



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Aleše Sabola ve věci

žalobkyně: **Strategic Invest, s.r.o.**,
sídlem Za zámečkem 744/11, Praha 5
zastoupená advokátem Mgr. Liborem Kapalínem
sídlem Na Příkopě 857/18, Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2018, č. j. 46064/18/5200-11431-711429

t a k t o :

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:
I. Vymezení věci

- 1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí – dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město

Prahu (dále jen „**správce daně**“) ze dne 9. 8. 2017, č. j. 6258464/17/2005-52524-109098 (dále jen „**prvostupňové rozhodnutí**“). Tímto rozhodnutím byla žalobkyni z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 19 745 180,- Kč a současně sdělena povinnost k úhradě penále ve výši 3 949 036,- Kč.

2. K doměření daně došlo na podkladě daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 zahájené dne 25. 11. 2015, v rámci které správce daně prověřoval účetní náklad ve výši 125 158 040,- Kč, který byl zaúčtován dne 31. 1. 2012 na stranu *Má dáti* účtu 544 - Smluvní pokuty z obchodních vztahů. Část zaúčtované smluvní pokuty, jež měla být podle tvrzení žalobkyně skutečně uhrazena, ve výši 103 922 660,- Kč (odpovídající 163 000 000 rublů) byla daňově uplatněna jako náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „**zákon o daních z příjmů**“).
3. Smluvní pokuta byla ujednána v Investiční smlouvě číslo 12/08 ze dne 12. 8. 2010 (dále jen „**Investiční smlouva**“) uzavřené mezi žalobkyní a ruskou společností – investorem projektu OOO KONSTAJL-PRO, IČ (INN): 7704662540, se sídlem ul. Novij Arbat 27, 119019 Moskva (dále jen „**KONSTAJL-PRO**“). Předmětem této smlouvy byla výstavba hotelového komplexu „Zvíkov – Resort“, a to na pozemcích pronajatých žalobkyní od společnosti VALAMESON s.r.o., IČ: 27248054 (dále jen „**VALAMESON**“), když nájemní smlouva uzavřená dne 15. 8. 2010 s touto společností (dále jen „**Nájemní smlouva**“) deklarovala i závazek smluvních stran k vyvinutí maximálního úsilí k uzavření smlouvy o uzavření budoucí kupní smlouvy k předmětným pozemkům do 12 měsíců od jejího podpisu. Smluvní pokuta byla dle přílohy č. 2 k Investiční smlouvě vázána na prodlení s dokončením jednotlivých etap výstavby hotelového komplexu.
4. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně vzhledem k jím identifikovaným pochybnostem neprokázala skutečný zájem uskutečnit výstavbu hotelového komplexu „Zvíkov – Resort“, když podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů mohou být daňově účinné jen takové výdaje, jež se vztahují k činnostem, ze kterých poplatníkovi plynou příjmy podléhající dani; žalobkyně tak v tomto smyslu podle správce daně neunesla důkazní břemeno, a ten jí proto uplatněný daňový náklad neuznal. Žalovaný dospěl v průběhu odvolacího řízení k jiné právní kvalifikaci případu než správce daně, opustil jeho závěr o neunesení důkazní břemene (když považoval za nelogické požadovat prokázání souvislosti úhrady smluvní pokuty s činností žalobkyně v situaci, kdy smluvní pokuta byla navázána na její nečinnost) a případ posoudil jako krácení daňové povinnosti jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů a také jako zneužití práva. S tímto posouzením žalovaný žalobkyni před vydáním rozhodnutí seznámil, přičemž na svých závěrech setrval i po vyjádření žalobkyně k tomuto seznámení.

II. Napadené rozhodnutí

5. V napadeném rozhodnutí žalovaný – poté, co shrnul dosavadní průběh řízení – nejprve obecně vysvětlil, že v praxi je potřeba odlišovat situace neunesení důkazního břemene od situací, kdy skutkové okolnosti nasvědčují krácení daňové povinnosti jiným způsobem či zneužití práva. Dále žalovaný podrobně vyložil podmínky aplikace principu zneužití práva a současně se věnoval i výkladu neurčitého právního pojmu „krácení daňové povinnosti jiným způsobem“, jenž je zakotven v § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů; v této souvislosti žalovaný argumentoval, že pod tento pojem lze podřadit také některé skutkové situace subsumovatelné pod pojem zneužití práva, přičemž „krácení daně jiným

způsobem“ nemusí být – na rozdíl od užší množiny případů zneužití práva – nutně charakterizováno přítomností subjektivního prvku: daňová úspora nemusí být hlavním cílem jednání, postačí, pokud jsou skutkové okolnosti případu v rozporu se smyslem a účelem zákona. Společným znakem obou institutů pak bude, že daňový subjekt jiný ekonomický cíl, než právě úsporu na daních, neodhalí.

6. Žalovaný dále zdůraznil, že ekonomická racionalita daňově uplatňovaných nákladů vzniklých z titulu podnikatelské činnosti je zřejmým účelem zákona o daních z příjmů, včetně jeho § 24 odst. 2. Jednání podnikatele, které nejeví známky jakéhokoli ekonomicky racionálního plánování, musí být nutně posouzeno jako iracionální, vymykající se pojmům „podnikatelská činnost“ či „dosahování zisku“; tím spíše pod tyto pojmy nelze podřadit jednání, které je zcela zjevně ekonomicky nevýhodné, kdy potenciál k dosažení příjmů nelze vůbec shledat (ekonomická racionalita nesmí být podle žalovaného pouze předstírána, ale musí skutečně existovat). Žalovaný tak v obecné rovině uzavřel, že jednání v rozporu s účelem právní normy nepožívá právní ochrany (musí být odhlédnuto od jakýchkoli daňových výhod z něho plynoucích), a nadto dovodil, že pro aplikaci institutu zneužití práva v podmínkách zákona o daních z příjmů není nezbytné, aby dosažení daňové výhody bylo cílem hlavním; výslovně se v tomto směru vymezil proti (podle něj) příliš zobecňující judikatuře k užití zákazu zneužití práva v oblasti daně z příjmů.
7. Následně žalovaný shrnul pochybnosti identifikované správcem daně, přičemž po zhodnocení všech skutkových okolností dospěl k závěru o naplnění objektivního i subjektivního kritéria zneužití práva, tudíž zároveň i o krácení daňové povinnosti jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Žalovaný posuzoval komplexně jednotlivé obchodní transakce, tj. i) vztah mezi společností KONSTAJL-PRO a žalobkyní, kdy společnost KONSTAJL-PRO poskytla žalobkyni zálohu na výstavbu hotelu ve výši 771 mil. rublů, které po cca dvou letech na základě odstoupení od Investiční smlouvy získala zpět včetně sjednané smluvní pokuty ve výši 125 158 040,- Kč (197 mil. rublů), k jejímuž zaplacení byla dne 18. 12. 2012 uzavřena ještě zvláštní smlouva, ii) Nájemní smlouvu mezi žalobkyní a společností VALAMESON o pronájmu pozemků potřebných k výstavbě hotelového komplexu, u kterých nebyla nijak závazně ošetřena následná koupě (strany zavázaly k maximálnímu úsilí k uzavření smlouvy o budoucí kupní smlouvě), a iii) transakci, kdy žalobkyně okamžitě (3 dny po uzavření Investiční smlouvy, resp. v návaznosti na přijetí částí záloh od společnosti KONSTAJL-PRO) převedla obdržené zálohy jako půjčku společnosti ООО FAVORIT se sídlem Vinokurova 7/5, Moskva, INN: 772701001 (dále jen „FAVORIT“) s úrokem 1,5 % p.a. a následně na základě dodatků ze dne 15. 12. 2011 s úrokem 26,646 %.
8. Okolnosti těchto obchodních transakcí podle žalovaného vyvolávají značné pochybnosti o racionalitě žalobkyně (i jejími smluvními partnery) přijatých smluvních závazků a o skutečném úmyslu žalobkyně postavit hotelový komplex Zvíkov – Resort, když jejich souhrn prokazuje, že jednání žalobkyně, její zapojení ve smluvních vztazích, včetně jejich navázání a ukončení, bylo od počátku příprav k realizaci výstavby hotelového komplexu iracionální, vymykající se ekonomické logice. Žalovaný na str. 20 - 32 napadeného rozhodnutí podrobně identifikoval jednotlivé skutečnosti (pochybnosti, nestandardnosti) případu, které zde soud pro přehlednost stručně vyjmenuje:

- **odlišnost údaje o místě výstavby v účetní závěrce**, kde žalobkyně uvedla jako místo výstavby Prahu, přestože podle Investiční smlouvy měl být hotelový komplex postaven v okrese Písek; toto však žalovaný považoval spíše za okrajovou (marginální) podezřelou okolnost;

- **absence úsilí vyvinutého k realizaci stavby a k vyhnutí se povinnosti uhradit smluvní pokutu**, neboť Nájemní smlouva není důkazem o vyvinutí úsilí směrem k vyhnutí se nákladu v podobě smluvní pokuty, tudíž ani důkazem o ekonomické „promyšlenosti“ výstavby hotelového komplexu. Žalovaný považoval za iracionální, aby VALAMESON souhlasila s tím, že v konečném důsledku bude stavba na jejích pozemcích ve vlastnictví nájemce (žalobkyně) nebo jím určené osoby, přičemž budoucí koupě (prodej) předmětných pronajatých pozemků nebyla pod žádnou smluvní sankcí – ujednání, kdy se smluvní strany zavázaly vyvinout maximální úsilí k uzavření smlouvy o budoucí kupní smlouvě, bylo podle žalovaného natolik vágní, že kdyby ve smlouvě nebylo, jistota stran budoucí koupě pozemků by se nijak nezměnila. Ve vztahu k Nájemní smlouvě žalovaný identifikoval ještě další pochybnosti, např. ohledně vazby výpovědi nájmu ze strany žalobkyně jako nájemce na její neúspěch při získání povolení potřebného pro výstavbu (společnost VALAMESON měla pouze poskytnout pomoc při získání povolení na zastavění a výstavbu), když tato skutečnost je v rozporu s tím, že o stavební povolení a jeho prodloužení žádala sama společnost VALAMESON. Jako naprosto iracionální pak žalovaný posoudil skutečnost, že dlouhodobý investiční záměr výstavby hotelového komplexu měl být vystaven na pozemcích pronajatých na období pouhých 5 let, aniž by si smluvní strany upravily práva a povinnosti ve vztahu k případně vystavěným nemovitostem na pronajatých pozemcích po skončení nájmu uplynutím času. Iracionální jednání a pozice společnosti VALAMESON podle žalovaného svědčí o spřízněnosti osob a o jednotném záměru simulovat ekonomii předchozích úkonů vedoucích až ke vzniku a úhradě smluvní pokuty. V souvislosti s absencí úsilí žalobkyně potom žalovaný ještě dodal, že žalobkyně nijak nedoložila, že by v době podpisu Investiční smlouvy a jejích příloh měla jakkoli předjednané přípravné práce (zejména projektovou dokumentaci, k jejímuž zhotovení uváděla žalobkyně v průběhu daňové kontroly rozporné informace, když nakonec uvedla, že k jejímu zhotovení uzavřela smlouvu s kyperskou společností TRACART TRADING LIMITED), či zda pracovala na subdodavatelském zajištění samotných stavebních prací, když bylo zjištěno, že neměla žádné vlastní zaměstnance. Podle žalovaného tak žalobkyně neprokázala, že by vykonávala jakékoliv činnosti směřující k výstavbě Hotelového komplexu „Zvíkov – Resort“, přičemž samotné převody peněz (od KONSTAJL-PRO pro žalobkyni a od žalobkyně pro TRACART TRADING LIMITED), které měly být s dílčími činnostmi spojeny, neprokazují – při zohlednění ostatních skutkových okolností – skutečný úmysl žalobkyně realizovat výstavbu hotelového komplexu;

- **důvody ukončení projektu** byly nevěrohodné, neboť žalobkyně nepředložila žádné ekonomické kalkulace výhodnosti investice, přičemž pokud skončení projektu odůvodňovala ekonomickou krizí, žalovaný k tomu uvedl, že ekonomická krize měla v České republice znatelné dopady již v roce 2010, kdy byla Investiční smlouva podepsána, nehledě na to, že žalobkyně ukončení projektu současně nevěrohodně odůvodňovala i vlastní neschopností zabezpečit výstavbu (obdobné důvody přitom uvedla společnost VALAMESON v žádosti o prodloužení účinnosti stavebního povolení, kde současně

uvedla také další skutečnost, která „nezapadá“ do žalobkyní vyličeného skutkového stavu, a sice že u ní došlo ke zdržení čerpání finančních prostředků, ačkoli žalobkyni byl poskytnut značný objem finančních prostředků již krátce po podpisu Investiční smlouvy);

- **nesdělení důvodů uplatnění a způsobu výpočtu smluvní pokuty (a splácení smluvní pokuty ještě před jejím vyčíslením)**, neboť žalobkyně nedoložila, kdy a jak byla smluvní pokuta ze strany společnosti KONSTAJL-PRO uplatněna. K časovému okamžiku uplatnění smluvní pokuty žalovaný také uvedl, že smlouva ze dne 18. 12. 2012 počítala se smluvní pokutou v celkové částce 197 milionů rublů, současně však stanovila, že z částky 100 milionů rublů zaplacených žalobkyní již dne 2. 2. 2012 se 20 milionů rublů považuje za zaplacenou smluvní pokutu; tím došlo k dodatečnému stanovení právního režimu převodů finančních prostředků smluvní pokuty. Dle názoru žalovaného je nestandardní a iracionální, že žalobkyně dne 2. 2. 2012 převedla společnosti KONSTAJL-PRO částku 20 milionů rublů, ačkoliv k tomu neměla zjevně žádný právní důvod. Tvzení žalobkyně o existenci zvyklostí či ústní dohody působí nevěrohodně, navíc pro daňové účely bylo lze předpokládat zajištění písemných dohod k právnímu titulu prováděných plateb, jelikož otázka zaplacení hraje při hodnocení daňové uznatelnosti klíčovou roli. Pochybnosti vzbuzuje i skutečnost, že žalobkyně, přestože byla vyzvána, nedoložila dodatky č. 1 a 2 Investiční smlouvy, jejichž existence je zmíněná ve smlouvě ze dne 18. 12. 2012. Způsob výpočtu smluvní pokuty ve smlouvě ze dne 18. 12. 2012 na základě plynutí času (není zřejmé, jaké úročení s jakou úrokovou sazbou bylo použito) je dále v příkrém rozporu s ujednáním Investiční smlouvy, kde je výpočet koncipován jako součet dílčích paušálních částek za jednotlivá porušení s daným limitem součtu ve výši 200 milionů rublů. Podle žalovaného nebylo rovněž přípustné, aby smluvní strany dodatečně měnily rozhodné české právo týkající se úhrad smluvní pokuty a vrácení investic, o nichž pojednávala Investiční smlouva řídící se českým právem, když ve smlouvě ze dne 18. 12. 2012 smluvní strany pro „vše ostatní, co není stanoveno smlouvou“, volí právo Ruské federace. Dále je podle žalovaného nestandardní, jak lehce se žalobkyně již dopředu vzdala případného moderačního práva soudu ve vztahu ke smluvní pokutě sjednané v obchodně závazkovém vztahu tím, že podepsala Investiční smlouvu se zakomponovanou rozhodčí doložkou, stejně jako přistoupení na paušální částky dílčích smluvních pokut, namísto částek procentuálních;

- **financování projektu**, kdy společnost KONSTAJL-PRO poskytovala dílčí investice (zálohy) v rozporu s Investiční smlouvou, neboť podle Investiční smlouvy měla projekt financovat až později, na základě dílčích faktur vystavených žalobkyní společnosti KONSTAJL-PRO, které logicky měly navazovat na žalobkyni vystavené subdodavatelské faktury, případně jednotlivé etapy výstavby;

- **pozdní vrácení zálohy poskytnuté společnosti TRACART TRADING LIMITED**, která přes zaplacení zálohy 40 mil. rublů nesplnila závazek vypracování (před)projektové dokumentace investičního záměru, přičemž přijatá smluvní pokuta za pozdní vrácení zálohy působí (vzhledem k její absolutní výši 31.839,50 Kč i relativní výši 0,13 % a zaplacení 9 a půl měsíce po stanoveném termínu splnění závazku) spíše symbolicky a formálně a nesrovnatelně se smluvní pokutou uhrazenou žalobkyní společnosti KONSTAJL-PRO. Žalovaný nadto upozornil na skutečnost, že tohoto dodavatele žalobkyni vybrala společnost KONSTAJL-PRO, která tak měla přímý vliv na skutečnost,

zda bude smluvní pokuta ze strany žalobkyně uhrazena, což jen posiluje závěr o iracionálním jednání žalobkyně;

- **absence skutečného úmyslu společnosti VALAMESON prodat předmětné pozemky**, neboť tato společnost požádala dne 7. 7. 2011 o prodloužení stavebního povolení pravomocného ode dne 10. 7. 2009. V této souvislosti navíc není podle žalovaného zřejmé, jak vlastně žalobkyně musela projektovou dokumentaci doplňovat a vynakládat značné částky na předprojektovou dokumentaci, když ji zřejmě mohla získat od společnosti VALAMESON, která musela pro získání stavebního povolení již kvalifikovanou odbornou dokumentaci předložit stavebnímu úřadu, nehledě na to, že dle Nájemní smlouvy měla o vydání stavebního povolení usilovat žalobkyně. Žalobkyně se tak nesmyslně pod vysokými smluvními pokutami duplicitně zavazovala k úkonům, které prováděla nebo podle všeho již provedla společnost VALAMESON;

- **poskytnutí finančních prostředků společností KONSTAJL-PRO přes absenci vlastnictví pozemků žalobkyní**, neboť podle žalovaného by racionálně uvažující společnost nepodstoupila riziko, které podstoupila společnost KONSTAJL-PRO, když žalobkyni poskytla pro investiční účely bez jakýchkoliv záruk finanční prostředky, ještě před převodem vlastnického práva k pozemkům (a stavebního povolení) na žalobkyni. Žalobkyně neobjasňuje, která banka se rozhodla sdílet riziko společnosti KONSTAJL-PRO tím, že poskytla společnosti KONSTAJL-PRO 771 milionů rublů pro investiční záměr, když současně této neidentifikované bance ani „nevadilo“ vyplácení záloh bez dílčí fakturace, resp. jiného prokázání dílčích fází výstavby. Pokud navíc společnosti KONSTAJL-PRO vadila nejasná vlastnická struktura společnosti VALAMESON, a proto zadala výstavbu záměru žalobkyni, s tím není konzistentní to, že v novém smluvním vztahu je úspěch celého projektu na společnosti VALAMESON závislý;

- **časový nesoulad podpisu smluv**, když k podpisu Nájemní smlouvy došlo až 3 dny po uzavření Investiční smlouvy [v níž jsou pozemky označeny jako patřící stavebníkovi (žalobkyni) na základě nájemní smlouvy]. Tento nesoulad mohl být dle žalovaného pro žalobkyni jako smluvní stranu Investiční smlouvy fatálním, jelikož během tří dnů po podpisu Investiční smlouvy společnost VALAMESON mohla pozemky prodat třetí osobě, což opět nesvědčí o ekonomické racionalitě vztahu společnosti VALAMESON a žalobkyně;

- **převody finančních prostředků (záloh) společnosti FAVORIT jako úvěr**, a to vzhledem k tomu, že žalobkyně nijak nevysvětlila, na základě čeho již na počátku smluvního vztahu se společností KONSTAJL-PRO usoudila, že finanční prostředky poskytnuté „podle potřeby“ potřebovat nebude a proč tedy ve stejný den, v němž byla uzavřena první z úvěrových smluv, uzavřela Nájemní smlouvu na pronájem potřebných pozemků. Ze strany společnosti FAVORIT lze navíc hodnotit jako ekonomicky iracionální, pokud přistoupila dne 15. 12. 2011 na podpis smlouvy s úrokovou sazbou 26,646 %, ačkoliv mnohem nižší úroková sazba 1,5 % byla platná dle původních smluv až do 1. 9. 2012. Žalobkyni nebyly smluvně či jinak poskytnuty žádné záruky či zajištění, že jí budou jí poskytnuté finanční prostředky společností FAVORIT skutečně vráceny. Tato skutková okolnost přispívá k hodnocení, že účelem použití finančních prostředků převáděných od společnosti KONSTAJL-PRO přes žalobkyni ke společnosti FAVORIT a zpět byly nevyjevené soukromé zájmy.

9. Na základě těchto okolností žalovaný uzavřel, že chování účastníků smluvních vztahů bylo shledáno ekonomicky iracionálním. Žalobkyně přitom jiný, alespoň plánovaný, ekonomický (podnikatelský) cíl, než dosažení úspory na daních daňovým uplatněním uhrazené smluvní pokuty, neosvětlila ani neprokázala. Byť z toho nelze dovozovat, že úspora na daních musela být cílem hlavním, ukázala se však jako jediným vyjeveným cílem. Jednání žalobkyně proto žalovaný posoudil jako krácení daňové povinnosti jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, když neschopnost vyvrácení iracionálních skutkových okolností nasvědčuje tomu, že veškeré právní tituly smluvně deklarovaných transakcí byly pouze simulovány. Toto právní hodnocení rovněž znamená, že nemohly být splněny podmínky uplatnění nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 nebo 2 uvedeného zákona a současně je tím naplněno objektivní kritérium pro právní závěr o zneužití práva. Již na základě tohoto právního závěru tak lze podle žalovaného aplikovat § 23 odst. 2 písm. a) bodu 2 [pozn. zřejmě myšlen § 23 odst. 3 písm. a) bod 2) zákona o daních z příjmů] a zvýšit základ daně za zdaňovací období roku 2012 o částku 103 922 660,- Kč. Na jiném místě napadeného rozhodnutí k tomu žalovaný k námitce žalobkyně ještě uvedl, že není povinností správce daně uvést, jaká byla skutečná podstata transakce a své tvrzení doložit důkazy. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací a správce daně si ani nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin (na rozsáhlé vyšetřování není ani vybaven dostatečným časovým prostorem). Podle žalovaného pro prokázání, že bylo něco simulováno, není nutno ve všech případech prokázat, co konkrétně bylo disimulováno, když přitom nemusí jít jen o disimulaci (zakrytí) „daňově nevýhodnějšího“ režimu, ale též např. „zakrytí“ trestného činu, přičemž v těchto případech by byla daňová výhodnost pouze hodícím se doprovodným jevem, nikoli hlavním cílem jednání.
10. Žalovaný ovšem nesetrval jen na tomto závěru a dále dovodil, že ve věci je naplněno i subjektivní kritérium zákazu zneužití práva. Žalovaný sestavil schéma propojenosti subjektů, které se podílely na plánované výstavbě hotelového komplexu nebo na ní mohly mít vliv. Žalovaný dovodil, že ačkoliv žalobkyně argumentovala, že společnost KONSTAJL-PRO si ji pro realizaci projektu vybrala místo společnosti VALAMESON z důvodu neprůhledné vlastnické struktury společnosti VALAMESON, v kontextu zjištěných propojení (pojítkem je fyzická osoba p. L. – zakladatel a ředitel společnosti FAVORIT), ale zejména nejasné vlastnické struktury společnosti KONSTAJL-PRO a povahy managementu dohledaných společností (statutární orgány figurují v několika stech společnostech a lze je označit za bílé koně), vyznívá tato argumentace absurdně. Bylo zjištěno, že celá struktura je napojena na společnosti sídlící v daňových rájích, u nichž se vytrácí dohledatelnost údajů z dostupných databází Orbis a TP Catalyst. Podle žalovaného tato struktura posiluje skutkový závěr, že jednání každého z účastníků smluvních vztahů kolem výstavby nebo financování hotelového komplexu vykazovalo jeden či několik ekonomicky iracionálních prvků. Prokázání úmyslu (subjektivního kritéria) je přitom možné v naprosté většině případů právě pouze na základě řady nepřímých důkazů, v tomto případě iracionálních prvků transakcí a smluvních vztahů, mezi nimiž hraje důležitou roli i propojenost subjektů podílejících se na konstrukci právního vztahu, z něhož má plynout daňová výhoda. Žalobkyně navíc bagatelizuje zjištění o napojení celé skupiny propojených subjektů na neurčité konečné vlastníky a zcela zjevně nasazené statutární orgány, které nemohou být v žádném případě schopny odpovědně zastávat svou funkci vzhledem k počtu společností, v nichž figurují.

11. Žalovaný dále uvedl, že v této chvíli není důvod zabývat se prozatím neexistující konstrukcí zásady zákazu zneužití práva, v níž má být zakomponován „převažující účel“ dle doposud nerealizované novely zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „**daňový řád**“). Rozhodné je, že daňová výhoda žalobkyně v podobě ponížení základu daně o formálněprávní smluvní pokutu je jediným odhaleným ekonomicky smysluplným cílem souvisejících transakcí spojených s výstavbou hotelového komplexu (což z něho činí cíl hlavní).
12. K navrženému výsledku svědka pana S. A. B., současného jednatele společnosti KONSTAJL-PRO, žalovaný konstatoval, že tento výsledek je nadbytečný, protože charakter obchodu je otázkou právní, nikoliv skutkovou. Navíc, pokud sama žalobkyně jako účastník smluvních vztahů nemůže obhájit ekonomickou racionalitu jí uzavíraných věcně souvisejících transakcí, stěží tak učiní jeho zahraniční obchodní partner. Z pohledu výkladu smluvních ujednání by pak mohla být přínosná pouze výpověď bývalého, nikoliv současného jednatele. Otázku zdanění přijaté smluvní pokuty v rámci zdanitelných příjmů společnosti KONSTAJL-PRO, k níž by měl navržený svědek také vypovídat, žalovaný nepovažoval za zásadní, když na jiném místě napadeného rozhodnutí zdůvodnil, že výše popsanému jednání nelze podle českého práva přiznat daňové výhody (účinky), a to ani, pokud by jiný stát (jiné státy) daňové účinky v podobě zdanění transakce přiznal, a v součtu by k celkové „mezinárodní“ daňové úspoře vůbec nedošlo.
13. K navrhovanému výsledku pana L. žalovaný uvedl, že skutečnosti, ke kterým byl původně výsledek svědka navrhnout, tj. otázky spojené s poskytnutými půjčkami, jsou příliš obecného charakteru, přičemž aspekty přijetí a poskytnutí půjček byly hodnoceny nikoliv izolovaně, ale v souvislosti s ostatními důkazy; o jednoznačnosti smluvních ujednání nemá navíc pochyby ani sama žalobkyně. Ve vztahu k rozšíření důkazního návrhu v tom smyslu, že by se svědek mohl vyjádřit k údajné sladění jednání, žalovaný uvedl, že ekonomickou racionalitu a právní logiku všech aspektů výstavby hotelového komplexu a souvisejících transakcí mohla a měla objasnit především žalobkyně. Podle žalovaného by nadto důkazní váha nezpochybnitelných objektivních skutkových okolností beztak převážila výpověď p. L. eventuálně popírajícího spolupráci na zneužití práva.
14. Konečně, k odvolací námitce nutnosti zohlednění minimálních nákladů k zdaněným výnosovým úrokům z úvěru poskytnutých společnosti FAVORIT žalovaný uvedl, že minimálně nutné náklady nelze přiznat za situace, pokud existuje právní i faktická možnost dosažení výnosu bez nákladu, v tomto případě možnost bezúplatného získání finančních prostředků dále použitých pro úplatné úvěrování; žalobkyně ani nedoložila smlouvu, kde by figurovala jako dlužník (před následnou pozicí věřitele) a v níž by současně byla sjednána úroková sazba.

III. Obsah žaloby

15. Žalobkyně ve své žalobě nejprve podrobně shrnula dosavadní průběh řízení a závěry žalovaného, poté předestřela vlastní žalobní námitky, které rozdělila do několika bodů. Argumentace napříč těmito body spolu do jisté míry souvisí či se prolíná, na základě logické souvislosti tak soud jednotlivé dílčí námitky rozdělil do následujících a na sebe navazujících okruhů.

16. Prvý okruh se týkal zpochybňované ekonomické racionality předmětných smluvních vztahů. Žalobkyně především zdůraznila, že napadené rozhodnutí je postaveno v zásadě pouze na jedné hypotéze o jednom možném scénáři, jak se věci mohly (resp. nemohly) stát a co mohlo být motivací jednotlivých účastníků – argumentace žalovaného je přitom podle ní jako „z jiného (pohádkového) světa“, nezohledňující realitu obchodní praxe. Pokud žalovaný opakovaně argumentoval „nestandardností“ v jednáních žalobkyně a dalších subjektů, tento standard nikde nedefinoval, nehledě na to, že žádná šablona správného podnikatelského jednání neexistuje. Stejně tak je nutné zohlednit faktor času, neboť s odstupem času se jednotlivé okolnosti mohou jevit jako iracionální, přestože v době jednání takovými nebyly, jakož i skutečnost, že smluvní podmínky jsou výsledkem jednání smluvních stran, nikoli přání žalobkyně. V tomto směru pak žalobkyně zpochybňovala některé dílčí argumenty žalovaného týkající se racionality jednání společnosti VALAMESON při uzavření Nájemní smlouvy či stanovení délky doby nájmu jen na 5 let, k čemuž dodala, že zamýšlela pozemky určené k výstavbě zakoupit s platným stavebním povolením; proto byla žádost společnosti VALAMESON o prodloužení platnosti stavebního povolení logická a racionální, stejně jako fakt, že žalobkyně po dohodě s investorem KONSTAJL-PRO zamýšlela přepracovat projektovou dokumentaci a zažádat o změnu stavebního povolení. Ve světle výše uvedeného pak žalobkyně zpochybňovala též závěry žalovaného o iracionalitě (nevýhodnosti) přistoupení žalobkyně na paušální částky dílčích smluvních pokut; nesmyslný je podle ní také závěr, že volba řešení sporů v rozhodčím řízení znamená, že se některá stran vzdala svých práv, např. práva na moderaci smluvní pokuty, když takové tvrzení nemá vůbec oporu v platné právní úpravě. Žalobkyně rovněž namítala zcela účelovou manipulaci s fakty ze strany žalovaného, kdy jí bylo na jedné straně vytýkáno, že ku prospěchu státního rozpočtu sjednala se svým dlužníkem (společností FAVORIT) navýšení úročení poskytnuté půjčky na 26,646% p.a., a na druhé straně jí je vytýkáno, že jím uhrazená smluvní pokuta představovala 25,55% z dočasně jím inkasovaných prostředků. Nadto uvedených 25,55% je uváděno bez ohledu na dobu, ke které se vztahovalo, aby číslo vypadalo vyšší (ročně by se jednalo o cca poloviční cifru). Stejně tak tvrzení, že první dopady krize v pozemním stavebnictví v České republice se projeví již v roce 2009 a 2010, neznamená, že se tyto dopady v dalších letech neprohloubily (opak je pravdou). Žalobkyně rovněž namítala, že jí žalovaný klade k tíži jednání jiných subjektů (poukázala na otázku žádosti společnosti VALAMESON o prodloužení stavebního povolení a na jiném místě pak na postup společnosti TRACART TRADING LIMITED při pozdním vrácení poskytnuté zálohy), které však žalobkyně nemohla nijak ovlivnit. Označení ředitelů a akcionářů zahraničních firem jako „bílých koní“ je dehonestující a neodpovídající obchodní logice společnosti zakládajících a spravujících zahraniční společnosti.
17. V rámci tohoto námitkového okruhu (ale dílčím způsobem i v dalších bodech žaloby) žalobkyně rovněž namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Jestliže žalovaný žalobkyni vytýkal, že smluvní strany dodatečně měnily rozhodné české právo týkající se úhrad smluvní pokuty za právo ruské, vůbec neuvedl, o co tuto svojí úvahu opírá. K přípustnosti ujednání o změně právního režimu soukromoprávního vztahu žalobkyně poukázala na § 3028 odst. 3 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který umožnil stranám dosavadního smluvního vztahu tento vztah podřadit nové úpravě. Podle žalobkyně bylo rovněž povinností žalovaného uvést, jaká byla dle jeho názoru skutečná podstata předmětné transakce a své tvrzení doložit důkazy. Nic takového ovšem žalovaný neučinil.

18. Další okruh žalobních námitek se vztahoval k hodnocení důkazů žalovaným a otázce unesení důkazního břemene. Žalobkyně zde namítala hodnocení důkazů v rozporu se zásadami stanovenými v daňovém řádu, které jednotlivě vyjmenovala, a připomněla, že v případě zjištění pochybností stran tvrzení daňového subjektu musí správce daně podle § 89 daňového řádu daňový subjekt vyzvat k jejich odstranění. V souvislosti s dokazováním pak žalobkyně blíže

namítala, že v případě smluvní pokuty coby nákladu spadajícího pod § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů není stanovena nutná věcná souvislost s příjmy, ale pouze s činností poplatníka; není tedy nutné prokazovat, že výdaje slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů; hodnocení žalovaného, resp. správce daně, že předložené důkazy neprokazují souvislost mezi smluvní pokutou a skutečnou činností, tak žalobkyně považovala za nesprávné a v rozporu se zákonem. Podle žalobkyně bylo prokázáno, že smluvní pokuta byla účtována v souvislosti s neuskutečněnou, ale racionálně zamýšlenou realizací developerského projektu. Výše účtované a zaplacené smluvní sankce je v příčinné relaci se škodou, která vznikla společnosti KONSTAJL-PRO a odráží časovou hodnotu poskytnutých prostředků a náklady ušlé příležitosti; podle jejího názoru tak správce daně v tomto směru neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a její tvrzení (účetnictví) důvodně nezpochybnil. Pokud nadto žalovaný upustil od hodnocení správce daně a věc posoudil jako zneužití práva, musel pro takové podřazení jednání žalobkyně tvrdit a prokázat objektivní i subjektivní prvky na její straně, což se mu nepodařilo. Zde žalobkyně odkázala na § 92 odst. 5 písm. b) a d) daňového řádu a dodala, že se žalovaný nepřipustně snažil své důkazní břemeno unést jeho nepřipustným přenášením na žalobkyni (např. argumentací neprokázání ekonomicky racionálního pozadí smluvních vztahů). Žalobkyně rovněž nesouhlasila s hodnocením důkazního prostředku – Nájemní smlouvy ve vztahu k závěru, že nevykonávala žádnou činnost směřující k výstavbě, když společnost VALAMESON byla držitelem stavebního povolení, které v praxi přechází s prodejem pozemku na nabyvatele, přičemž budoucí prodej byl přitom sjednán v Nájemní smlouvě. Již Nájemní smlouva tak byla jasným vyjádřením vůle realizovat stavební projekt. Pokud byl žalobkyni přičítán k tíži fakt, že Nájemní smlouva byla uzavřena 3 dny po uzavření Investiční smlouvy, podle žalobkyně se jednalo o stejné časové období, pouze datum finálního podpisu nebylo úplně sladěno. Argument žalovaného by získal váhu pouze za předpokladu, kdyby Nájemní smlouva (s doložkou budoucí koupě) vůbec uzavřena nebyla anebo kdyby byla uzavřena s dlouhým časovým odstupem od Investiční smlouvy.

19. S otázkou dokazování souvisel i další okruh žalobních námitek. Žalobkyně opakovaně namítala neprovedení důležitých navržených důkazů, a to zejména výsledku svědka pana B., současného jednatele společnosti KONSTAJL-PRO, který přestože obchod s ní přímo neuzavíral, ze současné pozice jednatele může podat svědectví o charakteru a konkrétních podmínkách a důvodech obchodu. Podle žalobkyni dostupných informací byl bývalý jednatel pan V. L. N. odvolán ze zdravotních důvodů, a proto byl navrhnut současný jednatel pan B. Žalovaný neprovedení tohoto důkazu řádně nezdůvodnil. Dále žalobkyně namítala, že daňové orgány měly provést mezinárodní výměnu informací s orgány Ruské federace za účelem zjištění, zda společnost KONSTAJL-PRO v Rusku uhradila daň z předmětné transakce. Žalobkyně rovněž zpochybnila, že by jí bylo možné přičítat k tíži poskytnutí dočasně volných prostředků jako úročenou půjčku společnosti FAVORIT, neboť šlo o racionální postup podnikatele, když nakonec úrokové příjmy z poskytnutých

půjček byly jedinými zdanitelnými příjmy žalobkyně; pokud by uvedenou půjčku neposkytla, neměly by daňové orgány co doměřovat. K vyjasnění otázek spojených s poskytnutými půjčkami navrhla žalobkyně vyslechnout svědka, zástupce společnosti FAVORIT, pana L., žalovaný však ani neprovedení tohoto důkazu řádně nezdůvodnil, a to přesto, že při popisu údajné struktury společností uvedl, že pojítkem je osoba pana L.

20. Žalobkyně rovněž zpochybnila závěr žalovaného o naplnění objektivního i subjektivního kritéria zneužití práva (subjektivní stránka přitom podle ní musí být prokázána i u krácení daně jiným způsobem). Žalobkyně odkázala na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax plc a další* a ze dne 12. 9. 2006 ve věci C-196/04, *Cadbury Schweppes*, podle nichž musí být v případě zneužití práva hlavním účelem dotčených plnění získání daňového zvýhodnění, přičemž jeho poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito právními předpisy. Žalovaný se přitom o identifikaci hlavního cíle (úmyslu) transakcí ani nepokusil. Hodnotil naplnění subjektivního kritéria zneužití práva, omezil se však jen na popis struktury a údajného propojení jednotlivých ekonomických subjektů aniž by jakýmkoliv způsobem alespoň popsal, jak bylo subjektivní kritérium naplněno. Dále pak žalobkyně zopakovala, že i pro aplikaci krácení daňové povinnosti jiným způsobem je zapotřebí tvrdit a prokázat subjektivní stránku jednání daňového subjektu. Ohledně naplnění objektivního kritéria žalovaný řešil jen údajnou iracionalitu jednání zúčastněných společností, ale nijak se nezabýval otázkou vzniku újmy společnosti – dosažení nedovoleného výsledku a získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Žalobkyně přitom vidí základní rozpor v tom, že smluvní pokuta zaplacená ve prospěch společnosti KONSTAJL-PRO musela být daňovým výnosem uvedeného subjektu v Ruské federaci a údajná daňová výhoda je tedy iluzorní. Žalobkyně v této souvislosti poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 137/2016 - 43, v němž Nejvyšší správní soud zároveň požadoval hodnocení celkové daňové bilance daných transakcí na obou stranách, čímž se české daňové orgány vůbec nezabývaly a naopak v rozporu s ustálenou judikaturou výslovně uvedly, že tento aspekt není vůbec podstatný. Napadené rozhodnutí je tak i z tohoto důvodu nepřezkoumatelné.
21. Žalobkyně také namítala, že pokud správce daně ponechal ve výnosech promítnutých do základu daně celou částku výnosových úroků z úročených půjček poskytnutých společnosti FAVORIT, měl jako daňové účinné zohlednit tzv. esenciální výdaje v podobě finančního nákladu (tržního úroku) vynaloženého za účelem dosažení úrokových výnosů, tj. cenu peněz, které byly zdrojem poskytnuté půjčky. S odkazem na několik rozsudků Nejvyššího správního soudu uvedla, že uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení. Žalobkyně v této souvislosti dovozovala, že pro žalovaného by patrně bylo v pořádku, kdy by místo Investiční smlouvy uzavřela se společností KONSTAJL-PRO smlouvu o půjčce/úvěru, na základě které by načerpala úročené finanční prostředky, a poté tyto dále poskytla firmě FAVORIT a inkasovala z toho výnosové úroky. Tím by na straně výnosů vzniklé úroky byly vyrovnány úroky na straně nákladů.
22. Žalobkyně konečně vznesla i námitku nezákonného neprodloužení lhůty k vyjádření se k seznámení se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Tu žalovaný k její žádosti o prodloužení označil – podle ní v rozporu s judikaturou Nejvyššího

správního soudu – za neprodloužitelnou, čímž došlo k porušení procesních práv žalobkyně. Závěrem žalobkyně navrhla, aby soud napadené, jakož i prvostupňové rozhodnutí zrušil, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

23. K prvému okruhu žalobních námitek žalovaný uvedl, že ekonomicky iracionální chování účastníků smluvních vztahů, zejména žalobkyně a společností VALAMESON a KONSTAJL-PRO, svědčí o naplnění objektivního kritéria zneužití práva, resp. krácení daně jiným způsobem za situace, kdy žalobkyně tyto iracionální skutkové okolnosti ani v jednotlivostech věrohodně nevysvětlila. Již na základě těchto závěrů žalovaný konstatoval naplnění § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, tj. krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Nad rámec toho pak žalovaný s ohledem na naplnění subjektivního kritéria dospěl i k právnímu závěru o zneužití práva, který obdobně jako krácení daně jiným způsobem dle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů vede ke zvýšení základu daně. K argumentaci, že žalovaný měl definovat, co je standardním, resp. ekonomicky racionálním jednáním podnikatelského subjektu, žalovaný konstatoval, že je na správci daně učinit si úsudek o tom, jaké chování lze považovat za chování běžného racionálního podnikatele, zejména jde-li o posouzení jednání bez nutnosti ohledu na konkrétní specifika uplatňující se v různých odvětvích tržního hospodářství. Lze souhlasit s tím, že pokud by se žalovaný pouštěl do úvah, jaké je např. obvyklé jednání při obchodování s konkrétní specifickou komoditou nebo ve specifické zeměpisné oblasti, měl by mít k dispozici i relevantní podložené informace o těchto segmentech trhu, při posuzování běžného jednání však tomu tak není. Žalovaný k jednotlivým skutkovým okolnostem podrobně popsal, v čem konkrétně spatřuje jejich nestandardnost, nelogičnost, případně ekonomickou iracionalitu a na těchto závěrech ve vyjádření k žalobě opětovně setrval. K žalobní argumentaci žalobkyně stran navýšení úročení půjčky, kterou poskytla společnosti FAVORIT, žalovaný uvedl, že žalobkyni nebyla vytýkána samotná výše úročení předmětné půjčky, pouze že z pohledu společnosti FAVORIT je iracionální, aby dne 15. 12. 2011 přistoupila na navýšení úrokové sazby na 26,646 %, ačkoliv dle původních ujednání činila úroková sazba 1,5% až do 1. 9. 2012. A pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí pro srovnání uvedl relativní výši smluvní pokuty 25,55 % vůči dočasně poskytnutým prostředkům od obchodní společnosti KONSTAJL-PRO, nelze tuto skutečnost žalovanému vytýkat, jelikož žalovaný srovnal deklarovanou smluvní pokutu od obchodní společnosti TRACART TRADING LIMITED v přepočtení na roční sazbu prioritně s roční úrokovou sazbou u bezrizikových státních dluhopisů, a dále z důvodu, že smluvní pokutu s obchodní společností KONSTAJL-PRO nebylo možné přepočítat na sazbu *per anum* vzhledem k pochybnostem o termínech jejího dílčího splácení. Žalovaný k tomu konečně dodal, že při posuzování ekonomické racionality chování účastníků daných smluvních vztahů je nezbytné se zabývat komplexně veškerými skutkovými okolnostmi, tedy i chováním subjektů, s nimiž byla žalobkyně ve smluvních vztazích, neboť pouze takto je možné posoudit, co bylo cílem dané obchodní transakce.
24. K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný ve vztahu ke konkrétním dílčím otázkám souvisejícím s výše uvedeným zdůraznil, že v napadeném rozhodnutí řádně prezentoval svůj závěr, že dodatečná změna volby rozhodného práva týkající se úhrad smluvní pokuty a vrácení investic nemůže mít veřejnoprávní účinky při aplikaci daňového práva, neboť při aplikaci daňového práva nelze reflektovat smluvní retroaktivitu. Pokud se

týká argumentace, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné z důvodu, že žalovaný neprokázal skutečnou podstatu posuzované transakce, žalovaný uvádí, že v případě, kdy je prokázáno, že posuzované právní jednání bylo právním jednáním simulovaným, přičemž jediným odhaleným cílem tohoto simulovaného právního jednání je zcela zjevně dosažení daňové výhody v České republice, není povinností správce daně ani žalovaného prokazovat, jaké právní jednání bylo simulovaným právním jednáním zastřeno.

25. K námitce do hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že žalobkyně toliko obecně cituje jednotlivá ustanovení daňového řádu, aniž by uvedla konkrétní argumentaci k nyní posuzovanému případu. Ve vztahu k problematice unesení důkazního břemene pak žalovaný zdůraznil, že argumentace ohledně prokazování souvislosti mezi uhrazenou smluvní pokutou a činností žalobkyně je irelevantní, neboť otázka souvislosti daného výdaje s činností žalobkyně není vůbec rozhodná, pokud žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně. K argumentaci, že žalovaný neunesl důkazní břemeno k prokázání toho, že došlo k zneužití práva, resp. krácení daně jiným způsobem, žalovaný uvádí, že pro právní závěr o tom, že došlo k naplnění § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, není nezbytné prokázání subjektivního prvku, tedy úmyslu žalobkyně dosáhnout daňového zvýhodnění. Subjektivní prvek je kritériem pouze ve vztahu k aplikaci principu zákazu zneužití práva. Žalovaný přitom v posuzovaném případě prokázal nejen naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, ale i podmínek pro aplikaci principu zákazu zneužití práva. Pokud se týká hodnocení nájemní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a obchodní společností VALAMESON, žalovaný odkázal na argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí.
26. Jako nedůvodné označil žalovaný též námitky týkající se neprovedení navržených důkazů, u nichž rovněž zopakoval argumentaci uvedenou už v napadeném rozhodnutí (viz výše). V této souvislosti žalovaný rovněž uvedl, že se řádně vypořádal i s navrženým výsledkem pana L., když konstatoval, že skutkové okolnosti stran půjčky poskytnuté společností FAVORIT již byly dostatečně objasněny, přičemž objektivní iracionální způsob přípravy realizace, uzavření a uplatňování posuzovaných právních vztahů byl prokázán natolik, že by na tomto nemohla výpověď pana L. ničeho změnit.
27. Pokud jde o vlastní problematiku zneužití práva a krácení daně podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, žalovaný zopakoval, že pro účely aplikace uvedeného ustanovení je postačující naplnění objektivního kritéria spočívajícího v rozporu skutkových okolností se smyslem a účelem zákona. Pokud jsou zjištěny takové skutkové okolnosti, které svědčí o ekonomické iracionalitě jednání účastníků daných smluvních vztahů, je dán rozpor se smyslem a účelem zákona o daních z příjmů, a tímto je naplněno objektivní kritérium pro aplikaci § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, resp. principu zákazu zneužití práva. Z tohoto rovněž vyplývá, že dosažení daňové výhody nemusí být cílem hlavním, ale též pouze podružným doprovodným jevem spojeným s dosažením jiného neodhaleného cíle. V nyní posuzovaném případě je zásadní to, že dosažení daňové výhody v České republice je jediným zjištěným ekonomicky smysluplným cílem posuzovaných transakcí spojených s výstavbou hotelového komplexu, což z něj ostatně činí i cíl hlavní. Žalobkyni přitom byl dán dostatečný prostor pro to, aby prokázala jiný cíl posuzovaných transakcí než dosažení daňové výhody, to však neučinila. K žalobkyní odkazovaným rozsudkům SDEU žalovaný uvedl, že oblast daně z příjmů právnických osob není daní harmonizovanou právními akty Evropské unie. Závěry SDEU tak nemohou být v nyní posuzovaném případě jakkoliv závazné. Podle žalovaného dokonce ani ve vztahu k aplikaci principu

zákazu zneužití práva dovozeného judikaturou není nezbytné prokázat, že jediným cílem transakce bylo dosažení daňové výhody. Přesto však žalovaný opětovně zdůraznil, že dosažení daňové výhody bylo v posuzovaném případě jediným zjištěným cílem posuzovaných transakcí.

28. K otázce esenciálních výdajů žalovaný zopakoval, že v nyní posuzovaném případě je skutkový stav odlišný od rozsudku Nejvyššího správního soudu citovaného žalobkyní. Dle žalovaného nebylo prokázáno, že by žalobkyně příjmů v podobě úroků od obchodní společnosti FAVORIT nemohla dosáhnout bez vynaložení určitých výdajů. Ostatně ani z provedeného dokazování nevyplývá, že by jí vznikly nějaké náklady v souvislosti se samotným získáním finančních prostředků použitých pro financování úrokované půjčky. V posuzovaném případě se tak o esenciální výdaje vůbec nejedná. A i kdyby snad esenciální výdaje byly dány, daňové orgány by neměly povinnost tyto výdaje jakkoliv zohledňovat za situace, kdy bylo prokázáno, že jediným (zjištěným) ekonomicky racionálním cílem posuzovaných smluvních vztahů bylo dosažení daňové výhody.
29. Konečně, ve vztahu k otázce možnosti prodloužení lhůty podle § 115 odst. 3 daňového řádu žalovaný provedl podrobný rozbor právní úpravy, vč. výkladu teleologického, systematického, logického a historického a dospěl k závěru, že lhůtu podle § 115 daňového řádu nelze prodloužit. Nemožnost prodloužení podle něj konvenuje jejímu účelu a vychází rovněž z § 36 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný nezpochybňoval, že odvolatel musí být v souladu s právem na spravedlivý proces s případným doplněním řízení a učiněnými závěry odvolacího orgánu řádně seznámen, i právo na spravedlivý proces má ovšem své meze. Zákonodárce tak podle žalovaného patnáctidenní lhůtu dle § 115 daňového řádu omezil záměrně. Marné uplynutí této lhůty ostatně pro daňový subjekt neznamená ztrátu práva doplňovat argumentaci v odvolacím řízení a vyjadřovat se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, které mu byly předestřeny v seznámení. Žalovaný k tomu z praktického pohledu ještě podotknul, že žalobkyně měla dostatečný prostor pro realizaci svého práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem, resp. k odlišnému právnímu názoru žalovaného, neboť seznámení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu jí bylo doručeno dne 7. 9. 2018, zatímco napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 25. 10. 2018. Žalobkyně tudíž měla více než měsíc na to, aby mohla na odlišný právní názor žalovaného reagovat, a ostatně tak i učinila, když dne 8. 10. 2018 podala své vyjádření, přičemž s námitkami a tvrzeními uvedenými v daném podání se žalovaný řádně vypořádal.

V. Průběh jednání ve věci

30. Při ústním jednání konaném dne 8. 6. 2020 setrvali účastníci na svých procesních stanoviscích a na argumentaci uvedené v jejich písemných podáních, na kterou odkázali. Žalovaný nad rámec odkazu na své vyjádření opětovně zdůraznil, že jeho závěry byly postaveny na naplnění podmínek pro aplikaci zákazu zneužití práva a krácení daně jiným způsobem podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, na něž nahlížel jako na dva samostatné instituty.
31. Účastníci zároveň při jednání nevznesli žádné důkazní návrhy nad rámec správního spisu, potažmo písemných podání. K tomu je potřeba uvést, že – jak soud předestřel i během jednání – žalobkyně v žalobě navrhovala listinné důkazy, které výslovně nespecifikovala, a

listiny založené ve správním spise (bod VIII. žaloby). Vzhledem k tomu, že všechny listiny, o nichž žalobkyně ve své žalobě hovořila, jsou součástí správního spisu, jehož obsahem se dle ustálené rozhodovací praxe nedokazuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS), soud dokazování ve věci neprováděl.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

32. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
33. Podstata projednávané věci tkví v posouzení transakcí uskutečněných žalobkyní a jejími smluvními partnery z pohledu naplnění předpokladů pro aplikaci institutu zákazu zneužití práva, resp. postupu podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů (krácení daně jiným způsobem), od čehož se pak odvíjí daňová uznatelnost nákladu na úhradu smluvní pokuty a ve výsledku tedy i vlastní doměření daně.

VI.1 Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

34. Z logiky postupu soudního přezkumu se však soud musel nejprve zabývat namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, která je nezbytným předpokladem jeho dalšího přezkumu. Za nepřezkoumatelné lze považovat zejména rozhodnutí, z něhož nelze seznat, jak fakticky správní orgán rozhodl, jak posoudil jednotlivé žalobní námítky, resp. jestli se se všemi řádně vypořádal, zda jeho úvahy vycházely z řádně zjištěného skutkového stavu a zda tento stav správně podřadil pod relevantní právní úpravu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33, či ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). V tomto případě jsou ovšem výtky žalobkyně (týkající se závěrů žalovaného ohledně volby rozhodného práva, identifikace skutečné podstaty transakce či zohlednění celkové daňové bilance, vč. případného zdanění výnosu ze smluvní pokuty v Ruské federaci) spíše otázkou věcného posouzení, nikoli hodnocení přezkoumatelnosti; těmto otázkám se proto soud bude věnovat v rámci věcného hodnocení případu.
35. Na tomto místě soud jen pro pořádek uvádí, že vypořádání těchto otázek žalovaným považuje za dostatečně přezkoumatelné, k čemuž dodává, že žalovaný se srozumitelným a přezkoumatelným způsobem vypořádal s podstatou všech námitek uplatněných v odvolání (a vyjádření žalobkyně k seznámení se zjištěnými skutečnostmi) a své úvahy odůvodnil. Zevrubně se zabýval podstatou institutu zákazu zneužití práva a tzv. krácením daně jiným způsobem, citoval příslušnou judikaturu a tyto východiska následně aplikoval na skutkový stav věci; vycházel přitom ze zjištění, která v základních a klíčových obrysech také předestřel. Námitka nepřezkoumatelnosti je proto nedůvodná.

VI.2 Neprodloužení lhůty k vyjádření podle § 115 odst. 3 daňového řádu

36. Následně soud přistoupil k posouzení námítky procesního charakteru – otázky neprodloužení lhůty 15 dní stanovené žalobkyní k vyjádření se k seznámení se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 3 daňového řádu. Soud k tomu předestírá, že i tato námitka

je nedůvodná, nejprve však pro pořádek uvádí, že nesdílí právní názor žalovaného, podle kterého nelze předmětnou lhůtu prodloužit. Povahou dané lhůty se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 - 31, v němž zcela jednoznačně uvedl, že jde o lhůtu správcovskou, kterou je možné prodloužit. Žalovaný sice snesl množství argumentů na podporu svého (opačného) názoru, nicméně s podstatou těchto argumentů, zejména s významem § 36 odst. 5 daňového řádu, se již v uvedeném rozsudku vypořádal Nejvyšší správní soud, přičemž Městský soud v Praze neshledal důvod se od těchto závěrů jakkoli odchylovat. Tím spíše, pokud tento závěr konvenuje výslovně vyjádřenému záměru zákonodárce. Zdejší soud totiž upozorňuje na skutečnost, že dříve (ve znění účinném do 28. 2. 2011) bylo v § 115 odst. 3 daňového řádu uvedeno, že danou patnáctidenní lhůtu nelze prodloužit. Tato část textu byla ovšem novelou daňového řádu, provedenou zákonem č. 30/2011 Sb., vypuštěna, přičemž důvodová zpráva k tomu uvádí: „*navrhuje se vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem. Bude tak lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě*“.

37. Za tohoto stavu proto argumentace žalovaného, že lhůtu podle § 115 odst. 3 daňového řádu nelze prodloužit, nemůže obstát. Pokud tedy žalovaný o žádosti žalobkyně o prodloužení stanovené lhůty (podané dne 7. 9. 2018) rozhodl tak, že řízení o této žádosti rozhodnutím ze dne 3. 10. 2018, č. j. 44036/18/5200-11431-711429, zastavil, postupoval nesprávně a daňové řízení tak zatížil vadou.
38. Dále tedy soud zkoumal, jestli tato vada mohla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že nikoliv. Jak totiž správně dále podotknul žalovaný, žalobkyně měla dostatečný prostor pro realizaci svého práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem. Seznámení se zjištěnými skutečnostmi jí totiž bylo doručeno dne 7. 9. 2018, zatímco napadené rozhodnutí bylo vydáno až dne 25. 10. 2018. Žalobkyně tudíž měla více než měsíc na to, aby mohla na odlišný právní názor žalovaného reagovat (sama žalobkyně požadovala prodloužení lhůty jen na 30 dní, tj. do 7. 10. 2018). Za klíčové pak soud považuje, že dne 8. 10. 2018 se žalobkyně k seznámení také podrobně vyjádřila, přičemž s jejími námitkami se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal. V žádném případě tak nemohlo dojít ke zkrácení jejích práv, neboť ve výsledku nebyla na svém procesním právu vyjádřit se jakkoli fakticky omezena. K tomu lze doplnit, že žalobkyně fakticky ani netvrdí, že by v důsledku postupu žalovaného nemohla kvalifikovaně namítnout konkrétní vady rozhodnutí.

VI.3 Ekonomická racionalita obchodních transakcí a naplnění podmínek zákazu zneužití práva /vč. rozložení důkazního břemene/

39. Soud tak mohl přistoupit k věcnému posouzení ostatních žalobních námitek, k nimž předepisuje, že se v této části rozsudku bude zabývat námitkami týkajícími se ekonomické racionality posuzovaných transakcí, hodnocení jednotlivých okolností těchto transakcí a rozložení důkazního břemene, společně s posouzením vlastní podstaty věci v podobě závěru žalovaného o zneužití práva, resp. o krácení daně jiným způsobem. V této souvislosti soud nejprve předestře teoretická a judikatorní východiska, která následně aplikuje na zjištěný skutkový stav – okolnosti případu identifikované žalovaným.

a)

40. Pokud jde o ona východiska, soud úvodem podotýká, že žalovaný svůj postup v podobě neuznání uhrazené smluvní pokuty jako daňového nákladu nepostavil čistě na podkladě institutu zákazu zneužití práva, ale zároveň aplikoval i § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, který stanovuje, že „[p]ro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu,²⁰⁾ pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.“ (pozn. podtržení doplněno). Žalovaný k tomuto institutu přistupoval jako k samostatnému právnímu důvodu neuznání nákladu v podobě smluvní pokuty (odlišnému od zákazu zneužití práva), přičemž podle žalovaného by tento institut obstál, aniž by muselo být zdůvodněno zneužití práva. Závěr o krácení daně jiným způsobem pak žalovaný stavěl toliko na zkoumání ekonomické racionality transakcí s tím, že náklad podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů lze uznat jen tehdy, pokud je dána logická vazba s činností daňového subjektu.
41. Výkladem pojmu krácení daně jiným způsobem se blíže zabýval Nejvyšší správní soud v již starším rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 - 73, č. 701/2005 Sb. NSS (obdobně rozsudek téhož soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 5 Afs 98/2006 - 69), v němž dovedl, že „[z] dikce uvedeného ustanovení vyplývá, že krácení daně jiným způsobem je samostatným titulem pro následnou úpravu základu daně, kdy se zcela odhlíží od stavu vyplývajícího z účetnictví daňového subjektu. K takové úpravě může tedy správce daně přistoupit i v případě, kdy účetnictví je v souladu s účetními předpisy, ale správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt postupoval účelově tak, aby daňovou povinnost krátil. V citovaném ustanovení *in fine* užitý pojem „krácení daně jiným způsobem“ spadá do kategorie tzv. neurčitých právních pojmů; jejich definování obecně v právních předpisech pro jejich povahu samu není vhodné, dokonce ani možné. (...) Proto se zjištění, zda v daném případě dochází ke krácení daně, musí odvíjet od hodnocení všech okolností konkrétního případu, z nichž správce daně učiní závěr, zda je daný pojem naplněn či nikoli. (...)
- V daném případě zákon č. 586/1992 Sb., ačkoli daný pojem užívá, v žádném ustanovení neuvádí žádný z možných případů pod tento pojem spadající, ani nedefinuje jeho charakteristické a určující znaky. Obsahové vymezení tohoto pojmu nelze seznat ani z jiného daňového zákona. Krácení daně, přestože není v daňovém zákoně definováno, lze obecně chápat jako jakékoli jednání daňového subjektu, v důsledku kterého je mu vyměřena nižší daň, resp. k vyměření této platby vůbec nedojde. Důvodnost právní úpravy obsažené v § 23 odst. 7, resp. odst. 10 *in fine*, lze nepochybně spatřovat v možnosti, která je správci daně poskytnuta, zamezit daňovým únikům při takových transakcích, při nichž např. daňový subjekt záměrně činí úkony pro něj nevýhodné, úkony mezi kapitálově či personálně spojenými osobami, úkony realizované třetími osobami účelově zapojenými do obchodních řetězců, jejichž účast v nich nemá jiný ekonomický účel než zkrácení daňové povinnosti apod. Pro případ postižení umělého krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů má správce daně oprávnění kontrolovat a v daňovém řízení postihovat tuto formu „obchodního“ chování daňového subjektu, a to i přesto, že z hlediska práva soukromého s ohledem na zásadu smluvní volnosti nelze takové jednání postihovat.“ (pozn. podtržení doplněno).
42. K samotnému zákazu zneužití práva lze pak říci, že se jedná o obecný právní princip vlastní právnímu řádu jako celku. Tento princip plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že by právní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy

(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015 - 120). Slovy rozsudku téhož soudu ze dne 26. 10. 2016, č. j. 8 Afs 87/2016 - 60, slouží zákaz zneužití subjektivních práv „jako materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti).“ Po dlouhou dobu aplikace zneužití práva v oblasti daní vyplývala jen z judikatury. Teprve novelou daňového řádu zákonem č. 80/2019 Sb. s účinností od 1. 4. 2019 (tj. po vydání napadeného rozhodnutí) zákonodárce tento institut výslovně vložil do textu zákona, a to do § 8 odst. 4 daňového řádu, podle kterého se při správě daní „nepřiblíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“

43. Na oblast přímých daní aplikoval tento institut Nejvyšší správní soud poprvé v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS, v němž konstatoval, že „právo musí předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičítá základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém.“ V této souvislosti lze poukázat také na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07, podle kterého „ačkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamena to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky.“
44. Pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu pak v podstatné míře vychází i z judikatury SDEU, který zavedl dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití (unijního) práva, jenž se poprvé objevil v rozhodnutí ze dne 14. 12. 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, a následně byl blíže rozveden ve známém rozsudku ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02, na nějž poukazovali žalobkyně i žalovaný. Předmětný test spočívá v hodnocení splnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek stanovených unijním právem nebyl naplněn účel dané právní úpravy; subjektivní prvek se hodnotí jako záměr (hlavní cíl) získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. V případě subjektivního kritéria se vychází z charakteru plnění, jakož i právních, hospodářských nebo personálních vztahů mezi subjekty. Závěry týkající se nepřímých daní byly následně rozšířeny i na daně přímé. Jedná se např. o rozhodnutí velkého senátu SDEU ze dne 12. 9. 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, či rozhodnutí velkého senátu SDEU ze dne 12. 3. 2007, *Thin Cap Group*, C-524/04, byť v tomto případě má tato judikatura spíše inspirativní povahu, neboť daňová uznatelnost či neuznatelnost nákladů je otázkou vnitrostátní (v podrobnostech srov. shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 57/2015 - 120).

45. Na judikaturu SDEU navázala (zejména v oblasti nepřímých daní) řada rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, nebo rozsudek rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, která judikatorní uchopení institutu zneužití práva v daňové oblasti dále dotvářela. Nejvyšší správní soud v těchto rozsudcích zdůraznil, že s ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcům daně odepřít nárokové právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení. Daňovým subjektům totiž rozhodně nemůže být bráněno uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovali své daňové povinnosti; jen pokud je účelem jejich podnikání (či jednotlivých transakcí) získání nelegitimní daňové výhody, nelze takové jednání považovat za právem aprobované (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108).
46. V posledně citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud zmínil i tzv. krácení daně jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, kterým se – na rozdíl od zneužití práva – správní soudy v posledních letech častěji nezabývaly (neřešily tak ani vztah krácení daně jiným

způsobem a zneužití práva). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku (týkajícím se rovněž neuznání daňového výdaje) podstatnou část své argumentace, byť nakonec neznamenala nosný důvod rozhodnutí, založil na principu zákazu zneužití práva, přičemž uvedl, že ten „*má své vyjádření i v zákoně o daních z příjmů, a to mimo jiné v ust. § 23 odst. 10 tohoto zákona (...)*“. Z uvedeného tak lze dovodit, že Nejvyšší správní soud oba instituty do značné míry ztotožňuje; zároveň ovšem z této stručné zmínky může vyplývat i to, že zneužití práva při nárokování daňového výdaje (nákladu) představuje pouze jednu z mnoha podob krácení daně jiným způsobem (jeho podmnožinu), jak v napadeném rozhodnutí argumentoval žalovaný. To lze ostatně odvodit z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 151/2004 - 73, který předmětnému neurčitému právnímu pojmu přiznával poměrně široký rozsah. Pakliže totiž může jít o jakékoli jednání daňového subjektu (rozuměj jednání jdoucí proti znění nebo smyslu zákona, nikoli legální daňovou optimalizaci), v důsledku kterého je mu vyměřena nižší nebo nulová daň, nejspíše nemusí jít jen o zneužití práva, ale i o jiné případy, kdy nutně nejsou naplněny všechny znaky relativně striktního testu aplikace zákazu zneužití práva (jinými slovy řečeno, zneužití práva v souvislosti s nárokováním daňových výdajů je vždy také krácením daně jiným způsobem, krácení daně jiným způsobem však není vždy též zneužitím práva). Ani v těchto případech ovšem podle soudu nemůže být výklad předmětného pojmu zcela bezbřehý, neboť v případě, pokud daňový subjekt unese důkazní břemeno a svým účetnictvím prokáže uznatelnost nárokováného výdaje, mělo by být jeho neuznání (ať už pro krácení daně jiným způsobem či zneužití práva) zcela výjimečné, opřené o konkrétní okolnosti svědčící účelovosti jednání daňového subjektu. V takovém případě proto podle soudu musí být též u krácení daně jiným způsobem v určité míře přítomna i subjektivní složka, minimálně v rovině vědomého srozumění se s uplatňováním daňového nákladu neodpovídajícím smyslu a účelu § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů (nemusí tak jít přímo o jediný cíl jednání daňového subjektu), což bude nepochybně dáno tehdy, kdy jednání daňového subjektu nijak věcně nesouvisí s dosahovanými příjmy, resp. ekonomickou činností obecně a nemá v tomto směru žádné racionální vysvětlení (ke

smyslu daňové uznatelnosti nákladů v souvislosti s podnikatelskou činností viz např. nález Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/01).

47. Byť tedy instituty krácení daně jiným způsobem a zákazu zneužití práva zřejmě nelze ztotožňovat, je na ně nutno nahlížet obdobnou optikou – oba ostatně mají společný základ, který je dán tím, že posuzované transakce se musí přičítat smyslu a účelu zákona (zde § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů). Nejvyšší správní soud uvedené vyjádřil právě i v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, v němž akcentoval nutnost rozlišovat formální rovinu transakcí, „*od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit, k nimž se váží příjmy a výdaje daňového subjektu.*“ Z tohoto důvodu je proto nutné zabývat se pozadím celého případu a posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací. Právě posuzování ekonomické racionality obchodních transakcí zdůrazňuje i pozdější judikatura týkající se zneužití práva a Nejvyšší správní soud ji akcentoval i v jednom z posledních rozsudků, zabývajícím se zneužitím práva v oblasti daně z příjmů právnických osob, ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 - 46, který prošel i testem ústavnosti (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2020, sp. zn. I. ÚS 264/20).

48. V dalších úvahách se proto bude soud zaměřovat právě na posuzování ekonomické racionality transakcí uskutečněných žalobkyní a jejími obchodními partnery, přičemž nevidí smyslu jednotlivě rozlišovat naplnění podmínek pro aplikaci zákazu zneužití práva, či tzv. krácení daně jiným způsobem, když jednotlivé okolnosti případu ve svém souhrnu naplňují oba tyto instituty. Soud k tomu jen pro pořádek dodává, že žalovaný své závěry o zneužití práva, resp. krácení daně jiným způsobem doplnil ještě o argumentaci simulací právních jednání. V tomto však musí zdejší soud zdůraznit (a dílčím způsobem tak korigovat argumentaci žalovaného), že tyto pojmy nelze směšovat. Mezi zneužitím práva a tzv. simulací (zastíráním skutečného stavu) je třeba důsledně rozlišovat. Zneužití práva spočívá v úmyslně zvoleném jednání, kterým se nic nezastírá; vůle

daňového subjektu je tedy plně v souladu s jejím projevem. Naproti tomu na simulaci je třeba pohlížet jako na stav, kdy daňový subjekt předstírá (simuluje) určitý právní úkon, ač jej nechce, a zastírá tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chce, popř. jím zastírá jinou právní skutečnost. Jestliže přitom chce správce daně vycházet ze skutečného obsahu právních jednání, musí současně vysvětlit, v čem vlastně toto obcházení spočívá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2018, č. j. 5 Afs 214/2016 - 18). Jakkoli jde tedy v právě naznačeném směru o odlišné instituty, na výsledek posouzení zdejšího soudu nemá tento vytknutý argumentační nedostatek napadeného rozhodnutí žádný vliv, neboť v projednávané věci žalovaný své závěry primárně postavil zcela jednoznačně na zneužití práva a krácení daně jiným způsobem. Zmínka o simulaci právních jednání byla zřejmě vyvolána tím, že skutečný účel a dopad transakcí v Ruské federaci mohl být případně jiný (nejen nutně daňový), z pohledu českého práva – a to je při posuzování daňové povinnosti žalobkyně jediné rozhodné – však není pochyb o tom, že jediným viditelným účelem zvolené podoby transakcí v ČR bylo získání daňové výhody (daňové uznatelnosti nákladu ve výši více než 100 mil Kč).

49. Skutečnost, že zaplacení smluvní pokuty a uplatnění tohoto nákladu jako daňově účinného může nabýt podoby zneužití práva, přitom potvrdil i Nejvyšší správní soud v recentním rozsudku ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018 - 31, který řešil případ nikoli

zcela nepodobný nynější věci (daňový subjekt se smlouvou o smlouvě budoucí zavázal koupit nemovitosti a nesplnění tohoto závazku či prodlení se splátkami kupní ceny bylo sankcionováno vysokou smluvní pokutou), přičemž Nejvyšší správní soud mj. akcentoval nápadnou nevýhodnost uzavřené smlouvy pro kupujícího, a to i v kontextu toho, že se jednalo o obchodníka – profesionála, u něhož se předpokládají aktivity, které dávají z ekonomického hlediska smysl (k tomu srov. rozsudek téhož soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, č. 264/2004 Sb. NSS). Jinak řečeno, Nejvyšší správní soud opět potvrdil význam zkoumání toho, co lze od daňového subjektu při obvyklé míře opatrnosti a profesionality vyžadovat, tedy zkoumání ekonomické racionality transakcí.

50. Jestliže přitom žalobkyně nyní namítala, že žalovaný nespecifikoval obvyklé (standardní) jednání podnikatelských subjektů, z něhož vycházel, soud k tomu uvádí, že předmětná obchodní transakce se nedotýká nijak specifické a odborné oblasti, aby daňové orgány musely při posouzení obvyklosti smluvních ujednání (týkajících se pronájmu pozemků, sjednání smluvní pokuty a úroků z úvěrů) své závěry podepírat podrobnou analýzou obchodních vztahů a definovat soubor konkrétních podnikatelských standardů. Podle zdejšího soudu zcela postačí, pokud s využitím vlastních odborných znalostí své závěry ohledně obvyklosti nebo neobvyklosti obchodních vztahů řádně odůvodní, což žalovaný v tomto případě učinil, když své úvahy v napadeném rozhodnutí rozvedl velmi detailně. Jeho závěry považuje zdejší soud v souhrnu za odůvodněné a logické. Soud samozřejmě nijak nezpochybňuje, že v reálné praxi bývají obchodní rizika zajišťována různým způsobem a často nedokonale, kdy jsou subjekty vedeny primárně snahou uzavřít obchod (a zpětně proto nelze mít na dokonalost zajištění rizik přehnané nároky), v této věci jsou ovšem identifikovány natolik nestandardní skutečnosti, že o pouhé nedokonalosti zajištění obchodních rizik nelze hovořit.
51. Při posuzování neobvyklosti (nestandardnosti) a potažmo účelovosti posuzovaných transakcí současně nelze jednotlivé operace (smluvní vztahy) a konkrétní identifikované okolnosti případu vytrhávat z kontextu, jak žalobkyně do značné míry činí, nicméně musí být posuzovány ve vzájemném souhrnu. Je to totiž právě celkový sled jednání zúčastněných subjektů a s tím spojených okolností, který v tomto případě nemůže vést k jinému závěru, než je závěr o účelovosti celého „obchodu“, jehož výsledkem bylo získání daňové výhody. Komplexní hodnocení případu pak z povahy věci vede k tomu, že daňové orgány posuzují nejen jednání daňového subjektu, o jehož daňovou povinnost jde, a jeho racionalitu, ale i ekonomickou racionalitu jednání dalších účastníků smluvních vztahů, neboť je to právě i jednání dalších

subjektů, z něhož lze usuzovat na pravý smysl celé obchodní transakce a její ekonomickou odůvodněnost. Nelze proto izolovaně hodnotit jen jednání žalobkyně, ale též ekonomickou racionalitu jednání společností KONSTAJL-PRO, VALAMESON a FAVORIT.

b)

52. Pokud jde o konkrétní podezřelé či jinak nestandardní okolnosti případu, soud nejprve podotýká, že ve svých závěrech vychází ze skutkového stavu věci zjištěného daňovými orgány, který je zachycen ve správním spise a detailně přestřen v napadeném

rozhodnutí. Tento stav přitom není mezi stranami sporný – sporným je hodnocení a význam jednotlivých skutkových okolností a s tím spojená otázka unesení důkazního břemene ze strany žalovaného. Soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že okolnosti případu vyvolávají značné pochybnosti o racionalitě přijatých smluvních závazků a o skutečném úmyslu žalobkyně postavit hotelový komplex Zvíkov – Resort. Předně jde o uzavření Investiční smlouvy mezi žalobkyní a společností KONSTAJL-PRO dne 12. 8. 2010, v níž se žalobkyně zavázala k zaplacení vysoké smluvní pokuty stanovené paušální částkou pro jednotlivé fáze přípravy a realizace stavby (celkově až 200 mil. rublů), a to aniž by měla spolehlivě zajištěny potřebné pozemky a aniž by následně činila reálné kroky k realizaci stavby. Žalobkyni samozřejmě nic nezakazovalo sjednat vysokou a paušální smluvní pokutu (smluvní ujednání jistě není jen odrazem přání jedné smluvní strany), v kontextu projednávaného případu lze ovšem uzavření takového ujednání o smluvní pokutě považovat pro žalobkyni za nápadně nevýhodné – jinak řečeno, na takové ujednání by za daných podmínek rozumně jednající podnikatelský subjekt nikdy nepřistoupil.

53. Žalovaný k tomu zcela správně poukázal např. na skutečnost, že Nájemní smlouva mezi žalobkyní a společností VALAMESON byla uzavřena až 3 dny po uzavření Investiční smlouvy, což lze považovat za značně nebezpečné, neboť žalobkyně vůbec nemusela pozemky získat a přesto se už zavázala ke smluvní pokutě (i kdyby přitom jednání o obou smlouvách probíhala souběžně, jak tvrdí, s uzavřením Nájemní smlouvy stejně žalobkyně najisto počítat nemohla); pochybnosti vyvolává rovněž skutečnost, že ve srovnání s významem stavby hotelového komplexu byla Nájemní smlouva uzavřena jen na velmi krátkou dobu pěti let, aniž by byla závazně řešena vlastnická či užívací práva k těmto pozemkům v následujícím období. Strany se totiž – navíc aniž by k tomuto sjednaly smluvní sankci – zavázaly pouze k úsilí k uzavření smlouvy o budoucí smlouvě kupní, z čehož nelze nijak dovozovat, že by tato smlouva, natož smlouva kupní, byla uzavřena (podle soudu je přitom zcela legitimní otázkou, proč strany namísto tohoto ustanovení rovnou neuzavřely smlouvu o budoucí smlouvě kupní). Jednání stavebníka, který nemá zajištěné vlastnické, jiné věcné právo (např. právo stavby), nebo aspoň dlouhodobé užívací právo k pozemkům, na nichž hodlá realizovat významný a nepochybně dlouhodobý záměr v hodnotě několika set milionů korun, resp. rublů, nelze než označit za vysoce nestandardní a neopatrné, přičemž ve výsledku jde o neopatrnost jak žalobkyně, tak i společnosti KONSTAJL-PRO (společnosti měly podle Investiční smlouvy vlastnit hotelový komplex v poměru 30 a 70 %). Takové jednání se jeví nestandardním i z opačné strany, tj. ze strany pronajímatele – společnosti VALAMESON, která na svých pozemcích umožnila realizaci významné stavby, aniž by byla v dlouhodobějším horizontu práva stavebníka k těmto pozemkům upravena. Z těchto důvodů tedy soud souhlasí s tím, že ani Nájemní smlouvu nelze hodnotit jako důkaz skutečné vůle žalobkyně realizovat projekt.
54. Nestandardnost tohoto postupu pak jen potvrzuje absence jakéhokoliv reálného úsilí žalobkyně o přípravu a realizaci stavby. V této souvislosti žalovaný zcela případně poukázal na to, že žalobkyně nijak nedoložila, že by v době podpisu Investiční smlouvy a jejích příloh měla jakkoli předjednané přípravné práce (předprojektovou či projektovou dokumentaci), což by vzhledem k výši smluvní pokuty, k níž se za nesplnění i těchto dílčích plnění zavázala, bylo nutno považovat jediné za rozumné. K těmto přípravným pracím pak žalobkyně i v průběhu daňového řízení podávala rozporuplné a ne zcela důvěryhodné informace. K výzvě správce daně, jaké přípravné práce žalobkyně po

uzavření Investiční smlouvy uskutečnila, když podle přílohy č. 3 k Investiční smlouvě měla již v období od 31. 10. 2010 do 31. 10. 2011 zajistit rozpracování předprojektové dokumentace, zajištění přípravy a obdržení počátečních povolení, analýzu existující inženýrské a technické dokumentace inženýrské infrastruktury, rozpracování a odsouhlasení projektové dokumentace atd., žalobkyně totiž nejprve ve sdělení doručeném dne 13. 7. 2016 uvedla, že technický projekt vznikl již v roce 2005 v Ruské federaci. Na jeho základě pak bylo objednáno technické vypracování u české projektové organizace, a jeho technické vypracování od české projektové organizace již je částečně připraveno k předložení správci daně a na jejímž podkladě získala společnost KONSTAJL-PRO úvěr. Zároveň proběhla jednání s řadou stavebních společností v Rusku a Chorvatsku. Žalobkyně si tedy pronajala pozemek od společnosti VALAMESON a začala práce se získáním stavebního povolení a zadáním doplňující projektové dokumentace. V tomto sdělení a ani později žalobkyně nepředložila žádnou projektovou dokumentaci a ani nespecifikovala a nedoložila jednání s českou projektovou organizací či ruskými a chorvatskými stavebními společnostmi a jinak neuvedla, že by si zajišťovala stavební práce. Naopak, z vyjádření k výzvy k prokázání skutečnosti ze dne 22. 11. 2016 najednou vyplývá, že žalobkyně sjednala dne 15. 9. 2010 smlouvu s kyperskou společností TRACART TRADING LIMITED, jejímž předmětem bylo vyhotovení technické dokumentace a souvisejících činností, na což žalobkyně této společnosti zaplatila zálohu 40 mil. rublů. Nehledě na to, že se o jednání s touto kyperskou společností žalobkyně dříve nezmínila (tvrdila, že projekt zadala české projekční organizaci, která již měla navíc projekt vyhotovit), je navíc potřeba říci, že ani tato skutečnost reálnou snahu žalobkyně o realizaci projektu neprokazuje, neboť žalobkyně dlouhou dobu nijak neřešila, že tato smlouva nebyla plněna (není zřejmé, že by kyperská společnost žalobkyni fakturovala jakékoliv částky) a teprve v červenci 2012 (srov. výše uvedená závazná data sjednaná v příloze 3 Investiční smlouvy) získala zaplacenou zálohu zpět z důvodu ukončení smlouvy. Z toho lze dovodit, že žalobkyně zcela rezignovala na dodržení smlouvy ze strany společnosti TRACART TRADING LIMITED a tím na splnění termínu, k němuž se pod vysokou smluvní pokutou zavázala v Investiční smlouvě. Již jen pro dokreslení iracionálního jednání žalobkyně lze doplnit, že společnost TRACART TRADING LIMITED žalobkyni podle jejího tvrzení zaplatila smluvní pokutu ve výši pouhých 50 000 rublů, tj. částku zcela nepoměrnou ve srovnání s částkou, kterou musela jako smluvní pokutu zaplatit žalobkyně.

55. K tomu všemu pak přistupuje i skutečnost, že na stavbu hotelu již existovalo stavební povolení Městského úřadu Písek, odboru výstavby a územního plánování, ze dne 3. 5. 2009, vydané pro společnost VALAMESON, tudíž projektová dokumentace (přínejmenším dokumentace pro vydání územního rozhodnutí a dokumentace pro stavební povolení) v tomto případě již musela být vyhotovena, a soud proto nerozumí vyjádřením žalobkyně o zajištění jejího zpracování a jednání se společností TRACART TRADING LIMITED v roce 2010. V tomto smyslu je podivný i bod 2.3 Nájemní smlouvy, v němž se společnost VALAMESON zavázala žalobkyni v získání stavebního povolení pomoci, stejně jako bod 9.2 písm. a), kde je výpověď nájmu ze strany žalobkyně navázána mj. na nezískání povolení pro výstavbu. Žalovaný zcela případně poukázal též na to, že to byla naopak společnost VALAMESON, která následně dne 7. 7. 2011 požádala prodloužení doby platnosti tohoto povolení, jemuž bylo vyhověno a stavební povolení bylo rozhodnutím ze dne 18. 8. 2011 prodlouženo do 10. 7. 2013. V rozporu se zněním Nájemní smlouvy to byla tedy společnost VALAMESON, která činila kroky

k získání stavebního povolení (jeho prodloužení), přičemž tato společnost vystupovala jako stavebník. Argument, že žalobkyně chtěla získat pozemky s platným stavebním povolením a následně projektovou dokumentaci přepracovat, může mít své *ratio*, ale (vedle nejasností a pochybností k úsilí žalobkyně o získání projektové dokumentace) nijak nevysvětluje, proč o prodloužení stavebního povolení v době, kdy

již žalobkyně byla nájemcem pozemků a přímým investorem stavby (stavebníkem) usilovala společnost VALAMESON, která nadto podle rozhodnutí o prodloužení platnosti stavebního povolení v žádosti vystupovala tak, jako by výstavbu měla realizovat sama (a odvolávala se na nástup světové krize a na zdržení termínu čerpání finančních prostředků). Pokud současně žalovaný z této žádosti dovozoval absenci skutečného úmyslu společnosti VALAMESON prodat předmětné pozemky, lze tuto úvahu plně akceptovat. Je tomu tak zvláště, pokud se ve správním spise nachází ještě územní rozhodnutí ze dne 11. 6. 2012 o umístění stavby – napojení předmětného hotelového komplexu na ČOV (tedy stavby s předmětným investičním záměrem nepochybně související), kde jako žadatel opět vystupovala společnost VALAMESON, která se tak zřejmě plánu na realizaci záměru nevzdala.

56. Závěr o účelovosti a nestandardnosti posuzovaných transakcí dále posilují okolnosti ukončení celého projektu ze strany žalobkyně. Žalobkyně totiž důvody ukončení projektu a vztahu se společností KONSTAJL-PRO přesvědčivě nevysvětlila, tím méně osvědčila. Žalovanému lze přisvědčit v tom, že tvrzení, že ukončení projektu ekonomickou krizí nepůsobí věrohodně, jestliže žalobkyně podepsala Investiční smlouvu v roce 2010, kdy se – jak je všeobecně známo – tehdejší světová krize již dávno projevila. Byť nelze vyloučit, že se v pozdějších letech její dopady prohloubily, těchto dopadů si profesionál jednající s náležitou péčí musel být jistě vědom už v roce 2010; přesto se žalobkyně zavázala k úhradě vysoké smluvní pokuty. Pokud v daňovém řízení žalobkyně současně tvrdila, že ukončení projektu bylo dáno též její neschopností zabezpečit výstavbu, soud k tomu podotýká, že žalobkyně měla k dispozici dostatečné prostředky poskytnuté společností KONSTAJL-PRO, resp. by je měla, kdyby je nezapůjčila společnosti FAVORIT.
57. K tomu soud uvádí, že i zjištění týkající se financování (přesunu peněžních prostředků) pak vnímá jako podstatné okolnosti nasvědčující účelovosti transakcí. Prvou z nich byla právě skutečnost, že společnost KONSTAJL-PRO značnou část sjednané výše investic (celkem 771 mil. rublů) žalobkyni zaslala jako zálohy již v průběhu roku 2010, aniž by příprava a realizace stavby jakkoli pokročila a navíc bez garance vlastnického či alespoň dlouhodobého užívacího práva k pozemkům, na nichž měla být stavba realizována. Takové jednání společnosti KONSTAJL-PRO hodnotí i soud jako vysoce neobežřetné, a to tím spíše proto, že podle bodu 5 přílohy č. 1 Investiční smlouvy se mělo plnění investiční závazků uskutečňovat podle potřeby na základě faktur, tj. až v souvislosti s realizací stavby; KONSTAJL-PRO tak zálohy zaslala předčasně. O tom, že tyto prostředky žalobkyně v dané době nepotřebovala, navíc svědčí i skutečnost, že je obratem zapůjčila společnosti FAVORIT na základě smluv o úvěru. Přestože dřívejšímu zaslání záloh společnosti KONSTAJL-PRO nutně nic nebránilo, předčasná úhrada peněžních prostředků v situaci, kdy nejsou potřeba, působí značně nestandardně; soudu v této souvislosti navíc vyvstává otázka, proč tyto své zjevně volné prostředky nezapůjčila společnosti FAVORIT či komukoliv jinému rovnou společnost KONSTAJL-PRO, jestliže fakticky tytéž prostředky následně mohla zapůjčit žalobkyně. Také ve vztahu

mezi žalobkyní a společností FAVORIT přitom žalovaný identifikoval podezřelé (nestandardní) okolnosti, a to zejména tu skutečnost, že společnost FAVORIT dne 15. 12. 2011 dobrovolně přistoupila na zvýšení původně sjednaného úroku 1,5 % p.a. na 26,646 % p.a., tedy na úrok nepoměrně větší, přestože ujednání dřívějšího úroku platilo až do 1. 9. 2012. S hodnocením, že takové jednání není ekonomicky racionální se soud ztotožňuje, když ani tuto okolnost žalobkyně rozumným způsobem nevysvětlila.

58. Žalovaný identifikoval ještě další podezřelé okolnosti případu, např. okolnosti týkající se uplatnění a úhrady smluvní pokuty ve spojení s uzavřením smlouvy mezi žalobkyní a společností KONSTAJL-PRO ze dne 18. 12. 2012, které považuje soud za nadbytečné na tomto místě opakovaně uvádět, proto pro stručnost odkazuje na část II. tohoto rozsudku a zejména na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde jsou jednotlivé okolnosti detailně popsány. Tyto okolnosti přitom podle soudu zřetelně dotvářejí výše předestřený obraz o povaze předmětných transakcí. Pokud žalobkyně výslovně zpochybňovala dílčí argumentaci žalovaného pozdější změnou rozhodného práva, kterým se řídil závazkový vztah mezi žalobkyní a společností KONSTAJL-PRO, z českého na ruské či vzdáním se některých práv akceptací rozhodčí doložky, soud zdůrazňuje, že tyto okolnosti uváděl žalovaný jako zcela okrajové a ani jejich vyloučení by na výše uvedených závěrech nemohlo ničeho změnit. Pro pořádek pak lze dodat, že žalovaný ve skutečnosti nepochybně, že by vůbec nebylo možné provést pozdější změnu volby rozhodného práva, když v bodě 140 napadeného rozhodnutí svou úvahu vysvětlil v tom smyslu, že jednou nastalé právní účinky podle daného právního řádu nelze z pohledu uplatňování veřejného (daňového) práva dodatečně podříditi právu jinému. Tuto argumentaci, fakticky blízkou principu tzv. nepravé retroaktivity, považuje zdejší soud za pochopitelnou a odůvodněnou; ostatně i žalobkyní zmiňovaný § 3028 odst. 3 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, umožňující podřízení závazkových vztahů nové právní úpravě, umožňuje podřízení vztahu nové úpravě jen do budoucna, tedy jako při nepravé retroaktivitě (srov. komentář k tomuto ustanovení in Lavický, P. a kol.: *Občanský zákoník I. Obecná část* (§ 1–654). *Komentář*. 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2014). Blíže se však soud touto problematikou již nezabýval, neboť to považoval vzhledem k okrajovosti této otázky pro posouzení věci za nadbytečné. To platí i pro závěr žalovaného o vzdání se některých práv při akceptaci řešení sporů v rozhodčím řízení. Byť lze tento závěr hodnotit jako zřejmě zbytečně příkrý, neboť rozhodčí řízení je standardním způsobem mimosoudního řešení sporů a neznamená *a priori* vzdání se právní ochrany (za vyloučenou soud nutně nepovažuje ani moderaci smluvní pokuty v rozhodčím řízení; srov. § 760 tehdy platného a účinného zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník), uzavření rozhodčí doložky jistě zapadá do celkového obrazu jednání žalobkyně, přičemž ani zpochybnění této skutečnosti by nijak nesnižovalo přesvědčivost ostatních podezřelých okolností případu.
59. Soud musí dále odmítnout tvrzení žalobkyně o účelové manipulaci žalovaného, kdy má být žalobkyni současně vytýkáno navýšení úročení poskytnuté půjčky na 26,646 % p.a. a uhrazení smluvní pokuty ve výši 25,55% inkasovaných prostředků. Tato hůře srozumitelná námitka zřejmě míří na porovnání smluvní pokuty uhrazené žalobkyní společnosti KONSTAJL-PRO a jiné smluvní pokuty, kterou žalobkyně naopak obdržela od společnosti TRACART TRADING LIMITED, dosahující relativní výše 0,13 % poskytnutých prostředků, které žalovaný provedl na str. 25 napadeného rozhodnutí (žalovaný zde jen pro ilustraci doplnil, že takto nízká smluvní pokuta odpovídá úroku 0,16 % p.a., což *nedosahuje ani výše úrokové sazby pro bezrizikové úvěry z titulu vydání*

státních dluhopisů). Tato úvaha se nijak nedotýká okolností sjednání úroku ve výši 26,646 % z úvěrů společnosti FAVORIT, kterým se žalovaný věnoval v jiné souvislosti, a to z pohledu nerozumného až nepochopitelného jednání společnosti FAVORIT, která přistoupila na pro ni tak nevýhodné zvýšení úroku. Nepřípadná je také související námitka, že relativní výši smluvní pokuty 25,55% žalovaný v tomto případě uváděl bez ohledu na dobu, ke které se smluvní pokuta vztahovala, aby číslo vypadalo vyšší. Žalovaný totiž primárně porovnával totožné veličiny – relativní výši smluvní pokuty k celkové výši poskytnutých prostředků (tj. 25,55 % a 0,13 %). U druhé částky zároveň vypočítal i výši úroku, nicméně to na ilustrativnosti popsaného porovnání ničeho nemění. Žalovaný ostatně ve vyjádření k žalobě vysvětlil, že u smluvní pokuty uhrazené společnosti KONSTAJL-PRO to nebylo možné vzhledem k pochybnostem o termínech jejího dílčího splácení.

c)

60. Pokud žalobkyně namítala, že žalovaný hodnotil důkazy v rozporu se zásadami uvedenými v daňovém řádu, i tato námitka je nedůvodná. Je nutné říci, že žalobkyně v této námitce jen vyjmenovala jednotlivé zásady správy daní uvedené v úvodních ustanoveních daňového řádu, které však nijak nevztáhla ke konkrétním vadám při hodnocení důkazů. Soud proto k této zcela obecné námitce pouze uvádí, že hodnocení důkazů žalovaným nemá co vytknout; žalovaný jednotlivé důkazy a okolnosti případu hodnotil zcela přezkoumatelným způsobem a jeho úvahy jsou vnitřně koherentní a logické.
61. Stejně tak jsou nedůvodné i námitky týkající se otázky unesení důkazního břemene. Předně, argumentace žalobkyně, že v případě smluvní pokuty coby nákladu spadajícího pod § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů není stanovena nutná věcná souvislost s příjmy, ale pouze s činností poplatníka (což bylo podle žalobkyně prokázáno), se zcela míjí s rozhodnými důvody, na nichž je postaveno napadené rozhodnutí. Žalovaný totiž – na rozdíl od správce daně – již žalobkyni nevytýkal, že by neunesla důkazní břemeno. Své rozhodnutí postavil na prokázání zneužití práva a krácení daně jiným způsobem.
62. V takovém případě pak důkazní břemeno netížilo žalobkyni, ale žalovaného, který toto rozložení důkazního břemene také plně respektoval. Žalovaný za tímto účelem předestřel konkrétní okolnosti případu, z nichž dovozoval naplnění objektivního i subjektivního kritéria aplikace zákazu zneužití práva i naplnění institutu krácení daně jiným způsobem, v tomto směru tak unesl své důkazní břemeno, přičemž toto důkazní břemeno nijak nepřenašel na žalobkyni. Žalovaný po žalobkyni totiž bez dalšího nepožadoval prokázání ekonomické racionality obchodních transakcí, ale sám identifikoval konkrétní pochybnosti o standardním a racionálním jednání žalobkyně. Pokud žalovaný hovořil o tom, že žalobkyně neosvětlila ekonomickou logiku svého jednání, pouze to znamená, že žalobkyně měla možnost pochybnosti žalovaného vyvrátit a obchodní transakce vyjasnit, což se jí nepodařilo.

d)

63. Na základě komplexního posouzení všech okolností případu tak zdejší soud uzavírá, že se žalovanému podařilo dostatečně prokázat, že jednání žalobkyně neodpovídalo obchodní

logice a bylo pro ni nápadně nevýhodné – zjištěné okolnosti vyvolávají silné pochybnosti o skutečném zájmu žalobkyně realizovat stavbu hotelového komplexu a jiný reálný smysl transakcí nebyl žalobkyní vyjeven. Obchodní transakce žalobkyně a jejích smluvních partnerů nelze podle soudu hodnotit jinak než jako ryze účelové, nemající reálný ekonomický smysl a v konečném důsledku spočívající fakticky jen v přesunu finančních prostředků mezi společnostmi FAVORIT a KONSTAJL-PRO tam a zpět. Žalovaný tak podle soudu dostatečně popsal a prokázal naplnění objektivního hlediska zneužití práva, tedy že by poskytnutí daňového zvýhodnění (uznání daňového nákladu) bylo v rozporu s účelem a smyslem zákona. Jednání žalobkyně (úhradu smluvní pokuty nevyjímaje) totiž fakticky nesměřovalo k realizaci či rozvíjení její ekonomické činnosti a v tomto směru by proto uznání daňového nákladu bylo v rozporu se smyslem § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů. Žalovaný také přesně popsal, v čem tato nelegitimní daňová výhoda spočívala.

64. Z uvedených okolností (míry neobežřetnosti jednotlivých aktérů) lze pak usuzovat i na nezbytnost určité koordinovanosti či propojení těchto aktérů, neboť si lze jen těžko představit jiný důvod přijetí takto nápadně nevýhodných ujednání, ať už v případě žalobkyně či společnosti FAVORIT. To navíc doplňují zjištění žalovaného ohledně napojení některých účastníků obchodních transakcí na společnosti s nejasnou vlastnickou strukturou sídlící v zemích tradičně považovaných za daňové ráje (Britské panenské ostrovy a Kypr). To se týkalo společností VALAMESON, TRACART TRADING LIMITED a zejména společnosti KONSTAJL-PRO, kterou vlastnila kyperská společnost MASTALLA LIMITED a v období 18. 8. 2008 – 28. 11. 2010 (tedy i v době uzavření Investiční smlouvy) minoritně též kyperská společnost VALEGA LIMITED; ani u jedné z těchto společností se přitom žalovanému nepodařilo dohledat jejich společníky. V případě společnosti MASTALLA žalovaný identifikoval 2 osoby označené jako statutární orgány, které vzhledem k jejich působení ve funkci „ředitele“ ve 359, resp. 369 dalších společnostech označil za bílé koně. V této souvislosti musí soud odmítnout námitku žalobkyně, že toto označení je dehonestující, neboť tato skutečnost se nijak nedotýká jejich veřejných subjektivních práv. Předmětné označení zároveň soud nevnímá ani jako nepřiléhavé, neboť si stejně jako žalovaný neumí představit řádný výkon činnosti statutárního orgánu jedinou osobou v tolika společnostech, a to bez ohledu na to, jestli v nich budou případně souběžně zahájeny daňové kontroly; na tom, že se zjevně jedná jen o formální statutární orgány, nic nemění ani skutečnost, že v daňových rájích může být taková praxe běžná, jak naznačovala žalobkyně. Ve světle těchto zjištění pak rovněž vyznívá poměrně absurdně tvrzení žalobkyně z daňového řízení, že si ji pro stavbu hotelového komplexu společnost KONSTAJL-PRO vybrala proto, že společnost VALAMESON měla nejasnou vlastnickou strukturu.
65. Jako ještě podstatnější okolnost pak soud vnímá identifikované propojení některých uvedených subjektů. V tomto případě je pojítkem skutečně pan L., který byl zakladatelem a ředitelem společnosti FAVORIT, současně také statutárním orgánem ruské společnosti VALEGA LIMITED, dceřiné společnosti kyperské společnosti VALEGA LIMITED, jež byla minoritním vlastníkem společnosti KONSTAJL-PRO (viz výše). Z tohoto důvodu lze proto hovořit o tom, že společnosti FAVORIT a KONSTAJL-PRO byly určitým způsobem propojeny. Již jen pro dokreslení (neboť se to netýká přímo doby uskutečnění posuzovaných transakcí) pak soud dodává, že ze žalovaným předestřenému schématu zároveň vyplývá, že pan L. byl ještě generálním ředitelem společnosti

STROYZILSERVICE NM, kterou přes další společnost vlastnila česká společnost UNEXIM, s.r.o. Ta se přitom stala ode dne 18. 8. 2016 jediným společníkem společnosti VALAMESON.

66. Okolnosti týkající se racionality obchodní transakcí ve spojení s informacemi ohledně povahy vlastnických struktur a propojení zúčastněných subjektů podle soudu svědčí také o naplnění subjektivního hlediska zneužití práva, neboť z nich lze usuzovat, že jednání žalobkyně nebylo vedeno reálným a legitimním ekonomickým cílem (nemělo reálné ekonomické zdůvodnění), přičemž jediným viditelným cílem a výsledkem tohoto jednání pro žalobkyni bylo získání neoprávněné daňové výhody, kterou žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání. Žalovaný k tomu na str. 36 napadeného rozhodnutí uvedl, *„že daňová úspora je objektivně nastalým důsledkem a jediným odhaleným ekonomicky příznivým důsledkem pro odvolatele, z čeho lze logicky usuzovat na to, že mohla být jediným cílem, jedním z několika cílů odvolatele nebo pouhým, zajisté vítaným a tudíž nikoliv nechtěným, doprovodným jevem neidentifikovaného právního (např. darování) či protiprávního jednání (např. praní špinavých peněz).“*
67. Byť lze připustit, že tento cíl skutečně nemusel být celkovým hlavním cílem proběhlých obchodních transakcí (lze souhlasit se žalovaným, že za obchodními transakcemi mohly stát ještě jiné nevyjevené zájmy), z pohledu žalobkyně byla daňová uznatelnost nákladu uhrazeného společnosti KONSTAJL-PRO oproti výnosům z úroků od společnosti FAVORIT nepochybně klíčová – právě jen ta totiž dodávala smysl jejímu zapojení do předmětných obchodních transakcí s těmito ruskými společnostmi. K tomu je potřeba doplnit, že pokud judikatura (a nyní i daňový řád) pro naplnění subjektivního kritéria obecně vyžadují, aby bylo získání neoprávněné daňové výhody hlavním či převažujícím cílem jednání daňového subjektu, výslovně tím připouští, že takové jednání může mít i cíle jiné. Smysl tohoto požadavku je pak podle soudu nutné spatřovat v tom, že cíl sledující neoprávněné získání daňové výhody musí být cílem dostatečně významným, nikoli okrajovým. Tyto požadavky jsou v případě posouzení skutečného záměru žalobkyně splněny, neboť z jejího pohledu byla daňová uznatelnost smluvní pokuty nepochybně cílem podstatným či přímo nejdůležitějším. Tento cíl by byl přitom dostatečně významný i v případě, že za obchodními transakcemi stál ještě případný další záměr. Odhlédne-li soud od toho, že žádný jiný ekonomicky opodstatněný záměr žalobkyně neosvětlila, lze říci, že celé jednání žalobkyně a s tím spojené získání daňového zvýhodnění představovalo nezbytný prostředek k dosažení jiného (nevyjasněného) cíle. Jednalo by se tak o podstatnou součást tohoto dalšího záměru, nikoli okrajovou, vedlejší okolnost.
68. V této souvislosti soud dále uvádí, že žalovanému nelze vyčítat, pokud podrobně neprovéřoval všechny obchodní transakce a jejich pozadí a jejich případný skutečný účel neobjevil. Soud považuje za potřebné zdůraznit, že primárním cílem správce daně je výběr daní v České republice, nikoli rozkrývání různých daňově-optimalizačních či snad i podvodných schémat na mezinárodní úrovni, pokud to není nezbytně nutné ke stanovení daně českému daňovému subjektu. Jestliže ze zjištění žalovaného vyplývala zcela zjevně účelová povaha jednání žalobkyně a jejího zapojení do obchodních transakcí, na základě čehož bylo možné učinit si obrázek o oprávněnosti jejího nároku, nelze mu vytýkat, pokud detailně nezkoumal a nepopsal možnou skutečnou podstatu celého souboru obchodních transakcí.

69. Stejně tak nelze žalovanému vytýkat, že se nezabýval možným zdaněním výnosu společnosti KONSTAJL-PRO z přijaté smluvní pokuty v Ruské Federaci. Podle názoru soudu totiž zdanění přijatých finančních prostředků společností KONSTAJL-PRO v Rusku neovlivňuje nijak daňové povinnosti žalobkyně v České republice. Soud zdůrazňuje, že z pohledu České republiky k neoprávněné daňové výhodě došlo, přičemž tu by nemohlo zdanění prostředků v Rusku jakkoli sanovat. Přiznání neoprávněné daňové výhody žalobkyni by tak ve výsledku bylo proti zájmu společnosti, o kterém s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 137/2016 - 43, hovořila sama žalobkyně. V tomto případě tak není na místě zohledňovat celkovou bilanci obchodních transakcí, ale jen daňové zvýhodnění dosažené v České republice. Jak přitom správně uvedl žalovaný, předmětný rozsudek se zabýval zneužitím práva v situaci, kdy všechny subjekty smluvních vztahů byly daňovými rezidenty v České republice, smluvní vztahy neobsahovaly žádný mezinárodní prvek, a jednalo se tedy pouze o to, zda bylo dosaženo daňového zvýhodnění v České republice. Předmětný rozsudek tak na projednávanou věc přímo nedopadá.

VI.4 Neprovedené důkazy

70. K této námitce soud úvodem konstatuje, že žalobkyně v žalobě konkrétně namítala neprovedení výsledku současného jednatele společnosti KONSTAJL-PRO pana B., ředitele společnosti FAVORIT pana L., a dále neuskutečnění mezinárodní výměny informací s ruskými orgány.
71. Pokud jde o navržený výslech pana B., soud uvádí, že žalovaný se s tímto návrhem v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal. V této souvislosti nelze nepřipomenout, že správní orgány nejsou povinny provést každý navržený důkaz, jestliže náležitě zdůvodní, že je pro věc nadbytečný či jinak irelevantní (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS). Soud se plně ztotožňuje s tím, že navržený výslech by byl pro posouzení věci zcela nadbytečný, a žalovanému přitakává, že podstata věci spočívá primárně v otázce právní (hodnocení charakteru a racionality obchodu), nikoliv skutkové. Žalovaný navíc zcela případně poukázal též na to, že možný přínos jeho výpovědi (osvětlení okolností projektu hotelového komplexu) je limitován skutečností, že se jedná o současného jednatele společnosti KONSTAJL-PRO (od 21. 1. 2013), který tak jen stěží bude moci blíže objasnit okolnosti a výklad smluvních vztahů v rozhodné době, kdy jednatelem nebyl a předmětný obchod tak neuzavíral; žalobkyně přitom nijak konkrétně netvrdila, že by měl navržený svědek o uzavírání obchodu relevantní informace. V podrobnostech pak soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž doplňuje, že sjednané právní vztahy mezi jednotlivými společnostmi, o kterých by navržený svědek mohl vypovídat, jsou zřejmé již z listinných důkazů. Žalovaný se nadto vypořádal i s tím, že žalobkyně navrhovala výslech pana B. také ve vztahu k prokázání zdanění přijaté smluvní pokuty v rámci zdanitelných příjmů společnosti KONSTAJL-PRO – v napadeném rozhodnutí zdůvodnil, proč považuje tuto otázku pro věc za irelevantní (k tomu viz výše). Tato argumentace pak dopadá i na námitku neprovedení mezinárodní výměny informací (mezinárodního dožádání), když i zde dává soud žalovanému za pravdu.
72. Žalovaný rovněž dostatečně zdůvodnil i neprovedení výsledku pana L. Žalobkyně tohoto svědka primárně navrhla k prokázání otázek spojených s poskytnutými půjčkami společnosti FAVORIT; konkrétní skutečnosti, o nichž by měl svědek vypovídat a případně objasnit, však nijak nespecifikovala. Podstatné okolnosti vztahu mezi žalobkyní

a společností FAVORIT (výše a změny úroků či zapůjčení prostředků takřka ihned po uzavření Investiční smlouvy) měl nadto žalovaný dostatečně podloženy, přičemž výpověď pana L. by tyto objektivní okolnosti těžko zpochybnila. Žalovaný navíc správně připomněl, že tyto okolnosti nebyly hodnoceny izolovaně, ale v souvislosti s ostatními důkazy. Žalobkyně později svědeckou výpověď pana L. navrhla též k osvětlení údajné sladění a plánovanosti jednání. Pokud byl i v tomto směru důkazní návrh označen žalovaným jako nadbytečný s odkazem na zcela objektivně iracionální způsob přípravy realizace, uzavření a uplatňování právních vztahů, které již nelze dodatečně žádným způsobem popřít, soud se s tímto hodnocením ztotožňuje a v podrobnostech na odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazuje. Nejde přitom o nepřípustné předjímání obsahu svědecké výpovědi, ale o skutečnost, že tyto objektivní okolnosti by žádná výpověď zpochybnit nemohla.

VI.5 Nezohlednění esenciálních výdajů

73. Konečně, jako relativně samostatnou námitku žalobkyně, stejně jako v odvolacím řízení, vznesla otázku zohlednění tzv. esenciálních výdajů s odkazem na to, že žalovaný ve výnosech ponechal celou částku úroků z úvěrů pro společnost FAVORIT a nezohlednil finanční náklady (tržní úrok) vynaložené za účelem dosažení těchto úrokových výnosů. Žalobkyně se odvolávala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, v němž se uvádí, že „...jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 - 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 - 85, č. i ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho porřízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS)“. V citované věci Nejvyšší správní soud posuzoval případ stavební zakázky, kdy bylo daňovým subjektem prokázáno, že zakázka byla realizována, stavební práce tak musely být provedeny a stavební materiál dodán, přičemž sporným bylo kým, v jakém rozsahu a za jakou částku. Nejvyšší správní soud dospěl v tomto případě k závěru, že daňové orgány měly zkoumat nutné výdaje daňového subjektu související s touto zakázkou a tyto případně stanovit na základě pomůcek.
74. Zdejší soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že pro nynější věc je odkaz žalobkyně na tento rozsudek, potažmo na doktrínu minimálně nutných (esenciálních) výdajů nepřipadný, neboť vůbec nezohledňuje předpoklady pro její uplatnění. Z tohoto i dalších v něm citovaných rozsudků vyplývá, že šlo vždy o případy, kdy nebylo pochyb o existenci výdajů (sporná byla jejich výše). Jinak řečeno, zohlednění minimálně nutných nákladů lze aplikovat pouze výjimečně – jen tehdy, je-li samotná realizace výdaje nade vše pochybnost prokázána (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 - 43). Taková situace ovšem v případě žalobkyně nenastala, když ta nijak neprokázala, zda a jaké náklady jí v souvislosti s realizovanými výnosovými úroky vlastně vznikly – vzhledem k tomu, že žalobkyně finanční prostředky získala bez jakýchkoliv dalších nákladů od společnosti KONSTAJL-PRO, lze mít naopak za to, že jí žádné takové náklady nevznikly.

VII. Závěr a náklady řízení

75. S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Městský soud v Praze uzavírá, že žalobu shledal nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
76. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 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 ve věci úspěšná nebyla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nad rámec jeho běžné administrativní agendy žádné náklady nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 8. června 2020

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

