



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců Mgr. Alexandra Krysla a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: Agrowest a.s.**, se sídlem Božkovská 397/15, Plzeň, *zastoupeného JUDr. Pavlem Marcem, LL.M., advokátem se sídlem Perlová 5, Praha 1*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 15. 11. 2011, čj. 7949/11-1200-400358, a ze dne 15. 11. 2011, čj. 7950/11-1200-400358,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 15. 11. 2011, čj. 7949/11-1200-400358, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 15. 11. 2011, čj. 7950/11-1200-400358, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.

III. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 11.808,- Kč k rukám zástupce žalobce JUDr. Pavla Marce, LL.M., do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Dne 10. 10. 2008 zahájil Finanční úřad v Plzni (dále též jen „*správce daně*“ nebo „*finanční úřad*“) u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 12. 2009, čj. 383569/09/138911402160, Finanční úřad v Plzni na základě zprávy o daňové kontrole žalobci dodatečně snížil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 5. 2007 o částku 1.084.500,- Kč a současně mu sdělil zákonnou povinnost uhradit penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty ve výši 54.225,- Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal. Rozhodnutím ze dne 15. 11. 2011, čj. 7949/11-1200-400358, Finanční ředitelství v Plzni (dále též jen „*odvolací orgán*“ nebo „*finanční ředitelství*“) odvolání žalobce zamítlo a rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 28. 12. 2009, čj. 383569/09/138911402160, potvrdilo.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 12. 2009, čj. 383580/09/138911402160, Finanční úřad v Plzni na základě zprávy o daňové kontrole žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 6. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 16.701.120,- Kč a současně mu sdělil zákonnou povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně ve výši 3.285.999,- Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal. Rozhodnutím ze dne 15. 11. 2011, čj. 7950/11-1200-400358, Finanční ředitelství v Plzni odvolání žalobce zamítlo a rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 28. 12. 2009, čj. 383580/09/138911402160, potvrdilo.

Žalobou předanou k poštovní přepravě dne 13. 1. 2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 15. 11. 2011, čj. 7949/11-1200-400358, a ze dne 15. 11. 2011, čj. 7950/11-1200-400358, a rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 28. 12. 2009, čj. 383569/09/138911402160, a rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 28. 12. 2009, čj. 383580/09/138911402160, v rozsahu zvýšení na ř. 20 o 68.493.834,- Kč a navazujících výpočtů daně a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Daň z příjmů právnických osob byla v rozhodném období upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2007 (dále též jen „*zákon o daních z příjmů*“ nebo „*ZDP*“).

Ačkoliv předmětné řízení bylo zahájeno v době účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bylo dokončeno podle zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“) (§ 264 odst. 1 daňového řádu).

II. Skutkový stav

Skutkový stav přezkoumávané věci je poměrně složitý; soud jej proto zrekapituluje podle údajů obsažených v žalobě a připojí k tomu polemickou poznámku obsaženou ve vyjádření Finančního ředitelství v Plzni k žalobě.

Sub II. žaloby se k výchozímu stavu uvádí, že vztahy ve skupině společností Agrowest a.s. („Původní Agrowest“), Otavské strojírný, a.s. („Původní OTS“) a AGROZET České Budějovice, a.s. („Agrozet“) byly po privatizaci provedené před r. 1993 značně komplikované. Majoritními akcionáři výše uvedených společností bylo několik fyzických osob. Dále bylo v uvedených společnostech množství neaktivních minoritních akcionářů původně z kupónové privatizace. Společnost Původní Agrowest vlastnila zhruba 24 % akcií společnosti Agrozet a tato naopak zhruba 24 % akcií společnosti Původní Agrowest. Společnost Původní Agrowest dále vlastnila majoritní podíl akcií společnosti Původní OTS. Společnosti vzájemně držely své akcie, akcionářská struktura byla nekonsolidovaná a také mezi sebou společnostmi měly historickou vzájemnou pohledávku v nominální hodnotě 68.494.834 Kč, které v určité pozdější fázi restrukturalizace odpovídal předmětný závazek, jehož zaplacení bylo správcem daně při daňové kontrole zpochybněno (dále jen „pohledávka“). O pohledávce a jejím uhrazení je blíže pojednáno dále. V roce 2005 se majoritní akcionáři a ovládající osoby společností Původní Agrowest, Původní OTS a Agrozet („Vlastníci“) rozhodli řešit strukturu těchto společností. Vlastníci se dohodli na tom, že výsledkem restrukturalizace má být úplné oddělení těchto společností bez jakéhokoli vzájemného propojení vlastnického i majetkového, včetně vyřešení vzájemných pohledávek a závazků, aby se mohly jednotlivé společnosti koncentrovat na své podnikání a samostatně o něm rozhodovat. Vzájemné propojení nejen že neodpovídalo shodě mezi vlastníky o tom, jak má být vlastnictví jednotlivých společností uspořádáno, ale zároveň představovalo zásadní komplikaci dalšího podnikání, například při účasti ve výběrových řízeních, ze kterých byly propojené společnosti do značné míry vyloučeny. Dalším významným argumentem pro realizaci restrukturalizace byl požadavek bank financujících tyto společnosti, které požadovaly přehlednější a méně propojenou vlastnickou strukturu společností. S ohledem na povahu obchodní činnosti žalobce byly a jsou dobré vztahy s bankami zásadní pro jeho podnikání.

K procesu restrukturalizace se *sub II.* žaloby konstatuje, že z pohledu oddělení jednotlivých podniků a z pohledu řízení před správcem daně, jehož výsledky jsou touto žalobou napadány, byly klíčové následující kroky: Předně proběhlo rozdělení společnosti Původní Agrowest s rozhodným dnem 1. 1. 2006, přičemž jednotlivé nově vzniklé nástupnické společnosti vlastnily následující části majetku společnosti Původní Agrowest: (i) akcie společnosti Agrozet přešly na společnost AWZ-Plzeň a.s. („AWZ“), (ii) akcie společnosti Původní OTS přešly na společnost AWO-Plzeň a.s. („AWO“) a (iii) zbylá část obchodního jmění společnosti včetně závazku za společnost Původní OTS přešla na žalobce, který pokračoval v podnikání společnosti Původní Agrowest (žalobce po fúzi nadále používá stejnou obchodní firmu – tj. Agrowest a.s.). Zároveň proběhlo rozdělení společnosti Původní OTS s rozhodným dnem 1. 1. 2006 na dvě společnosti, a to (i) společnost OTS-plus, a.s. („OTS-plus“), na niž v rámci projektu rozdělení přešla pohledávka za žalobcem a část hotovosti, a (ii) společnost Otavské strojírný a.s. („OTS“), která převzala zbylé části obchodního jmění a pokračovala v podnikání společnosti Původní OTS. Následně došlo k převodům akcií mezi akcionáři Původní Agrowest a Agrozet: (i) úplatný převod 46 % akcií

AWZ na společnost Agrozet a (ii) úplatný převod 24 % akcií AWO a žalobce na majoritního akcionáře zanikající společnosti původní Agrowest. V další fázi restrukturalizace proběhla fúze sloučením společnosti AWZ se společností Agrozet s rozhodným dnem 1. 1. 2007. Tak došlo k nastavení požadované akcionářské struktury společnosti Agrozet bez dalších majetkových provázaností na ostatní zúčastněné skupiny. Dalším krokem restrukturalizace byla fúze sloučením žalobce a společnosti OTS-plus, v rámci které byla společnost OTS-Plus zanikající společností. Rozhodný den fúze byl stanoven na 1. 6. 2007 a k jejímu zápisu do Obchodního rejstříku došlo dne 29. 10. 2007. *Schéma stavu v červenci 2008 – viz str. 5 žaloby*. Součástí restrukturalizace tedy bylo rozdělení společností Původní OTS a Agrowest a dále i kapitálové posílení některých z výše uvedených společností formou zvýšení základního kapitálu, odkup akcií a přiměřené vypořádání některých akcionářů a také zásadní konsolidace akcionářské struktury. Prostředkem ke konsolidaci akcionářské struktury byl postup dle ustanovení § 183i a násl. a § 220p a násl. obchodního zákoníku, přičemž procesy vytěsnění a převzetí jmění proběhly v roce 2007 a 2008 ve společnostech AWO a OTS.

K okolnostem vzniku a uhrazení závazku se *sub II.* žaloby uvádí, že původní Agrowest a Původní OTS v předmětných zdaňovacích obdobích byly (a jejich právní nástupci do dnešního dne jsou) společnostmi zabývajícími se především obchodem. Jako takové byly vždy závislé na externím financování, které standardně poskytovaly banky v České republice. Rozvoj obchodních aktivit nebylo možné realizovat bez náležité spolupráce s bankami, poskytujícími tyto úvěry. Závazek historicky vznikl z titulu úvěru poskytnutého bývalému státnímu podniku Agrozet Plzeň Komerční bankou, který byl později přefinancován Českou spořitelnou, která tak vstoupila do pozice věřitele. Závazek přešel na společnost Původní Agrowest v rámci privatizace a společnost Původní Agrowest po privatizaci úvěr dle svých možností postupně splácela. Protože byla společnost Původní Agrowest se splácením úvěru v prodlení, Česká spořitelna úvěr vyhodnotila jako rizikový a převedla pohledávku na Českou konsolidační agenturu. Pohledávku následně zakoupila Jihočeská obchodní a stavební společnost, a.s. a ta ji 18. 4. 2002 postoupila společnosti Původní OTS, která o pohledávce účtovala v hodnotě, za niž pohledávku koupila. Součástí celkové restrukturalizace mělo být i vypořádání tohoto závazku společnosti Původní Agrowest (a od roku 2006 žalobce) vůči společnosti Původní OTS. Pro Původní Agrowest představoval závazek závažné ohrožení vztahu s financující bankou. Československá obchodní banka, a.s. („ČSOB“), která byla úvěrující bankou Původního Agrowestu a následně i žalobce, opakovaně při jednání vznášela požadavek na vyřešení závazku. Vzhledem k nedostatku hotovosti k úhradě Původní Agrowest i žalobce usilovaly o refinancování závazku, tzn. nahrazení stávajícího úvěru, který byl dlouho po splatnosti, úvěrem novým. Zároveň i na straně Původní OTS jako věřitele představovala pohledávka komplikaci při jednání s financujícími bankami, neboť ČSOB vyžadovala po Původní OTS garance, že tato nebude v určité době pohledávku vymáhat a také že v případě neschopnosti společnosti Původní Agrowest závazek splatit uhradí pohledávku za ni. Mezi Vlastníky panovala shoda o tom, že pohledávka nesouvisí s podnikáním Původní OTS, ale naopak s podnikáním Původního Agrowestu (a následně žalobce). Bylo proto rozhodnuto, že správa pohledávky bude vyčleněna do samostatné společnosti OTS-Plus, což byl způsob, který plně korespondoval se základním cílem restrukturalizace, tedy vyřešení vlastnické struktury uvedených společností, a zároveň šetřil práva minoritních akcionářů i věřitelů. V rámci rozdělení společnosti Původní OTS, kdy pohledávka přešla na společnost OTS-Plus, pak došlo v souladu s požadavkem tehdejšího

ustanovení 69c odst. 6 obchodního zákoníku k povinnému přecenění pohledávky, a to základě znaleckého posudku č. 37-2/2006 ze dne 22. 5. 2006, jímž byla stanovena hodnota jmění společnosti Původní OTS pro účely jejího rozdělení (dále jen „znalecký posudek“). Rozdělení společnosti Původní OTS zároveň umožnilo následnou fúzi OTS-Plus a žalobce, tedy koncentraci majetku, který souvisel s obchodní činností společnosti Původní Agrowest, v rukách jejích vlastníků, odděleně od ostatních společností. Mezitím žalobce i nadále průběžně usiloval o refinancování závazku, jednání s tuzemskými bankami však nebyla úspěšná. Žalobce se proto obrátil do zahraničí a podařilo se vyjednat refinancování se společností MADISON INVESTMENTS S.a.r.l. („Madison“) se sídlem v Lucembursku. Společnost Madison byla v průběhu jednání kromě jiného seznámena i s plánem restrukturalizace i s přípravou fúze a nepeněžního vypořádání pohledávky v rámci fúze. Žalobce dodává, že ani on, ani společnost OTS-plus nebyly propojenými osobami se společností Madison. Přesto, že Finanční úřad označil proces refinancování za pochybný a nestandardní, je žalobce přesvědčen, že podmínky refinancování, zejména požadavky na zajištění úvěru od společnosti Madison, včetně použití zahraničních účtů u renomované banky, odpovídaly zcela podmínkám běžným v obchodním styku. Žalovaný dal ostatně žalobci ve svém rozhodnutí za pravdu, když odmítl tvrzení Finančního úřadu, že k zaplacení závazku nedošlo. Běžným obchodním podmínkám odpovídala také odměna za poskytnutí, kterou Finanční úřad odmítl uznat jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

K výše uvedeným tvrzením žalobce Finanční ředitelství v Plzni ve vyjádření k žalobě uvedlo, že součástí celkové restrukturalizace mělo být i vypořádání závazku společnosti Původní Agrowest (od r. 2006 žalobce) ve výši 68.493.834,- tis. Kč (dále jen „Závazek“) vůči společnosti Otavské strojírně a.s. (dále jen „Původní OTS“), která se následně rozdělila na společnost Otavské strojírně, a.s. (dále jen „OTS“) a OTS-plus a. s. (dále jen „OTS-plus“). Pro Původní Agrowest představoval Závazek závažné ohrožení vztahu s financující bankou, která opakovaně vznášela požadavek na jeho vyřešení. Vzhledem k nedostatku hotovosti k úhradě tohoto Závazku usiloval Původní Agrowest i žalobce o jeho refinancování, tzn. nahrazení stávajícího úvěru, který byl dlouho po splatnosti úvěrem novým. Zároveň i na straně Původní OTS jako věřitele představovala pohledávka komplikaci při jednání s financujícími bankami a mezi vlastníky panovala shoda o tom, že pohledávka nesouvisí s podnikáním Původní OTS, ale naopak s podnikáním Původního Agrowestu (a následně žalobce). K tomu však žalovaný správní orgán doplňuje, že Původní OTS nabyla předmětnou pohledávku postoupením od společnosti JIHOSPOL, Jihočeská obchodní a stavební společnost a.s. v částce 1.406 tis. Kč a v této hodnotě ji evidovala ve svém účetnictví. Podle názoru žalovaného tak nelze souhlasit s tím, že pohledávka nesouvisela s podnikáním Původní OTS, neboť tato společnost ji právě v rámci svého podnikání nabyla, a to za výrazně nižší hodnotu, než byla její nominální hodnota (68 mil. Kč).

III. Žalobní body

Sub III. žaloby žalobce namítá, že žalovaný nedostal své povinnosti v souladu s § 115 daňového řádu seznámit jej s hodnocením důkazů, které během odvolacího řízení provedl, a se změnou právního názoru, neboť tato změna ovlivnila rozhodnutí v neprospěch žalobce. Zároveň byl žalovaný jako správce daně povinen podle § 92 daňového řádu seznámit žalobce s hodnocením důkazů provedených během daňové kontroly, neboť se ve svém hodnocení

zásadně odchytil od hodnocení důkazů Finančním úřadem. Své rozhodnutí o zamítnutí odvolání založil žalovaný na tvrzení, že úhrada předmětného závazku byla realizována na základě projektu, který byl vytvořen za účelem zániku tohoto závazku při současném vyhnutí se daňové povinnosti vyplývající z § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP. V takovém konání spatřuje žalovaný zneužití práva. Tvrzené zneužití práva dovozuje žalovaný zejména z účelovosti přecenění pohledávky, kterou původní společnost Otavské strojírny a.s. nabyla postoupením za částku 1.406.000 Kč na její nominální hodnotu ve výši 68.493.834,30 Kč. S uvedeným hodnocením důkazů však žalovaný žalobce neseznámil, když až do vydání napadeného rozhodnutí hodnotil důkazy jinak. Žalovaný tak porušil nejen ust. § 115 daňového řádu, ale zároveň upřel žalobci právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně během daňové kontroly podle § 86 daňového řádu, když svoji shora uvedenou pochybnost ohledně zneužití práva uvedl až v rozhodnutí o zamítnutí odvolání. Na rozdíl od závěrečných rozhodnutí žalovaného tvrdil správce daně během celého řízení, že krácení daně jiným způsobem spatřuje ve skutečnosti, že k zaplacení předmětného závazku nedošlo a žalobce jeho zaplacení pouze simuloval, čímž se měl vyhnout daňové povinnosti vyplývající z § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP (srov. závěr správce daně na str. 6, 9, 13 a 16 zprávy o daňové kontrole čj. 370948/09/1389314025511, shrnutí správce daně na str. 1 sdělení důvodu rozdílu mezi daní přiznanou a dodatečně vyměřenou čj. 21041/10/138931402551, a konečně výzva k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a důkazům v odvolacím řízení čj. 5873111-1200-400358, kde žalovaný zopakoval, že žalobce údajně „provedl takové formálně právní transakce, které měly za cíl nasimulovat úhradu závazku za společností OTS-plus, a.s. ve výši 68 493 834,30 Kč, což mělo za následek zánik závazku bez daňového dopadu vyplývajícího z ust. § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona o daních z příjmů, ...“, čímž se měl žalobce dopustit krácení daně jiným způsobem.). V tomto kontextu tedy žalobce navrhoval a správce daně prováděl důkazy, prokazující uhrazení předmětného závazku. Také žalovaný v rámci odvolacího řízení pokračoval v dokazování ohledně zaplacení závazku, když doplnil daňové řízení o informace získané prostřednictvím Generálního finančního ředitelství v rámci mezinárodní spolupráce. I takto získané informace směřovaly k vyjasnění transakcí zpochybněných správcem daně ve vztahu k údajnému neuhrazení předmětného závazku.

Sub III. žaloby se dále namítá, že žalovaný pak v napadených rozhodnutích ve vztahu k tvrzení Finančního úřadu o nezaplacení předmětného závazku a pouhé simulaci takového zaplacení posoudil provedené důkazy zcela opačně a dal žalobci za pravdu, když potvrdil, že uvedené úkony nelze označit za simulované. Přesto žalovaný nezrušil platební výměry v rozsahu požadovaném v odvolání. Místo toho potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu, ovšem zcela překvapivě na základě nového a odlišného hodnocení důkazů a odlišného právního názoru. Před vydáním závěrečných rozhodnutí, proti nimž tato žaloba směřuje, vyjádřil správce daně své pochybnosti ohledně znaleckého posudku pouze vágně a nepravdivě (když označil ocenění za nezdůvodněné) ve zprávě o daňové kontrole čj. 370948/09/138931402551. Žalobce na uvedené pochybnosti reagoval ve svém navazujícím vyjádření ze dne 16. 12. 2009, kde stručně osvětlil důvody přecenění, ale blíže se danou pochybností nezabýval, neboť byla zcela nepodložená a ze zprávy o daňové kontrole vyplývalo, že způsob ocenění nebyl pro správce rozhodný při vydání dodatečného výměru. Správce daně se způsobem či důvodem přecenění v dalším řízení již nezabýval, když ve sdělení důvodu vyměření daně čj. 21041/10/138931402551 danou pochybnost nezahrnul do shrnutí důvodu vyměření daně a v další části textu pouze mechanicky zopakoval své závěry ze zprávy o daňové kontrole, aniž

by se vyrovnal s informacemi sdělenými žalobcem v podání z 16. 12. 2009. Ani v odvolacím řízení nevyjádřil žalovaný jako správce daně pochybnosti ohledně znaleckého posudku, pouze si vyžádal u žalobce jeho kopii. Po předložení znaleckého posudku žalobcem dne 16. 6. 2010 se žalovaný ke znaleckému posudku jako důkazu již nevyjádřil, z čehož žalobce usoudil, ostatně jako z celého dosavadního průběhu řízení, že znalecké ocenění není podstatné pro závěr správce daně, že výsledkem hodnocení důkazů je skutkový stav simulace uhrazení závazku. Protože se však právě údajně účelové ocenění hodnoty závazku na základě znaleckého posudku stalo klíčovým tvrzením v rámci odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaného, a to zcela v rozporu se zásadou předvídatelnosti rozhodnutí správního orgánu, věnuje se mu žalobce podrobněji v další části žaloby. Na tomto místě je však nutné zdůraznit, že žalovaný postupoval nezákonným způsobem, když před vydáním rozhodnutí neseznámil žalobce s hodnocením důkazů. Lze tedy shrnout, že žalovaný zkrátil žalobce na jeho právech tím, že porušil v odvolacím řízení jeho práva: (i) seznámit se s hodnocením důkazů podle § 92 a § 115 daňového řádu a vyjádřit se k tomuto hodnocení, (ii) seznámit se s odlišným právním názorem odvolacího orgánu podle § 115 daňového řádu a vyjádřit se k tomuto názoru a (iii) vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně během daňové kontroly podle § 86 daňového řádu. Tím žalovaný porušil ustanovení o řízení před správním orgánem způsobem, který mohl mít, a jak je tvrzeno a prokázáno dále opravdu měl, za následek nezákonná rozhodnutí o věci samé.

Sub IV. žaloby žalobce namítá nezákonné uplatnění ustanovení o krácení daně jiným způsobem. Tento žalobní bod se skládá z úvodní části a z částí nazvaných „Žalobce se nedopustil zneužití práva“, „Restrukturalizace měla jasný ekonomický účel“ a „Přecenění pohledávky proběhlo plně v souladu se zákonem“.

V úvodu tohoto žalobního bodu se uvádí, že napadená rozhodnutí jsou nezákonná, neboť potvrzují dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob bez ohledu na skutečný stav účetnictví žalobce jako daňového subjektu a s poukazem na ustanovení o krácení daně jiným způsobem, ačkoli se žalobce krácení daně jiným způsobem nedopustil. Žalovaný navíc nezákonným způsobem aplikuje ustanovení o krácení daně jiným způsobem, když neuvedl konkrétní úkon či úkony, kterými se žalobce měl krácení daně jiným způsobem dopustit, a vysvětlení, proč a jak tyto úkony měly mít krácení daně za důsledek, a proč byly úkony nedovolené. O takovou specifikaci se zřejmě pokusil užitím dalšího neurčitého právního pojmu, tedy pomocí konceptu zneužití práva. Takové použití ovšem v daném případě není na místě. Žalovaný se v rozhodnutích zmatečně vyjadřuje ke skutečnostem, které měly mít za následek krácení daně jiným způsobem. Zatímco v úvodu označuje za zneužití práva „řetězení popsanych právních úkonů“, v dalších částech rozhodnutí naopak přiznává, že sporným momentem jsou pouze důvody přecenění vyvedené pohledávky, přičemž předchozí krok restrukturalizace, tedy rozdělení společnosti Původní OTS, podle žalovaného není sporným momentem. Žalovaný si tedy v napadených rozhodnutích protirečí, nejednoznačně odkazuje na ustanovení o krácení daně jiným způsobem a navíc, jak je ukázáno níže, jeho jednotlivá tvrzení jsou nesprávná.

V části „Žalobce se nedopustil zneužití práva“ žalobce namítá, že žalovaný v napadených rozhodnutích označuje postup restrukturalizace tak, jak byl aplikován žalobcem a dalšími společnostmi, za zneužití práva, když tvrdí, že „byly zcela účelově vytvořeny takové

právní vztahy, jejichž pomocí bylo dosaženo eliminace daňové povinnosti vzniklé při zániku závazku ve smyslu ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních z příjmů“. Tento výklad není v souladu se skutečnostmi zjištěnými v daňovém řízení a neodpovídá základním požadavkům na použití institutu zneužití práva v dané věci. Výklad pojmu zneužití práva v daňovém právu lze v současné době již opřít o poměrně rozsáhlou judikaturu Nejvyššího správního soudu, stejně jako o rozhodování Evropského soudního dvora. Žalovaný ve svých rozhodnutích nijak nerozebírá znaky jednání poplatníka a dalších osob, které by ukazovaly na jejich záměr činit některé právní úkony s cílem zneužít svá subjektivní práva k nedovolenému snížení daňové povinnosti. Žalovaný v napadených rozhodnutích tvrdí, že shora uvedené transakce bylo možné provést i způsobem, který by měl za výsledek vyšší daňovou povinnost poplatníka. Tento fakt ale sám o sobě nemůže dostačovat pro zhodnocení sledu transakcí restrukturalizace jako úkonů zneužívajících práva poplatníka a vedoucích ke zkrácení daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře konstantně vymezil několik definičních znaků zneužití práva v oblasti daní, které v obecné rovině odlišují zneužití práv poplatníka k získání neoprávněné výhody na straně jedné a právem aprobovanou ekonomickou úvahu poplatníka volícího mezi více variantami postupu, které mají fakticky obdobný výsledek, ale podléhají odlišným daňovým režimům na straně druhé. Tyto definiční znaky zneužití práva nebyly v projednávaném případě naplněny. Jedná se především o neracionální výklad příslušného zákonného ustanovení. Aby došlo ke zneužití práva, má poplatník aplikovat stanovená pravidla v rozporu s racionálními vzorci chování a rozumným uspořádáním společenských vztahů. Nutné je tedy srovnání smyslu užitých ustanovení s kontextem, ve kterém jsou použita (rozsudek NSS čj. 1 Afs 107/2004-48). Tento přístup v principu odpovídá definici tzv. objektivní složky, jak je konstantně uváděna v judikatuře Evropského soudního dvora (např. rozhodnutí C-255/02 „Halifax“). Žalovaný ve svých rozhodnutích nijak nepopisuje, v čem spatřuje rozpor mezi racionálním výkladem příslušných právních norem (především obchodního zákoníku a zákona o daních z příjmů) a způsobem, jakým byly tyto normy aplikovány žalobcem. V tomto smyslu lze rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelná. Předmětné transakce byly součástí řady kroků, které jako celek sledovaly jasně vymezené cíle a záměrně akcentovaly přeměny obchodních společností. V nich žalobce po poradě s konzultanty spatřoval postupy, kterými budou minimalizována ekonomická a právní rizika vyplývající ze změn ve skupině (včetně rizik plynoucích z případného porušení práv třetích osob). Samotné vypořádání pohledávky bylo provedeno formou refinancování prakticky výlučně z toho důvodu, že žalobce nedisponoval k úhradě závazku z vlastních zdrojů dostatečnou hotovostí. Žalovaný ve svých rozhodnutích interpretuje postup žalobce v podstatě tak, že z množiny možných způsobů řešení dané situace měl bez dalšího aktivně vybrat variantu, která maximalizuje jeho daňovou povinnost – prominutí Pohledávky společností Původní OTS. Takový postup ale nelze označit za smysluplný teleologický výklad aplikovatelných norem. Nadto by znamenal poškození minoritních akcionářů Původní OTS a porušení povinností řádného hospodáře členy statutárních orgánů Původní OTS. Dalším neopomenutelným kritériem je přítomnost tzv. subjektivního prvku. Tím je fakt, že ekonomické aktivity byly realizovány pouze za účelem obdržení nepřiměřené finanční výhody. Tento účel byl NSS později definován jako hlavní účel, který marginalizuje veškeré ostatní cíle dané transakce (rozsudky NSS čj. 1 Afs 107/2004-48, čj. 2 Afs 7/2007-101 a čj. 1 Afs 35/2007-108). Jak žalobce detailně popisuje níže (a jak konzistentně uváděl i v průběhu celého řízení před správcem daně), motivací celé restrukturalizace bylo zejména zrušení ekonomické provázanosti ve skupině společností za použití reálně dostupných právních a

ekonomických prostředků, při maximálním šetření práv třetích osob a s minimalizací použití peněžních prostředků. Tento obecný motivační prvek je evidentní i u samotného rozdělení společnosti Původní OTS, splacení závazku a následné fúze OTS-plus a žalobce. Ke zvolenému postupu bylo přistoupeno z toho důvodu, že další zvažované varianty obsahovaly rizika ohrožující jak kontinuitu podnikatelských aktivit žalobce, tak postavení věřitelů a menšinových akcionářů. Samotná skutečnost, že teoreticky existoval postup, který by měl za výsledek vyšší daňovou povinnost, v tomto kontextu nemůže znamenat povinnost žalobce takovou variantu zvolit. Stejně tak obecné tvrzení, že žalovaný považuje transakce na "nestandardní", neobstojí jako dostatečná opora závěrů, ke kterým žalovaný v napadených rozhodnutích dochází. Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že tvrzení, že žalobce se dopustil zneužití práva tím, že napadané transakce byly realizovány výlučně za účelem získání neoprávněné daňové výhody, je v rozporu se skutečnostmi nesporně zjištěnými v daňovém řízení.

V části „*Restrukturalizace měla jasný ekonomický účel*“ se brojí proti tomu, že žalovaný v předmětných rozhodnutích napadá účel provedených transakcí, aniž by se účinně vyrovnal s tvrzeními, které mu žalobce během řízení předložil, o ekonomické motivaci celého procesu. Vlastníci se dohodli na tom, že výsledkem restrukturalizace má být úplné oddělení těchto společností bez jakéhokoli vzájemného propojení vlastnického i majetkového, včetně vzájemných pohledávek a závazků, aby se mohly jednotlivé společnosti koncentrovat na své podnikání a samostatně o něm rozhodovat. Tuto koncentraci jednotlivých subjektů na jejich hlavní podnikatelské aktivity lze označit za hlavní a prvořadý záměr celé restrukturalizace. Uvedený záměr měl zároveň jasnou ekonomickou motivaci. Nepřehledná vlastnická struktura omezovala například možnosti jednotlivých společností v účasti na výběrových řízeních (i přes to, že podnikatelská činnost jednotlivých společností byla zcela oddělená, vzájemné propojení zpravidla znemožňovalo účast více než jedné ze společností ve výběrovém řízení). Vzhledem k závislosti dotčených společností na úvěrovém financování byl dalším významným argumentem pro realizaci restrukturalizace požadavek financujících bank na přehlednější a méně propojenou vlastnickou strukturu společností a zároveň vyřešení vzájemné pohledávky. Vlastníky byly původně zvažovány prosté směny akcií a pohledávek bez zohlednění jejich tržního ocenění. Takový postup by však hrozil nezákonným poškozením menšinových akcionářů a věřitelů. Na základě odborných rozborů a doporučení Vlastníci předmětné skupiny společností rozhodli, že pro uskutečnění restrukturalizace budou v maximální míře využity postupy dle ustanovení o přeměnách obchodních společností uvedených v § 220a a násl. obchodního zákoníku. Takový postup byl zvolen proto, že plně vyhovoval vytyčenému cíli a zároveň nejméně narušuje ekonomické vztahy a šetří práva třetích osob. Přeměny obchodních společností jsou regulovány tak, aby byla zachována práva všech akcionářů -včetně menšinových, jsou hodnotově neutrální, hodnota převáděného finančního majetku je při nich stanovována na základě posudků nezávislých znalců jmenovaných soudem a v neposlední řadě obsahují jednoznačné mechanismy vylučující poškození práv třetích osob - akcionářů nebo věřitelů. Zároveň byla dána přednost řešení, která vyžadovala minimum hotovosti. K dosažení uvedených cílů byla naplánována a realizována řada kroků uvedených výše. Z pohledu oddělení jednotlivých podniků byly klíčové následující kroky: (i) odstranění vzájemných vlastnických vztahů Agrozet a Původní Agrowest – Původní Agrowest vlastnil 24 % akcií Agrozet a *vice versa*; (ii) vypořádání pohledávky Původní OTS za Agrowest; (iii) odstranění vlastnických podílů společnosti

Původní Agrowest v Původní OTS. V rámci procesu tedy došlo k rozdělení společností Původní Agrowest a Původní OTS, jak je uvedeno výše. Důvodem rozdělení společnosti Původní Agrowest na tři nástupnické společnosti bylo v souladu s cíli restrukturalizace oddělení provozní aktivity společnosti od majetku, který nesouvisel s hlavním podnikáním společnosti Původní Agrowest a který tvořily majetkové účasti v Agrozet a v Původní OTS. Důvodem rozdělení společnosti Původní OTS na dvě nástupnické společnosti byla - obdobně jako u společnosti Agrowest - snaha oddělit provozní aktivity společnosti od majetku, který nesouvisel s hlavním podnikáním Původní OTS a který tvořila pohledávka za majoritním akcionářem společnosti. I tento konkrétní krok měl jasnou ekonomickou motivaci, když vyvedení nevymáhané pohledávky za vlastním majoritním akcionářem významně zlepšilo pozici provozní společnosti OTS vůči financujícím bankám. Důvody rozdělení Původní OTS ostatně ani žalovaný nezpochybňuje. Následným převodem akcií mezi akcionáři Původní Agrowest a Agrozet došlo k oddělení nežádoucího vlastnického propojení obou společností. V další fázi restrukturalizace proběhla fúze sloučením společnosti AWZ se společností Agrozet s rozhodným dnem 1. 1. 2007, čímž došlo k faktické koncentraci vlastnických podílů s provozními aktivitami Agrozet a napřímení vlastnických vztahů v souladu s dohodou vlastníků. Podařilo se zajistit nastavení požadované akcionářské struktury společnosti Agrozet bez dalších majetkových provázaností na ostatní zúčastněné společnosti. Dalším krokem restrukturalizace byla fúze sloučením žalobce a OTS-plus, v rámci které byla společnost OTS-Plus zanikající společností. Rozhodný den fúze byl stanoven na 1. 6. 2007 a k jejímu zápisu do Obchodního rejstříku došlo dne 29. 10. 2007. V rámci tohoto kroku se podařilo nastavit Vlastníky požadovanou akcionářskou strukturu žalobce. Došlo k naplnění hlavního cíle restrukturalizace - oddělení žalobce a sloučení jeho aktivit v jedné společnosti. V důsledku fúze došlo i k významnému zvýšení vlastního kapitálu žalobce, což posílilo postavení společnosti ve vztahu k bance. V návaznosti na realizaci výše uvedených rozdělení společností Původní OTS a Původní Agrowest došlo v průběhu restrukturalizace ke kapitálovému posílení některých z výše uvedených společností formou zvýšení základního kapitálu, dále k odkupu akcií a přiměřenému vypořádání některých akcionářů a také k zásadní konsolidaci akcionářské struktury. Prostředkem ke konsolidaci akcionářské struktury byl postup dle ustanovení § 183i a násl. a § 220p a násl. obchodního zákoníku, přičemž procesy vytěsnění a převzetí jmění proběhly v roce 2007 a 2008 ve společnostech AWO a OTS 1. Rozdělení mělo pozitivní vliv na ekonomické výsledky a došlo zároveň i k vylepšení finančních ukazatelů žalobce vůči bankám a jiným subjektům poskytujícím finanční zdroje nutné pro další rozvoj podnikatelských aktivit společnosti. Následně do společnosti OTS vstoupil nový strategický investor a byla dokončena koncentrace akcií, což potvrzuje pozitivní vliv komplexní restrukturalizace na jednotlivé společnosti. Lze uzavřít, že tvrzení, že napadané transakce byly realizovány výlučně za účelem získání neoprávněné daňové výhody, je v rozporu se skutečnostmi nesporně zjištěnými v daňovém řízení.

V části „*Přecenění pohledávky proběhlo plně v souladu se zákonem*“ žalobce namítá, že žalovaný nejprve v prvním stupni řízení vágně a nepravdivě označil znalecké ocenění za nezdůvodněné. V napadaných rozhodnutích pak zpochybňuje důvody přecenění a účel přecenění. Správce daně nikdy konkrétně neoznačil vady, kterými by znalecký posudek měl trpět. Co se týká účelu ocenění pohledávky, žalobce uvádí, že obchodní zákoník při realizaci rozdělení společnosti Původní OTS ukládal povinnost ocenit jmění této společnosti posudkem znalce. Znalecký posudek byl tedy vypracován samozřejmě pro splnění zákonné povinnosti,

nikoli tedy „účelově“. Ke zdůvodnění znaleckého posudku žalobce uvádí, že znalec stanovuje výši ocenění jednotlivých položek dle konkrétních okolností. Způsob ocenění pohledávky za žalobcem byl detailně popsán v kapitole 07/01/05/02 znaleckého posudku. V posudku bylo v souladu s příslušnými právními předpisy a znaleckou metodikou zdůvodněno, proč je uvažováno ocenění na úrovni nominální (nikoliv účetní) hodnoty pohledávky (bylo reálné předpokládat, že dojde k inkasu pohledávky nikoliv v účetní výši, nýbrž v nominální hodnotě). Správci daně ve svých rozhodnutích opakovaně poukazují na skutečnost, že pohledávka, která měla v účetnictví OTS-plus hodnotu 1.406.000 Kč byla znalcem pro účely rozdělení oceněna na svou nominální výši. Jakou vadu posudku v této skutečnosti správci daně spatřují, není v žalobou napadených rozhodnutích konkretizováno. Vyjádření znalce k postupu stanovení hodnoty jmění OTS-plus žalobce předkládá v příloze této žaloby. Lze nicméně shrnout, že znalecké stanovení hodnoty pohledávky je především závislé na bonitě dlužníka a na výši rizika, že svůj závazek nesplní. Tato kritéria nejsou závislá pouze na výši disponibilní hotovosti dlužníka, ale na jeho celkovém majetku, který významně převyšoval výši pohledávky. V případě rozprodeje svého majetku by byl žalobce schopen uhradit všechny svoje závazky. V daném případě sice žalobce nedisponoval hotovostí, kterou by bylo možné závazek jednorázově uhradit, nicméně hodnota čistého obchodního majetku vedla znalce k závěru, že se jedná o solventního dlužníka a že pravděpodobnost nedobytnosti pohledávky není vysoká. Hodnota pohledávky byla v rámci přeměn společností v rámci restrukturalizace stanovována dvakrát, a to jednou při realizaci rozdělení společnosti Původní OTS znaleckým ústavem TACOMA Consulting a.s. a podruhé při realizaci fúze sloučením společností Agrowest a OTS-plus, a to Ing. Eustachem Horou, CSc. - znalcem pro obor ekonomika. Každý z těchto posudků byl připravován jiným znalcem, oba byli nezávisle na sobě jmenováni Krajským soudem v Plzni. Oba znalci nezávisle na sobě vyčíslili hodnotu pohledávky ve výši její nominální hodnoty. Lze tedy shrnout, že závěr žalovaného o krácení daně jiným způsobem žalobcem založený na pochybnostech o účelu či důvodu ocenění pohledávky na základě znaleckého posudku je v rozporu se skutečnostmi nesporně zjištěnými v daňovém řízení.

IV. Vyjádření Finančního ředitelství v Plzni

Ad III. žaloby se Finanční ředitelství v Plzni vyjádřilo tak, že v rámci odvolacího řízení bylo za účelem co nejúplnějšího zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu § 92 daňového řádu provedeno dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí, které je podrobně popsáno v žalobou napadených rozhodnutích. Se všemi úkony, které byly učiněny ze strany odvolacího orgánu v rámci mezinárodní výměny informací a rovněž se zjištěnými skutečnostmi, důkazními prostředky a jejich hodnocením, byl daňový subjekt seznámen sdělením Finančního ředitelství v Plzni ze dne 29. 7. 2011, čj. 5872/11-1200-400358, a současně mu byla zaslána výzva ze dne 29. 7. 2011, čj. 5873/11-1200-400358, k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem. Žalovaný správní orgán je tudíž přesvědčen, že postupoval zcela v souladu s § 115 daňového řádu, podle kterého seznámil před vydáním rozhodnutí o odvolání žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnil mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. K námitce žalobce, že žalovaný správní orgán byl povinen před vydáním žalobou napadených rozhodnutí seznámit žalobce se změnou právního názoru, žalovaný správní orgán uvádí, že postup žalovaného, při kterém byl žalobce seznámen s právními závěry a úvahami žalovaného až při vlastním rozhodování v rámci písemného

odůvodnění rozhodnutí ve věci samé, není dle jeho názoru porušením zásady spravedlivého procesu ani porušením zásady zákonnosti. Posouzení jednotlivých důkazů z hlediska jejich závažnosti, zákonnosti a pravdivosti je výsledkem volného hodnocení důkazů a odůvodnění vydaného rozhodnutí je jediným místem pro jeho prezentaci. Podle názoru žalovaného správního orgánu nenastala situace, ve které odvolací orgán dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele, neboť i dle právního názoru správce daně prvního stupně bylo v dané věci rozhodnuto v neprospěch odvolatele, to znamená, že výrok žalovaného správního orgánu v žalobou napadených rozhodnutích se nezměnil. Navíc při posouzení zkoumaného případu nebyl odvolacím orgánem zaujat odlišný právní názor, protože „simulovanými úkony“ nebylo správcem daně prvního stupně myšleno to, že tyto úkony nenastaly, ale že všechny úkony byly provedeny účelově v rámci realizace projektu předem vytvořeného společností TACOMA Consulting a.s. (dále jen „TACOMA“), které měly za cíl zánik závazku ve výši 68.493.834,- tis. Kč (dále jen „Závazek“) bez daňového dopadu vyplývajícího z § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP, ve kterém se uvádí, že výsledek hospodaření se zvyšuje o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splnutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým, a narovnáním podle zvláštního předpisu, pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu zaúčtována ve prospěch výnosů. Žalovaný správní orgán dále poukazuje na ČÚS pro podnikatele č. 19, bod 4.1.3., podle kterého „Právně zaniklé závazky se vyúčtují na příslušný účet ostatních výnosů“, a uvádí, že žalobce takto nepostupoval, když částku 68.493.834,30 Kč ve zdaňovacím období, ve kterém došlo k zániku Závazku, do výnosů nezaúčtoval. K těmto závěrům dospěl správce daně prvního stupně posouzením každého důkazu jednotlivě a všech důkazů v jejich vzájemné souvislosti. Touto vzájemnou souvislostí jsou právě důvody vytvoření a samotná realizace zmíněného projektu zpracovaného společností TACOMA.

Ad IV. žaloby se Finanční ředitelství v Plzni vyjádřilo tak, že daňový subjekt evidoval ve svém účetnictví Závazek ve výši 68 mil. Kč nejprve vůči společnosti Původní OTS, po rozdělení této společnosti k 1. 1. 2006 evidoval Závazek ve stejné výši vůči společnosti OTS-plus. Sporným momentem nebylo dle názoru žalovaného samotné rozdělení Původní OTS na společnost OTS a OTS-plus, nýbrž spornou skutečností, která nebyla dle žalovaného žalobcem věrohodně vysvětlena, jsou důvody přecenění převedené pohledávky na společnost OTS-plus, kterou Původní OTS nabyla postoupením za částku 1.406 tis. Kč, na její nominální hodnotu ve výši 68.493.834,30 Kč. Ve znaleckém posudku na ocenění jmění společnosti Otavské strojírný a.s. za účelem jejího rozdělení se na straně 50 uvádí, že přecenění na nominální hodnotu pohledávky bylo provedeno na základě analýzy společnosti Agrowest a.s., která mimo jiné vlastní 78,03 % podíl na hlasovacích právech v oceňované společnosti, přičemž ocenění společnosti Agrowest a.s. bylo provedeno ve znaleckém posudku číslo 38-2/2006, na základě něhož byla zjištěna hodnota čistého obchodního majetku společnosti Agrowest a.s. ve výši 311.409 tis. Kč. Významně kladná hodnota čistého obchodního majetku společnosti Agrowest a.s. dle posudku dostatečně indikuje schopnost dostát svým závazkům, případně i schopnost platit úroky z poskytnutého finančního zdroje. Zjištěná reálná hodnota tak dle posudku vyjadřuje očekávaný příjem z této pohledávky před zdaněním, tj. pravděpodobnost její inkasovatelnosti a ziskatelného úročení. Důvody uvedené v posudku vypracovaném dne 22. 5. 2006 však dle názoru žalovaného nekorespondují se skutečností, že

žalobce nebyl dlouhodobě schopen Závazek splácet, protože neměl dostatek vlastních finančních prostředků, dlouhodobě se mu nedařilo získat externí financování a pro financující banky představoval Závazek po splatnosti v rozvaze společnosti Agrowest a.s. riziko vyhlášení konkurzu a možné ohrožení existujících pohledávek banky vůči společnosti Agrowest a.s. K námitce žalobce, že znalecké stanovení hodnoty není závislé pouze na výši disponibilní hotovosti dlužníka, ale na jeho celkovém majetku, který významně převyšoval výši pohledávky a že v případě rozprodeje svého majetku by byl žalobce schopen uhradit všechny svoje závazky, žalovaný správní orgán uvádí, že tato námitka nebyla v odvolacím řízení uplatněna. Jedná se však o pouhé tvrzení, které nebylo doloženo žádnými důkazními prostředky. Navíc je zcela zjevné, že žalobce tak neučinil, když Závazek nadále dlouhodobě evidoval a poté na základě projektu zpracovaného společností TACOMA provedl transakce vedoucí k jeho zániku zcela jiným způsobem, nikoliv rozprodejem svého majetku. Žalovaný správní orgán dále poznamenává, že je otázkou, jaký by měl případný rozprodej majetku žalobce dopad na jeho další existenci. Z těchto důvodů dle názoru žalovaného nelze souhlasit se závěry, že se jednalo o solventního dlužníka a že pravděpodobnost nedobytnosti pohledávky nebyla vysoká. Žalovaný správní orgán proto účelovost jednání spatřuje právě v přecenění pohledávky z původní pořizovací ceny ve výši 1.406 tis. Kč na částku nominální hodnoty ve výši 68.493.834,30 Kč, čímž došlo k vyrovnání hodnoty závazku u dlužníka s hodnotou pohledávky u věřitele a byl vytvořen předpoklad pro to, aby při střetu pohledávky v této výši se závazkem nevznikl rozdíl, který by představoval pro žalobce zdanitelný příjem. Pokud by totiž uvedená pohledávka nebyla v rámci přeměny rozdělením společnosti Původní OTS přeceněna, došlo by při plánovaném nepeněžním vypořádání závazku v rámci fúze sloučením společnosti OTS-plus se společností Agrowest a.s. s rozhodným dnem 1. 6. 2007 ke vzniku zdanitelného příjmu ve výši rozdílu mezi nominální hodnotou a pořizovací cenou pohledávky. K žalobní námitce, že vypořádání Závazku bylo součástí celkové restrukturalizace, která měla jasný ekonomický účel a jejímž výsledkem mělo být úplné oddělení společností ve skupině bez jakéhokoli vzájemného propojení vlastnického i majetkového, včetně vzájemných pohledávek a závazků, aby se mohly jednotlivé společnosti koncentrovat na své podnikání a samostatně o něm rozhodovat, žalovaný správní orgán podotýká, že tyto procesy mohly být zrealizovány i bez přecenění pohledávky vyvedené na společnost OTS-plus v rámci rozdělení společnosti Původní OTS, kterou Původní OTS nabyла postoupením za částku 1.406 tis. Kč, na její nominální hodnotu ve výši 68 mil. Kč. Žalovaný správní orgán tedy nezpochybňuje fakt, že v rámci restrukturalizace došlo k přeměnám společností a připouští, že jejich motivací mohly být i výše uvedené důvody, avšak zpochybňuje účel přecenění výše uvedené sporné pohledávky v rámci rozdělení společnosti Původní OTS k 1. 1. 2006, když je přesvědčen, že přecenění pohledávky neodpovídalo ekonomické situaci daňového subjektu a zároveň spatřuje i účelovost všech následně proběhlých operací ve vztahu k této pohledávce. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že nově vzniklá společnost OTS-plus, do níž byla převedena sporná pohledávka, byla i nadále zcela ovládaná žalobcem, neboť právě a jen za tohoto stavu mohly být zrealizovány operace, které ve svém výsledku znamenaly zánik závazku daňového subjektu, a to způsobem znamenajícím nulové daňové zatížení, jak je popsáno v odůvodnění žalobou napadeném rozhodnutí. Dle názoru žalovaného správního orgánu nemohly správcem daně napadené operace ze své ekonomické podstaty ovlivnit nastavení vlastnické struktury společností vzniklých z realizovaných přeměn a jejich cílem bylo dosažení zániku závazku daňového subjektu, jak vyplývá nejen z vyjádření žalobce ze dne 17. 6. 2009, ale i z provedené svědecké výpovědi

pana K.P., předsedy představenstva OTS-plus a.s. Dle názoru žalovaného však zvolený způsob, jímž bylo dosaženo zániku předmětného závazku, lze označit za zneužití práva, když byly zcela účelově vytvořeny takové právní vztahy, jejichž pomocí bylo dosaženo eliminace daňové povinnosti vzniklé při zániku závazku ve smyslu ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP. Žalovaný správní orgán je tak nadále přesvědčen, že správcem daně napadené operace byly zrealizovány výlučně za účelem získání neoprávněné daňové výhody. Závěrem žalovaný správní orgán shrnuje, že úhrada předmětného závazku byla realizována prokazatelně na základě projektu zpracovaného společností TACOMA, který byl na základě skutečností podrobně popsanych v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutích vytvořen za účelem zániku tohoto závazku při současném vyhnutí se daňové povinnosti vyplývající z ust. § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP, protože všechna další řešení, při kterých by žalobce neuhradil závazek v plné výši, by pro něho znamenalo daňový dopad.

V. Replika žalobce

Ohledně žalobního bodu namítajícího porušení procesních práv žalobce se žalovaný pokouší o novou zpětnou interpretaci rozhodnutí Finančního úřadu, když podle žalovaného „simulovanými úkony“ nebylo správcem daně prvního stupně údajně míněno, že tyto úkony nenastaly, ale že všechny provedl žalobce účelově s cílem zániku předmětného závazku bez daňového dopadu, a to realizací plánu restrukturalizace skupiny společností, jejíž součástí byl i právní předchůdce žalobce. Taková interpretace nevyplývá ani z rozhodnutí správce daně v prvním stupni, ani z dalších z úkonů správce daně. Jako příklad jednoznačného vyznění závěrů Finančního úřadu uvádí žalobce sdělení na str. 6 a str. 13 zprávy o daňové kontrole čj. 370948/09/1389314025511: „Kontrolovaná společnost vytvořila takové formálně právní dokumenty, které měly za účel vytvořit domněnku, že byl zaplacen závazek ve výši 68 493 834,30 Kč. Tento závazek ve skutečnosti nikdy splacen nebyl. Správce daně je toho názoru, že ve skutečnosti došlo pouze k simulaci takových úkonů, byť podložených předloženými listinami, které ovšem vzbuzují ve správci daně reálné pochybnosti, a které měly za následek pouze formální zánik závazku ...“. Obdobně pak shrnutí správce daně na str. 1 sdělení čj. 21041/10/138931402551 a výzva k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a důkazům v odvolacím řízení čj. 5873/11-1200-400358. Žalobce navíc zdůrazňuje, že právě kvůli klíčové pochybnosti Finančního úřadu, že platba závazku byla simulovaná, byly prováděny důkazy ve správním řízení v prvním stupni i v odvolacím řízení, které směřovaly k objasnění zahraničních transakcí, jež jednoznačně vedly k zaplacení závazku. Ačkoli žalovaný jako správce daně ve druhém stupni daňového řízení výslovně oznámil žalobci v hodnocení důkazů, na které ve svém stanovisku k žalobě odkazuje, že nedošlo ke zjištění nových skutečností, přesto svá rozhodnutí ve druhém stupni založil na nových skutečnostech, ke kterým nepochybně došel odlišným hodnocením důkazů, se kterým žalobce před rozhodnutím neseznámil a neumožnil mu tak vyvrátit pochybnosti vyjádřené správcem daně podle § 86 daňového řádu. Žalobce nepochybně zásadu volného hodnocení důkazů, ale je přesvědčen, že postupem žalovaného došlo k porušení ustanovení o řízení před správním orgánem způsobem, který mohl mít a také měl za následek nezákonná rozhodnutí o věci samé. Žalobce nenapadá samotnou okolnost, že žalovaný dospěl hodnocením důkazů ohledně stejné skutkové podstaty – údajné simulace a nezaplacení závazku – k odlišnému závěru než Finanční úřad, tedy že na rozdíl od Finančního úřadu uznal, že se o simulaci nejednalo. Žalovaný však pochybil, když neseznámil žalobce s hodnocením důkazů ve smyslu nových skutečností, které z provedených důkazů podle názoru žalovaného vyplývají. Těmito novými

skutečnostmi, které zároveň představují nově vyjádřené pochybnosti, jsou, jak je podrobně uvedeno v žalobě, údajné zneužití práva spočívající zejména v údajně sporně odůvodněném přecenění pohledávky, kterou nabyla Původní OTS.

Ohledně žalobního bodu namítajícího nezákonné uplatnění ustanovení o krácení daně jiným způsobem žalobce reagoval na vyjádření Finančního ředitelství v Plzni k přecenění pohledávky, k hodnocení souvislosti zániku pohledávky ze strany žalovaného a k odkazu na ČÚS.

K *přecenění pohledávky* se žalobce vyslovil tak, že námitku ohledně metodiky znaleckého stanovení hodnoty neuplatnil v odvolacím řízení právě proto, že žalovaný založil své tvrzení o krácení daně jiným způsobem na odkazu na zneužití práva, jež spatřuje především v údajně účelovém přecenění pohledávky až v rozhodnutí o zamítnutí odvolání žalobce. Žalobce se s vágně formulovanou pochybností o zdůvodnění výše přecenění vyjádřenou správcem daně v prvním stupni vyrovnal ve svém podání ze dne 16. 2. 2009, kdy odkázal na odůvodnění obsažené ve znaleckém posudku k ocenění pohledávky. Správce daně se v dalším řízení znaleckým posudkem nezabýval, když si pouze v odvolacím řízení vyžádal kopii znaleckého posudku, ale před rozhodnutím o odvolání se k němu nijak nevyjádřil. Teprve v rozhodnutí o zamítnutí odvolání založil žalovaný zejména na pochybnostech o přecenění pohledávky své tvrzení o zneužití práva, kterým se měl žalobce dopustit krácení daně jiným způsobem. Proto přednesl žalobce své argumenty k důvodu a způsobu ocenění teprve v žalobě, na kterou tímto odkazuje. Žalobce si pouze dovoluje zopakovat, že argumentace žalovaného o tom, jaké daňové důsledky by mohlo mít nepřecenění pohledávky v rámci přeměny rozdělením společnosti Původní OTS, je nesprávná, neboť ocenění bylo při dané přeměně vyžadováno ze zákona. Pokud žalovaný zpochybňuje konkrétní metodu a výsledek zákonem vyžadovaného ocenění, ke kterému dospěli nezávisle na sobě dva různí soudní znalci, a na této pochybnosti staví své tvrzení o zneužití práva a potažmo krácení daně jiným způsobem, pak si žalobce dovoluje tvrdit, že přesvědčení žalovaného o tom, že „*přecenění pohledávky neodpovídalo ekonomické situaci daňového subjektu*“ není dostatečným důkazem ve smyslu § 5 odst. písm. c) [zřejmě § 92 odst. 5 písm. c)] daňového řádu, kterým by správce daně vyvrátil věrohodnost či správnost listiny (znaleckého posudku) uplatněného daňovým subjektem. Žalobce v tomto ohledu odkazuje i na judikaturu Nejvyššího soudu (např. 22 Cdo 2045/2009) i Nejvyššího správního soudu (např. 7 Afs 50/2010-60), ze které konstantně vyplývá do určité míry vázanost soudů a správních orgánů znaleckými posudky a která přináší návod pro postup při zpochybnění správnosti znaleckého posudku. K otázce správnosti znaleckého posudku žalovaný žádné dokazování neprovedl.

K *hodnocení souvislosti zániku pohledávky ze strany žalovaného* se žalobce vyjádřil tak, že projekt nebyl vytvořen za účelem zániku závazku. Projekt restrukturalizace řešil složité majetkoprávní vztahy ve skupině vlastníků tří společností (Agrozet, Původní Agrowest a Původní OTS), jejichž majetkové propojení přinášelo obtíže v běžné obchodní činnosti, mimo jiné ve vztahu k financujícím bankám (v podrobnostech viz žaloba). K vyřešení vzájemné vlastnické propojenosti v rámci restrukturalizace popsané v části IV. žaloby skutečně s úspěchem došlo, a to bez negativních dopadů na zúčastněné společnosti, jejich akcionáře či jejich věřitele, čímž byly naplněny předem vytčené hlavní obchodní cíle restrukturalizace stanovené před zahájením projektu ze strany majoritních vlastníků

zúčastněných společností. Projekt zpracovaný společností TACOMA byl technickým a organizačním nástrojem k naplnění těchto legitimních obchodních cílů, protože ani žalobce, ani další ze společností zúčastněných na restrukturalizaci neměl dostatek odborných vědomostí k realizaci takového procesu bez asistence zkušeného externího poradce. Žalobce považuje za nutné poukázat na to, že obchodní důvody restrukturalizace navíc výslovně připustil sám žalovaný v posledním odstavci na straně 4 svého stanoviska, kde konstatuje, že *„žalovaný správní orgán tedy nepochybně fakt, že v rámci restrukturalizace došlo k přeměnám společností a připouští, že jejich motivací mohly být i výše uvedené důvody ...“*. Žalovaný dále uvedl, že *„... zpochybňuje účel přecenění výše uvedené sporné pohledávky v rámci rozdělení společnosti Původní OTS k 1. 1. 2006, když je přesvědčen, že přecenění pohledávky neodpovídalo ekonomické situaci daňového subjektu a zároveň spatřuje i účelovost všech následně proběhlých operací ve vztahu k této pohledávce.“*. Co se týká po rozdělení „následně proběhlých operací“, jednalo se dle žalovaného v podstatě pouze o přecenění závazku a jeho zaplacení. Důvody a výše přecenění již byly komentovány výše. Ohledně zaplacení závazku žalobce uvedl již v Žádosti o sdělení rozdílu ze dne 21. 1. 2010, že i kdyby závazek ve skutečnosti splacen nebyl, došlo by v důsledku fúze společností Agrowest a OTS-plus ke splynutí pohledávky a závazku (tj. práva a povinnosti) ve stejné výši u společnosti Agrowest jako právního nástupce společnosti OTS-plus. V případě splynutí pohledávky a závazku ve stejné výši nevzniká žádný rozdíl, o kterém by bylo třeba účtovat (viz dále v části Neúplný odkaz na ČÚS), a podle § 23 odst. 3 bod 12 ani § 23 odst. 3 bod 10 ZDP se hospodářský výsledek nezvyšuje. K tvrzení žalovaného, že *„... všechna další řešení, při kterých by žalobce neuhradil závazek v plné výši, by pro něho znamenalo daňový dopad“*, je třeba uvést, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání navrhl pouze jediné jiné „další řešení“, a to prominutí pohledávky. Žalobce upozorňuje, že tento postup by poškodil jak žalobce samotného, tak i jeho vlastníky (včetně minoritních) a jeho věřitele (viz str. 10 žaloby), a byl proto dle zákona nepřipustný. S ohledem na shora a v žalobě uvedené žalobce uzavírá, že žalovaný (i) porušil ustanovení o řízení před správním orgánem a (ii) jeho napadená rozhodnutí jsou nezákonná, protože se žalobce krácení daně nedopustil. Žalobce proto plně trvá na svém žalobním návrhu.

Závěrem žalobce upřesnil citaci ve stanovisku žalovaného z ČÚS pro podnikatele č. 19, bod 4.1.3. Ve svém stanovisku žalobce citoval pouze: *„Právně zaniklé závazky se vyúčtují na příslušný účet ostatních výnosů“*. Ovšem celý text citovaného bodu ČÚS zní a v době zániku závazku zněl: *„Právně zaniklé závazky se vyúčtují na příslušný účet ostatních výnosů [s výjimkou například splnění, splynutí, započtení, dohody o nahrazení dosavadního závazku závazkem novým, narovnání, pokud jde o stejné částky (případný rozdíl se zaúčtuje do výnosů)]“*. Protože závazek zanikl v našem případě zaplacením, tedy splněním, což ostatně sám žalovaný rozhodnutí o odvolání uznal, postupoval žalobce v plně souladu s tímto ČÚS.

VI. Vlastní argumentace soudu

VI.1 K postupu odvolacího orgánu

Podle § 115 odst. 2 věty první daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.

Podle § 115 odst. 2 věty druhé tohoto zákona obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

Smysl ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu je výstižně popsán již v důvodové zprávě k daňovému řádu (dostupná na www.psp.cz), ve které bylo uvedeno, že „Vzhledem k tomu, že po dokazování, které proběhne před odvolacím orgánem, bude vydáno rozhodnutí konečné (pravomocné), a subjekt nespokojený s jeho výsledkem bude nucen proti výsledku bojovat u soudu, eventuálně se pokusí o využití mimořádných opravných prostředků, se navrhuje v odst. 2 poskytnout oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním. Odvolateli tak bude umožněno, aby se vyjádřil k provedenému dokazování (ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují), případně navrhl jeho doplnění. O případném jednání, v jehož rámci je odvolatel seznamován s dosavadními výsledky dokazování, se ve smyslu § 60 sepisuje protokol. Obdobně musí odvolací orgán postupovat i v případě, že dospěje k jinému právnímu názoru v dané věci, nežli měl správce daně prvního stupně, a tato změna by měla za následek zhoršení postavení odvolatele. Odvolatel je tak při zachování principu apelace chráněn před tzv. překvapivými rozhodnutími tím, že mu bude poskytnut prostor k vyjádření, neboť proti výslednému rozhodnutí již není možné odvolání, pouze soudní přezkum“.

V odborné literatuře se k výkladu ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu podává, že „Pokud jde o doplňované dokazování, má nově správní orgán povinnost, dříve než vydá rozhodnutí, daňový subjekt seznámit se zjištěnými novými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a musí mu poskytnout lhůtu, ve které se k nim může vyjádřit. Z takto formulované povinnosti vyplývá, že jej musí seznámit nejen s tím, jaké důkazní prostředky byly provedeny, ale zároveň s tím, které z nich osvědčil jako důkazy, tedy se svými závěry, které z nich dovozuje. Toto seznámení tak je jakýmsi „předběžným odůvodněním“ rozhodnutí, které odvolací orgán hodlá následně vydat. Obdobně musí odvolací orgán postupovat, pokud hodlá své rozhodnutí postavit na právním názoru odlišném od právního názoru správce daně prvního stupně, a který ovlivní rozhodnutí o odvolání v neprospěch odvolatele. Seznámení musí být provedeno jasně, srozumitelně a především konkrétně. Musí tedy obsahovat nejen uvedení konkrétních provedených důkazů, ale především jejich hodnocení, která z nich jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti lze dovodit pro zjištění skutkového stavu. Tuto povinnost odvolací orgán nesplní, pokud by pouze souhrnně odkázal na provedené důkazy a popsal nová skutková zjištění, aniž by ze seznámení byla patrna hodnotící úvaha odvolacího orgánu o provedených důkazech“. Dále se tam uvádí, že „Seznamovací povinnost se vztahuje na všechna nová skutková zjištění, která mají vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Odvolací orgán si proto nemůže vybrat jen některá skutková zjištění, která považuje za podstatná, a ta méně významná ponechat až do odůvodnění rozhodnutí o odvolání; v takovém případě by svoji zákonnou seznamovací povinnost řádně nesplnil a zatížil by odvolací řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost následného rozhodnutí o odvolání. Totéž platí i o uvedení a hodnocení všech důkazů, která měla vliv na utváření nových skutkových zjištění. Shodné nároky je třeba klást i na obsah seznámení odvolatele s odchýlným právním názorem. I v tomto případě musí odvolací orgán jasně a srozumitelně uvést, v čem a z jakých důvodů se jeho právní hodnocení skutkového stavu liší od právního

názoru prvostupňového správce daně a jaké konkrétní důsledky tento změněný právní názor bude mít na výrok rozhodnutí. První z uvedených případů směřuje k tomu poskytnout odvolateli ještě prostor k tomu, aby se dalšími důkazními prostředky pokusil zvrátit skutková zjištění, z nichž hodlá odvolací orgán vycházet, považuje-li je za nesprávná nebo neúplná, a zabránit tak případným vadám odvolacího řízení a rozhodnutí. Vytváří se tak poměrně časově krátký prostor pro to, aby mohl uvnitř daňového řízení pokračovat ještě dialog o tom, jaký byl skutkový stav a do jaké míry byl zjištěn a prokázán ve své úplnosti. V druhém případě má tato povinnost správce daně zabránit vydání pro odvolatele překvapivého rozhodnutí, které bude pro něho nepřínivé, a je tak reakcí na to, že odvolací řízení je ovládáno zásadou reformace in peius, tj. neomezuje odvolací orgán při přezkumu na odvolací námítky a návrhy odvolatele i v jeho neprospěch (srov. komentář k § 114 odst. 2 a 3). V této souvislosti je třeba si položit otázku, jaké rozhodnutí je třeba považovat za rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Bude to takové rozhodnutí, kdy v důsledku změny právního názoru má odvolací orgán za to, že rozhodnutí má zasáhnout tíživěji majetkovou sféru odvolatele (např. že daňová povinnost daňového subjektu měla být vyšší či daňová ztráta nižší, než jak ji správce daně stanovil). Pokud by však naopak odlišný právní názor odvolacího orgánu měl vést k vydání pro odvolatele příznivějšího rozhodnutí, není odvolací orgán povinen odvolatele se svým odlišným právním názorem seznamovat (za předpokladu, že příznivější rozhodnutí není založeno na jiných skutkových zjištěních), a tento odlišný právní názor pak vyjádří až v odůvodnění odvolacího rozhodnutí.“ (viz Josef Baxa a kol.: Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 714 až 715).

Z uvedeného je zřejmé, že „případem, kdy odvolací orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele“ (§ 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu) je třeba rozumět také *rozdílné* rozhodovací důvody, pro něž odvolací orgán odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí, čili které mu nedovolí změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně ve prospěch odvolatele.

Podle názoru zdejšího soudu odvolateli, který v odvolání mohl brojit proti rozhodovacím důvodům, o něž opřel své rozhodnutí správce daně prvního stupně, ale nemohl čelit *odlišným* rozhodovacím důvodům, které má – oproti tomuto správci daně – za podstatné odvolací orgán, musí za podmínek stanovených v § 115 odst. 2 daňového řádu být odvolacím orgánem před vydáním rozhodnutí o odvolání poskytnut prostor k vyjádření, resp. doplnění jeho tvrzení a důkazů k jejich prokázání, aby ochrana před překvapivými rozhodnutími byla zajištěna již ve správním řízení a nikoliv až v řízení před soudem.

V daném případě soud sdílí doložený názor žalobce, že rozhodovací důvody správce daně prvního stupně jsou odlišné od rozhodovacích důvodů odvolacího orgánu (v podrobnostech se tu odkazuje na žalobu i repliku). Naproti tomu názor Finančního ředitelství v Plzni, že zde nenastala situace předvídaná v § 115 odst. 2 větě druhé daňového řádu, není pro soud akceptovatelný, protože „případy, kdy odvolací orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele“, zahrnují podle názoru soudu nejen situace, kdy odvolací orgán změnil rozhodnutí správce daně prvního stupně k horšímu, ale i situace, kdy navzdory uznání důvodnosti námitek uvedených v odvolání rozhodnutí správce daně prvního stupně –

vzhledem k jiným důvodům – nezmění. Jelikož ze sdělení ze dne 29. 7. 2011, čj. 5872/11-1200-400358, ani z výzvy ze dne 29. 7. 2011, čj. 5873/11-1200-400358, není patrné, že se Finanční ředitelství v Plzni chystá posoudit věc na základě odlišně postavených rozhodovacích důvodů, má zdejší soud za to, že v přezkoumávané věci došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Žalobní bod **III.** je tedy soudem považován za důvodný.

VI.2 Ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem

Základ právní argumentace finančních orgánů k tomuto bodu spatřuje soud – ve shodě s žalobcem – v těchto slovech Finančního ředitelství v Plzni v jeho vyjádření k podané žalobě: *„Žalovaný správní orgán nezpochybňuje fakt, že v rámci restrukturalizace došlo k přeměnám společností a připouští, že jejich motivací mohly být i výše uvedené důvody, avšak zpochybňuje účel přecenění výše uvedené sporné pohledávky v rámci rozdělení společnosti Původní OTS k 1. 1. 2006, když je přesvědčen, že přecenění pohledávky neodpovídalo ekonomické situaci daňového subjektu a zároveň spatřuje i účelovost všech následně proběhlých operací ve vztahu k této pohledávce.“*

Nejprve k motivaci k přeměně společností. V tomto ohledu je velice inspirativní tento právní názor Nejvyššího správního soudu: *„Výdaje vykázané na činnost, jež nemá samostatný ekonomický či jiný racionální účel a jejímž jediným účelem je získání daňového zvýhodnění v rozporu s cílem sledovaným zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze považovat za výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 tohoto zákona.“* (rozsudek ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007-108, publikovaný na www.nssoud.cz). Zdejší soud nemá za to, že uvedený právní názor by měl být na právě zkoumaný případ aplikován mechanicky: stanovisko Finančního ředitelství v Plzni by mohlo obstát, i kdyby získání daňového zvýhodnění v rozporu s cílem sledovaným zákonem o daních z příjmů nebylo jediným účelem popsanych transakcí, bylo by však třeba prokázat, že jiné důvody než získání takového daňového zvýhodnění je ve vztahu k takovému zvýhodnění v rozporu se sledovaným cílem vedlejší; z tohoto úhlu pohledu se ovšem finanční správa na předmětnou věc – jak vidno – zatím nepodívala.

Nyní k přecenění výše uvedené pohledávky. Žalobce tu předložil určité podklady pro vydání rozhodnutí. Je otázkou, jaká je jejich právní relevance. Co je to znalecký posudek, nám upravují procesní předpisy, pro daňové řízení § 95 daňového řádu. Tradičně byl „znalcem“ (toliko) ten, kdo byl jako znalec příslušným státním orgánem ustanoven (příbrán), a „znaleckým posudkem“ byl úkon znalce, jehož vypracování mu bylo uloženo příslušným orgánem. Vzniká však otázka, jak přistupovat k posudkům vypracovaným soudními znalci na (přímou) žádost účastníků řízení (daňových subjektů).

Zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, rozlišuje znaleckou činnost v řízení před orgány veřejné moci a znaleckou činnost prováděnou v souvislosti s právními úkony fyzických nebo právnických osob (§ 1 odst. 1 tohoto zákona).

Civilistická doktrína dospěla ohledně této otázky k tomuto poznatku: *Stává se, že se účastníci před sporem obrací na osoby, jež jsou zapsány v seznamu znalců, o podání expertizy o odborných otázkách, jež bude třeba ve sporu řešit. Hovoříme o expertizách (§ 1 odst. 2 zák. č. 36/1967 Sb.). Jsou-li tyto expertizy předloženy soudu v rámci řízení, nemůže soud s nimi nakládat jako se znaleckými posudky – z důkazního hlediska jde o soukromé listiny (§ 129). S jejich obsahem se ovšem soud musí vypořádat (§ 132). Osobu, která takovou soukromou expertizu vypracovala, nelze ovšem ustanovit znalcem (§ 11 odst. 1 zák. č. 36/1967 Sb.). Účastníku, i když ve sporu zvítězil, nelze ani v rámci náhrady nákladů řízení přiznat částku, kterou za vypracování takové expertizy zaplatil.* [viz Vlastimil Handl – Josef Rubeš a kol.: Občanský soudní řád. Komentář. I. díl. 1. vyd. Praha 1985, s. 592].

Ohledně uvedené otázky pak civilní soud došel k tomuto názoru: *Předložil-li žalobce k důkazu listinu, označenou jako znalecký posudek, aniž si soud sám zpracování takového znaleckého posudku vyžádal, je nutno na takovou listinu pohlížet ve smyslu § 129 OSŘ (nikoliv jako na znalecký posudek dle § 127 OSŘ), kterou je soud povinen hodnotit podle zásad, vyjádřených v § 132 OSŘ.* [viz usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 3. 2000 sp. zn. 9 Co 164/2000, publikované v časopisu Právní rozhledy, rok 2000, č. 9, s. 412].

Uvedené poznatky a názory by byly zásadně použitelné i pro správní právo, kdyby ovšem v některých zákonem stanovených případech nebylo stanoveno jinak. Např. posudek potřebný ke stanovení výše náhrad za vyvlastněný majetek vyhotovený na žádost vyvlastňovaného nebo s jeho souhlasem na žádost vyvlastnítele je zákonem deklarován jako „znalecký posudek“ [§ 18 odst. 3 písm. e) zákona č. 184/2006 Sb., o odnětí nebo omezení vlastnického práva k pozemku nebo ke stavbě (zákon o vyvlastnění), ve znění pozdějších předpisů]. Podle § 95 daňového řádu lze za znalecký posudek mít jak posudek vypracovaný ustanoveným znalcem, tak za stanovených podmínek i posudek předložený daňovým subjektem [viz § 95 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. V daném případě by bylo nepochybně nutno vzít v úvahu, že pořízení zmíněných posudků bylo pro uvedený účel stanoveno jako zákonná povinnost.

Zřejmý je i praktický dopad těchto jinak víceméně teoretických úvah: vypořádat se se „soukromou expertizou“ je pro správní orgán jistě snadnějším úkolem než oponovat znaleckému posudku. Neujasnění si této záležitosti pak může vést k neadekvátnímu postupu při vyvracení odborných závěrů, jak se to podle názoru soudu, shodujícího se s názorem žalobce, stalo v právě přezkoumávané věci.

V jednotlivostech by jistě bylo možno pokračovat, podstata věci je však v tom, že tu nebylo, jak výše uvedeno, dodrženo ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Finanční ředitelství v Plzni žalobci nepředestřelo, kudy se bude jeho odlišný názor ubírat, žalobce proto, ač by je měl, nemohl doplnit odpovídající tvrzení, resp. důkazní návrhy. Žalobci tudíž nelze nikterak vyčítat, že jestliže neměl možnost tak učinit již v řízení před odvolacím orgánem, učinil tak až v žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni. Finanční ředitelství v Plzni se nemohlo ve správním řízení vyrovnat s žalobní argumentací žalobce, ale způsobilo si to samo tím, že nevyjevilo žalobci, že jeho rozhodovací důvody budou odlišné od rozhodovacích důvodů, na nichž svá rozhodnutí postavil správce daně prvního stupně. A soud se věcnou

stránkou této kauzy podrobněji zabývat nemůže, protože tak v důsledku své indolence zatím neučinil odvolací orgán.

Rovněž žalobní bod *IV.* je tudíž pokládán soudem za důvodný.

VII. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož žaloba byla z výše uvedených důvodů shledána důvodnou, soud podle § 78 odst. 1 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil napadená rozhodnutí pro nezákonnost a pro vady řízení a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. současně vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem, který ve zrušujícím rozsudku vyslovil soud (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání (§ 51 odst. 1 věta první s. ř. s.).

Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v jím požadované výši **10.800,- Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu proti dvěma rozhodnutím správního orgánu ve výši 6.000,- Kč a z odměny advokáta za dva úkony právní služby v plné výši učiněné před 1. 1. 2013, tj. po 2.100,- Kč (jde o převzetí a přípravu zastoupení a žalobu), a z náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300,- Kč podle § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012 [viz čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb.]. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly navýšeny o částku **1.008,- Kč** odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

V Plzni dne 29. dubna 2014

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková