), přičemž zjistil, že došlo ke zneužití práva.

[2] Proti uvedeným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 4. 2020, č. j. 14203/20/5200-10421-711811, zamítl a platební výměry potvrdil.

[3] Žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 16. 6. 2022, č. j. 62 Af 35/2020-94, zamítl jako nedůvodnou.

[4] Krajský soud ve svém rozsudku uvedl podstatné okolnosti zjištěného skutkového stavu. Zmínil, že prověřované korunové dluhopisy byly emitovány v prosinci roku 2012 předchůdcem žalobkyně, resp. společností ROTONDELLA a.s. (dále jen „společnost ROTONDELLA“), a to v celkové hodnotě emise 150.000.000 Kč. Tato společnost však z emise dluhopisů žádné finanční prostředky nezískala, neboť zanikla dne 29. 4. 2013 ještě před jejich úpisem. Stalo se tak v důsledku jejího sloučení s nově vzniklou a personálně propojenou společností R.T. kování a.s. (dále jen „společnost R.T. kování“), která díky fúzi získala jako nástupnická společnost emitované dluhopisy do svého majetku. Společnost R.T. kování následně dne 2. 5. 2013 uzavřela smlouvy o úpisu dluhopisů se svými zakladateli. Na základě těchto smluv však nedošlo k převodu peněžních prostředků od upisovatelů na společnost R.T. kování, neboť emisní kurz byl uhrazen zápočtem. V září roku 2013 společnost R.T. kování přistoupila k zpětnému odkupu dluhopisů v poloviční hodnotě ve výši 75.000.000 Kč. Dne 31. 12. 2014 pak vznikla odštěpením ze společnosti R.T. kování žalobkyně, na kterou přešlo část jmění rozdělované společnosti včetně povinnosti vyplácet úroky z dluhopisů spojeným osobám.

[5] Vzhledem k tomu, že předchůdce žalobkyně emitoval korunové dluhopisy v prosinci 2012, došlo k naplnění zákonných podmínek, v důsledku kterých činila daň z úroků vyplacených majitelům korunových dluhopisů 0 Kč. Správce daně při daňové kontrole dospěl k závěru, že emise a následné upsání dluhopisů bylo uskutečněno především za účelem získání neoprávněné výhody v podobě nezdaněných příjmů, a to v rozporu se smyslem a účelem zákona prostřednictvím uměle vytvořené situace, tj. že došlo ke zneužití práva.

[6] Krajský soud při posuzování věci připomněl, že problematika emise korunových dluhopisů ve spojení se zásadou zákazu zneužití práva byla předmětem rozhodování správních soudů již několikrát, přičemž neshledal důvod se od východisek předchozího rozhodování odchýlit. Dále pomocí judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU popsal fungování zásady zákazu zneužití práva a její uplatňování v oblasti daní. Shrnul, že proto, aby mohlo být jednání dotčené osoby označeno za zneužití práva, musí být kumulativně splněny dvě podmínky, a to konkrétně objektivní a subjektivní podmínka, jejichž naplnění prokazuje správce daně. Při jejich posuzování v případě žalobkyně pak dospěl k závěru, že orgány finanční správy důkazní břemeno ohledně prokázání naplnění obou podmínek unesly. Potvrdil tedy, že hlavním účelem vydání korunových dluhopisů bylo daňové zvýhodnění, přičemž to bylo přes naplnění formálních požadavků v rozporu s cílem sledovaným zákonem.

[7] Krajský soud potvrdil, že skutkový stav byl orgány finanční správy zjištěn dostatečně. Čestná prohlášení, jejichž opomnění žalobkyně namítala, byla předložena až v soudním řízení, takže v daňovém řízení nemohla být zohledněna. Při soudním jednání pak žalobkyně dokazování jimi nenavrhla. Jako důkaz tudíž nebyly provedeny ani v řízení o žalobě.

[8] Krajský soud rovněž potvrdil, že vydání dluhopisů bylo v souladu s právními předpisy. Tato skutečnost však nemohla na závěru ohledně zneužití práva nic změnit, neboť rozhodný je účel posuzovaného jednání. Žalobkyně nedoložila žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že emise a následné upsání dluhopisů spojeným osobám mělo racionální ekonomický důvod. To naopak vedlo jen k většímu zadlužení společnosti R.T. kování, nebylo to pro ni nikterak ekonomicky výhodné a nevedlo to ani k rozvoji její podnikatelské činnosti.

[9] Krajský soud také nepřisvědčil námitce ohledně nepřípustného hodnocení podnikatelské strategie dotčených společností ze strany orgánů finanční správy. Ty postupovaly v mezích svých kompetencí a skutkový stav zhodnotily řádně a ve vzájemných souvislostech.

[10] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že při pochybnostech mělo být rozhodnuto ve prospěch žalobkyně. V posuzovaném případě totiž žádné pochybnosti nenastaly, a nebyl tedy prostor pro aplikaci příslušné zásady. Stejně tak shledal, že předmětné platební výměry nejsou v rozporu se základními principy demokratického právního státu, neboť bylo prokázáno, že ke zneužití práva ze strany žalobkyně došlo.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[11] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) blanketní kasační stížnost, kterou následně doplnila na základě výzvy Nejvyššího správního soudu ve stanovené měsíční lhůtě. Stěžovatelka namítla, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť v něm krajský soud srozumitelně nevysvětlil své závěry a nevypořádal všechny žalobní námitky. Krajský soud navíc v napadeném rozsudku odkazoval na nepřiléhavá rozhodnutí správních soudů. Dále stěžovatelka namítla nesprávné zjištění skutkového stavu a nesprávné právní hodnocení věci.

[12] Stěžovatelka trvá na tom, že v posuzovaném případě k žádnému zneužití práva nedošlo a opak orgány finanční správy neprokázaly. V úvodu připomněla kontext doby, kdy k emisi dluhopisů došlo, s tím, že právě za tehdejších okolností bylo pro právního předchůdce stěžovatelky ekonomicky nejvýhodnější emitovat korunové dluhopisy, aby získal financování pro zachování další podnikatelské činnosti. Stav tehdejší právní úpravy přitom nyní nelze přičítat k tíži stěžovatelky.

[13] Stěžovatelka je přesvědčena, že rozporované stanovení daně nebylo učiněno na základě zákonného podkladu, a je proto stejně jako rozsudek krajského soudu vadné. Žalovaný navíc na stěžovatelku v daňovém řízení přenesl důkazní břemeno nad rámec jejích zákonných povinností, vyžadoval po ní prokázání negativních skutečností a neprokázání skutečností považoval za důkaz o opaku. Sám přitom břemeno ohledně prokázání zneužití práva neunesl. Žalovaného závěr o zneužití práva, který následně nesprávně aproboval i krajský soud, tedy není ničím podložen a je vystavěn pouze na domněnkách.

[14] Stěžovatelka opakovaně zdůrazňuje, že účelem emise bylo především získání finančních prostředků na další podnikání. Předchůdce stěžovatelky k ní přistoupil, jelikož byl značně zadlužen a neměl dobrou pozici pro získání úvěru od finančních institucí.

Vydání korunových dluhopisů také bylo vzhledem k jejich výhodnosti atraktivní pro případné investory, což zvyšovalo šanci na jejich upsání, a tedy získání potřebných finančních prostředků. Předchůdce stěžovatelky ani nemohl postupovat jinak, neboť by nepostupoval s péčí řádného hospodáře. Emise korunových dluhopisů tedy měla racionální odůvodnění a jejím hlavním účelem nebylo daňové zvýhodnění. Zmíněné skutečnosti orgány finanční správy nezohlednily, a naopak k závěru o zneužití práva dospěly na základě skutečností, k nimž došlo až po emisi, aniž by je poměřovaly s legitimním očekáváním a důvěrou subjektů ve správnost a zákonnost norem. Takové dodatečné hodnocení výhodnosti či hospodárnosti podnikatelského rozhodnutí nepřísluší správním orgánům ani soudům. Krajský soud však tomuto postupu přisvědčil, a to v rozporu s rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 19. 7. 2018, sp. zn. 29 Cdo 3770/2016. Stěžovatelka nepopírá, že se zamýšlené finanční prostředky od investorů nakonec nepodařilo získat, nicméně s ohledem na to, že peníze jsou zastupitelná věc, mělo i snížení dluhu ze strany společnosti R.T. kování vůči zakladatelům prostřednictvím upsání dluhopisů ekonomický smysl.

[15] Podle stěžovatelky nebyly splněny podmínky pro přijmutí závěru o zneužití práva i proto, že zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v příslušné době (dále jen „ZDP“), financování podnikatelské činnosti prostřednictvím spojených osob výslovně předpokládá. Takové financování tedy nemůže být samo o sobě v rozporu se smyslem právní úpravy, což rozhodující orgány vůbec nereflektovaly. Zneužití práva je zcela výjimečným institutem, který nesmí být vykládán extenzivně. Proto při pochybnostech o skutkovém stavu, které v daném případě nastaly, mělo být rozhodnuto ve prospěch stěžovatelky. Rozhodovací činnost správních soudů není určena k tomu, aby cestou soudcovské tvorby práva byly dodatečně zpřesňovány nejednoznačné zákony či napravovány legislativní chyby.

[16] Stěžovatelka rovněž vytkla krajskému soudu, že nenapravil pochybení žalovaného, který zcela opomněl zohlednit důkazy v podobě čestných prohlášení, jež stěžovatelka předložila již správci daně. Těmito čestnými prohlášeními chtěla stěžovatelka doložit zájem investorů o úpis korunových dluhopisů v době jejich emitace. Krajský soud tyto důkazy neprovedl, ačkoliv to stěžovatelka navrhovala. Není pravdou, že stěžovatelka vzala tento důkazní návrh při soudním jednání zpět, což potvrzuje záznam z jednání. I proto při posouzení věci vyšel krajský soud z nesprávně zjištěného skutkového stavu.

[17] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil nadepsaný rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, případně aby zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[18] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný navrhl její zamítnutí. Odkázal přitom na závěry napadeného rozsudku, s nimiž se plně ztotožnil, a také na své vyjádření k žalobě.

[19] Žalovaný je názoru, že napadený rozsudek je přezkoumatelný, neboť pro to splňuje judikaturou dovozené požadavky. Dokládá to i skutečnost, že s obsahem rozsudku stěžovatelka polemizuje, což by v případě jeho nepřezkoumatelnosti nebylo možné. Judikaturu, na kterou krajský soud při posuzování věci odkázal, považuje žalovaný za přiléhavou.

[20] Žalovaný také upozornil na to, že stěžovatelka v kasační stížnosti vznesla konkrétní námitky týkající se vad dokazování, které neuplatnila v žalobě. Krajský soud je tedy nemohl přezkoumat a nyní by měly být odmítnuty pro nepřípustnost. Navíc žalovaný nesouhlasí, že by na stěžovatelku přenesl důkazní břemeno nad rámec jejích povinností a že by poté neprokázání jakýchkoliv skutečností považoval za důkaz o opaku. Stejně tak po ní nepožadoval prokázání negativních skutečností.

[21] Dále žalovaný shrnul s odkazem na judikaturu podstatu zneužití práva a konstatoval, že k němu v projednávaném došlo. Posuzované jednání totiž sice bylo v souladu se zněním právních předpisů, avšak bylo ekonomicky nerozumné a jeho hlavním cílem bylo dosažení daňového zvýhodnění. Tomu nasvědčuje velmi blízká časová souvislost jednotlivých operací i způsob upsání dluhopisů. Celkový sled jednání nemůže vést k jinému závěru, než ke kterému dospěly orgány finanční správy a krajský soud.

[22] Společnost ROTONDELLA jakožto emitent korunových dluhopisů v předchozím období fakticky nevykonávala žádnou činnost a čtyři měsíce po emisi zanikla. Nástupnická společnost R.T. kování pak dluhopisy upsala svým zakladatelům při započtení vzájemných dluhů a pohledávek. Ani jedna ze společností tedy nezískala žádné reálné finanční prostředky, když společnost R.T. kování získala finanční prostředky pouze v abstraktní rovině. To bylo v rozporu s deklarovaným účelem emise. Podle něho měly emitované dluhopisy sloužit k rozvoji podnikatelské činnosti společnosti, přičemž stěžovatelka žádnými důkazními prostředky nedoložila, že by toto byl pravý důvod emise, který se následně ze zřejmých důvodů nepodařilo realizovat. Dluhopisy ani nebyly použity k řešení dopadů vnějších vlivů na finanční stabilitu právního nástupce emitenta. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že upsání dluhopisů zlepšilo finanční situaci společnosti R.T. kování, neboť tím se naopak zvýšila její zadluženost. Z ničeho nevyplývá, že by upsání dluhopisů vedlo k ozdravení zadlužené a neodbytnými pohledávkami zatížené společnosti R.T. kování. Finanční zatížení, ke kterému se společnost úpisem dluhopisů s úrokem 9 % na dlouhou dobu zavázala, nebylo navíc z hlediska ekonomického nejvýhodnější, neboť tak vysoké nebyly ani úrokové sazby u bankovních úvěrů. Stěžovatelka nedoložila, že by banky nebyly ochotny emitující společnosti poskytnout výhodnější úvěr, resp. že by byly ochotny jí poskytnout pouze úvěr ekonomicky méně výhodný v porovnání s emitovanými dluhopisy. Ze všeho tedy vyplývá, že emise dluhopisů nebyla činěna za deklarovaným účelem ani v zájmu společností, ale jejím skutečným cílem bylo díky tehdejší právní úpravě získat daňovou výhodu pro vlastníky dluhopisů, jež byly s předmětnými společnostmi prostřednictvím jejich orgánů propojeni. Závěr o zneužití práva pak podporuje i skutečnost, že upsání dluhopisů nebylo veřejné.

[23] Za účelové označil žalovaný tvrzení stěžovatelky, že emise korunových dluhopisů musela být učiněna společností ROTONDELLA v roce 2012 pro to, aby se stihly využít příznivé daňové podmínky poskytované tehdejší právní úpravou. O ně měli mít podle stěžovatelky zájem investoři, jež měli následně investovat do společnosti R.T. kování. Ačkoliv se emitování dluhopisů stihlo ještě v roce 2012, údajní investoři stejně od svého záměru poskytnout finanční prostředky ustoupili, přičemž stěžovatelka přesvědčivě nevysvětlila, proč se tak stalo. Její tvrzení je tedy pouze obecné a vykonstruované pro obhajobu účelového jednání.

[24] Žalovaný také poukázal na skutečnost, že předmětem činnosti stěžovatelky je pouze pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí. Jejím nájemcem byla i společnost R.T. kování, které navíc v roce 2015 poskytla půjčku ve výši 15.000.000 Kč s úrokem ve výši 3,65 %. Z toho je zřejmé, že ani stěžovatelka nepotřebovala ke svému rozvoji finanční prostředky z dluhopisů, když sama poskytovala půjčky. Stěžovatelka byla v situaci, kdy vůči společnosti R.T. kování měla pohledávku z titulu půjčky a zároveň dluh z titulu emitovaných dluhopisů. Takové jednání postrádá z ekonomického hlediska smysl.

[25] Podle žalovaného bylo v posuzovaném případě naplněno objektivní i subjektivní kritérium testu zneužití práva, přičemž odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021, podle kterého se tato kritéria mohou stírat. Stěžovatelka v daňovém řízení ani v řízení před soudem neprokázala, že posuzované jednání mělo racionální ekonomický účel. Žalovaný je naopak přesvědčen, že unesl důkazní břemeno, jež ho tížilo při aplikaci institutu zneužití práva. Při vyhodnocení případu nevznikly žádné pochybnosti, a proto nebylo na místě rozhodnout ve prospěch stěžovatelky.

[26] K tvrzenému opominutí důkazních návrhů v podobě čestných prohlášení žalovaný uvedl, že předmětné důkazní návrhy nebyly v daňovém řízení vůbec uplatněny. Stěžovatelka je předložila až v soudním řízení. Vzhledem k tomu, že dokazování jimi stěžovatelka nenavrhovala, krajský soud je správně neprovedl.

[27] K námitce ohledně nehodnocení vlivu upsání dluhopisů na účetní obraz společnosti R.T. kování žalovaný uvedl, že tato námitka také nebyla uplatněna v žalobě, a měla by být tedy shledána nepřípustnou. Nad to žalovaný zopakoval, že důsledkem odložení splatnosti dluhů bylo jen ještě větší finanční zadlužení společnosti.

[28] V replice stěžovatelka zdůraznila již dříve uplatněné argumenty. Konkrétně uvedla, že posuzované jednání bylo činěno v souladu s právními předpisy, a naopak napadené stanovení daně v nich oporu nemá. Dále zopakovala, že judikatura, ze které krajský soud při rozhodování věci vycházel, je nepřiléhavá. Odkazovaná soudní rozhodnutí se totiž týkají zcela odlišných případů daně z příjmů právnických osob a samy trpí nedostatečným odůvodněním.

[29] Stěžovatelka s odkazem na zprávu o daňové kontrole uvedla, že není pravdivé tvrzení, podle něhož čestná prohlášení investorů byla předložena až v soudním řízení. Ohledně kasační argumentace týkající se přenesení důkazního břemene nad rámec jejích zákonných povinností sdělila, že se jedná o rozvinutí žalobní argumentace týkající se nedostatečného zjištění skutkového stavu ze strany orgánů finanční správy. Příslušná argumentace by proto neměla být odmítnuta pro nepřípustnost. Navíc se týká takových vad, na které se koncentrace řízení ve správním soudnictví neuplatní.

[30] Žalovaný v podání reagujícím na repliku odkázal na několik rozhodnutí správních soudů včetně rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2022, č. j. 1 Afs 103/2022-36, aby zdůraznil, že v souvislosti se zneužitím práva lze stanovit i daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, resp. aby potvrdil správnost závěru

přijatého napadeným rozsudkem a i to, že v něm krajský soud odkazoval na relevantní judikaturu. K čestným prohlášením zájemců o úpis dluhopisů žalovaný uvedl, že byla předložena při daňové kontrole prováděné u společnosti R.T. kování, kdy se tato daňová kontrola netýkala zdaňovacích období 2014 a 2015 ani zdanění úroků z dluhopisů daní z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně. Při daňové kontrole prováděné u stěžovatelky však předložena nebyla. Stěžovatelka je pouze zmínila v jednom podání učiněném v průběhu daňové kontroly. Na to a na související argumentaci pak správce daně ve zprávě o daňové kontrole reagoval. Zásadní nicméně je, že v případě stěžovatelky bylo prokázáno zneužití práva.

[31] V dalších podáních oba účastníci pouze zdůrazňovali své dříve uplatněné argumenty.

III. Posouzení kasační stížnosti

[32] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila námitky podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[33] Podle písm. a) zmíněného ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. b) téhož ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*. Podle písm. d) téhož ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[34] Nejvyšší správní soud pro přehlednost uvádí, že stěžovatelka nijak nerozporuje sled událostí popsaný v odstavci [4]. Rovněž nepopírá, že se nepodařilo zrealizovat plán, za jehož účelem došlo k emisi dluhopisů, tj. že se nepodařilo získat finanční prostředky od nespojených investorů. Konečně nepopírá ani to, že k emisi korunových dluhopisů došlo s ohledem na tehdejší daňově příznivou právní úpravu, avšak ta podle ní nebyla hlavním důvodem uskutečnění emise.

[35] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost, jejíž důvodnost by sama o sobě postačila ke zrušení napadeného rozsudku. Dospěl přitom k závěru, že rozsudek krajského soudu plně dostál požadavkům ustálené judikatury kladeným na odůvodnění soudních rozhodnutí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS, rozsudky Nejvyššího správního

soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Rozhodnutí je řádně odůvodněno a je plně srozumitelné.

[36] Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že přezkoumatelnost rozhodnutí není závislá na subjektivní představě účastníka o tom, jak podrobně by mělo být odůvodněno. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85). Stejně tak nesouhlas účastníka s právním názorem soudu nezakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí, ve kterém je tento názor obsažen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2019, č. j. 1 Afs 184/2019-38). Současně pro přezkoumatelnost rozhodnutí není soud povinen vypořádat každou dílčí námitku účastníka, pokud proti jednotlivě vzneseným námitkám vystaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Nejvyšší správní soud shledal, že krajský soud reagoval na argumentaci stěžovatelky z hlediska přezkoumatelnosti přiměřeně tomu, jak byla podána v žalobě, replice a při soudním jednání.

[37] Co se týká přiléhavosti soudních rozhodnutí uvedených v odůvodnění napadeného rozsudku, tak k tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětem všech odkazovaných rozhodnutí bylo posouzení totožné právní otázky, tj. zákonnosti stanovení daně v důsledku zneužití práva. V odstavci 11. rozsudku krajský soud uvedl příslušná rozhodnutí zcela zjevně proto, aby účastníkům ozřejmil, že spory na dané téma již byly ve správním soudnictví řešeny a že bude vycházet z totožných východisek. Na tom nelze shledat nic nepřiléhavého. Pasáže z jiných soudních rozhodnutí citované v dalších odstavcích napadeného rozsudku považuje Nejvyšší správní soud za relevantní a příhodně použité. Stejně tak ani přímé srovnání případu stěžovatelky s jiným případem učiněné v odstavci 19. nepovažuje Nejvyšší správní soud za vadné. Shrnuje tedy, že zakomponování veškerých soudních rozhodnutí do odůvodnění napadeného rozsudku považuje za srozumitelné a přiléhavé. Skutečnost, že předmětem odkazovaných soudních rozhodnutí není daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně, na tom stejně jako další dílčí odlišnosti nic nemění. Zákaz zneužití práva je zákazem obecným, tj. vztahuje se na různé typy daní a uplatňuje se na stejných základech.

[38] Nejvyšší správní soud shrnuje, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není naplněn.

[39] Dále Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení namítané nepřípustnosti části kasační argumentace z důvodu jejího neuplatnění před krajským soudem. Nejvyšší správní soud dává za pravdu žalovanému, že ačkoli stěžovatelka nepochybně mohla, tak před krajským soudem konkrétně nenamítala, že by na ni orgány finanční správy nepřiměřeně přenesly důkazní břemeno či trvaly na prokázání negativních skutečností a neprokázání skutečností považovaly za důkaz o opaku. Předmětnou argumentaci skutečně stěžovatelka uplatnila v dané podobě až v kasační stížnosti, přičemž to sama nepopírá. Nicméně

stěžovatelka již v žalobě namítala, že v důsledku provedeného dokazování došlo k nesprávnému zjištění, resp. vyhodnocení skutkového stavu. Závěry přijaté orgány finanční správy o zneužití práva označila za nesprávné a neopodstatněné. Zároveň tvrdila, že řádně prokázala svá tvrzení o ekonomicky racionálním účelu emise a upsání dluhopisů a že orgány finanční správy své důkazní břemeno ohledně zneužití práva neunesly. S ohledem na to nemůže Nejvyšší správní soud argumentaci uplatněnou až v kasační stížnosti shledat nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s, neboť se nejedná o nový právní důvod, ale o dovolené zpřesnění žalobní námitky. Předmětnou argumentací se tedy Nejvyšší správní soud věcně zabýval, a to společně se související stěžejní spornou otázkou týkající se unesení důkazního břemene ze strany orgánů finanční správy, jež je vypořádána dále.

[40] K namítanému opomenutí důkazních návrhů v podobě čestných prohlášení zájemců o úpis dluhopisů uvádí Nejvyšší správní soud následující. Ze spisového materiálu vyplývá, že při daňové kontrole ani poté v daňovém řízení taková čestná prohlášení stěžovatelka nepředložila. Zmínila pouze jejich předložení při daňové kontrole provedené u společnosti R.T. kování. Ze záznamu z jednání u krajského soudu pak vyplývá, že dokazování jimi nenavrhovala, ačkoliv se jí zvlášť na tyto potenciální důkazní návrhy krajský soud dotazoval. Byť tak patrně činila v domnění, že čestná prohlášení přeřadil sám správce daně ze spisu společnosti R.T. kování i do jejího spisu, a jsou tedy jeho součástí, neověření této domněnky jde k její tíži. O opomenutí čestných prohlášení jako důkazních návrhů ze strany krajského soudu proto nelze nyní hovořit. Stěžovatelce nic nebránilo nahlédnout v průběhu daňového řízení či v průběhu řízení o žalobě prostřednictvím svého zástupce do spisové dokumentace a absenci jakýchkoliv důkazních prostředků v ní takto zjistit a případně proti tomu brojit nebo to jejich doplněním napravit. Pokud neúplnost spisové dokumentace pro vadný postup správce daně stěžovatelka namítá až nyní v kasační argumentaci, ačkoliv jí nic nebránilo namítat tuto vadu již před krajským soudem, jedná se o nepřípustnou argumentaci ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004-49, č. 419/2004 Sb. NSS, a ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, č. 1/2009 Sb. NSS).

[41] Stěžovatelka v kasační argumentaci několikrát zdůraznila, že jednání jejích předchůdců v souvislosti s emisí a upsáním dluhopisů bylo v souladu s právními předpisy, přičemž posuzované stanovení daně s nimi naopak v souladu není, a proto by mělo být zrušeno. Přechodné ustanovení Čl. IV bod 2 zákona č. 192/2012 Sb., jímž byl novelizován ZDP, stanoví, že daň z úroků z dluhopisů emitovaných předchůdcem stěžovatelky činí po zaokrouhlení 0,- Kč. Zároveň neexistuje právní předpis, jenž by zakotvoval možnost stanovení daně v důsledku zneužití práva. Nelze tedy podle stěžovatelky dospět k jinému závěru, než že orgány finanční správy i krajský soud postupovaly v rozporu s právními předpisy.

[42] To, že předmětné dluhopisy byly emitovány a upsány formálně v souladu se zákonem potvrdil výslovně i krajský soud v odstavci 20. napadeného rozsudku. Zároveň však uvedl, že i v takovém případě může být při naplnění judikaturou dovozených podmínek zneužití práva dotyčnému stanovena daň. S tímto právním názorem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, neboť součástí právního řádu, jenž musí každý respektovat, není jen textové znění zákonů. Krajský soud na vysvětlení tohoto názoru citoval v napadeném rozsudku

několik judikátů, přičemž Nejvyšší správní soud jejich opakování zde považuje za nadbytečné. Dodává proto jen, že v důsledku judikatorní praxe byla zásada zákazu zneužití práva v daňové oblasti zakotvena i do zákona, a to konkrétně do § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 4. 2019. Stanovit daň v důsledku zneužití práva lze i v souvislosti s daní z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2022, č. j. 1 Afs 103/2022-36, a ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26).

[43] Jak již bylo výše naznačeno, pro aplikaci institutu zneužití práva musí být naplněna objektivní a subjektivní podmínka. Objektivní podmínka spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných právní úpravou nebyl naplněn účel dané právní úpravy; subjektivní podmínka spočívá v existenci záměru získat výhodu plynoucí z dané právní úpravy umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. Při prokazování naplnění zmíněných podmínek leží důkazní břemeno (na rozdíl od „klasického“ daňového řízení) na orgánech finanční správy (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31, či ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 114/2019-28). To však neznamená, že daňový subjekt není povinen, chce-li vyvrátit závěry orgánů finanční správy, projevit procesní aktivitu a předkládat tvrzení a důkazní prostředky. Daňovému subjektu musí být poskytnut prostor, aby tvrdil a doložil, že závěry orgánů finanční správy nejsou správné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 114/2019-33). Typicky tak bude na daňovém subjektu, aby prokázal, že jeho chování mělo, i přes zjištění správních orgánů, ekonomický smysl a že jeho hlavním cílem nebylo umělé získání daňové výhody.

[44] Nejvyšší správní soud shledal, že orgány finanční správy důkazní břemeno ohledně prokázání podmínek zneužití práva unesly, přičemž se nedopustily porušení pravidel dokazování. Nepřenesly nezákonně na stěžovatelku důkazní břemeno, nepožadovaly po ní prokázání negativních skutečností ani neprokázání skutečností nepovažovaly za důkaz o opaku. Zároveň se nelze ztotožnit s názorem stěžovatelky, že závěr přijatý orgány finanční správy ohledně zneužití práva je vystavěn pouze na domněnkách.

[45] Stěžovatelce nelze přisvědčit, že orgány finanční správy hodnotily její případ jen s ohledem na skutečnosti nastalé po emisi dluhopisů, tj. optikou „generála po bitvě.“ Naopak ze zprávy o daňové kontrole a rozhodnutí žalovaného vyplývá, že jej hodnotily s ohledem na veškeré zjištěné skutečnosti, včetně těch nastalých před emisí. V tomto ohledu tedy nepostupovaly v rozporu se závěrem plynoucím z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 19. 7. 2018, č. j. 29 Cdo 3770/2016-424, na nějž stěžovatelka v kasační stížnosti odkazovala. Stěžovatelce byl zároveň poskytnut dostatečný prostor, aby oproti zjištěním orgánů finanční správy prokázala, že skutečným hlavním důvodem emise a upsání dluhopisů nebylo získání nezdanitelného příjmu pro fyzické osoby, nýbrž získání prostředků pro rozvoj podnikatelské činnosti společnosti. To však neprokázala, a naopak orgány finanční správy doložily, že je k přijmutí závěru o zneužití práva vedla řada důvodů.

[46] Především je jím skutečnost, že se na celé transakci podílely výhradně spojené osoby, resp. společnosti ovládané totožnými osobami. Dluhopisy ve vlastnictví společnosti R.T. kování byly upsány spojeným osobám. Ty rozhodovaly i o samotné emisi, neboť byly

členy orgánů i společnosti ROTONDELLA. Měly tedy pod kontrolou celý proces týkající se dluhopisů stejně jako sloučení a rozdělení společností. Plnění realizovaná mezi spojenými osobami nejsou v souvislosti se zneužitím práva ničím výjimečným. Je to právě naopak. O to více zásadní je věrohodně vysvětlit skutečný účel posuzovaného jednání.

[47] Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60, smyslem zákonem stanovené možnosti emise dluhopisů je získání financování pro podnikání z externího zdroje čili získání dodatečného kapitálu. Podle stěžovatelky bylo přesně toto hlavním účelem emise dluhopisů i v posuzovaném případě. Podle Nejvyššího správního soudu tomu však nic nenasvědčuje. Stěžovatelka sice tvrdí, že o upsání korunových dluhopisů projevilo před jejich emisí zájem několik nespojených osob, ničím to však nedoložila a ani věrohodně nevysvětlila, proč po emisi všechny tyto osoby o upsání dluhopisů ztratily zájem. Navíc ze spisového materiálu vyplývá, že podle emisních podmínek neměly být dluhopisy nabízeny veřejně. Za věrohodné nelze považovat ani tvrzení stěžovatelky, že její předchůdce zvolil způsob získání financování prostřednictvím dluhopisů, neboť prostřednictvím bank to nebylo reálné. Stěžovatelka nijak nedoložila, že s bankami bylo skutečně jednáno, a to ani před emisí dluhopisů ani poté, co všichni údajní investoři přestali mít dříve projevený zájem o úpis dluhopisů. Pokud by předchůdce stěžovatelky skutečně potřeboval nutně získat externí peněžní prostředky a upsáním dluhopisů by je nezískal, mělo by být řádně zdůvodněno nevyužití bankovního úvěru, kterým by je nepochybně získal. Žádné takové zdůvodnění však stěžovatelka nepodala. Lze jí sice přisvědčit, že peníze jsou zastupitelnou věcí, avšak stěžovatelka rovněž nijak nedoložila, že by se společnosti R.T. kování v důsledku upsání dluhopisů spojeným osobám uvolnily jiné konkrétní finanční prostředky, jež by posloužily k odpovídajícímu rozvoji společnosti.

[48] V obecné rovině lze stěžovatelce přisvědčit v tom, že ZDP financování podnikatelské činnosti prostřednictvím spojených osob výslovně předpokládá, a takové financování tedy není samo o sobě v rozporu se smyslem právní úpravy. V posuzované věci však na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud shledal, že chování předchůdců stěžovatelky nenaplnilo zákonem předvídaný účel. Hlavním účelem posuzovaného jednání bylo získání daňové výhody, k čemuž byly uměle vytvořeny podmínky. Bez daňového zvýhodnění, kterého upisovatelé (personálně propojené osoby) dosáhli, by emise a upsání dluhopisů pozbyly jakýkoli ekonomický smysl. Jednalo se tudíž o zneužití práva, jemuž není možné přiznat ochranu. K tomuto závěru dospěly orgány finanční správy i krajský soud správně, a to bez jakýchkoli pochybností, jež by odůvodňovaly rozhodnout ve prospěch stěžovatelky.

[49] Lze tedy shrnout, že krajský soud posoudil příslušné právní otázky správně a vycházel přitom z náležitě zjištěného skutkového stavu věci. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. proto také nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků

právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu