



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Johnson Controls Czech s.r.o.**, IČO: 264 32 285
sídlem Líbalova 2348/1, Praha 4
zastoupeného Ing. Janem Paříkem, daňovým poradcem
sídlem Na příkopě 14, Praha 1,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2019, čj. 14692/19/5200-11431-712136,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se žalobou podanou dne 25. 6. 2019 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2019, čj. 14692/19/5200-11431-712136 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým byl k odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměr Specializovaného finančního úřadu, územního pracoviště v Ústí nad Labem (dále též „**správce daně**“) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období hospodářského roku od 1. 10. 2011 do 30. 9. 2012

ze dne 20. 4. 2018, čj. 70668/18/4225-21791-507447 (dále též jen „**Dodatečný platební výměr**“ či „**Prvostupňové rozhodnutí**“).

2. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně doměřil žalobci daň z příjmu právnických osob za uvedené zdaňovací období podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „**ZDP**“), a podle § 147 a § 141 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „**daňový řád**“), ve výši 164 737 410 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu deklaroval vznik zákonné povinnosti žalobce uhradit penále v celkové výši 32 947 482 Kč.
3. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil částku doměřené daně z příjmů právnických osob z částky 164 737 410 Kč na částku 164 161 520 Kč a výši penále z částky 32 947 482 Kč na částku 32 832 304 Kč.

II. Rozhodnutí žalovaného (Napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí stručně rekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení (str. 2 – 4 Napadeného rozhodnutí), sumarizoval podstatu odvolacích námitek žalobce (str. 4 Napadeného rozhodnutí) a popsal právní a judikatorní rámec posuzované věci (str. 4 – 9 Napadeného rozhodnutí).
5. Žalovaný posléze v rámci popisu aplikace právního a judikaturního rámce na zjištěný skutkový stav (str. 9 – 25 Napadeného rozhodnutí) popsal rozhodné skutkové okolnosti transakce (restrukturalizace skupiny Johnson Controls a související finanční závazky a platby), vyložil důvody, pro které uzavřel, že v daném případě byla v souvislosti s procesem restrukturalizace části skupiny a jeho financováním záměrně vytvořena taková podnikatelská struktura, která neměla jiný podstatný účel, než získání daňového zvýhodnění, a byla uměle navozena situace, při níž vznikl úvěr a povinnost platit úroky. Žalovaný odůvodnil, proč stejně jako správce daně neuznává argumenty žalobce stran důvodů transakce, a naopak neshledal jiný ekonomický důvod transakcí než daňový, přičemž z hlediska ekonomického považoval postup žalobce a vzniklou strukturu za ekonomicky nelogickou. Žalovaný uzavřel, že v posuzovaném případě tak byly naplněny všechny předpoklady aplikace institutu zákazu zneužití práva, když bylo prokázáno subjektivní i objektivní kritérium, s tím, že je bylo možno napravit daňově tak, že daňový subjekt je povinen zdanit reálný zisk. Žalovaný pak na straně 25 Napadeného rozhodnutí vysvětlil důvody změny Prvostupňového rozhodnutí, pokud jde o dílčí snížení doměřené daně a tomu odpovídající snížení částky penále.
6. Podle žalovaného byla provedená vnitroskupinová restrukturalizace „[k]onstruací plynule na sebe navazujících transakcí, v rámci kterých společnost JCI¹ cíleně použila disponibilních peněžních prostředků ke kolečku v rámci skupiny, které vedlo k vysokému úvěrovému a úrokovému zatížení skupiny Johnson Controls v České republice, ovšem současně k plnému navrácení kapitálu zpět“ k zahraničním osobám ovládajícím žalobce, neboť jimi poskytnuté finanční prostředky ve formě půjčky ve výši více jak 13 mld. Kč odešly téhož dne, kdy

¹ Mateřská společnost žalobce: Johnson Controls International B.V. se sídlem v Nizozemském království (dále jen „**JCI**“).

byly přijaty na účet žalobce, zpět do zahraničí. Tím si podle žalovaného skupina Johnson Controls mimo Českou republiku „[v] konečném důsledku zajistila dlouhodobý stabilní příjem, bez ohledu na výsledky hospodaření výrobní činnosti, v podobě platby úroků z takto uměle navozené potřeby dluhového financování uvnitř skupiny“. Na druhou stranu ale žalovaný vyhodnotil, že půjčka přijatá žalobcem nepředstavovala pro skupinu v rámci České republiky žádnou možnost či příležitost k dosažení nových zdanitelných příjmů, ani zajištění či udržení stávajících, neboť poskytnuté finanční prostředky posloužily jen k nákupu obchodních podílů ve společnostech JOHNSON CONTROLS AUTOMOBILOVÉ SOUČÁSTKY spol. s r. o. (dále jen „**společnost JCAS**“, dále použito pro tentýž subjekt i po změně právní formy na komanditní společnost) a TRIMCO spol. s r. o. (dále jen „**společnost TRIMCO**“), které skupina již před restrukturalizací plně vlastnila a ovládala. Podle žalovaného tak úvěrové financování tohoto nákupu postrádá ekonomický smysl a význam (s výjimkou daňové výhody). Nicméně, na základě přijaté akviziční půjčky vznikaly žalobci do budoucna „[v]ýznamné úrokové náklady, jejichž daňová účinnost byla zajištěna prostřednictvím změny právní formy společnosti JCAS ze společnosti s ručením omezeným na komanditní společnost“. Fakticky tak podle závěrů žalovaného byly úroky z půjčky odečítány od základu daně vytvořeného komanditní společností JCAS, neboť téměř všechny zisky vytvořené touto společností byly zdaňovány až u žalobce, jakožto komplementáře a ovládající osoby této společnosti. Ve výsledku tak docházelo k nižšímu zdanění příjmů plynoucích z výrobní činnosti společnosti JCAS v České republice.

7. Žalovaný na základě vyhodnocení celé transakce a vztahů uvnitř skupiny uzavřel, že žalobce sice stál v čele holdingu, avšak fakticky žádnou významnou pozici v holdingu neměl, jelikož v zásadě všechna investiční a akviziční činnost, která měla dle záměrů skupiny být vykonávána žalobcem, byla prováděna společností JCAS. Proto se žalobce po tomto vyhodnocení žalovanému „[j]eví jako nadbytečný článek, kterému chybí ekonomická podstata“, jenž vznikl „[p]ředevším z důvodu, aby mohla být provedena akvizice podílů spojená s požadovaným dluhovým financováním“.
8. Žalovaný v části věnující se vypořádání odvolacích námitek vznesených žalobcem (str. 26 – 41 Napadeného rozhodnutí) se v zásadě ztotožnil se závěry, k nimž došel správce daně v Prvostupňovém rozhodnutí, resp. ve zprávě o daňové kontrole čj. 57208/18/4225-21791-506621 (dále jen „**Zpráva o daňové kontrole**“). Mimo jiné neshledal opodstatněnou námitku překročení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalobce podle žalovaného namítal, že obecná lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období hospodářského roku 2011/2012 uplynula dne 3. 4. 2018, neboť daňová ztráta vykázaná za hospodářský rok od 1. 10. 2013 do 30. 9. 2014 neovlivňuje běh lhůty pro stanovení daně za hospodářský rok 2011/2012, která je sama již jednou odvozována od okolnosti vzniku daňové ztráty v hospodářském roce od 1. 10. 2008 do 30. 9. 2009, a že Napadené rozhodnutí tak bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty.
9. Žalovaný se s uvedeným závěrem žalobce neztotožnil. Uvedl, že vyměřením další daňové ztráty za některé ze zdaňovacích období, v nichž lze uplatnit původní daňovou ztrátu, je ovlivněna lhůta pro stanovení daně všech předcházejících zdaňovacích období, včetně

zdaňovacího období, v němž byla vyměřena původní daňová ztráta. V tomto smyslu tak podle žalovaného došlo u žalobce vyměřením další daňové ztráty za hospodářský rok 2013/2014 k ovlivnění lhůty pro stanovení daně všech předcházejících zdaňovacích období počínaje hospodářským rokem 2008/2009, tj. vč. předmětného zdaňovacího období hospodářského roku 2011/2012.

10. Žalovaný doplnil, že výklad § 38r odst. 2 ZDP učiněný žalobcem by v podstatě vedl k dvojímu režimu počítání prekluzivní lhůty pro hospodářský rok 2013/2014. První možný režim by se odvíjel od pozice hospodářského roku 2013/2014 jakožto posledního pátého zdaňovacího období, za které lze uplatnit daňovou ztrátu vyměřenou v hospodářském roce 2008/2009. Druhý možný režim by se pak podle žalovaného odvíjel od pozice hospodářského roku 2013/2014 jakožto zdaňovacího období, ve kterém byla vyměřena druhá daňová ztráta. Takováto dualita určení lhůty pro stanovení daně za hospodářský rok 2013/2014 (i předcházejících) není podle žalovaného s odkazem na závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 11. 2018, čj. 30 A 167/2018 - 50, přípustná, neboť ústí v nejistotu stran nejzazšího termínu, v němž by bylo možno daň stanovit. Výklad žalobce je tak v tomto smyslu podle přesvědčení žalovaného absurdní.
11. Žalovaný doplnil, že ostatní námitky o účelovém a nezákonném jednání správce ve vztahu k načasování a vadám výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob za hospodářský rok 2013/2014 (čj. 50875/18/4225-21791-507447) jsou vzhledem k běhu lhůty pro stanovení daně za hospodářský rok 2013/2014, a tedy i hospodářský rok 2011/2012 bezpředmětné.
12. Jako nedůvodnou vyhodnotil žalovaný též odvolací námitku týkající se nezákonného opakování daňové kontroly, když správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob na přelomu let 2005/2006 a totožné skutečnosti byly předmětem daňové kontroly zahájené dne 19. 6. 2014.
13. S odkazem na § 85 odst. 1 daňového řádu žalovaný konstatoval, že rozsah daňové kontroly vymezuje, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci předmětu kontroly prověřovat. Daňovou kontrolou je tedy dle názoru žalovaného ve vymezeném rozsahu prověřován předmět kontroly, tj. daňová povinnost daňového subjektu vážící se ke konkrétnímu zdaňovacímu období nebo ke konkrétní jednorázové dani. Daň z příjmů právnických osob vzniká za jednotlivá zdaňovací období, a proto je nutné ji vždy posuzovat ke konkrétnímu zdaňovacímu období. Má-li se tedy jednat o opakovanou daňovou kontrolu, musí se jednat o opakované zjišťování a stanovování daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období, které již jednou předmětem daňové kontroly bylo, a to ve stejném nebo alespoň částečně se překrývajícím rozsahu. V případě žalobce byla v letech 2005/2006 provedena kontrola daně z příjmů právnických osob za hospodářský rok 2002/2003, zatímco v roce 2014 byla správcem daně zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za hospodářský rok 2011/2012, a to v plném rozsahu. Pozdější daňová kontrola, na jejímž základě bylo vydáno Napadené rozhodnutí, tedy není opakovanou daňovou kontrolou ve vztahu k daňové kontrole, která byla vedena v letech 2005/2006.

14. Při poslední uvedené daňové kontrole z let 2005/2006 sice příslušný finanční úřad neshledal porušení daňových zákonů žalobcem, nicméně dle žalovaného správce daně „[s]právně poznamenal, že zabýval-li by se Finanční úřad v České Lípě skutečně podmínkami pro odpočet od základu daně dle § 24 odst. 1 ZDP, nebyl by odpočet úroků uznán, a to alespoň v rozsahu úroků vzniklých za hospodářský rok končící k 30. 9. 2002 (potažmo do změny právní formy JCAS na komanditní společnost)“. Po změně právní formy společnosti JCAS na komanditní společnost se sice již dle tvrzení žalovaného jednalo o náklady na příjmy zahrnované do základu daně, tudíž byly podmínky pro jejich odpočet ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP alespoň formálně splněny. Žalovaný však zdůraznil, že formální naplnění zákonných požadavků je základním rysem institutu zneužití práva a že v době provádění daňové kontroly v letech 2005/2006 nebyly zřejmé všechny souvislosti a důsledky provedené restrukturalizace skupiny, které by příslušný finanční úřad vedly k pochybám o účelu provedené restrukturalizace, resp. o zneužití práva.
15. Žalovaný odmítl též námitku porušení zásady legitimního očekávání a právní jistoty, když podle jeho názoru správce daně podložil závěr daňové kontroly za hospodářský rok 2011/2012 logickým a věcným zdůvodněním. V posuzovaném případě nemohl být hlavní cíl transakcí z let 2001 až 2003 znatelný od samého začátku. To, zda hlavním účelem restrukturalizace společností ve skupině Johnson Controls v tomto období bylo dosažení daňového zvýhodnění proti smyslu a účelu ZDP, nemohl příslušný finanční úřad vyhodnotit v rámci daňové kontroly za hospodářský rok 2002/2003, jelikož objektivní skutečnosti, ze kterých by bylo možné usoudit, zda podnikání žalobce „[b]ylo skutečné, či pouze „na oko“ – za účelem formálního naplnění díkce ZDP pro dosažení daňové úspory“, nastaly až později po dokončení restrukturalizace, kdy (i) veškeré akvizice a investice byly prováděny z úrovně a z vlastních zdrojů společnosti JCAS, (ii) nedocházelo k vynakládání žádných nákladů ze strany žalobce souvisejících se strategickým řízením (dokonce i odměny za práci jeho jednatelů šly k tíži JCAS) a (iii) žalobce v rozhodném období nenajmul žádné zaměstnance, jejichž role by byla úzce zaměřena na předmět činnosti žalobce, a svoji činnost vykonával prostřednictvím jednatelů, kteří byli současně zaměstnání i v JCAS. Došlo též k prodloužení splatnosti akvizičního úvěru v roce 2011 o dalších deset let, nutnosti čerpání dalších navazujících úvěrů v souvislosti se závazkem hrazení úroků z akvizičního úvěru, či splacení části jistiny v roce 2014 ve výši 9 mld. Kč ze zdrojů americké mateřské společnosti žalobce společnosti Johnson Controls Holding Company, Inc. Proto podle žalovaného v prvních letech existence komanditního holdingu nebylo možné bez dalšího posoudit jednání žalobce jako nelegitimní. Až v delším časovém horizontu se ukázalo, že žalobce ve skutečnosti nebyl významným strategickým článkem zastřešujícím činnost na území České republiky, dále že v souvislosti s akvizičním úvěrem byla v rámci skupiny přijímána rozhodnutí s cílem maximalizace možného odečtu úrokového nákladu a že úvěr byl v konečném důsledku paradoxně částečně splacen z vlastních prostředků vedení skupiny, které bylo současně věřitelem této pohledávky. Navíc dle žalovaného zásada legitimního očekávání musí ustoupit zásadě legality, a tudíž i principu správného a zákonného stanovení daně.

16. Žalovaný odmítl námitku dovolávající se nepřiměřené zátěže kladené na žalobce, opírající se o závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2010, čj. 2 Afs 19/2010 - 115. Tento rozsudek považoval žalovaný za přílehavý pouze v tom směru, že pokud žalobce nese důkazní břemeno ohledně daňového nákladu uplatňovaného v kontrolovaném období, musí „[d]oložit okolnosti nastalé v předchozím, i prekludovaném, zdaňovacím období“. Proto požadavek správce daně v tomto směru nelze považovat za nezákonný, když správce daně má právo v rámci ověřování daňové účinnosti úrokových nákladů po žalobci požadovat, aby doložil okolnosti vzniku předmětné půjčky a s tím související informace. Pokud tedy žalobce za hospodářský rok 2011/2012 uplatnil v základu daně úroky z úvěru přijatého v roce 2001, nese stále důkazní břemeno ohledně daňové účinnosti tohoto úrokového nákladu.
17. K těmto odvolacím námitkám tak žalovaný uzavřel, že předmětem daňové kontroly zahájené dne 19. 6. 2014 nebyla věc již pravomocně rozhodnutá, ani dosud neuplynula objektivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za hospodářský rok 2011/2012.
18. Žalovaný dále odmítl námitku nepřesného, nejasného a účelově měněného rozsahu daňové kontroly. Žalovaný uvedl, že správce daně při zahájení kontroly dne 19. 6. 2014 deklaroval, že kontrola bude provedena „[v] plném rozsahu údajů tvrzených v příslušných daňových přiznáních (předmětem daňové kontroly byla i daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. – 4. čtvrtletí 2011 a 1. – 3. čtvrtletí 2012, vyjma rozsahu postupu k odstranění pochybností za období 1. čtvrtletí 2012)“. Ve Zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl výčet všech daňových přiznání, jež byla podána k dani z příjmů právnických osob za hospodářský rok 2011/2012, přičemž i v protokolu o ústním jednání, kterým byla projednána Zpráva o daňové kontrole, bylo zdůrazněno, že kontrola byla provedena v plném (neomezeném) rozsahu. Proto žalovaný odmítl též námitku poukazující na údajnou změnu rozsahu daňové kontroly v jejím průběhu. S ohledem na to, že kontrola byla prováděna v plném (neomezeném) rozsahu, považoval žalovaný za bezpředmětnou polemiku žalobce, zda správce daně skutečně prováděl kontrolu daně z příjmů právnických osob pouze v rozsahu tvrzených změn dílčích údajů a jejich důvodů v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za hospodářský rok 2011/2012. Toto dodatečné daňové přiznání podle žalovaného rovněž nebylo způsobilé přivodit účinky podle § 85 odst. 5 písm. b) daňového řádu.
19. K námitce tendenčního a subjektivního hodnocení důkazů s využitím aktuálního pohledu (nikoli pohledu z doby transakcí samotných) správcem daně uvedl žalovaný, že volbu způsobu nového uspořádání korporátní struktury „[j]e třeba hodnotit z pohledu informací dostupných v době rozhodování“. Jelikož smluvní holding byl již v roce 2001 platnou alternativou skupinového uspořádání, nepřisvědčil žalovaný odvolací námitce, že na tuto alternativu bylo nahlíženo optikou let 2017 a 2018.
20. Pakliže žalobce namítal, že v letech 2011 a 2012 nebyla judikaturou Nejvyššího správního soudu vytýčena jasná kritéria zneužití práva v daňové oblasti, přičemž každý případ by měl být posuzován individuálně, žalovaný uvedl, že úroky z akviziční půjčky byly uplatněny

jako daňově účinný náklad v kontrolovaném zdaňovacím období hospodářského roku 2011/2012, v němž zároveň došlo i k prodloužení splatnosti akviziční půjčky o dalších 10 let. Tudíž měl žalobce prostor k případnému přehodnocení dluhového financování. Za rozhodný považoval žalovaný stav, který platil v době uplatnění úroků z půjčky jako daňově účinného nákladu, tj. stav v roce 2012. Tehdy pak již měla být známa kritéria, dle kterých bylo možno identifikovat zneužití práva. Stanovení přesných pravidel zneužití práva, jichž se žalobce dovolával, však není dle žalovaného z podstaty samy možné, neboť zneužití práva může nabývat bezpočet možných podob nejen v oblasti daňové. Judikatorní kritéria proto pouze vymezují určité základní podmínky, jež musí být nutně naplněny, má-li být konstatováno zneužití práva. K těmto kritériím, která již měla být v kontrolovaném zdaňovacím období vymezena, tudíž žalobce dle názoru žalovaného již mohl přihlédnout.

21. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že správce daně v zájmu co největší objektivnosti zjišťoval skutečnosti rozhodné pro stanovení daně co nejúplněji a dodržel tak požadavek § 92 odst. 2 daňového řádu při volném hodnocení důkazů, včetně těch předkládaných žalobcem, podle § 8 odst. 1 daňového řádu.
22. Pokud jde o argumentaci ekonomickým opodstatněním a možností volby financování transakcí v rámci skupiny, kterou žalobce předestřel v odvolání, žalovaný uvedl, že žalobce tím „[v] podstatě sám proklamuje, že společnost JCC [tj. žalobce, pozn. soudu] byla do skupiny Johnson Controls začleněna pouze za účelem dosažení tzv. „daňového štítu““. Podle žalovaného neměl žalobce ani žádnou možnost volby své kapitálové struktury a zdrojů financování vytvoření holdingu, tedy musel využít cizích zdrojů, resp. neměl možnost koupit obchodní podíly z vlastních zdrojů, neboť potřebnou částkou nedisponoval. Žalobci přitom není vytýkáno, že by v minulosti dosahoval vyšších hospodářských výsledků, neboť jeho existence je datována právě od roku 2001. Podle žalovaného nejsou změny v kapitálové a korporátní struktuře (i ty, které vedou k poklesu daňové povinnosti) samy o sobě v rozporu s rozumným uspořádáním společenských vztahů. Avšak zapojení dluhového financování bez jiného ekonomicky racionálního zdůvodnění, než vytvoření „daňového štítu“ (tedy dosažení daňové úspory), nemůže být dle žalovaného samo o sobě akceptováno jako důvod změny kapitálového uspořádání uvnitř skupiny. Podnikatelské subjekty tudíž mohou měnit parametry financování svého podnikání (kombinaci vlastního a cizího kapitálu) tak, aby poklesla jejich daňová povinnost, pokud se tak bude dít pro účely, jež mají samostatný ekonomický smysl. Nelze se však dožadovat snižování daňové povinnosti takovým způsobem, který zneužívá právo.
23. Žalovaný odmítl aplikaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2010, čj. 5 Afs 25/2009 - 98 (dále jen „kauza OKD“), ohledně daňové uznatelnosti úroků z úvěru na výplatu dividend na případ žalobce, kde je podle žalovaného hlavním důvodem přijetí akvizičního úvěru dosažení „daňového štítu“ bez zjevného jiného ekonomického přínosu. Úrok z úvěru může mít daňovou relevanci podle tvrzení žalovaného jen v případě, že stávající či nová aktiva zajistí/udrží zdanitelné příjmy. Generovat zdanitelné příjmy nepomáhá dluh samotný, nýbrž aktiva díky dluhu získaná nebo udržovaná. Žalovaný zdůraznil, že „[p]odstatou pro posouzení výdaje (úroku z úvěru) jako daňově uznatelného tedy je, jaká aktiva byla skupinou Johnson Controls v ČR dluhem nově získána případně jaká aktiva

si dokázala udržet, a zda mohlo díky úvěru, resp. díky získané finanční investici JCC [tj. žalobce, pozn. soudu] na JCAS, dojít k získání nových příležitostí pro skupinu Johnson Controls v ČR“.

24. Žalovaný k další odvolací námitce uvedl, že žalobce v daňovém řízení neozřejmil skutečný ekonomický přínos své existence, který dle jeho slov měl spočívat ve strategické, akviziční a investiční činnosti. Nepředložil žádný výčet realizovaných akvizic. Navíc, žalobce argumentoval tím, že prostředky na akvizice/investice byly záměrně kumulovány na úrovni společnosti JCAS s tím, že nebylo nutné kapitál z této společnosti formálně převádět, čímž v podstatě popřel racionalitu vzniku žalobce, jenž byl dle žalovaného na transferu kapitálu založen.
25. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně i ohledně důvodně rozporovaného údajného přínosu, nezbytnosti jak žalobce v transakci, tak i akvizičního úvěru. Skutečnost, že se žalobce choval v období finanční krize racionálně, nevypovídá dle žalovaného „[n]ic o tom, zda úrokové náklady vzniklé na základě přijetí akviziční půjčky jsou daňově relevantní, tj. zda zapojení dluhu mělo jiný ekonomický smysl, nežli dosažení daňového zvýhodnění“. Žalovaný odmítl tvrzení žalobce, že by jím ovládané společnosti (TRIMCO a JCAS) generovaly v následujících letech zdanitelné příjmy právě díky jejich odkupu žalobcem. Žalovaný souhlasil se správcem daně i v hodnocení skutečnosti, že před i po provedení restrukturalizace skupiny platila společnost JCAS vysoké částky jako odměnu za poskytnuté manažerské a inženýrské služby zahraničním spřízněným osobám, a tudíž nelze souhlasit se žalobcem, že uspořádání skupiny vedlo z pohledu státního rozpočtu k výhodnějšímu režimu.
26. K alternativám uspořádání vztahů ve skupině, které nastínil již správce daně a rozporoval žalobce, žalovaný předeslal, že „[v] situaci, kdy transakce sama o sobě postrádá ekonomický smysl, je okamžik využití cizích zdrojů (od samého počátku/refinancování dluhem) nepodstatný. V obou případech je totiž zásadní otázka přítomnosti skutečného ekonomického smyslu dané transakce“. Finanční orgány však nijak nezpochybňovaly právo žalobce rozhodnout o tom, zda k financování své podnikatelské činnosti využije vlastních či cizích zdrojů.
27. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně i v tom, že komanditní holding mohl vzniknout pod kontrolou žalobce jakožto komplementáře i při minimálním kapitálovém podílu žalobce na společnosti JCAS. Komplementář totiž má dle právní úpravy plnou rozhodovací pravomoc ve vztahu ke společnosti, jejímž společníkem je, a to bez ohledu na výši svého podílu, zastupuje komanditní společnost navenek a je zodpovědný za obchodní vedení. Nadto veškeré akvizice a investice byly i tak realizovány z úrovně společnosti JCAS, u níž docházelo ke koncentraci zdrojů. Podíl na zisku alokovaný na žalobce při majoritním podílu byl ve skutečnosti využit toliko účetně/daňově k uplatnění významných nákladových úroků; naopak minoritní podíl na společnosti JCAS by žádný odpočet úroků neumožnil (ač by rozhodující vliv žalobce v této společnosti zůstal zachován). Ke skutečným úhradám podílů na zisku ze společnosti JCAS na žalobce docházelo dle závěrů žalovaného pouze sporadicky a obvykle v případě potřeby žalobce zaplatit úrokové závazky svým věřitelům. Podle finančních orgánů bylo tudíž obtížné

věrohodně obhájit nezbytnost významného transferu kapitálu (akviziční půjčky ve výši 13 mld. Kč) na koupi podílu na společnostech JCAS a TRIMCO žalobcem, když je zřejmé, že k dosažení shodných efektů zformováním komanditního holdingu stačil převod minoritního podílu na žalobce - komplementáře s minimálním požadavkem na transfer kapitálu od zahraničních členů skupiny k žalobci. Zformováním takovéto podoby komanditního holdingu by však nebylo dosaženo maximální možné daňové úspory. Zamýšlené cíle skupiny v České republice bylo tedy podle žalovaného objektivně možné naplňovat i jinak bez nutnosti dluhového financování ve výši 13 mld. Kč. To vše tak podle něj dokresluje účelovost jednání žalobce.

28. K hodnocení znaleckého posudku (předloženého žalobcem) správcem daně žalovaný zdůraznil význam včlenění dluhu z akvizičního úvěru do kapitálové struktury, pokud jde o vliv na příležitosti pro podnikání skupiny a její potenciál generovat zdanitelné příjmy. Na tuto otázku podle žalovaného ale znalecký posudek odpověď neposkytuje, resp. z podstaty věci ani poskytnout nemůže. Závěry přednesené znalcem nejsou dle názoru žalovaného pro obhajobu úroku z vnitroskupinového úvěru jako daňově uznatelného dostačující, protože neposkytují odpověď na otázku, jaké nové příjmy skupina Johnson Controls v České republice mohla začít generovat (a které již negenerovala společnost JCAS dříve), když veškerá aktiva spojená se zapůjčenými peněžními prostředky byla obratem odeslána zpět do zahraničí jako platba za podíl na společnosti JCAS. Ze znaleckého posudku tak dle přesvědčení žalovaného neplyne samostatný ekonomický smysl (jiný, než dosažení daňové úspory).
29. Pokud jde o znalcem akcentovaný synergický efekt, žalovaný byl toho názoru, že činnosti žalobce a společnosti JCAS splývaly natolik, že byly ve skutečnosti v podstatě prováděny z úrovně samotné JCAS. Synergických efektů mohlo být dosaženo i jiným způsobem, tj. bez nutnosti značného úvěrového zatížení žalobce bez zjevné ekonomické podstaty.
30. Žalovaný dále argumentoval tím, že znalec při hodnocení vyšší návratnosti vlastního kapitálu zcela pomíjí (resp. bez zřejmého důvodu nechává bez komentáře) „[p]odstatnou roli finanční páky a fungování efektu daňového štítu, které pro akcionáře/společníky objektivně představuje velmi významný benefit bezprostředně související právě s včleněním dluhu do kapitálové struktury... Dluh v kapitálové struktuře prostřednictvím úrokového nákladu totiž snižuje výsledek hospodaření před zdaněním (tzv. EBT) a tím výši samotného zdanění. Aspekt finanční páky a „daňového štítu“ lze obecně považovat za legitimní ekonomický důvod pro realizaci transakcí, ovšem pokud souvisí s transakcemi, které mají svůj samostatný (ekonomický) smysl“. Žalovaný proto upozornil, že znalec svou argumentaci ohledně racionality chování žalobce založil především na hodnocení návratnosti vlastního kapitálu, avšak předložil jen výpočet ukazatele, kterým je hodnocena návratnost investovaného kapitálu (ROCE), aniž by se logicky věnoval ukazateli návratnosti vlastního kapitálu (ROE). Podle žalovaného by se předložením ukazatele ROE, například i ve srovnání s ukazatelem ROCE, ukázalo, že je to právě nižší daňová povinnost, která hraje významnou roli při návratnosti vlastního kapitálu, a je tudíž silným motivem včlenit dluh do struktury pasiv (kapitálu). Žalovaný nesouhlasil ani se závěrem znalce, že vyšší návratnost vlastního kapitálu je jedním z přínosů optimální kapitálové struktury, i pokud by neexistovaly daně. Žalovaný byl totiž

přesvědčen o tom, že je to právě daňová úspora a také nastavení mechanismu vyvádění volného cash-flow generovaného skupinou Johnson Controls v České republice (v podobě úroků), co bylo hlavním motivem nastavení skupinové struktury a předmětných transakcí v letech 2001 až 2003.

31. Žalovaný odmítl též odvolací námitku nesprávného hodnocení, resp. použití finančního ukazatele kladného konsolidačního rozdílu správcem daně. Tyto otázky však podle žalovaného nejsou rozhodující z hlediska závěru o (ne)zneužití práva.
32. K námitce, že správce daně neunesl důkazní břemeno stran zneužití práva žalobcem, žalovaný nejprve připomenul, že formální naplnění zákonných požadavků je znakem zneužití práva, tudíž jejich porušení žalobci nevytýká. Odmítl rovněž, že by šlo ze strany správce daně o postup účelový.
33. Při aplikaci zneužití práva je podle žalovaného rozhodné kumulativní splnění objektivního a subjektivního kritéria, přičemž naplnění obou kritérií bylo v případě žalobce, resp. skupiny Johnson Controls správcem daně prokázáno. Újma ostatních ekonomických subjektů dle názoru žalovaného objektivně vyplývá již ze samotného faktu, že žalobce dosáhl daňového zvýhodnění, které jde proti smyslu a účelu zákona, což je sám o sobě stav, který se vymyká běžným podmínkám. Umělým nastolením situace, která po formální stránce umožňuje podmínky pro uplatnění odpočtu nákladů dluhového financování, docílil žalobce snížení odvodu daně do státního rozpočtu. Žalovaný doplnil, že „[e]konomické subjekty, které podnikají způsobem, který je v souladu se smyslem a účelem zákonných norem, a nemají možnost nastavit takovéto umělé podmínky (případně mají, ale neuchylují se k nim), se pak dostávají do konkurenční nevýhody“ vůči žalobci. Dále příjmy, o něž byla Česká republika zkrácena, mohly být redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti. Žalovaný uzavřel s tím, že újma ekonomických subjektů vyplývá již z uvedených faktů, a tudíž není dle jeho názoru nutné provádět v tomto ohledu detailní srovnávací analýzu, jak požaduje žalobce. Nadto, taková povinnost v souvislosti s aplikací principu zákazu zneužití práva správcem daně ani neplyne.
34. Pokud jde o subjektivní prvek zneužití práva, finanční orgány došly k závěru, že v daném případě nebyl sledován jiný ekonomicky racionální důvod provedených transakcí, než dosažení daňového zvýhodnění. Žalovaný opětovně konstatoval, že posuzováno izolovaně, jsou z formálního pohledu požadavky ZDP pro uplatnění úroku jako daňově uznatelného nákladu u žalobce splněny, z pohledu skupiny však již nikoliv. Vnitroskupinový úvěr a vnitroskupinová restrukturalizace totiž pro skupinu Johnson Controls v České republice (tj. pro žalobce a společnost JCAS) nepřinesly a ani nemohly přinést „[ž]ádné další zdanitelné příjmy, kterých by bez vynaložení úroku z úvěru nemohlo být nikdy dosaženo“. Pro společnost JCAS nepředstavoval akviziční úvěr žádný přínos. Žalovaný shrnul, že uvedený stav, představovaný rozporem mezi formálně právním pojetím a skutečným smyslem zákonných norem, je základním atributem zneužití práva.

35. Žalovaný dále ozřejmil, že pokud správce daně použil ve Zprávě o daňové kontrole odkazu na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci společností CTP², pak jen, pokud jde o obecné teze kasačního soudu týkající se zneužití práva, z nichž lze vycházet při posuzování případů nesoucích znaky zneužití práva.
36. Žalovaný odmítl též námitku, že správce daně zneužití práva v oblasti zdanění ze strany žalobce neprokázal. Shrnutí skutkových zjištění a závěry správce daně, k nimž dospěl na základě hodnocení zjištěných skutečností a důkazních prostředků, jsou popsány na stranách 99 až 120 Zprávy o daňové kontrole. Podle žalovaného správce daně podal ucelený obraz o proběhlé restrukturalizaci, jeho správní úvaha nepostrádá logiku, jeho závěry mají oporu ve zjištěných skutečnostech, přičemž byly řádně a dostatečně odůvodněny. Podle žalovaného bylo objektivně zjištěno, že daňového zvýhodnění žalobce, které jde proti smyslu a účelu § 24 odst. 1 ZDP, bylo dosaženo tím, že *„vnitroskupinová restrukturalizace nebyla hnána jinými (ekonomickými) důvody, než právě dosažením významné daňové úspory vedoucí ke snížení daňového zatížení výrobní činnosti skupiny Johnson Controls v České republice“*. Ke zneužití práva ze strany žalobce tedy dle závěru žalovaného došlo, neboť subjektivní a objektivní prvek zneužití práva byly naplněny.
37. K odvolací námitce, podle níž správce daně nepostupoval způsobem uvedeným v článku 6 Směrnice Rady 2016/1164 ze dne 12. 7. 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (dále jen **„směrnice ATAD“**), žalovaný připomněl, že to byl právě žalobce, kdo právo zneužil, a tudíž by měl nést odpovědnost za toto zneužití a důsledky z toho vyplývající. Postup správce daně při stanovení výše daňové povinnosti žalobci byl podle názoru žalovaného *„[v] konečném důsledku v souladu se Směrnicí, když vede k výsledku touto Směrnicí zamýšlenému, tj. k takovému zdanění příjmů z výrobní činnosti skupiny Johnson Controls v České republice, kterého by bylo dosaženo v případě, že by se transakce zneužívající právo neuskutečnily“*.

III. Žaloba

38. Žalobce v podané žalobě stručně rekapituloval předchozí průběh řízení a popsal spornou transakci a její průběh (str. 1 – 6). Na str. 6 – 29 podané žaloby žalobce podrobně popsal důvody, pro které nesouhlasil se závěry finančních orgánů stran naplnění znaků zneužití práva. Na str. 29 – 33 pak žalobce v rámci námitek sumarizovaných pod rubrikou „Procesní vady“ kromě námitek poukazujících na nepřípustné opakování daňové kontroly, porušení principů legitimního očekávání a právní jistoty a porušení principu dvojinstančnosti namítal, že v posuzovaném případě byl Dodatečný platební výměr vydán po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

² Jde o rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 56/2015, 2 Afs 64/2015, 2 Afs 65/2015, 3 Afs 53/2015, 8 Afs 34/2015, 9 Afs 56/2015, 9 Afs 57/2015, 9 Afs 58/2015 (dále jen **„kauza CTP“**).

39. Pokud jde o námitku překročení prekluzivní lhůty pro stanovení daně (**první žalobní bod**)³, žalobce poukazoval na § 148 daňového řádu s tím, že vedle této úpravy se může uplatnit také zvláštní úprava § 38r odst. 2 ZDP. Žalobce připomněl, že podle naposledy uvedeného ustanovení v případě vzniku daňové ztráty platí, že lhůta pro stanovení daně pro (i.) zdaňovací období, ve kterém ztráta vznikla, a pro (ii.) zdaňovací období, ve kterých lze tuto daňovou ztrátu uplatnit (pět následujících období podle § 34 odst. 1 ZDP), končí současně se lhůtou pro stanovení daně odvozenou od zdaňovacího období, ve kterém lze tuto ztrátu uplatnit naposledy.
40. Žalobce upozornil, že vykázal daňovou ztrátu za zdaňovací období hospodářského roku 2008/2009. Tuto daňovou ztrátu bylo podle žalobce obecně možné uplatnit v následujících pěti zdaňovacích obdobích, tj. naposledy ve zdaňovacím období hospodářského roku 2013/2014.
41. Žalobce konstatoval, že dle zvláštní úpravy ustanovení § 38r odst. 2 ZDP lze daňovou povinnost za zdaňovací období hospodářského roku 2008/2009 až hospodářského roku 2013/2014 kontrolovat a případně měnit ve lhůtě odvozené od lhůty pro stanovení daně za hospodářský rok 2013/2014. Ta je dle § 148 odst. 1 daňového řádu tříletá a počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (daňového přiznání). Shrnul, že posledním dnem hospodářského roku 2013/2014 byl den 30. 9. 2014; lhůta 6 měsíců pro podání řádného daňového přiznání za hospodářský rok 2013/2014 začala běžet následující den a uplynula dne 1. 4. 2015. Od 1. 4. 2015 se tedy podle žalobce počítá obecná tříletá lhůta pro stanovení daně za hospodářský rok 2013/2014, která tak skončila uplynutím dne 3. 4. 2018, jako prvního pracovního dne následujícího po 1. 4. 2018, který nebyl pracovním dnem.
42. Zároveň však podle žalobce platí, že za hospodářský rok 2013/2014 žalobce znovu vykázal daňovou ztrátu, a vznikla tak otázka, zda okolnost existence daňové ztráty za hospodářský rok 2013/2014 ovlivňuje běh lhůty pro stanovení daně za hospodářský rok 2011/2012, která je sama již jednou odvozována od okolnosti vzniku daňové ztráty v hospodářském roce 2008/2009. Žalobce byl přesvědčen, že tomu tak není.
43. Žalobce poukázal na to, že dále mohou běh a případně délku obecné lhůty pro stanovení daně za hospodářský rok 2013/2014 podle daňového řádu ovlivnit pouze úkony a okolnosti dle § 148 odst. 2 a následujících odstavců daňového řádu. Jelikož žádné takové úkony ani okolnosti podle žalobce nenastaly, nadále podle něho platí, že obecná lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období hospodářského roku 2013/2014 uplynula dne 3. 4. 2018. Žalobce doplnil, že daňová ztráta vykázaná za hospodářský rok 2008/2009 nadto s okolnostmi vzniku nebo následného uplatnění ztráty za hospodářský rok 2013/2014 nijak nesouvisí a nemůže se tedy vzhledem k časovému omezení pro její uplatnění nijak projevit v daňových povinnostech žalobce za zdaňovací období hospodářských let 2014/2015, 2015/2016 nebo následujících.

³ Řazení žalobních bodů neodpovídá pořadí jejich uvedení v žalobě, neboť je soud uspořádal podle systematiky jejich vypořádání v tomto rozsudku. Stejně platí pro vyjádření žalovaného v části IV. tohoto rozsudku.

44. Žalobce měl s ohledem na dříve uvedené za to, že výklad § 38r odst. 2 ZDP, který by měl umožňovat kontroly historických zdaňovacích období pouze proto, že v následujících obdobích je ztráta znovu vykázána, je nutné považovat za nepřipustně extenzivní a v důsledku toho nezákonný. Tento výklad by měl podle žalobce za následek, že konec lhůty pro stanovení daně by v případech opakovaného vzniku daňové ztráty byl opakovaně a bez omezení prodlužován. Takový závěr je ovšem podle přesvědčení žalobce ve světle žalobcem označené judikatorní praxe Nejvyššího správního soudu protiústavní. Uvedený výklad podle žalobce směřuje evidentně proti zamýšlenému smyslu § 38r odst. 2 ZDP a je nutné jej odmítnout. Naopak je podle žalobce nutné uzavřít, že zvláštní režim pro určení lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 ZDP se ve vztahu k hospodářskému roku 2013/2014, kdy byla vykázána daňová ztráta, uplatní právě a pouze jen v rozsahu nutném pro kontrolu této daňové ztráty a neovlivňuje (neprodlužuje) lhůtu pro možnost kontroly předcházejících zdaňovacích období, tj. rovněž zdaňovacího období hospodářského roku 2011/2012.
45. Žalobce shrnul, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období hospodářského roku 2011/2012 uplynula spolu s uplynutím obecné lhůty pro stanovení daně za hospodářský rok 2013/2014 stanovené podle § 148 daňového řádu, přičemž opakovanou aplikaci § 38r odst. 2 ZDP je ze shora uvedených důvodů nutné odmítnout. Lhůta tedy uplynula dne 3. 4. 2018, přičemž Prvostupňové i Napadené rozhodnutí byla vydána po tomto datu a jsou proto nezákonná.
46. K doměření daně za hospodářský rok 2011/2012 dále došlo podle žalobce na základě neoprávněné opakované daňové kontroly ve smyslu § 85 odst. 5 daňového řádu (**druhý žalobní bod**). Daňový řád odkazuje v kritériu zakázaného opakování kontroly na „skutečnosti“, které již byly kontrolovány. Tím žalobce rozumí stejný skutkový základ. Orgány daňové správy podle názoru žalobce tento pojem vykládají tak, že *„[a]spekt opakovanosti daňové kontroly je třeba vztahovat nikoliv k prověřovaným (kontrolovaným) skutečnostem, ale k tomu, zda jde o daňovou kontrolu totožné daně za totožné zdaňovací období“*, tedy zužují jej a uzavírají s tím, že o opakovanou kontrolu nejde. Podle žalobce jsou „totožné skutečnosti“ zřetelně představovány transakcí a zejména úroky z akvizičního úvěru, které byly výslovně předmětem daňové kontroly již v roce 2006 za zdaňovací období 2002/2003, aniž by byly zjištěny nesprávnosti. Zároveň závěry učiněné v rámci této daňové kontroly byly v té době opakovaně mezi orgány daňové správy diskutovány a odsouhlaseny.
47. Žalobce dále s ohledem na předchozí žalobní body považuje doměření daně za hospodářský rok 2011/2012 za porušení svých legitimních očekávání ve smyslu § 8 odst. 2 daňového řádu (**třetí žalobní bod**), které měl na základě výsledků předchozí daňové kontroly, která proběhla s odstupem cca 5 let po provedení transakce bez zjištěných nesprávností, a aniž by se v mezidobí cokoli významného změnilo na skutkovém podkladu. Postup finančních orgánů po více než 13 letech od provedení transakce považuje za svévolný. Změna právního názoru ze strany správce daně vedoucí k doměření daně, penále a úroku z prodlení by dle přesvědčení žalobce neměly jít k jeho tíži.

48. Co se týká vlastní otázky zneužití práva (**čtvrtý žalobní bod**), které tvoří samotnou podstatu sporu mezi stranami, žalobce předně připomněl, že žalovaný i správce daně vyhodnotily transakci spojenou s akvizičním úvěrem jako zneužití práva, když jejím jediným účelem mělo být získání daňové výhody v rozporu s účelem a smyslem ZDP tím, že žalobce byl nedůvodně zatížen tímto úvěrem a úrokové náklady tak nebyl oprávněn odečítat od svého základu daně.
49. Žalobce dále připomněl, že pro naplnění znaků zneužití práva v oblasti zdanění musí finanční orgány prokázat, že jsou kumulativně splněny dvě podmínky: (i) *objektivní*, kdy výsledkem jednání daňového subjektu je – i přes formální splnění daňových pravidel – získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu se smyslem a účelem zákona, a (ii) *subjektivní*, kdy důvodem (motivem) jednání daňového subjektu bylo získání daňového zvýhodnění, a to umělým vytvořením podmínek pro jeho získání.
50. Pokud jde o *objektivní* podmínku, žalobce předně zdůraznil, že celá transakce se neodehrála jen v České republice, neúčastnily se jí jen tuzemské společnosti, ani její daňové dopady nenastaly jen v České republice. Daňové orgány přitom, dle něj nesprávně, posuzovaly celou věc teritoriálně ve vztahu k České republice. Dále uvedl, že úrokovým nákladům dlužníka odpovídají na straně věřitele úrokové výnosy. Úrokové výnosy jsou zdanitelné v tuzemsku, Nizozemsku, USA i dalších případně dotčených zemích, což bylo v daňovém řízení osvědčeno. Daňová výhoda tedy může být spatřována pouze jednostranně a je neutralizována poté, co je vzat do úvahy i zdanitelný úrokový výnos. Pouze tak, tj. s přihlédnutím k oběma stranám, lze vznik daňové výhody hodnotit, a ve výsledku je tedy třeba dojít k závěru, že daňová výhoda nevznikla. Tím se situace žalobce měla lišit od případu řešeného Nejvyšším správním soudem v kauze CTP, kde měla být cílem eliminace zdanění ve všech dotčených jurisdikcích. Žalobce sice považoval skutkový stav za dostatečně zjištěný finančními orgány, avšak vedoucí k chybnému závěru. Při nesplnění objektivní podmínky by pak bylo nadbytečné posuzovat naplnění subjektivního kritéria.
51. Žalobce dále připomenul, že náklady mají být podle právní úpravy a související judikatury uznatelné tam, kde souvisí s dosahováním zdanitelných příjmů. Považoval za nesporné, že zdanitelných příjmů dosahoval z titulu svého postavení komplementáře společnosti JCAS a že náklady, které proti těmto příjmům postavil, jsou s tímto příjmem spjaté. Žalobce by totiž nemohl dosahovat své příjmy, kdyby nejprve nekoupil podíly ve společnostech JCAS a TRIMCO. Aby je mohl koupit, musel k tomu získat zdroj financování, kterým byl především úvěr od jiných členů skupiny. Podle žalobce tak finanční orgány neuznaly úrokové náklady z úvěru, ačkoli není pochybnosti o zdanitelnosti souvisejících příjmů. Navodily tak situaci, kdy se na úvěr u dlužníka (žalobce) hledí, jako by neexistoval, přičemž na straně věřitele úrokový příjem zůstává. Podle žalobce však byla situace po transakci srovnatelná s běžným dluhovým financováním ze zahraničí, které nijak neodporuje účelům ZDP.
52. I pokud by byla vznikla daňová výhoda, nebyla by podle žalobce v rozporu se zákonem, který s odpočtem nákladů od příjmů pro účely daně počítá. Celá transakce z pohledu

skupiny Johnson Controls představuje výměnu vlastního kapitálu za úročený cizí kapitál (úvěr), přičemž taková změna nijak neodporuje účelu ZDP, což mimo jiné vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu v kauze OKD, podle nějž jsou úrokové náklady na financování výplaty dividend daňově uznatelné. Zákon stanovuje nákladům určité limity, kterými byla v tomto případě pravidla nízké kapitalizace a pravidla o převodních cenách mezi spřízněnými osobami, přičemž tato pravidla byla dodržena. Ani rozpor s jinými pravidly nebyl dle žalobce v dosavadním řízení shledán.

53. Pokud jde o *subjektivní* podmínku zneužití práva, skupina řízená z hlediska jejího fungování jako celku věděla jak o daňovém efektu úrokových nákladů na úrovni žalobce, tak o daňovém efektu úrokových výnosů u věřitelů z úvěru. Skupina počítala s oběma efekty a jako taková nemohla dle přesvědčení žalobce být motivována k získání daňové výhody, když bylo zřejmé, že na úrovni skupiny žádná nevznikne. Orgány daňové správy však subjektivní podmínku hodnotí tak, že odpočet úroků od daně byl tím, co bylo sledováno, a vše ostatní vedle toho považují za podružné. I kdyby byly daňové důvody transakce zřetelnější než ostatní, nelze podle žalobce připustit, aby byl daňový důvod nad ostatní povyšován. Žalovaný a správce daně podle názoru žalobce zastávají názor, že když byl daňový dopad důsledkem transakce, musel být i jejím cílem, s čímž žalobce nesouhlasí. Žalobce k otázce motivu uvedl: *„Transakce tedy nebyla provedena proto, aby nastal její daňový dopad, ale proto, aby Skupině vznikl kanál pro převod prostředků z JCAS do zahraniční části skupiny, které byly samy zatíženy dluhovým financováním. Daňový dopad Transakce však byl znám, a kdyby měl být jiný, i Transakce by byla vypadala jinak.“*
54. Jestliže žalovaný v Napadeném rozhodnutí vyšel především z toho, že žalobci přijetím úvěru vznikl náklad, který nebyl spojen s žádným novým příjmem ani zvýšením příjmu stávajícího, žalobce s takovým hodnocením nesouhlasil. Obecně sice nerozporoval, že náklady musí s příjmy souviset, avšak jednotlivé náklady nelze stavět proti jednotlivým příjmům za účelem ověření, zda ten který náklad je uznatelný. Náklady je třeba hodnotit jako celek a stavět proti příjmům jako celku. Stejně tak nelze nově vzniklý náklad posuzovat izolovaně, ale ve spojení s ostatními náklady stavět proti příjmům jako celku. Žalobce opětovně v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu v kauze OKD, přičemž svoji situaci považoval za zcela obdobnou.
55. Činnost skupiny byla zachována jako před transakcí, resp. poskytnutím úvěru. Jako celek se nedostala skupina k novým penězům, které by ji měly umožnit růst nebo získání nových příjmů. Změnila se u ní však struktura zdrojů financování její činnosti. Uznatelnost nákladů je podle žalobce třeba hodnotit podle toho, zda konkrétní náklady souvisejí s dosahováním příjmů, a to ve věcné a časové souvislosti. Náklad dle přesvědčení žalobce nelze vyloučit proto, že souvisí s příjmy, které žalobce dosahoval - slovy žalovaného - *„tak jako tak“*, neboť dle názoru žalobce žádné příjmy se nedosahují *„tak jako tak“*. Rovněž věřitel, který inkasuje úroky, nezískává tento příjem bez dalšího, nýbrž protože setrvává v pozici věřitele, nese riziko nesplacení, a zejména odměnou za to, že nemá k dispozici prostředky, které poskytl dlužníkovi. Žalobce zdůraznil, že nikdy netvrdil, že transakcí docházelo ke zvýšení zisku. Stejně tak to netvrdila ani OKD ve výše uvedené kauze. Náklady tudíž nejsou neuznatelné pouze proto, že nevedou k růstu.

Žalobce vyjádřil názor, že „[n]elze tvrdit, že příjmy, které někdo získal v jednom období, získal i v období předchozím, a proto náklady, které s těmito příjmy souvisí, jsou v druhém období „již“ neuznatelné, protože příjmy by získal „tak jako tak““.

56. Žalobce připustil, že z hlediska správy daní v České republice je nejlepší situací ta, kdy mu žádný úrokový náklad nevznikne, neboť odváděná daň je v takovém případě nejvyšší. Aby však žalobce mohl fungovat, musí mít určitý kapitál, vlastní nebo cizí. Vlastní kapitál je neúročen, úrokový náklad nevzniká a daň je z toho hlediska nejvyšší možná. Avšak většinový společník žalobce, aby mohl do majetku žalobce takový kapitál vložit, musí jej sám získat. A i společník se rozhoduje, zda půjde o kapitál vlastní anebo cizí. Na konci řetězce pak podle argumentace žalobce stojí „koncový vlastník“ (vrcholová ovládající osoba skupiny) a řeší opět stejnou otázku. Žalobce následně předestřel několik příkladných způsobů financování skupiny, lišících se podle toho, zda je zdrojem vlastní či cizí kapitál a podle toho, zda uvnitř skupiny dochází k převodu kapitálu nebo úvěrovému financování.
57. Žalobce z toho dovozuje, že žalovaný měl posoudit financování skupiny, její zisk i daňové zatížení jako celek, nikoli jen ve vztahu k žalobci, případně části skupiny v České republice izolovaně. Žalobce dále uvedl, že pokud nebude mít skupina žádný externí úvěr, pak bez ohledu na to, zda interní financování bude kapitálem nebo interním úvěrem, bude daňová pozice skupiny vždy neutrální (v případě kapitálu nebude ani úrokový náklad ani výnos, v případě interního úvěru bude obojí). Pokud naopak bude mít skupina externí úvěr, pak musí interní financování být též úvěrem, protože bude-li interní financování kapitálem, pak skupina (i) nebude moci splácet externí úvěr, nemaje kanál, kterým se ze zbytku skupiny získá úrok ani jistina, (ii) nebude mít proti čemu odečíst úrokový náklad externího úvěru. Skupina zatížená externím financováním a náklady na ně tak musí podle jeho názoru nechat na tomto financování participovat i jednotlivé společnosti ve skupině, jinak nemůže efektivně fungovat jako celek. Žalobce shrnul, že „[s]kupina se v Transakci pouze přizpůsobila tomuto pravidlu, a pokud s ním byla do té doby v rozporu, pak to přinášelo dodatečný zisk pro českou část Skupiny a dodatečnou daň pro státní rozpočet ČR, za cenu snížené efektivity fungování Skupiny jako celku“.
58. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu se žalobce dovolával svého práva volby na uspořádání svého podnikání bez ohledu na daňové dopady, s jedinou výjimkou, kdy by jediným smyslem takového uspořádání bylo získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Podle něj však má i z hlediska hodnocení daňových orgánů obstát takové uspořádání, ke kterému existuje relevantní ekonomický důvod, za kterým žalobce spatřuje jím předestřené modely financování činnosti přeshraniční skupiny (s různým hospodářským výsledkem pro skupinu), přičemž podle jeho názoru „[p]ouhá okolnost, že důsledkem je snížení daně – navíc nazíráno jen z pohledu jednoho státu – by takovému hodnocení neměla stát v cestě“.
59. Žalobce byl dále přesvědčen o tom, že orgány daňové správy hodnotily jeho situaci (resp. situaci ve skupině) pohledem na rozdíl mezi situací „předtím“ (vyšší daňové odvody) a „potom“ (nižší daňové odvody), když nehodnotily, v jaké situaci žalobce je, ale jak se do

situace dostal. Pokud by totiž byl „výsledný stav“ nastaven ve skupině od počátku, žalobce má s ohledem na argumentaci použitou finančními orgány za to, že by i z jejich pohledu obstál. Žalobce dále tvrdil, že kdykoli byly jiné subjekty obviněny ze zneužití práva, vždy to bylo na základě zákonem nepředpokládané (nežádoucí) výsledné situace, která však v jeho případě nenastala, kdy výsledný stav byl v souladu se zákonem, a to i podle finančních orgánů.

60. Žalobce rovněž vytýkal orgánům daňové správy, že jej srovnávají s „běžným daňovým poplatníkem“, aniž by jej nedefinovaly, a uzavírají, že žalobce jednal na úkor takového poplatníka a na úkor státního rozpočtu České republiky. Volba financování z vlastního kapitálu nebo úvěru nemůže dle jeho přesvědčení být hraničním ukazatelem takového poplatníka. Avšak žalobce dle svého mínění neudělal nic, co by nebylo dostupné i pro ostatní obchodní společnosti (odečtení úrokového nákladu od daňového základu), když *„[j]e dána svoboda pohybu, podnikání a usazování, v tržních ekonomikách (o kterých je řeč) neexistují omezení pro zakládání společností a transakce s nimi“*.
61. Žalobce dále oponoval žalovaným dovozované ekonomické iracionalitě jednání žalobce. Má za prokázané, že jeho *„[m]otiv nebyl daňový, ale finanční – nahrazení vlastního kapitálu cizím kapitálem a úrokový kanál směrem do „vyšších pater“ Skupiny“*.
62. Jestliže žalovaný dále dovozoval, že celá transakce byla umělá a proveditelná jen v rámci skupiny mezi spřízněnými osobami, žalobce namítl, že při zapojení třetí osoby (ať již jako prodávající podílů nebo poskytovatele úvěru na jejich nákup) by finanční orgány úrokové náklady uznaly. Odkázal přitom na požadavky kladené na transakce mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 ZDP nebo § 36a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Neuznání úrokového nákladu na straně žalobce podle něj nastoluje situaci, kdy transakce by mohla proběhnout i se zamýšlenými daňovými dopady mezi nespojenými osobami, avšak pokud za stejných podmínek proběhla mezi spojenými osobami, bude podléhat vyššímu zdanění.
63. Žalobce se neztotožnil ani s argumentací žalovaného o neuznatelnosti úrokového nákladu z důvodu, že peníze z úvěru nezůstaly ani den v České republice, a nemohly tak přispět k financování podnikání v tuzemsku. Bylo přitom postaveno najisto, že úvěr byl zdrojem financování a financovaným majetkem byly převedené obchodní podíly. Celá operace nemusela mít podobu (finančními orgány kritizovaného) „kolečka“, ale zápočtu pohledávek bez platebního vypořádání. Žalobce poukázal na to, že rovněž v kauze OKD žádné peníze u OKD nezůstaly ani nepřibýly, úvěrové financování bylo použito k financování provozu (výplatě dividend) a úroky z něho přitom byly uznány jako odčitatelné.
64. Žalobce dále odmítl, aby mu finanční orgány přičítaly k tíži, že se nedržel, resp. celá skupina nedržela svých původních obchodních záměrů a plánů (zejména ohledně strategické a holdingové činnosti žalobce). Žalobce zároveň trvá na tom, že nastavené uspořádání řešilo, alespoň částečně, odpovědnost fyzických osob – statutárních orgánů žalobce i JCAS, i když nejde primárně o důvod ekonomický. Podle žalobce neobstojí tvrzení žalovaného, že ostatní cíle transakce jsou podružné, když dle názoru žalobce

těchto cílů bylo dosaženo a jsou stejně platné jako daňové důvody, přičemž váhu jednotlivých důvodů je třeba posoudit spolu se všemi hlavními důvody a oproti daňovému dopadu.

65. Žalobce závěrem k otázce zneužití práva připomněl, že jsou to daňové orgány, které nesou důkazní břemeno v tomto směru. Proto měl žalobce, s ohledem na shora uvedené, za nedostatečně prokázané, (i) zda mu vznikla daňová výhoda, a pokud ano, (ii) zda to bylo v rozporu s účelem zákona, a pokud ano, (iii) zda to bylo hlavním cílem jeho jednání.
66. I kdyby bylo prokázáno, že došlo ke zneužití práva, žalobce dále namítl, že finanční orgány doměřily daň při zneužití práva tak, že odňaly právo na daňový odpočet úrokových nákladů na úrovni žalobce (**pátý žalobní bod**). Přitom však poukázal na to, že jak evropské předpisy (směrnice ATAD), tak vnitrostátní předpisy (daňový řád), tak i evropská judikatura ke zneužití práva zakotvují princip, že při dodatečném stanovení daně na základě zneužití práva se odhlíží od transakce nebo sledu transakcí, které zneužití představovaly. Avšak orgány daňové správy podle žalobce postupovaly tak, že neodhlédly od kroků, z nichž transakce sestávala, a namísto toho vyloučily jen úrokový náklad z úvěru z uznatelných nákladů žalobce. Tím podle nich mělo „v konečném důsledku“ být dosaženo žádoucího, právními předpisy a judikaturou zamýšleného výsledku. Podle žalobce si však finanční orgány „[n]emohou tímto způsobem „zkracovat cestu“ s vysvětlením, že „v konečném důsledku“ vede k výsledku zamýšlenému směrnicí. Tím méně v takto významné situaci s mezinárodním přesahem“.
67. Podle žalobce nicméně daňová úprava navržená v platebním výměru nevede k výsledku zamýšlenému směrnicí, když namísto neutralizace všech účinků transakce pouze jednostranně a selektivně eliminuje daňovou uznatelnost úroku z úvěru u žalobce. I když žalobce uznává, že věřitel z úvěru, u něhož by měl být korigován tomu odpovídající výnos, není českou společností, a tak nepodléhá jurisdikci orgánů české daňové správy, nezaznamenal snahu těchto orgánů o provedení odpovídající úpravy prostřednictvím mezinárodní daňové spolupráce. Žalobce opakovaně zdůraznil, že nelze pro účely tohoto daňového řízení, resp. posouzení věci vyčlenit pouze českou část skupiny a nepřihlížet k dopadům na skupinu jako celek, nebo alespoň tu část, která je dotčena vazbami s českými společnostmi ve skupině.
68. Žalobce tudíž vyjádřil přesvědčení, že pokud by bylo zneužití práva postaveno najisto, bylo v souladu se směrnicí ATAD a daňovým řádem třeba daňovou úpravu provést tak, jakoby žalobce (i) nepřijal úvěr (vyloučení úrokových nákladů), (ii) nekoupil podíly ve společnostech JCAS a TRIMCO, nenastala fúze mezi nimi a nedošlo ke změně právní formy JCAS na komanditní společnost (vyloučení základu daně, tedy zisku připadajícího na komplementáře), (iii) neprodal minoritní podíl na JCAS, který se po změně právní formy stal podílem komanditisty (vyloučení příjmu z prodeje podílu a případného nákladu uplatněnému proti tomu). U všech ostatních osob ve skupině, které byly transakcí dotčeny, by bylo rovněž podle žalobce třeba provést tomu odpovídající úpravy. To by mělo dopad zejména na společnost JCAS, jejíž daňový základ byl v důsledku

transakce, k níž by nemělo být přihlíženo, zdaněn takřka celý u žalobce. Od ostatních kroků transakce by podle žalobce mělo být odhlédnuto stejným způsobem.

69. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, pak žalobce k této námitce doplnil, že není možné, aby si finanční orgány svévolně vybíraly, komu ze skupiny daň doměří.
70. Žalobce měl v neposlední řadě za to, že žalovaný jako odvolací orgán nepracoval nezávisle na správním orgánu prvního stupně (**šestý žalobní bod**). Jak žalobce uvedl, „[p]řestože existuje mezi řízeními společný skutkový základ, a přestože to na závěr ve věci nemusí mít dopad“, docházelo k výměně informací mezi těmito dvěma orgány ohledně jiných řízení vedených s žalobcem (žalovaný v postavení odvolacího orgánu v předmětném řízení získával informace od správního orgánu prvního stupně z jiného řízení jím vedeného s žalobcem).

IV. Vyjádření žalovaného

71. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 11. 10. 2019 setrval na argumentaci uvedené v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, na jehož obsah odkázal, a navrhl zamítnutí žaloby. Obecně konstatoval, že žalobní námitky fakticky korespondují s argumentací žalobce uplatněnou v odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí.
72. Námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období (**první žalobní bod**) nepovažoval žalovaný za opodstatněnou. Setrval na závěru, že vyměřením další daňové ztráty za některé ze zdaňovacích období, v nichž lze uplatnit původní daňovou ztrátu, je ovlivněna lhůta pro stanovení daně všech předcházejících zdaňovacích období, včetně zdaňovacího období, v němž byla vyměřena původní daňová ztráta. Ve smyslu uvedeného tak došlo podle žalovaného u žalobce vyměřením daňové ztráty za zdaňovací období 2013/2014 k ovlivnění lhůty pro stanovení daně veškerých předcházejících zdaňovacích období počínaje zdaňovacím 2008/2009, včetně předmětného zdaňovacího období (2011/2012). Žalovaný zopakoval, že žalobcem zastávaný výklad § 38r odst. 2 ZDP by *de facto* vedl k dvojímu režimu počítání lhůty pro stanovení daně pro zdaňovací období 2013/2014, přičemž tato dualita určení lhůty pro stanovení daně není přípustná, neboť ústí v nejistotu stran nejzazšího termínu, v němž by bylo možno daň stanovit.
73. Žalovaný odmítl i námitku nezákonně opakované daňové kontroly (**druhý žalobní bod**). Předmět daňové kontroly se podle jeho názoru váže vždy k jedné daňové povinnosti, přičemž podle § 134 odst. 2 daňového řádu půjde o daňovou povinnost vážící se k určitému zdaňovacímu období (např. daň z příjmů či daň z přidané hodnoty), nebo v případě jednorázových daní o daňovou povinnost jako takovou (daň z nabytí nemovitých věcí). Daň z příjmů právnických osob, což je projednávaný případ žalobce, je daní, která vzniká za jednotlivá zdaňovací období, a je tudíž nutné ji posuzovat ke konkrétnímu zdaňovacímu období. O opakovanou daňovou kontrolu u této daně by šlo při opakovaném zjišťování a stanovování této daně za zdaňovací období, které již předmětem daňové kontroly bylo, a to alespoň v částečně se překrývajícím rozsahu. Žalovaný zdůraznil, že o opakovanou daňovou kontrolu u žalobce nešlo, neboť v letech

2005 až 2006 u něj byla provedena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2002/2003, zatímco v roce 2014 byla zahájena daňová kontrola této daně za zdaňovací období 2011/2012, jejímž předmětem nebylo přezkoumání daňové povinnosti na tuto daň za zdaňovací období 2002/2003.

74. Žalovaný rovněž nesouhlasil s námitkou porušení žalobcova legitimního očekávání (**třetí žalobní bod**). I když tehdejší správce daně neshledal v roce 2006 při daňové kontrole za zdaňovací období od 1. 10. 2002 do 30. 9. 2003 na straně žalobce porušení zákona, ve své zprávě o daňové kontrole poznamenal, že zabýval-li by se skutečně podmínkami pro odpočet od základu daně podle § 24 odst. 1 ZDP, nebyl by odpočet úroků uznán (alespoň v rozsahu úroků vzniklých do změny právní formy společnosti JCAS). Žalobce za zdaňovací období 2002/2003 uplatnil daňové náklady u úroků z půjčky v závislosti na jejich zaplacení dle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP (ve znění platném pro rok 2003). Uplatněné úrokové náklady se týkaly hospodářského roku končícího k 30. 9. 2002 a souvisely s držbou obchodního podílu ve společnosti JCAS, tehdy jako společnosti s ručením omezeným, z níž žalobci plynuly dividendové příjmy zdaňované zvláštní sazbou daně, k nimž není možné uplatnit náklad podle § 24 odst. 1 ZDP (nešlo o příjmy zahrnované do obecného základu daně). Žalovaný zdůraznil, že naopak v případě úroků za období, kdy již došlo ke změně právní formy společnosti JCAS na komanditní společnost, se již jednalo o náklady na příjmy zahrnované do základu daně, a podmínky pro jejich uplatnění ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP byly formálně splněny. Žalovaný doplnil, že „[v] době provádění daňové kontroly za zdaňovací období od 1. 10. 2002 do 30. 9. 2003 nebyly tehdejšímu správci daně zřejmé souvislosti a důsledky provedené restrukturalizace, které by jej vedly k pochybám o jejím účelu a k pochybám, zda došlo ke zneužití práva“.
75. Žalovaný měl za to, že správce daně podložil závěr daňové kontroly za zdaňovací období (hospodářský rok) 2011/2012 logickým a věcným zdůvodněním a postupoval v souladu s § 8 odst. 2 daňového řádu. Ke kontrole skončené v roce 2006 doplnil, že podle jeho názoru „[n]a konfrontaci s oficiálně deklarovaným důvodem založení komanditního holdingu v uvedené době nenastaly (neexistovaly) objektivní skutečnosti, ze kterých by bylo možné usoudit, zda podnikání žalobce (a nikoliv společnosti JCAS) bylo skutečné či pouze „na oko“ za účelem formálního naplnění ZDP pro dosažení daňové úspory“.
76. K námitce cílící proti samotnému závěru o zneužití práva (**čtvrtý žalobní bod**) žalovaný předeslal, že se přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi v odvolání uplatněnými námitkami, provedl v Napadeném rozhodnutí správní úvahu v logických návaznostech na skutková zjištění, ze kterých vycházel. Podle názoru žalovaného bylo obdobně dostačujícím způsobem v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu v Napadeném rozhodnutí vyjádřeno vyhodnocení důkazů včetně úvah, které žalovaného k učiněným závěrům dovedly; důkazní prostředky byly přitom hodnoceny jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech, a bylo přihlédnuto ke všem relevantním skutečnostem, jež vyšly v řízení najevo. Žalovaný následně popsal své hodnocení celé restrukturalizace skupiny a souvisejících finančních toků a jiných dopadů.

77. Dle názoru žalovaného bylo konečným výsledkem restrukturalizace skupiny nižší daňové zatížení výrobní aktivity skupiny Johnson Controls v České republice, a to při jinak stejné výrobní činnosti společnosti JCAS. Na straně mateřské nizozemské společnosti JCI byl přitom daňový dopad provedené restrukturalizace nulový, neboť prodej podílu na společnosti JCAS v roce 2002 byl v Nizozemí osvobozen od daně z příjmů z titulu daňové výjimky „*participation exemption*“.
78. Podle žalovaného v rámci restrukturalizace části skupiny Johnson Controls došlo k „včlenění“ žalobce jako společnosti zastřešující činnost holdingu v České republice, kterému byly odprodány vlastnické podíly na společnostech JCAS a TRIMCO, do té doby v přímém vlastnictví společnosti JCI. Přímý vliv společnosti JCI na společnostech JCAS a TRIMCO se změnil na vliv nepřímý právě prostřednictvím 99% podílu na žalobci, přičemž také zbylé 1 % obchodního podílu (na žalobci) bylo v držení zahraniční společnosti ze skupiny Johnson Controls. K uskutečnění restrukturalizace přitom bylo nutné poskytnout žalobci, který byl společností bez historie, značné finanční prostředky na koupi podílů ve společnostech JCAS a TRIMCO. Tyto finanční prostředky (ve výši více jak 13 mld. Kč) spojené s úvěrem přijatým žalobcem byly v ten samý den, kdy byly připsány na bankovní účet žalobce, odeslány zpět do Nizozemí společnosti JCI jako úhrada kupní ceny předmětných obchodních podílů. Ke skutečnému financování skupiny v České republice tedy podle názoru žalovaného nedošlo, neboť užitky z volných peněžních prostředků společnost JCAS ani žalobce neměl a mít nemohl. Žalovaný byl toho názoru, že půjčka nepředstavovala pro skupinu Johnson Controls v České republice žádnou, a to ani potencionální, možnost či příležitost na dosažení nových zdanitelných příjmů, ani na zajištění či udržení příjmů stávajících, neboť předmětné finanční prostředky byly vynaloženy za účelem nákupu obchodních podílů ve společnostech JCAS a TRIMCO, které již skupina plně vlastnila a ovládala, a které již před restrukturalizací dosahovaly významných zisků výrobní činností.
79. Žalovaný je toho názoru, že ze všech objektivních skutečností popsanych v Napadeném rozhodnutí vyplývá, že v posuzovaném případě bylo dosaženo daňového zvýhodnění, které jde proti smyslu a účelu ZDP. Žalovaný zdůraznil, že úroky z půjčky na koupi obchodního podílu ve vztahu komplementář – komanditní společnost jsou obecně považovány za daňově uznatelný náklad, musí se tak však dát v rámci běžných ekonomických transakcí sledujících ekonomický racionálně odůvodněný smysl, nikoli v rámci uměle vytvořených transakcí, jejichž hlavním smyslem je vytvořit podmínky umožňující zapojení dluhového financování a dosažení daňové výhody. Ekonomickou podstatou transakce by podle žalovaného mělo být cokoli, co by doložilo, že posuzovaná restrukturalizace mohla pro žalobce či společnost JCAS představovat alespoň možnost či příležitost dosáhnout vyšších zisků než před provedenou restrukturalizací. Vnitroskupinový úvěr však dle přesvědčení žalovaného žádnou novou investiční příležitost neutvořil a nevedl k rozvoji podnikání skupiny v České republice. Jinou ekonomickou podstatu restrukturalizace, než daňovou, žalovaný neshledal. Značné úvěrové financování tak podle názoru žalovaného postrádá ekonomický smysl a význam,

neboť stav po restrukturalizaci nevedl ani nemohl vést k možnosti dosažení ekonomické (nikoli jen daňové) výhody ve srovnání se stavem před restrukturalizací.

80. Cílem skupiny Johnson Controls tak dle žalovaného nebylo docílit generování dalšího zdanitelného zisku pro skupinu, ale vytvořit potřebu dluhu pro daňové účely. Žalovaný tak měl za to, že „[o]bjektivní kritérium principu zneužití práva bylo naplněno, neboť provedená restrukturalizace byla uměle vytvořenou konstrukcí, a to za účelem získání daňové výhody v podobě možnosti si odečíst od základu daně (vytvořeného společností JCAS) předmětné úroky, čímž bylo dosaženo nižšího daňového zatížení výrobní aktivity skupiny v ČR ve srovnání se situací před vnitroskupinovou restrukturalizací, a jejímž výsledkem byl odliv finančních prostředků do Nizozemí a následně do USA, a zkrácení ČR o daňové příjmy. Takový skutkový stav se však s účelem ZDP neslučuje“.
81. Žalovaný měl tudíž za to, že struktura skupiny Johnson Controls v České republice dosažená restrukturalizací nemá jiný hlavní účel než právě snahu o optimalizaci daňové povinnosti, tedy dosažení nižšího daňového zatížení. Další argumentaci žalobce ekonomickým smyslem transakce, například o jednotném vedení a strategickém řízení, proto považoval žalovaný za zcela podružnou a v porovnání s mimořádně vysokými náklady restrukturalizace za nevýznamnou. Dle žalovaného tak byla prokázána i přítomnost subjektivního prvku zneužití práva.
82. Podle žalovaného správce daně i on sám prokázali naplnění zneužití práva a své důkazní břemeno unesli. Správce daně podal dle názoru žalovaného ve Zprávě o daňové kontrole ucelený obraz o proběhlé restrukturalizaci, jeho správní úvaha byla vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění a učiněné závěry byly řádně a zcela dostatečně odůvodněny. Ze všech v daňovém řízení zjištěných okolností dle názoru žalovaného objektivně vyplývá, že „[d]aňového zvýhodnění, které jde proti smyslu a účelu ZDP, bylo dosaženo, a že restrukturalizace nebyla provedena za jiným (ekonomickým) důvodem, než právě dosažením významné daňové úspory vedoucí ke snížení daňového zatížení výrobní činnosti skupiny Johnson Controls v ČR, a že ke zneužití práva ze strany žalobce došlo, když bylo naplněno jak subjektivní, tak objektivní kritérium zneužití práva“.
83. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce, že při svém závěru o zneužití práva nepostupoval při doměření daně v souladu s legislativou a judikaturou (**pátý žalobní bod**). Podle jeho názoru byl postup českých finančních orgánů při stanovení daňové povinnosti žalobci „[v] konečném důsledku zcela souladným se směrnicí ATAD, když vedl k výsledku touto směrnicí zamýšlenému, tj. k takovému zdanění příjmů z výrobní činnosti skupiny v ČR, kterého by bylo dosaženo v případě, že by se transakce zneužívající právo neuskutečnily“. Žalobce byl podle něj tím, kdo právo zneužil, a měl by proto nést odpovědnost za toto zneužití. Podle žalovaného se za těchto okolností nelze dovolávat, že příjmy byly podrobeny zdanění v jiném státě.
84. Odmítl též námitku, že by si finanční orgány svévolně vybíraly, komu daň doměří. Pakliže žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 60/2017, žalovaný upozornil, že z téhož rozsudku mimo jiné vyplývá, že jednotlivé právní závěry rozhodnutí v té které věci nelze aplikovat vždy bezvýhradně bez přihlédnutí

ke konkrétnímu skutkovému stavu a všem okolnostem případu. Tento rozsudek (jenž se meritorně týkal podvodu na dani z přidané hodnoty) má žalovaný za nepřiléhavý na případ žalobce, neboť Nejvyšší správní soud se v něm nijak nezaobíral výkladem pojmu zneužití práva.

85. K námitce sdílení informací z jiného řízení mezi odvolacím a prvostupňovým orgánem (**šestý žalobní bod**) žalovaný uvedl, že jde o námitku obecnou bez konkrétní specifikace, v čem spatřuje žalobce „závislost“ či nezákonnost postupu správce daně nebo žalovaného. Žalovaný připomenul ustálené judikatorní závěry o přístupu správních soudů k obecně formulovaným žalobním námitkám. Připustil, že v Napadeném rozhodnutí na základě skutečností zjištěných správcem daně v rámci daňové kontroly žalobce za zdaňovací období od 1. 10. 2012 do 30. 9. 2013 zohlednil, že správce daně v uvedeném zdaňovacím období nesprávně zvýšil základ daně žalobce o částku ve výši 3 031 214,45 Kč (úroky z cashpoolingového účtu). Dle jeho názoru však nelze z této skutečnosti jakkoliv dovozovat porušení principu dvojinstančnosti odvolacího řízení.
86. Závěrem svého vyjádření žalovaný shrnul, že v projednávané věci byla „[z]áměrně vytvořena taková podnikatelská struktura, která neměla jiný podstatný účel než získání daňového zvýhodnění, a to tím, že byla uměle navozena situace, při níž vznikl úvěr a povinnost platit úroky“ s tím, že „[n]eshledal jiný ekonomický důvod dotčených transakcí než daňový, přičemž považuje postup žalobce a vzniklou strukturu za ekonomicky nelogickou“. Podle přesvědčení žalovaného „[b]ylo prokázáno jak subjektivní, tak objektivní kritérium zneužití práva, a postup správce daně, který neuznal úroky z předmětné půjčky a z dalších půjček přijatých za účelem úhrady úroků z akviziční půjčky, za daňově účinný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, a následně podle § 23 odst. 3 písm. a) ZDP upravil výsledek hospodaření žalobce o částku 865.961.544,78 Kč, je nutno shledat souladným se zákonem i relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu“.

V. Další podání účastníků řízení

87. Soud předesílá, že další podání stran se týkala již jen otázky možné prekluze stanovení daně finančními orgány (**první žalobní bod**).
88. **Žalovaný** v podání ze dne **25. 5. 2020** uvedl, že ačkoliv je seznámen se závěry plynoucími z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, čj. 8 Afs 58/2019 - 48, ve kterém tento soud odmítl jím zastávaný výklad ustanovení § 38r odst. 2 ZDP, setrvává z níže uvedených důvodů nadále na závěru o nedůvodnosti shora uvedené námítky uplynutí lhůty pro stanovení daně. Poukázal na to, že dne 31. 3. 2018 byla žalobci doručena výzva ze dne 21. 3. 2018, čj. 50875/18/4225-21791-507447, k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období hospodářského roku 2013/2014 (dále jen „**Výzva k podání dodatečného daňového přiznání**“). Vzhledem k tomu, že se tak stalo v posledních 12 měsících tehdejší lhůty pro stanovení daně, byla podle žalovaného splněna „první“ podmínka prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu.
89. Žalovaný připomněl, že „druhou“ podmínkou pro prodloužení lhůty ve smyslu tohoto ustanovení je skutečnost, že „výzva vedla k doměření daně“.

90. Žalovaný v této souvislosti poukázal na závěry vyslovené v rozsudku jedenáctého senátu zdejšího soudu ze dne 5. 12. 2019, čj. 11 A 34/2019 - 46, jež jsou dle žalovaného stěžejní a zásadní rovněž i pro posouzení námitky uplynutí lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období hospodářského roku 2011/2012. Žalovaný konstatoval, že soud v uvedeném rozsudku uzavřel, že výzva nevedla k doměření daně, v důsledku čehož jí upřel účinky na běh lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období končící v letech 2009 až 2011 (tento závěr podle žalovaného z povahy věci dopadá taktéž na hospodářský rok 2011/2012); správci daně pak rovněž podle žalovaného vytkl, že žalobci nedoměřil daň dokazováním mimo daňovou kontrolu.
91. Žalovaný měl za to, že Městský soud v Praze nesprávně aplikoval závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku ze dne 20. 6. 2019, čj. 9 Afs 394/2018 - 33, a nepřihlédl k odlišným skutkovým okolnostem případu žalobce a věci posuzované Nejvyšším správním soudem, které žalovaný v podání ze dne 25. 5. 2020 specifikoval, a trval na tom, že v daném případě mohl správce daně pouze zahájit daňovou kontrolu, neboť toliko v jejím rámci mohl zjistit a prověřit veškeré rozhodné skutečnosti.
92. Žalovaný poukazoval na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, čj. 1 Afs 300/2017 - 26. Domníval se, že posouzení podmínky, zda předmětná výzva vedla k doměření daně [tj. podmínky prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu], není v současné době možné, protože daňová kontrola daně z příjmů právnických osob, zahájená dne 1. 8. 2018, nebyla doposud ukončena. Vyložil přitom důvody, pro které měl za to, že je „z *podstaty tohoto „podmíněného“ prodloužení lhůty...třeba až do doby, kdy bude postaveno najisto splnění či nesplnění „druhé“ podmínky (doměření daně), vyjít z předpokladu prodloužení lhůty*“.
93. Žalovaný trval na tom, že právní názor vyjádřený v rozsudku jedenáctého senátu zdejšího soudu nemůže obstát, je přinejmenším předčasný, resp. nesprávný. Byl přesvědčen, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období hospodářského roku 2008/2009, a dále za zdaňovací období 2009/2010, 2010/2011 a zejména pak za zdaňovací období hospodářského roku 2011/2012 se doručením Výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podmíněně prodloužila dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu tak, že její konec „nově“ připadl na den 3. 4. 2019. Jestliže tedy správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období hospodářského roku 2013/2014 dne 1. 8. 2018, byla tato daňová kontrola zahájena před uplynutím, resp. při zachování tzv. podmíněně prodloužené lhůty pro stanovení daně. Vzhledem k tomu, že podle § 148 odst. 3 daňového řádu zahájením daňové kontroly běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn, nelze podle žalovaného (s přihlédnutím k tomu, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období hospodářského roku 2011/2012 skončí dle § 38r odst. 2 ZDP až spolu se lhůtou pro stanovení daně za hospodářský rok 2013/2014, kdy bylo možné ztrátu vzniklou v hospodářském roce 2008/2009 uplatnit naposledy), dospět k jinému závěru, než že Napadené rozhodnutí bylo vydáno před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

94. Žalovaný v návaznosti na dříve uvedené zdůraznil, že pro posouzení důvodnosti námitky týkající se uplynutí lhůty pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období hospodářského roku 2011/2012 je stěžejní zodpovězení otázky, zda se doručením předmětné Výzvy k podání dodatečného daňového přiznání prodloužila lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu za toto zdaňovací období (a taktéž za další zdaňovací období). Žalovaný přitom navrhl přerušení řízení, a to s ohledem na probíhající řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze dne 5. 12. 2019, čj. 11 A 34/2019 - 46.
95. **Žalobce** v podání ze dne **27. 5. 2020** shrnul podstatu sporu mezi stranami a poukázal na to, že žalovaným odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 11. 2018, čj. 30 A 167/2018 - 50, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, čj. 8 Afs 58/2019 - 48, který potvrdil právní názor zastávaný žalobcem.
96. V podání ze dne **16. 6. 2020** pak **žalobce** poznamenal, že otázka tzv. řetězení ztrát je již s ohledem na obsah podání žalovaného ze dne 25. 5. 2020 mezi žalobcem a žalovaným nesporná. Žalobce nesouhlasil s novým argumentem žalovaného, dle kterého byla lhůta pro stanovení daně prodloužena v důsledku vydání Výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Přiklonil se k závěru učiněnému Městským soudem v Praze v bodech 60 až 62 rozsudku ze dne 5. 12. 2019, čj. 11 A 34/2019 - 46, jenž výslovně řeší i neúčinnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání na běh lhůty pro stanovení daně, i k judikatuře Nejvyššího správního soudu, na kterou je v něm odkazováno. Žalobce rovněž v této souvislosti poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2020, čj. 1 Afs 441/2019 - 29. Zdůraznil, že Výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla žalobci odeslána 13 dní před uplynutím lhůty pro stanovení daně.
97. V podání ze dne **26. 6. 2020** pak **žalobce** poukázal na to, že rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 12. 2019, čj. 11 A 34/2019 - 46, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2020, čj. 2 Afs 388/2019 - 70, v němž Nejvyšší správní soud „uzavřel ohledně vlivu výzvy na běh lhůty pro stanovení daně stejně jako“ v rozsudku ze dne 5. 3. 2020, čj. 1 Afs 441/2019 - 29. Doplnil, že okolnost, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 12. 2019, čj. 11 A 34/2019 - 46, nemá na výše uvedený závěr žádný vliv, protože ke zrušení došlo pro nesrozumitelnost výroku, nikoli pro nesprávné posouzení právní otázky. Žalobce uzavřel, že lhůta pro stanovení daně za žalobou řešené zdaňovací období hospodářského roku 2011/2012 tedy skončila dne 3. 4. 2018, aniž by byla ovlivněna Výzvou k podání dodatečného daňového přiznání.
98. V podání ze dne **29. 6. 2020** **žalovaný** nově s poukazem na § 148 odst. 1 daňového řádu a § 38r odst. 2 ZDP argumentoval, že je jimi ve vztahu k dani z příjmů právnických osob upravena rozdílná lhůta pro stanovení daně, s tím, že lhůta pro stanovení daně, která je upravena v § 38r odst. 2 ZDP, představuje ve vztahu k obecnému ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu speciální právní úpravu (tj. *lex specialis*) lhůty pro stanovení daně právě v případě, kdy došlo ke vzniku daňové ztráty, kterou si daňový subjekt může podle ustanovení § 34 odst. 1 ZDP odečíst v následujících obdobích, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta

vyměřuje. Právní závěr o poměru speciality ustanovení § 38r odst. 2 ZDP k ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu je přitom podle žalovaného vyjádřen konstantně v judikatuře Nejvyššího správního soudu.

99. Žalovaný upozornil, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období hospodářského roku 2011/2012 byla u žalobce zahájena dne 19. 6. 2014, tedy v době, kdy lhůta pro stanovení daně za dané zdaňovací období dle § 38r odst. 2 ZDP doposud neuplynula. S poukazem na skutečnost, že § 148 odst. 3 daňového řádu je obecným ustanovením, přičemž ustanovení § 38r odst. 2 ZDP se otázkou účinku zahájení daňové kontroly na lhůtu pro stanovení daně nezabývá, žalovaný dovozoval, že v případě, kdy je zahájena daňová kontrola u daňového subjektu, který uplatnil daňovou ztrátu, běží dvě lhůty pro stanovení daně, jednak prodloužená lhůta dle obecné právní úpravy v § 148 daňového řádu, jednak lhůta dle zvláštní právní úpravy v § 38r odst. 2 ZDP. Tyto lhůty mohou dle žalovaného končit rozdílně; jedna může uplynout v době, kdy druhá lhůta dosud běží, při posouzení konce lhůty je nutno opět respektovat zásadu priority aplikace zvláštní právní úpravy. Žalovaný doplnil, že *„k tomu, aby došlo ke skutečnému tzv. „prodloužení“ lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, musí tato prodloužená lhůta podle tohoto ustanovení uplynout později, než by uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 ZDP (tedy jako v případě žalobce)“*. Jiná situace by podle žalovaného nastala v případě, pokud by lhůta pro stanovení daně podle zvláštní právní úpravy v § 38r odst. 2 ZDP byla delší, než je lhůta počítaná ode dne zahájení daňové kontroly dle § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy situace, kdy by uplynula lhůta počítaná ode dne zahájení daňové kontroly, ale neuplynula by lhůta dle § 38r odst. 2 ZDP; pak by podle žalovaného pro stanovení daně platila lhůta podle § 38r odst. 2 ZDP a nikoliv obecná lhůta dle § 148 odst. 3 daňového řádu (žalovaný odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 3. 2020, čj. 11 A 50/2019 - 39).
100. Se zřetelem k uvedenému měl žalovaný za to, že zahájením daňové kontroly dne 19. 6. 2014 by tedy lhůta pro stanovení daně za dané zdaňovací období (bez vlivu jakýchkoliv případných dalších okolností majících vliv na její běh; viz níže) uplynula podle § 148 odst. 3 daňového řádu dne 20. 6. 2017. V rámci uvedené daňové kontroly byla přitom podle žalovaného dne 20. 5. 2016 odeslána žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní nizozemské daňové správě (čj. DT_R_CZ_NL_20160520_62489_HEF05601), když odpověď na tuto žádost obdržel správce daně dne 18. 4. 2017. Ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu tak podle žalovaného lhůta pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období neběžela po dobu 333 dní, tj. by uplynula (opět bez vlivu jakýchkoliv případných dalších okolností majících vliv na její běh) dne 20. 5. 2018, resp. 21. 5. 2018 (dle § 33 odst. 4 daňového řádu). Stran vlivu „mezinárodního dožádání“ na stavění lhůty pro stanovení daně žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2019, čj. 8 Afs 282/2017 - 44.
101. Žalovaný poukázal na to, že dne 20. 4. 2018 byl správcem daně vydán Dodatečný platební výměr, který byl žalobci doručen dne 23. 4. 2018. Vzhledem k tomu, že se tak stalo v intencích § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tj. v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, došlo k oznámení rozhodnutí o

stanovení daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období hospodářského roku 2011/2012 se podle žalovaného dle předmětného ustanovení prodloužila o 1 rok, tzn. do 21. 5. 2019. Jestliže tedy bylo Napadené rozhodnutí žalobci doručeno dne 25. 4. 2019, nelze podle žalovaného dospět k jinému závěru, než že toto rozhodnutí bylo vydáno před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Žalovaný doplnil, že v důsledku oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, tedy doručení Napadeného rozhodnutí, se lhůta pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období [dle § 148 odst. písm. d) daňového řádu] prodloužila o 1 rok, tj. do dne 21. 5. 2020; dle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem.

102. **Žalovaný** doplnil další své vyjádření dne **10. 7. 2020**, přičemž především upozornil na závěry recentního rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020 - 40. Ty se týkaly výkladu souběhu lhůt podle § 148 daňového řádu a § 38r odst. 2 ZDP. Žalovaný dospěl k závěru, že ve světle uvedeného rozsudku byla žalobci daň za zdaňovací období 2011/2012 stanovena před uplynutím prekluzivních lhůt. Objektivní prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 5 daňového řádu vztahující se k tomuto zdaňovacímu období uplyne 3. 4. 2023. Přitom zahájením daňové kontroly žalobce vztahující se k uvedenému zdaňovacímu období dne 19. 6. 2014 se dle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušil běh pětileté promlčecí lhůty podle § 38r odst. 2 ZDP a tato následujícím dnem začala běžet znovu, tedy by uplynula bez dalšího 20. 6. 2019. V této lhůtě pak bylo vydáno Prvostupňové i Napadené rozhodnutí. Navíc žalovaný připomenul mezinárodní dožádání s nizozemskou daňovou správou, trvající po dobu 333 dní mezi 20. 5. 2016 a 18. 4. 2017. Podle § 148 odst. 4 písm. f) by se o tuto dobu prodloužila výše uvedená prekluzivní lhůta, a to až do 18. 5. 2020.
103. V reakci na dvě posledně uvedená vyjádření žalovaného zaslal své stanovisko dne **21. 7. 2020 žalobce**. Shrnl, že v Napadeném rozhodnutí se žalovaný ke konkrétnímu datu uplynutí prekluzivní lhůty pro zdaňovací období 2011/2012 nevyslovil. V rámci soudního řízení pak měl žalobce v otázce prekluze několikrát měnit svoji argumentaci s odkazem na různorodou judikaturu správních soudů. Dále se žalobce vyjádřil k závěrům uvedeným v posledně připomínaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020 - 40, a na něj navazujícím rozsudku kasačního soudu ze dne 17. 7. 2020, čj. 4 Afs 101/2020 - 41, s tím, že důsledky názoru zaujatého v těchto rozhodnutích kasačním soudem považuje v některých ohledech za rozporuplné.
104. Žalobce rozuměl závěrům Nejvyššího správního soudu tak, že § 38r odst. 2 ZDP svou speciální působnost vůči daňovému řádu „vyčerpává“ tím, že stanoví prekluzivním lhůtám jinou délku, ale jejich další běh pro každé zdaňovací období se už řídí § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, tedy ustanoveními obecnými. Podle názoru žalobce je však účelem § 38r ZDP umožnit kontrolu ztrátových období v době, kdy jsou kontrolována zisková období, ve kterých může být vzniklá ztráta uplatňována. Ztrátu lze přenášet pouze vpřed, tj. do pozdějších zdaňovacích období, tj. do období, u nichž by jinak hrozilo, že prekluzivní lhůta pro ztrátová období uplyne dříve a uplatňovanou ztrátu již nebude

možné zkontrolovat. Právě tomu se § 38r snaží předejít, když stanoví, že lhůta pro všechna dotčená období končí současně se lhůtou pro poslední z nich. Podle názoru žalobce § 38r ZDP nestanoví prekluzivním lhůtám primárně délku, ale určuje jejich konec.

105. Žalobce dále upozorňuje, že poslední dva citované rozsudky kasačního soudu odkazují na rozsudek ze dne 13. 5. 2020, čj. 8 Afs 58/2019 - 48, který akcentuje „vyváženost“ mezi zájmy daňových subjektů a orgány daňové správy. Pokud tedy dle názoru žalobce prodloužení lhůt dle § 38r ZDP (což svědčí zájmům správce daně) je vyvážené možností ztrátu uplatnit (což svědčí daňovým subjektům), pak žalobci není jasné, čím by mělo být vyváжено to, že již jednou takto prodloužené lhůty by měly být prodlužovány dle pravidel uvedených v § 148 daňového řádu znovu, např. daňovou kontrolou. Žalobce uznává, že celková lhůta pro ztrátové období je osmiletá, proto má dle jeho přesvědčení správce daně dostatek času na zahájení i dokončení kontroly ztrátového období do konce lhůty pro období, kdy lze ztrátu uplatnit nejpozději. Proto se žalobce s odkazem na principy vyváženosti a spravedlivosti dovolává výkladu, podle něhož bude respektováno speciální postavení § 38r ZDP tak, že prekluzivní lhůty všech zdaňovacích období spojených se ztrátou končí bez dalšího společně.
106. Žalobce namítl, že závěry Nejvyššího správního soudu odporují záměru zákonodárce a ve výsledku vedou k tomu, že daňová kontrola zahájená ve vztahu k některému z pozdějších období v rámci bloku šesti posuzovaných zdaňovacích období prodlužuje lhůtu pouze pro toto období, a tím hrozí, že v průběhu takové kontroly uplyne lhůta pro první (ztrátové) období a tuto ztrátu nebude již možné zkontrolovat, tedy nastane právě ta situace, které se § 38r ZDP snaží dle názoru žalobce předejít, když stanoví lhůtám pro všechna dotčená zdaňovací období společný konec. Žalobce ilustroval i obrácený případ, kdy bude zahájena daňová kontrola ve vztahu k některému z dřívějších období (např. prvních tří, u nichž základní délka lhůty je dle názoru Nejvyššího správního soudu 8, 7 a 6 let), čímž se fakticky u nich prekluzivní lhůta prodlouží daleko více, než jak dle názoru žalobce předpokládá § 148 odst. 3 daňového řádu (žalobce cituje z důvodové zprávy s důrazem na slova „tříleté“ a „dostatečného“ takto: *„K odstranění právní nejistoty je ... stanoven taxativní výčet úkonů ..., které přerušují nebo prodlužují běh tříleté lhůty. Cílem je vytvoření dostatečného prostoru na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně.“*). Podle přesvědčení žalobce nebyl takový důsledek aplikace § 38r ZDP zákonodárcem zamýšlen, aby ve vztahu ke každému kontrolovanému období měla nově běžet jinak dlouhá lhůta, a to tím spíš, že pro dřívější zdaňovací období by nová lhůta měla být paradoxně delší než pro období pozdější.
107. Závěrem svého vyjádření žalobce shrnul, že účelem § 38r ZDP má být lhůty pro jednotlivá ztrátou dotčená období sjednotit, a setrval na svém stanovisku, že vlivem ztráty vzniklé ve zdaňovacím období 2008/2009 se prekluzivní lhůta za zdaňovací období 2011/2012 řídí referenčním obdobím pro zdaňovací období 2013/2014 a uplynula dne 3. 4. 2018.

VI. Jednání

108. Na jednání konaném dne 22. 2. 2021 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích a reprodukovali svou dosavadní argumentaci.
109. Žalobce se zaměřil především na samou podstatu sporu, tedy problematiku zneužití práva při snížení jeho daňového základu o úrokové náklady související se splácením akvizičního úvěru, kterým došlo ke změně financování činnosti skupiny Johnson Controls v České republice z vlastního na cizí kapitál, přičemž zdůrazňoval, že úrokové výnosy z této půjčky byly v zahraničí zdaněny (čtvrtý žalobní bod), a dále na otázku legitimního očekávání žalobce (třetí žalobní bod).
110. Účastníci nenavrhovali provedení žádných důkazních prostředků nad rámec obsahu správního spisu, jímž soud podle ustálené rozhodovací praxe správních soudů dokazování neprovádí, avšak při svém rozhodování z jeho obsahu vychází.

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

111. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
112. Podstatou sporu mezi účastníky je posouzení zákonnosti postupu finančních orgánů, které doměřily žalobci za zdaňovací období hospodářského roku 2011/2012 daň z příjmů právnických osob ve výši 164 161 520 Kč a deklarovaly vznik povinnosti uhradit tomu odpovídající penále. Dospěly totiž k závěru, že žalobce, resp. osoby jej ovládající a další členové skupiny v rámci restrukturalizace části skupiny Johnson Controls a jejího financování záměrně vytvořili takovou podnikatelskou strukturu a takové finanční závazky, které neměly jiný podstatný účel než získání daňového zvýhodnění, a jednáním spočívajícím v odečtení úroků z vnítrorskupinového úvěru ve výši cca 13 mld. Kč, poskytnutého žalobci na nákup majoritního podílu ve společnostech JCAS a TRIMCO, od základu daně žalobce tak byly naplněny znaky zneužití práva.
113. V logice žalobních námitek soud nejprve přistoupil k posouzení důvodnosti té části žalobní argumentace, kterou žalobce poukazoval na to, že k doměření daně došlo po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (**první žalobní bod**). Pokud by totiž byla tato námitka důvodná, musel by soud Napadené rozhodnutí zrušit s tím, že žalovaný by již dále nemohl v daňovém řízení pokračovat a pozbylo by smyslu zabývat se dalšími žalobními námitkami.
114. Strany se původně rozcházely v závěru o tom, v jakém rozsahu se v posuzovaném případě uplatní pravidlo uvedené v § 38r odst. 2 ZDP. Zatímco žalobce byl přesvědčen, že lhůta pro stanovení daně za hospodářský rok 2011/2012 končí společně se lhůtou pro hospodářský rok 2013/2014, tedy dne 3. 4. 2018, přičemž okolnost, že v hospodářském roce 2013/2014 opět vznikla daňová ztráta, má sice vliv na hospodářské roky následující, avšak ne na roky předchozí, a tedy ani na předmětné zdaňovací období, žalovaný trval na

tom, že lhůta pro stanovení daně za hospodářský rok 2011/2012 je daňovými ztrátami a účinkem § 38r odst. 2 ZDP ovlivněna dvakrát (ztráta vzniklá v hospodářském roce 2008/2009 posouvá lhůtu tak, aby skončila společně se lhůtou pro hospodářský rok 2013/2014, a následně ztráta vzniklá v hospodářském roce 2013/2014 posouvá lhůtu tak, aby skončila společně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období hospodářského roku 2018/2019).

115. Soud v této souvislosti připomíná, že dle § 34 odst. 1 věty první ZDP *„od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje“*.
116. Lhůta pro stanovení daně je upravena v § 148 odst. 1 daňového řádu, podle něhož nelze daň *„stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení“*. V následujících odstavcích uvedeného ustanovení jsou pak upravena další pravidla běhu této lhůty, včetně pravidel pro její prodloužení, přerušování či přetržení.
117. Speciální úpravu ve vztahu k citovanému ustanovení představuje mimo jiné i shora již vícekrát zmiňovaný § 38r odst. 2 ZDP (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, čj. 4 Afs 251/2015 - 74, či ze dne 9. 9. 2019, čj. 7 Afs 134/2019 - 20). Věta první tohoto ustanovení, ve znění účinném do 30. 6. 2017, předpokládá, že *„lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Obdobně se postupuje při uplatnění ztráty po převodu obchodního závodu, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace“*. Toto znění je s ohledem na čl. II bod 1. přechodných ustanovení k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, rozhodné i pro nyní projednávanou věc.
118. Žalobce vykázal daňovou ztrátu nejprve ve zdaňovacím období hospodářského roku 2008/2009. Tuto daňovou ztrátu tak mohl uplatnit v 5 následujících zdaňovacích obdobích (konkrétně ve zdaňovacích obdobích hospodářských let 2009/2010, 2010/2011, 2011/2012, 2012/2013 a 2013/2014). Posledním zdaňovacím obdobím, za které mohl žalobce daňovou ztrátu vyměřenou za zdaňovací období hospodářského roku 2008/2009 uplatnit, tedy bylo zdaňovací období od 1. 10. 2013 do 30. 9. 2014.
119. V návaznosti na § 38r odst. 2 ZDP je pro určení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, za něž byla žalobci vyměřena daňová ztráta (zdaňovací období hospodářského roku 2008/2009), ale i pro všechna zdaňovací období, za které mohl daňovou ztrátu či její část uplatnit (pět výše uvedených zdaňovacích období), určující okamžik, kdy skončí lhůta pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém mohl daňovou ztrátu uplatnit. Rozhodující je tak uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období od 1. 10. 2013

do 30. 9. 2014. Tato lhůta činí v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu 3 roky a počala běžet 3. 4. 2015 (tj. poslední den pro podání daňového přiznání za posledně uvedené zdaňovací období), o čemž není mezi stranami sporu.

120. Problematika tzv. řetězení ztrát a jeho vlivu na běh lhůty pro stanovení daně byla v průběhu řízení o žalobě předmětem posuzování Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 13. 5. 2020, čj. 8 Afs 58/2019 - 48, koncept zastávaný žalovaným založený na prodloužení lhůty pro stanovení daně z důvodu vyměření další (pozdější) daňové ztráty jednoznačně odmítl a naopak potvrdil právní názor zastávaný v nyní posuzované věci žalobcem.
121. Se zřetelem k tomu, že žalovaný dle obsahu jeho podání ze dne 25. 5. 2020 nečiní tuto dílčí otázku s přihlédnutím k závěrům vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, čj. 8 Afs 58/2019 - 48, nadále spornou, soud podotýká, že se závěry Nejvyššího správního soudu zcela ztotožňuje, neshledává důvodu se od nich v posuzované věci jakkoli odchylovat a na tomto místě na ně pro větší stručnost v plném rozsahu odkazuje.
122. Žalovaný přesto i po vyřešení otázky řetězení daňových ztrát nadále trval na závěru o nedůvodnosti námitek poukazujících na překročení prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
123. V podání ze dne 25. 5. 2020 nejprve stavěl svou argumentaci na závěru, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období hospodářského roku 2013/2014 byla podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu prodloužena vydáním Výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, která byla žalobci doručena dne 31. 3. 2018. Žalovaný přitom v předmětném podání nesouhlasil se závěry vyslovenými ve vztahu k dané otázce ve sporu mezi týmiž účastníky v rozsudku jedenáctého senátu zdejšího soudu ze dne 5. 12. 2019, čj. 11 A 34/2019 - 46, dle nichž výzva nevedla k doměření daně, a trval na konceptu tzv. podmíněného prodloužení lhůty pro stanovení daně z důvodu vydání výzvy. Žalovaný tedy trval na tom, že pro posouzení důvodnosti námítky týkající se uplynutí lhůty pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období hospodářského roku 2011/2012 je klíčové posouzení otázky, zda se doručením Výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, byť směřující ke zdaňovacímu období 2013/2014, prodloužila lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu i za toto dřívější zdaňovací období, přičemž navrhl přerušování řízení, a to s ohledem na probíhající řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze dne 5. 12. 2019, čj. 11 A 34/2019 - 46.
124. Nejvyšší správní soud v dalším recentním rozsudku ze dne 18. 6. 2020, čj. 2 Afs 388/2019 - 70, sice zrušil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 12. 2019, čj. 11 A 34/2019 - 46, nicméně potvrdil v něm vyslovený právní názor, dle něhož nemohlo vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dojít k prodloužení lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud zcela jednoznačně odmítl žalovaným zastávaný koncept tzv. podmíněného prodloužení lhůty pro stanovení daně, ztotožnil se se závěry vyslovenými v jeho dřívějším rozsudku ze dne 5. 3. 2020, čj. 1 Afs 441/2019 - 29, a uzavřel, že ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu vytváří nezbytný prostor pro toto podání, tedy

pro dobrovolné splnění daňové povinnosti daňovým subjektem, a tento prostor mu musí být poskytnut, přičemž je-li výzva k podání dodatečného daňového tvrzení vydána až na samém sklonku prekluzivní lhůty ke stanovení daně, skutečnost, že již nezbývá časový prostor k zahájení daňové kontroly, je nutné připsat k tíži správce daně.

125. Přestože se závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem *stricto sensu* dotýkaly jiných zdaňovacích období ve sporu mezi týmiž účastníky, je třeba z nich podle přesvědčení Městského soudu v Praze, pokud jde o nepřipustnost tzv. řetězení ztrát, i se zřetelem k závěrům vysloveným v dřívějším rozsudku čj. 1 Afs 441/2019 - 29 vyjít rovněž v právě posuzované věci. Žalovaný ostatně sám v podání ze dne 25. 5. 2020 zdůrazňoval, že závěry vyslovené v rozhodnutí jedenáctého senátu zdejšího soudu jsou klíčové i pro nyní posuzovaný případ. Soud přitom pro úplnost podotýká, že za dané situace samostatně nerozhodoval o návrhu žalovaného na přerušení řízení, neboť Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti v žalovaném specifikované věci dříve, než soud mohl (s ohledem na nezbytné procesní úkony) k vydání takového procesního rozhodnutí přistoupit.
126. Soud nicméně zdůrazňuje, že v nyní řešeném případě nebyla výzva k podání dodatečného daňového přiznání ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011/2012 vydána, neboť u žalobce ohledně tohoto období probíhala již od 19. 6. 2014 daňová kontrola, přičemž na základě jejích výsledků bylo posléze dne 23. 4. 2018 žalobci doručeno Prvostupňové rozhodnutí. Jak též opakovaně upozornil žalovaný, v rámci této daňové kontroly proběhlo mezinárodní dožádání mezi správcem daně a nizozemským orgánem správy daní, a to v období od 20. 5. 2016 do 18. 4. 2017. Posuzováno zcela izolovaně (též bez přihlédnutí ke zvláštní úpravě v ZDP) podle pravidel pro běh prekluzivních lhůt uvedených v § 148 daňového řádu by tak tříletá lhůta (§ 148 odst. 1) pro stanovení daně za zdaňovací období 2011/2012 začala dne 19. 6. 2014 běžet znovu (§ 148 odst. 3) a po dobu mezinárodního dožádání by neběžela [§ 148 odst. 4 písm. f)], tudíž by bez zřetele k jiným okolnostem její konec připadl na 17. 5. 2018. Prvostupňové rozhodnutí by tak bylo žalobci doručeno téměř měsíc před jejím koncem s tím, že podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu by se prodloužila prekluzivní lhůta o 1 rok pro pravomocné rozhodnutí ve věci, tj. do 17. 5. 2019 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2016, čj. 10 Afs 133/2016 - 37). Jelikož Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 25. 4. 2019, i toto rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v rámci lhůt pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu.
127. Žalobce však své žalobní námitky stran běhu lhůty, a to i ve svých doplněných vyjádřeních, soustavně staví na argumentaci, že § 38r odst. 2 ZDP je normou k § 148 daňového řádu speciální a za všech okolností tak v posuzovaném případě uplynula lhůta pro stanovení daně ke dni 3. 4. 2018 (tedy s uplynutím lhůty pro stanovení daně za hospodářský rok 2013/2014). V takovém případě by samozřejmě bylo Prvostupňové i následně Napadené rozhodnutí vydáno po lhůtě, a obě rozhodnutí by byla stížena nezhojitelnou vadou nezákonnosti.
128. Jak ovšem neušlo již žalovanému, když doplnil své vyjádření dne 10. 7. 2020, vztahem právní úpravy prekluzivních lhůt v § 38r odst. 2 ZDP a v § 148 daňového řádu se velmi

podrobně zabýval Nejvyšší správní soud ve svém nedávném rozsudku ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020 - 40, přičemž jeho závěry jsou dle přesvědčení zdejšího soudu velice přiléhavé i na nyní posuzovanou věc. Devátý senát Nejvyššího správního soudu v něm dospěl k závěru, že „[v]šechna aplikovaná ustanovení obstojí vedle sebe, s tím, že **§ 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je zvláštním doplněním § 148 daňového řádu, nikoli jeho úplným popřením**. Uvedené ustanovení totiž obsahuje pouze speciální pravidlo pro stanovení konce prekluzivní lhůty pro vyměření daně.“ (pozn. zvýrazněno soudem). Kasační soud v uvedeném rozhodnutí posuzoval situaci stěžovatelky, v níž „[p]osledním zdaňovacím obdobím, kdy mohla stěžovatelka daňovou ztrátu vzniklou v roce 2013 uplatnit, je na základě § 34 odst. 1, věty první, zákona o daních z příjmů rok 2018. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 tedy začala běžet 1. 4. 2014, ale skončí současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2018, tedy 1. 4. 2022. Jde tedy o **lhůtu osmiletou**, neboť začala běžet podle § 148 odst. 1, věty druhé, daňového řádu dne 1. 4. 2014, ale skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů až dne 1. 4. 2022. Výklad, který by umožnil správci daně vyměřit daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2013 nejdříve ve lhůtě odvíjející se od zdaňovacího období 2018 (počátek lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2013 by se také řídil § 38r odst. 2 uvedeného zákona), považuje NSS za absurdní. **Prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období, ve kterých mohla být ztráta uplatněna, se ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zkracují**. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 začala v případě stěžovatelky běžet dne 1. 4. 2015, ale skončí taktéž 1. 4. 2022, současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2018, a je tedy **sedmiletá**, lhůta pro rok 2015 **šestiletá**, a tak dále až k **poslednímu zdaňovacímu období** roku 2018, kde se prekluzivní lhůta opět řídí § 148 odst. 1 daňového řádu, a je tedy **tříletá**. **Ke změně běhu této lhůty by mohlo dojít v situacích podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu**.“ (pozn. zvýrazněno soudem), přičemž ohledně konce lhůty neopomenul doplnit, že „[i] pokud k takovým situacím dojde (aplikace § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu), **platí pro vyměření daně maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu**. Po uplynutí deseti let od počátku běhu lhůty již nelze její běh prodlužovat, přerušovat ani stavět, její běh je u konce a není mechanismu, jak jej obnovit, s výjimkou specifických situací upravených následně v odst. 6 a odst. 7.“ (pozn. zvýrazněno soudem).

129. Devátý senát Nejvyššího správního soudu se dále v uvedeném rozsudku zabýval dopadem skutečností uvedených v § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu na takto stanovené lhůty ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP a potvrdil, že i na „**osmiletou lhůtu určenou ve vztahu k roku 2013 kombinací § 148 odst. 1 daňového řádu a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (a obdobně na sedmiletou lhůtu vztahující se k roku 2014 a tak dále) dopadají také ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, která upravují její prodloužení (odst. 2), přerušování (odst. 3) a stavění (odst. 4)**.“ (pozn. zvýrazněno soudem) a pokračoval na skutkovém půdorysu jím posuzovaného případu takto: „Pokud tedy byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 zahájena dne 25. 11. 2015 daňová kontrola, prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 a § 38r zákona o daních z příjmů (tj. osmiletá lhůta) se dle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a pokračovala by v běhu znovu od učinění tohoto úkonu.“, avšak zdůraznil, že „[n]avíc je třeba připomenout, že **úkony podle § 148 odst. 2 až 4 vyvolávají účinky pouze ve vztahu k tomu období, k němuž se vztahují,**

nikoli ve vztahu ke všem obdobím provázaným vykázáním daňové ztráty ... Smyslem úkonů podle § 148 odst. 2 a odst. 3 i situací podle odst. 4 je totiž umožnit dokončit řízení ve vztahu k tomu zdaňovacímu období, jehož se týkají, nikoli ve vztahu ke všem obdobím, s nimiž je toto období provázáno na základě možnosti uplatnit daňovou ztrátu; opačný výklad by fakticky vedl k řetězení odmítnutému v rozsudku č. j. 8 Afs 58/2019 - 48“ (pozn. zvýrazněno soudem).

130. Městský soud v Praze se zcela ztotožňuje se závěry Nejvyššího správního soudu vyslovenými ve shora označeném rozsudku devátého senátu a je přesvědčen, že je lze bezesbytku aplikovat i na případ žalobce. Jeho právní obrana, která *de facto* stojí na argumentaci, že použití § 38r odst. 2 ZDP (jakožto *lex specialis*) vylučuje použití celého § 148 daňového řádu (minimálně pak jeho odstavců 2 až 4), je podle přesvědčení soudu neudržitelná a popírala by v určitých případech smysl, stejně jako žalobcem akcentovanou vyváženost zvláštní úpravy běhu lhůt podle ZDP. Jestliže je mezi stranami (i soudem samotným) shoda na tom, že tato zvláštní úprava má oproti obecné právní úpravě v daňovém řádu stanovit správci daně lhůty delší pro stanovení daně jako protiváhu dobrodiní poskytovanému daňovému subjektu v podobě uznatelnosti daňové ztráty i v pěti následujících zdaňovacích obdobích, pak by vyloučení použití obecné úpravy prodloužení, přerušení a stavění běhu prekluzivní lhůty (§ 148 odst. 2 až 4 daňového řádu) vedlo v praxi k situacím, kdy především u pozdějších zdaňovacích období, u nichž je základní lhůta pro stanovení daně tří, čtyř či pětiletá, by správce daně měl paradoxně mnohem méně komfortní časový prostor pro pravomocné stanovení daně, pokud by žádná ze skutečností uvedených v § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu neměla na běh takové lhůty vliv. Namátkou soudem vybráno z těchto ustanovení: podání dodatečného daňového přiznání, zahájení daňové kontroly, vydání nepravomocného platebního výměru či mezinárodní dožádání by běh lhůty nijak neovlivňovaly a správce daně by tak měl pro její řádné stanovení méně času než u daňových subjektů, které daňově uznatelnou ztrátu nevykážou a z výše uvedeného „dobrodiní“ daňového zákonodárce ekonomicky neprofitují (jenže by naopak musely strpět delší dobu právní nejistoty, po kterou jim může být daň autoritativně vyměřena). Z povahy věci by potom byla pro tyto případy obsolentní i maximální desetiletá objektivní lhůta dle § 148 odst. 5 daňového řádu, protože základní lhůty by se nikdy nemohly prodloužit za termín určený postupem podle § 38r odst. 2 ZDP. Námitky žalobce v tomto směru proto soud jako nedůvodné odmítá.
131. S přihlédnutím k nedávnému vývoji v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu tudíž zdejší soud k prvnímu žalobnímu bodu, podle něž bylo Napadené rozhodnutí vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, uzavírá, že tento názor nesdílí. Přestože se právní argumentace žalovaného k této otázce poměrně dynamicky až kreativně vyvíjela, soud připomíná, že posouzení, zda byla daň vyměřena ve lhůtě zákonem stanovené pro takové rozhodnutí finančních orgánů, je otázkou, jíž se soud musí zabývat z úřední povinnosti. Především ve světle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020 - 40, je Městský soud v Praze toho názoru, že zahájením daňové kontroly správcem daně u žalobce ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011/2012 dne 19. 6. 2014 začala podle § 148 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 38r odst. 2 ZDP běžet správci daně nová pětiletá lhůta pro stanovení daně za uvedené zdaňovací období, která by

skončila 19. 6. 2019. V této lhůtě stihla být vydána obě správní rozhodnutí finančních orgánů. Nadto pak platí, že jelikož v průběhu daňové kontroly probíhalo po dobu 333 dní mezinárodní daňové dožádání, lhůta by s ohledem na § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu uplynula až ke dni 16. 5. 2020.

132. Poté, co soud dospěl k závěru, že Platební výměr i Napadené rozhodnutí byly vydány včas, přistoupil k vypořádání dalších žalobních námitek. Valná většina žalobní argumentace přitom již byla žalobcem uplatněna v průběhu daňového řízení a správní orgán prvního stupně i žalovaný na ni reagovali.

133. Co se týká námítky nepřipustně opakované daňové kontroly (**druhý žalobní bod**), soud připomíná, že podle § 85 odst. 5 daňového řádu platilo:

„Daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud

a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo

b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.“.

134. Nejvyšší správní soud se interpretací tohoto ustanovení, resp. otázkou přípustnosti opakované daňové kontroly zabýval například v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015 - 39, v němž i s odkazem na předchozí judikatorní závěry uvedl: „Pro zákonné zahájení opakované daňové kontroly je třeba, aby takto nově zjištěná skutečnost nemohla být bez zavinění správce daně uplatněna v původní daňové kontrole... Uvedená podmínka koresponduje i s předchozí judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž zjišťování skutečností, o něž se má rozhodnutí, které je výsledkem řízení, skutkově opírat, nelze v jedné věci libovolně opakovat, nýbrž se má dít - nejsou-li dány vskutku závažné důvody pro opakování - zásadně toliko jednou; velmi naléhavý je tento požadavek za situace, že zjišťování skutkového stavu je vedeno způsobem, který pro účastníka řízení nebo třetí osoby znamená zátěž, zejména v podobě zásahu do jeho subjektivních práv. Z uvedeného principu pak pro orgány veřejné moci, které řízení provádějí, vyplývá požadavek profesionality a patřičné odborné péče, se kterými jsou povinny každé řízení vést; tyto orgány jsou tedy povinny v uvedených řízeních vynaložit patřičné úsilí, podložené odborností a profesionalitou, k tomu, aby zjistily všechny pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti v rozsahu, v jakém jim to zákon ukládá. Neučiní-li tak a **vyjdou-li takové skutečnosti najevo až pozdě v důsledku nedostatečného (i z příčin objektivních) či neodborného postupu správního orgánu, nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl... Daňové kontroly jako procesního institutu určeného ke zjišťování a proěřování okolností rozhodných pro správné stanovení daně má proto správní orgán zásadně užít toliko jednou; výjimky z tohoto pravidla mohou být přípustné pouze za splnění vstupního (tj. nutného, ne však vždy dostačujícího) předpokladu, že přestože správní orgán postupoval při daňové kontrole**

profesionálně a s odbornou péčí, vyšly po skončení daňové kontroly najevo skutečnosti, které mohou vést ke změně pohledu na skutkový základ věci...nelze připustit, aby byla vyloučena možnost využít opakovanou kontrolu za situace, kdy - třebaže při první daňové kontrole správce daně postupoval s potřebnou profesionalitou - teprve po jejím skončení a z důvodů nacházených spíše na straně daňového subjektu a jež správce daně nezavinil, se objevily nové skutečnosti, které zakládají důvod k tomu, aby první daňovou kontrolou prověřované skutečnosti byly podrobeny opakovanému zkoumání (srov. např. rozsudek č. j. 8 AfS 28/2005 - 66 ze dne 26. 2. 2007). Ani Ústavní soud obecně ve svých závěrech nepopírá právo správce daně provádět daňovou kontrolu, a to i opakovaně, avšak z předmětu této opakované kontroly musí být jednoznačně patrné, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. musí být patrné, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé, správce daně k takovému postupu vedly (např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 597/02 ze dne 3. 1. 2005)“ (pozn. zvýrazněno soudem).

135. Z výše uvedeného proto podle zdejšího soudu vyplývá, že o nepřípustnou daňovou kontrolu se může v daném směru v konkrétním případě jednat pouze tehdy, pokud ve srovnání s předchozí kontrolou (i.) bude správce daně kontrolovat totožný předmět kontroly (tedy bude kontrolovat daňovou povinnost téhož subjektu za identické zdaňovací období nebo k téže jednorázové dani), (ii.) rozsah daňové kontroly bude alespoň částečně totožný (o opakování kontroly nepůjde tehdy, budou-li další daňovou kontrolou prověřovány skutečnosti, které nebyly dříve prověřovány, a to v závislosti na vymezení rozsahu kontroly při jejím zahájení), a současně (iii.) nové skutečnosti nebo důkazy zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu mohly být při náležitém postupu správce daně při předchozí kontrole vzaty v potaz.
136. Soud je přitom přesvědčen o tom, že v posuzovaném případě nebylo více z těchto kumulativních podmínek splněno, a žalobce tudíž nebyl protiprávně podroben opakované daňové kontrole.
137. Jak totiž vyplývá ze správního spisu i Napadeného rozhodnutí, zatímco v letech 2005 až 2006 probíhala u žalobce daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2002/2003, v řízení, které vyústilo v Napadené rozhodnutí, byla předmětem kontroly daň z příjmů právnických osob za hospodářský rok 2011/2012.
138. Jak také správně uvedl v Napadeném rozhodnutí žalovaný, podle § 134 odst. 2 daňového řádu platí, že „pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení se daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti.“ Daň z příjmů je přitom daní, která se vztahuje ke zdaňovacímu období. I se zřetelem k § 85 odst. 1 daňového řádu, dle něhož „předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení“, tak soud dospěl k jednoznačnému závěru, že v posuzované věci správce daně neprováděl opakovanou daňovou kontrolu se stejným předmětem, neboť předmětem daňové kontroly zahájené v roce 2014 byla daňová povinnost žalobce na téže dani, avšak za

jiné zdaňovací období (období o devět let pozdější než zdaňovací období, které bylo předmětem daňové kontroly na přelomu let 2005 až 2006).

139. Soud je současně přesvědčen o tom, že v posuzované věci nebyla dána ani podmínka uvedená výše pod bodem (iii.), neboť správce daně zjistil nové skutečnosti nebo důkazy, které bez zavinění nemohl tehdejší správce daně uplatnit v původní daňové kontrole týkající se zdaňovacího období 2002/2003 provedené v letech 2005 až 2006, přičemž se jednalo o skutečnosti, které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení žalobce.
140. Podle názoru soudu žalovaný v tomto směru přesvědčivě zdůvodnil (body 92 a 93 Napadeného rozhodnutí), z jakých důvodů nemohl někdejší správce daně provádějící daňovou kontrolu k dani z příjmů za hospodářský rok končící 30. 9. 2003 dospět legitimně k závěru o zneužití práva žalobcem, resp. skupinou Johnson Controls v rámci jejího podnikání v České republice. Je zřejmé, že teprve nově zjištěné skutečnosti týkající se jednání žalobce, případně dalších členů skupiny v letech následujících po dokončení restrukturalizace (2003) umožňovaly posoudit, jaký byl skutečný motiv celé transakce a zda kromě daňové výhody přinesla či mohla celá transakce přinést skupině jiný podstatný ekonomický benefit. Byly to právě správcem daně nově zjištěné a prokázané skutečnosti, které dle finančních orgánů na posouzení celé transakce vrhly nové světlo (téměř žádná faktická činnost žalobce, přes jeho deklarované akviziční, investiční a strategické zaměření, a to zejména ve srovnání s činností jeho dceřiné společnosti JCAS, prodloužení splatnosti úvěru, z něž byly sporné úroky placeny, po 10 letech spojené s čerpáním dalších vnítrskupinových úvěrů, a nakonec úhrada části jistiny úvěru a dlužných úroků v roce 2014 z jiných zdrojů skupiny a ukončení úročení zbytku jistiny, to vše v kombinaci s již dříve provedenou změnou právní formy společnosti JCAS ze společnosti s ručením omezeným na komanditní společnost, tak aby podíl na zisku z této společnosti plynoucí mohl žalobce zahrnout do svého základu daně). Žalovanému lze tak dle přesvědčení soudu přisvědčit v tom, že v době provádění daňové kontroly v letech 2005/2006 nebyly zřejmé všechny souvislosti a důsledky provedené restrukturalizace skupiny, které by v případě náležitého postupu příslušného finančního úřadu nutně musely na jeho straně vyvolat pochyby o účelu provedené restrukturalizace, resp. o zneužití práva.
141. Aniž by přitom soud na tomto místě předbíhal posouzení otázky, zda došlo ze strany žalobce ke zneužití práva, platí, že pro samotný závěr o tom, zda se v posuzované věci jednalo, nebo nejednalo o opakovanou daňovou kontrolu, postačuje, že na základě výše shrnutých skutečností, které se nade vší pochybnost ve vnějším světě projevíly teprve po skončení předchozí daňové kontroly z přelomu let 2005 a 2006, a které tedy nemohly být ani při náležitém postupu tehdejšího správce daně zohledněny v předchozí daňové kontrole, mohly účinně vzniknout správci daně důvodné pochybnosti stran zneužití práva žalobcem při přiznání a odvodu daně z příjmů právnických osob. Ani z tohoto důvodu se tedy nemohlo jednat o nezákonně opakovanou daňovou kontrolu. Námitku uvedenou pod druhým žalobním bodem má tudíž soud za nedůvodnou.

142. S právě popsanými otázkami přitom úzce souvisí další žalobní námitka spočívající v tvrzeném porušení žalobcova legitimního očekávání (**třetí žalobní bod**).
143. Daňový řád podobně jako jiné procesní předpisy upravující postup orgánů veřejné moci při výkonu veřejné moci reflektuje jeden ze základních principů demokratického právního státu, tedy princip tzv. materiální rovnosti. Z ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že „*správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*“.
144. Soud je toho názoru, že ze shora uvedených skutečností nepochybně plyne, že jakkoli byly některé skutkové okolnosti dány již v době realizace původní daňové kontroly (během obou žalobce byl komplementářem společnosti JCAS a splácel úročený vnitroskupinový úvěr, z jehož prostředků podíl v uvedené společnosti a společnosti TRIMCO nakoupil), platí, že orgány finanční správy v právě posuzované věci s poukazem na nově zjištěné okolnosti (viz výše) řádně odůvodnily rozdílné závěry, k nimž v posuzované věci - oproti závěrům kontroly vztahující se ke zdaňovacímu období 2002/2003 a provedené na přelomu let 2005 a 2006 - dospěly. Zejména pak náležitě vysvětlily, proč tehdejší správce daně nemohl (ještě) důvodně uvažovat o zneužití práva ze strany žalobce, resp. skupiny Johnson Controls.
145. Soud nesouhlasí s žalobcem v tvrzení, že se po dokončení předchozí daňové kontroly v roce 2006 na skutkových okolnostech nic významného nezměnilo. Zůstane již zřejmě navždy do jisté míry spekulativní, zda už v době provádění restrukturalizace (2001 - 2003) žalobce, případně další osoby ze skupiny věděly a zamýšlely, že následný vývoj rozhodných okolností bude takový, jak byl správcem daně a žalovaným v tomto řízení prokázán, tedy dokládající zneužití práva v oblasti daně z příjmů. Jak však bude podrobněji vysvětleno dále, soud má za to, že finanční orgány prokázaly na objektivních okolnostech, které po restrukturalizaci následovaly, že ke zneužití práva došlo, přestože formálně byl postup žalobce jak ve zdaňovacím období 2002/2003, tak v období 2011/2012 z hlediska příslušných daňových předpisů v pořádku.
146. Aniž by to mělo vliv na posouzení této žalobní námitky a výše uvedené, musí soud nicméně v posuzovaném případě dílčím způsobem korigovat názor žalovaného, že by měla zásada legitimního očekávání ustoupit zásadě legality. Tento výklad sice obecně vzato platí a sdílí jej i zdejší soud, tedy účastník řízení se nemůže dovolávat předchozí správní praxe, která byla nezákonná (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2006, čj. 2 As 7/2005 - 86, nebo ze dne 2. 10. 2013, čj. 1 Afs 80/2013 - 40). Je však třeba zdůraznit, že v takovém případě by orgány finanční správy byly povinny přezkoumatelným způsobem vyložit důvody, pro které by byly přesvědčeny o tom, že původně vyslovené závěry byly v rozporu se zákonem a nebyly tak optikou ustálených judikatorních závěrů případně způsobilé založit legitimní očekávání daňového subjektu, že budou vysloveny při nezměněném skutkovém a právním půdorysu i v budoucnu. Finanční orgány se v tomto ohledu v posuzované věci omezily toliko na to, že „[z]abýval-li by se Finanční úřad v České Lípě skutečně podmínkami pro odpočet od základu daně dle § 24 odst. 1 ZDP, nebyl by odpočet úroků uznán, a to alespoň v rozsahu úroků vzniklých za hospodářský rok

končící k 30. 9. 2002 (potažmo do změny právní formy JCAS na komanditní společnost)“, resp. na to, že „[s]právce daně v rámci daňové kontroly za HR 2002/2003 nevyhodnotil dopady změny právní formy JCAS v průběhu roku 2003 na daňovou účinnost úroku z akvizičního úvěru JCC (tj. žalobce, pozn. soudu) zcela v souladu se ZDP“. Takovéto úvahy provedené v odůvodnění Napadeného rozhodnutí by samy o sobě nepostačovaly k prolomení zásady legitimního očekávání účastníka řízení. Pokud by totiž soud přistoupil na tuto sporou argumentaci finančních orgánů, mohly by správní orgány vždy popřít v novém řízení závěry řízení předchozího prostým nezdůvodněným konstatováním, že tehdy se věc posoudila nesprávně, což by princip právní jistoty zásadně oslabilo. Jak však soud zdůraznil výše, orgány finanční správy v posuzované věci s poukazem na nově zjištěné okolnosti řádně odůvodnily rozdílné závěry, k nimž v posuzované věci oproti závěrům kontroly vztahující se ke zdaňovacímu období 2002/2003 a provedené na přelomu let 2005 a 2006 dospěly. Ani námitky vznesené žalobcem pod třetím žalobním bodem tak nemohly být shledány důvodnými.

147. Poté soud přistoupil k posouzení samotného meritů sporu, kdy žalobce namítá, že se zneužití práva v oblasti zdanění nedopustil, potažmo mu nebylo finančními orgány dostatečně prokázáno (**čtvrtý žalobní bod**). Žalobce přitom zdůraznil, že skutkový stav není mezi stranami sporný, žalobce však zásadně zpochybňuje správnost právních závěrů, které z tohoto stavu finanční orgány dovozují, a nesouhlasí s tím, že finanční orgány unesly v daném směru v nezbytné míře důkazní břemeno. S tímto náhledem podstaty sporu soud souhlasí a ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení rovněž vychází.
148. Soud připomíná, že žalovaný v Napadeném rozhodnutí potvrdil závěr správce daně o tom, že struktura skupiny Johnson Controls v České republice po restrukturalizaci se zapojením dluhového financování nedává z ekonomického hlediska smysl, nemá jiný hlavní účel než snahu o optimalizaci daňové povinnosti a že jednání žalobce naplňuje znaky zneužití práva, jež nepožívá právní ochrany, neboť jde proti smyslu a účelu ZDP. Proto daňové orgány neuznaly za daňově účinný náklad úroky z vnitroskupinové akviziční půjčky poskytnuté v roce 2001 žalobci a úroky z dalších půjček, jež byly žalobcem přijaty za účelem úhrady úroků z akviziční půjčky.

149. Podle § 24 odst. 1 věta první a druhá ZDP platí:

„Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.“.

150. Zákon ovšem blíže pojem „náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“ nedefinuje. V § 24 odst. 2 ZDP je obsažen pouze demonstrativní výčet daňově uznatelných nákladů a v § 25 odst. 1 téhož zákona je naopak uveden demonstrativní výčet nákladů daňově neuznatelných. Zákon o daních z příjmů ve stanovených případech výslovně omezuje daňovou uznatelnost úroků, či vymezuje její podmínky [§ 25 odst. 1 písm. a), w), zk) a zl) a § 24 odst. 2 písm. zi) a zv) ZDP], z čehož

však nelze dovodit, že ve všech ostatních případech se jedná o daňově uznatelný výdaj. Naopak, z demonstrativního charakteru výčtu v § 24 odst. 2 i v § 25 odst. 1 ZDP plyne, že u nákladů v těchto ustanoveních výslovně neuvedených bude z hlediska jejich daňové relevance záležet vždy na tom, zda splňují požadavky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, či nikoliv. V dané věci je tak nutno daňovou uznatelnost předmětných nákladů posuzovat z hlediska obecné klauzule v § 24 odst. 1 ZDP.

151. Z ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu přitom vyplývá následující:

„Při správě daní se 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.“

Toto normativní zakotvení zákazu zneužití práva v daňové oblasti se do znění daňového řádu dostalo až s účinností od 1. 4. 2019 (tedy až krátce před vydáním Napadeného rozhodnutí), a to v návaznosti na již poměrně bohaté a ustálené závěry soudní praxe v této oblasti. Současně s tím bylo ustanovení § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu doplněno o dosavadní judikatorní závěry, že v případě zneužití práva musí rozhodné skutečnosti prokazovat správce daně. Jak k této legislativní změně stručně a srozumitelně shrnuje odborná literatura, „[o]d 1. dubna 2019 obsahuje daňový řád odst. 4, který představuje zhmotnění zásady zákazu zneužití práva přímo do textu zákona. Do daného data aplikoval správce daně tuto zásadu jako zásadu nepsanou, přičemž oporu pro její aplikaci poskytovala judikatura. Zneužitím práva je situace, kdy osoba jedná v souladu s textem zákona, avšak v rozporu s jeho účelem, přičemž takové jednání poškozují ostatní subjekty. Osoba tak, byť jedná v souladu se zněním zákona, dosahuje nedovolené výhody, kterou zákonodárce nezamýšlel (tím se zásada odlišuje zejména od legální optimalizace daňových povinností, které zákonodárce do jisté míry předvídá). Nejedná se však o využití pochybení zákonodárce (§ 5 odst. 1), které jde jen k jeho tíži, ale o nastolení takové situace, která je jen zdánlivě dovolená. V praxi je zneužití práva shledáno zejména v situacích, kdy daňový subjekt vytváří zdánlivě nesmyslné a nerozumné konstrukce, jejichž smysl spočívá právě ve zneužití zákonného textu. Zásada zákazu zneužití práva je odvozována jak z judikatury SDEU, tak z judikatury tuzemské (SDEU C-255/02 Halifax a rozsudek NSS 1 Afs 11/2010). Jelikož je aplikace zásady zákazu zneužití práva určitým zásahem do právní jistoty daňového subjektu, je její použití podmíněno vyčerpáním všech ostatních zákonných prostředků (např. vyloučení dissimulace dle odst. 3 apod.). Zneužití práva je pojímáno jako tzv. záchranná brzda. Z judikatury jsou též známy testy zneužití, které se skládají z naplnění subjektivních a objektivních kritérií (SDEU C-110/99 Emsland a C-515/03 Eichsfelder). Naplnění kritérií prokazuje správce daně, kterého ohledně prokázání zneužívajícího jednání tíží důkazní břemeno [§ 92 odst. 5 písm. f)].“ (Rožehnal, T. - Daňový řád, Praktický komentář, Wolters Kluwer (ČR), Praha, 2019).

152. Pokud jde o úpravu projednávané problematiky v evropském právu (transakce obsahovala evropský prvek, když úroky byly placeny žalobcem obchodní společností do jiného členského státu Evropské unie), soud jednak připomíná, že podle článku 5 směrnice č. 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států není touto směrnicí

dotčeno použití vnitrostátních předpisů či smluvních ustanovení nezbytných k zamezení daňovým únikům a zneužití daňových režimů (odstavec 1), když členské státy mohou v případě transakcí, jejichž hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů je daňový únik, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, odeprít poskytnutí výhod plynoucích z této směrnice nebo odmítnout její použití (odstavec 2). Vedle toho však samotná daňová uznatelnost či neuznatelnost úrokových nákladů je otázkou vnitrostátní, touto směrnicí neupravovanou, jak ostatně v minulosti opakovaně potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudcích vydaných v kauze CTP.

153. K samotnému vývoji judikatorního náhledu na zákaz zneužití práva soud předně uvádí, že se jedná o obecný právní princip vlastní právnímu řádu jako celku. Přílehlavě jeho základní smysl shrnul Nejvyšší správní soud například v rámci kauzy CTP v rozsudku ze dne 7. 6. 2016, čj. 8 Afs 34/2015 - 71, takto:

„Jakkoliv není zákaz zneužití práva výslovně upraven v tuzemských právních předpisech, jde o právní princip, který plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že právní pravidla by při svém doslovném uplatnění v konkrétním případě vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy. Obdobnými principy jsou např. zákaz jednat v rozporu s dobrými mravy, ochrana dobré víry, ochrana poctivého obchodního styku, či zákaz obcházení zákona.

V této souvislosti lze poukázat 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, neznamená 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. V tomto duchu k problému také soudní praxe přistupuje.“ (pozn. zvýrazněno soudem).

154. Slovy rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2016, čj. 8 Afs 87/2016 - 60, slouží zákaz zneužití subjektivních práv „[j]ako materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti)“.
155. Na oblast přímých daní aplikoval tento institut Nejvyšší správní soud poprvé v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS, ve kterém konstatoval, že „[p]ři existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva...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 přičí 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. Tímto prizmatem Nejvyšší správní soud pohlíží též na ta ustanovení zákona o daních z příjmů, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu.“ (pozn. zvýrazněno soudem).

156. Pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu pak v podstatné míře vychází i z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), který zavedl dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití (unijního) práva, jenž se poprvé objevil v rozhodnutí ze dne 14. 12. 2000 ve věci C-110/99, *Emsland-Stärke*. Ke zneužití práva přitom SDEU v tomto rozsudku uvedl, že „[s]e jedná o právní zásadu uznávanou v mnoho právních oblastech práva Společenství, podle níž **zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně.**“ (pozn. zvýrazněno soudem). V rozsudku ze dne 21. 1. 2008 ve věci C-425/06, *ItalSERVICE Srl* k tomu SDEU doplnil, že „[v]nitrostátní soud může při posuzování, které mu přísluší provést, vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi dotčenými hospodářskými subjekty, jelikož tyto skutečnosti jsou takové povahy, že ukazují na to, že **získání daňového zvýhodnění představuje hlavní sledovaný cíl, přes případné vedle toho existující hospodářské cíle** vycházející z hledisek týkajících se například marketingu, organizace a záruk.“ (pozn. zvýrazněno soudem).
157. SDEU následně aplikoval dvousložkový test zneužití práva z rozhodnutí *Emsland-Stärke* v oblasti nepřímých daní, a to konkrétně v oblasti daně z přidané hodnoty v průlomovém rozsudku ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax*. Předmětný test je založen na 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. Zásada zákazu zneužití práva se rozšířila z daní nepřímých i na daně přímé. V tomto ohledu soud poukazuje např. na rozhodnutí ze dne 12. 9. 2006 ve věci C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ze dne 12. 3. 2007 ve věci C-524/04, *Thin Cap Group*, ze dne 29. 3. 2012 ve věci C-417/10, *3M Italia*, ze dne 4. 12. 2008 ve věci C-330/07, *Jobra*, ze dne 17. 9. 2009 ve věci C-182/08, *Glaxo Wellcome*, nebo ze dne 5. 7. 2007 ve věci C-321/05, *Kofoed*.
158. Na judikaturu SDEU navázala (zejména v oblasti nepřímých daní) řada rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005 - 64, nebo rozsudek rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, která judikatorní uchopení institutu zneužití práva v oblasti českého daňového práva dále dotvářela. Nejvyšší správní soud v těchto rozsudcích zdůraznil, že s ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcí 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, čj. 1 Afs 35/2007 - 108). V druhém případě se totiž jedná o chování zdánlivě dovolené, které má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního a za určitých okolností může nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž nemůže být ve správním soudnictví poskytnuta ochrana (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, čj. 4 Afs 137/2016 - 43). V rámci svých rozhodnutí v kauze CTP k tomu Nejvyšší správní soud dodal, že „[j]e třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní a právem aprobovaný postup, od situace, kdy hlavním smyslem dané činnosti či transakce je získání daňového zvýhodnění nebo úplné eliminace daňové povinnosti“. K samotnému smyslu § 24 ZDP přitom kasační soud uvedl, že jím „[j]e nepochybně **daňově zohlednit jen takové náklady, bez jejichž vynaložení by daňový poplatník vůbec nezískal či neměl možnost získat zdanitelné příjmy, případně si je udržet.** Pokud je zřejmé, že je náklad vynaložen v rozporu s uvedeným účelem, nebyl tento smysl naplněn.“ (pozn. zvýrazněno soudem; srov. např. výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2016, čj. 8 Afs 34/2015 - 71).

159. Při zneužití práva přitom nejde o zastírání určitého právního jednání jednáním jiným (simulaci a disimulaci), ale o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody. Daňový subjekt nic nezastírá, ale od počátku jedná tak, aby na daňové zvýhodnění dosáhl. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 11/2010 - 94, přichází totiž výjimečná aplikace obecného principu zákazu zneužití práva v úvahu jen tehdy, pokud není aplikovatelné některé konkrétní zákonné ustanovení, jako např. dissimulace (dříve dle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dnes podle § 8 odst. 3 daňového řádu). Tedy, institut dissimulace a obecnou zásadu zákazu zneužití práva nelze v daňovém řízení směšovat. Kasační soud v tomto rozsudku s odkazem na svoji předchozí judikaturu uvedl: „[z]ákaz zneužití práva je ve své podstatě nepsaným obecným principem právním, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném. Základ zneužití práva v daňové judikatuře položil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004 - 48 (publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS). Podle tohoto rozsudku **„[z]neužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené.** O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním [...] **Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.**“ Toto rozhodnutí činí jasný rozdíl mezi zneužitím práva a zastřeným právním úkonem ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu, když v daném případě daňový subjekt nečinil právní úkony „naoko (nepředstíral je), a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné.“ Toto rozlišení později aproboval též rozšířený senát v usnesení čj. 1 Afs 73/2004 - 89.“ (pozn. zvýrazněno soudem).

160. V rozsudku ze dne 27. 11. 2008, čj. 5 Afs 61/2008 - 80, uvedl Nejvyšší správní soud ke zneužití práva v oblasti nepřímých daní v návaznosti na judikatorní závěry SDEU názor, že „**[p]rávo nárokové plátcem daně by mělo být odepřeno, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než právě získání nároku vůči správci daně** (srov. např. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108)“, přičemž „**[k] chování, jehož smyslem je výhradně získání nelegitimního daňového zvýhodnění, dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze přihlížet. Není možné akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona a právní úkon, jež byl proveden výhradně nebo převážně za účelem získání daňového zvýhodnění s tím, že pro zkoumaný právní úkon neexistují žádné ekonomické důvody, nelze označit za legitimní a který je v souladu s cílem sledovaným zákonem o DPH. Je vždy třeba rozlišovat rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví, od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit. Plnění, resp. jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádají jakýkoli ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, nelze než považovat za zneužití objektivního daňového práva (tax abuse)...** O takovou činnost se jedná tehdy, **pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že jejím hlavním účelem a zároveň i výsledkem je - i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů - získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou.**“. Kasační soud potom tehdy posuzovanou věc uzavřel takto: „Jakkoli stěžovatelem deklarovaná transakce splňovala zákonnou definici dodání zboží, jejím účelem a hlavním důvodem bylo obdržení daňové výhody. Takový postup je ve smyslu judikatury Soudního dvora zneužitím práva.“ (pozn. zvýrazněno soudem).
161. Městský soud v Praze se se shora předestřeným robustním judikatorním rámcem zákazu zneužití práva ztotožňuje a vychází z něj i v nyní posuzované věci. Je přitom zřejmé, že pro závěr o naplnění nebo nenaplnění jeho objektivního i subjektivního prvku je nezbytné zabývat se nejen konkrétním jednáním (transakcemi) žalobce a dalších členů skupiny Johnson Controls, ale též pozadím celého případu a posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací jako celku. Jednotlivé okolnosti případu či důkazy nelze vytrhávat z kontextu, ale je třeba je vnímat a posuzovat ve vzájemném souhrnu, neboť je to právě celkový sled jednání zúčastněných osob a s tím spojených okolností, který povede k závěru, zda záměrem žalobce bylo nebo nebylo účelové získání daňového zvýhodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, čj. 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). Soud přitom dospěl, ve shodě s žalovaným, k závěru, že ke zneužití práva ze strany žalobce došlo a že úroky placené žalobcem z akviziční půjčky, kterou obdržel na nákup podílů ve společnostech JCAS a TRIMCO, případně z dalších půjček (úvěrů) čerpaných žalobcem ke splacení výše uvedené akviziční půjčky, nelze uznat jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
162. Žalobce k problematice zneužití práva především namítal, že je nutné na celou transakci, resp. restrukturalizaci nahlížet pohledem skupiny jako celku, včetně jejích zahraničních

vlastníků, a vytýkal daňovým orgánům, že ji posuzovaly toliko teritoriálně ve vztahu k České republice. Připomněl přitom, že došlo ke zdanění úrokových výnosů (tj. úroků zaplacených žalobcem) z vnitroskupinových půjček v zahraničí. V tom spatřoval zásadní odlišnost od kauzy CTP, kde finanční orgány a soudy dospěly k závěru, že ke zdanění nedošlo ani v tuzemsku, ani v zahraničí.

163. Soud především nemohl přisvědčit samotnému jádru žalobní argumentace, tedy námitkám, jejichž společným jmenovatelem byla teze, že by orgány finanční správy nepřípustně omezily své posouzení na izolované zkoumání okolností souvisejících s transakcí a jejích důsledků ve vztahu k České republice, resp. že snad rezignovaly na zohlednění provedené restrukturalizace optikou celé skupiny, včetně jejích vlastníků. V obecné rovině soud poznamenává, že orgány české daňové správy vykonávají svoji pravomoc a působnost vůči jednotlivým daňovým subjektům, až na stanovené výjimky, ve prospěch příjmů veřejných rozpočtů České republiky, samozřejmě při náležitém respektu k závazným právním předpisům evropského daňového práva a k mezinárodním smlouvám, jimiž je Česká republika vázána (srov. předmět, účel a zásady správy daní uvedené v § 1 odst. 2, § 2 a § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu). S jistým zjednodušením lze dodat, že neexistuje jedna globální daňová jurisdikce, a ač to pro přeshraničně podnikající obchodní skupiny je nepochybně aspekt, který zvyšuje náklady a riziko jejich podnikání, je třeba jej přijmout jako holý fakt, kterému je třeba se podřídit, pokud nevyplývá něco jiného z právních předpisů s předností před národní legislativou (typicky mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo o ochraně investic, případně relevantní normy práva Evropské unie aj.).
164. Se žalobcem je možno v obecné rovině souhlasit potud, že v rámci aplikace institutu zneužití práva na konkrétní transakci mezinárodní skupiny a její daňové implikace a s ním souvisejícího posuzování ekonomických důvodů („business reasons“) se nelze bez dalšího ve všech případech omezovat na izolované posouzení věci optikou v transakci zapojeného českého daňového rezidenta. Nelze vyloučit, že pro posouzení existence kvalifikovaného ekonomického důvodu legitimizujícího transakci a vylučujícího tak s ohledem na obecná východiska aplikaci institutu zneužití práva mohou být za určitých okolností relevantní i ty důvody a skutečnosti, jež se projeví mimo území České republiky.
165. Žalobce se však mýlí, pokud namítá, že celá transakce a její ekonomický smysl byly posuzovány toliko optikou osoby žalobce, nikoli celé skupiny. Právě naopak, jak je níže poukazováno, finanční orgány se ve svých posouzeních neomezily žalobcem naznačeným způsobem, nýbrž zkoumaly, zda vzniklý dluh celé skupině (nikoli jen žalobci) přinesl nad rámec získaného daňového zvýhodnění relevantní ekonomickou příležitost či relevantně přispěl k udržení dosahovaných příjmů (v podrobnostech zejm. body 56, 60, 62, 65, 66, 76, 77, 78, 109, 111, 112, 121 a 134 Napadeného rozhodnutí). Dospěly přitom v návaznosti na provedené zkoumání k tomu, že tomu tak není (přínejmenším v poměru, který by byl optikou judikatorních východisek souměřitelný se získanou daňovou výhodou). Nelze tedy souhlasit s tím, že by správce daně a žalovaný nahlíželi ekonomickou výhodnost či existenci jiného relevantního důvodu transakce výlučně prismatem postavení žalobce a odhlédli od smyslu a účelu celé transakce z pohledu skupiny.

166. Žalobcem akcentovaná odlišnost oproti kauze CTP stran zdanění úrokových výnosů přitom na právě uvedeném nicého nemění. Sama okolnost záležející v tom, že v případě skupiny Johnson Controls byly podle žalobce úrokové výnosy řádně zdaněny, není způsobilá vyloučit, že při naplnění všech předpokladů aplikace předmětného institutu mohlo jít daňovým uplatněním úrokových nákladů o zneužití práva.
167. Soud se přitom v těchto souvislostech ztotožňuje s odůvodněným závěrem finančních orgánů o tom, že skupina Johnson Controls vytvořila závazek žalobce z dluhového financování pouze za účelem získání daňové výhody, když takto vzniklý dluh nepřinesl nejen žalobci, ale ani celé skupině žádnou jinou ekonomickou příležitost k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů z činnosti členů její skupiny v České republice, což je v rozporu s účelem § 24 odst. 1 ZDP. Ve výsledku generovala zdanitelný příjem žalobce společnost JCAS (po transformaci na komanditní společnost šlo o příjem, který přímo u ní nepodléhal zdanění); tento příjem však nebyl poskytnutým úvěrem ani dosažen, ani zajišťován či udržován; její hospodářský výsledek v podstatě nebyl poskytnutím úvěru žalobci na nákup majoritního podílu v této společnosti od zahraničního člena skupiny nijak ovlivněn. Samotná okolnost, že v zahraničí došlo ke zdanění úrokových výnosů, není dle soudu způsobilá zásadně revidovat právní posouzení situace, kdy v rámci určité skupiny dojde ke změně přímého ovládání profitabilní společnosti s ručením omezeným na nepřímé ovládání téže osoby přeměněné na komanditní společnost prostřednictvím uměle vytvořeného mezičlánku - komplementáře, jehož fakticky jediným smyslem je (i) snížení daňového základu vygenerovaného činností ovládané osoby o významnou částku představovanou úroky z úvěru, který v podstatě musel komplementář přijmout z rozhodnutí ovládající osoby, v kombinaci se (ii) změnou dosavadního nejistého cash-flow v podobě zdaněného hospodářského výsledku cílové ovládané osoby na jistý smluvní závazek splátek úroků z jistiny úvěru ve výši odpovídající v zásadě tržní hodnotě ovládané osoby, když přitom jistina byla hned vrácena zpět do dispozice ovládající osoby a příjmy, které ke splátkám sloužily (tj. příjmy z činnosti ovládané osoby), již zdanění nepodléhaly. Takovéto uspořádání vnímá soud bez ohledu na místo zdanění přijatých splátek úvěru jako transakci protiprávní, resp. z hlediska daňově uznatelných nákladů nerelevantní z titulu zneužití práva.
168. Soud považuje v této souvislosti vyhodnocení provedené žalovaným v bodě 78 Napadeného rozhodnutí za příléhavé a ztotožňuje se s ním. Stejně tak má za to, že je správný výklad § 24 odst. 1 ZDP provedený žalovaným v bodě 38. Napadeného rozhodnutí, podle něžž „[e]konomická racionalita daňově uplatňovaných nákladů vzniklých z titulu podnikatelské činnosti (výroba, obchod, služby) je účelem ZDP. Ekonomická racionalita nesmí být pouze předstírána, ale musí skutečně existovat. Jednání v rozporu s účelem právní normy nepožívá právní ochrany a musí být odhlédnuto od jakýchkoliv veřejnoprávních (daňových) výhod z něho plynoucích. V souladu se zákazem zneužití práva, je-li tedy dosaženo daňové výhody v rozporu s ekonomickou logikou (tedy iracionálně), mělo by být právním dopadem takové skutečnosti odhlédnutí od této daňové výhody.“.
169. Jestliže žalobce argumentuje odlišností jeho případu od kauzy CTP, zdejší soud naopak shledává v obou věcech značné skutkové a právní podobnosti. Nejvyšší správní soud

v kauze CTP konstatoval, že „[n]ezpochybňuje model financování mezi spojenými osobami, podle kterého mateřská společnost financuje aktivity dceřiné společnosti formou úvěru. Nezpochybňuje ani možnost nákupu majoritních podílů v určité společnosti s následnou fúzí sloučením, ani možnost využití tzv. daňového štítu spočívajícího v dluhovém financování společnosti pomocí cizích zdrojů. Je však **nezbytné, aby takové jednání mělo jasný (jiný než daňový) ekonomický racionálně odůvodněný smysl, jinak náklady v souvislosti s ním vynaložené nelze považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů** ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů“, přičemž ale k posuzovanému skutkovému základu dodal, že „[n]espatřuje v deklarovaných důvodech ekonomický racionálně odůvodněný smysl. **Provedená restrukturalizace odehrávající se uvnitř skupiny nevedla k podstatné změně vlastnické struktury, k nové akvizici, ani například ke sjednocení managementu a úspoře provozních nákladů, nýbrž k obrovskému zadlužení dosud prosperujícího daňového subjektu ... bez ekonomického opodstatnění**“ (pozn. zvýrazněno soudem), když rozhodující vliv ve skupině měly, obdobně jako v případě žalobce, nadále tytéž osoby. Proto také při nezměněných koncových vlastnicích dospěl Nejvyšší správní soud v kauze CTP k závěru, že argument daňového subjektu, podle kterého „[b]ez nákupu majoritních obchodních podílů ve zmíněných společnostech nemohlo dojít k fúzi, přičemž takový postup je zcela obvyklý a důvodný, je nepravdivý a zavádějící. Uplatněná argumentace by byla opodstatněná u nákupu majoritního obchodního podílu v jiné nespřízněné obchodní korporaci, jehož prostřednictvím by kupující společnost získala v cílové společnosti takový vliv, který by jí umožnil rozhodnout o fúzi obou společností... K fúzi tak mohlo dojít, aniž by jí musel předcházet nákup obchodních podílů“. Nejvyšší správní soud tudíž nepřisvědčil námitce, že „[b]ez nákupu obchodních podílů a následné fúze by nedosáhl příjmů z pronájmu... Mezi příjmem z pronájmu a náklady na restrukturalizaci neexistuje přímý a bezprostřední stav, neboť restrukturalizace se odehrála pouze v rámci skupiny a nepřinesla nové akvizice, které by mohly generovat nové příjmy.“. Kasační soud pak kategoricky shrnul, že „[ú]čelem sporných výdajů byl odliv finančních prostředků v podobě úroků do Lucemburska a nulové daňové zatížení stěžovatele právě s ohledem na odpočty těchto úroků ze základu daně. Uznatelnost úroků z úvěru nelze v projednávané věci posuzovat izolovaně. **Vytvoření a následné účelové zadlužení stěžovatele nemá žádné opodstatnění, kromě toho, aby prostřednictvím dalších navazujících kroků došlo k eliminaci daňové povinnosti**“ (pozn. zvýrazněno soudem; srov. např. již výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2016, čj. 8 Afs 34/2015 - 71).

170. Uvedené právní hodnocení je přes drobné skutkové odlišnosti v meritu aplikovatelné i na případ žalobce, neboť i u skupiny Johnson Controls se restrukturalizace a transakce odehrály jen uvnitř skupiny, aniž by došlo k nové akvizici či jiné operaci, která by objektivně přinesla nové příjmy (nad rámec daňové výhody), či přispěla k udržení stávajících. Je sice pravdou, že v kauze CTP bylo navíc prokázáno, že k eliminaci zdanění došlo jak v České republice, tak v Nizozemí a Lucembursku, podle názoru soudu však tato skutečnost nehraje v souladu s dříve uvedeným rozhodující význam pro závěr o zneužití práva při podnikání skupiny v České republice.
171. Žalobce dále namítal, že by nemohl dosáhnout zdanitelných příjmů z titulu postavení komplementáře společnosti JCAS, kdyby předtím nekoupil podíly ve společnostech JCAS

a TRIMCO. Přitom, aby je mohl koupit, musel k tomu získat zdroj financování, kterým byl především úvěr od jiných členů skupiny. V tom spatřuje jasnou souvislost mezi náklady a příjmy, tedy jejich daňovou uznatelnost, přičemž situace byla podle něj srovnatelná s běžným dluhovým financováním ze zahraničí, které nijak neodporuje účelům ZDP. Podle žalobce tak finanční orgány ve výsledku navodily situaci, kdy se na úvěr u dlužníka (žalobce) hledí jakoby neexistoval, přičemž na straně věřitele úrokový příjem zůstává.

172. Soud nikterak nezpochybňuje skutečnost, že žalobce neměl na nákup podílů (v tržní hodnotě) ve společnostech JCAS a TRIMCO dostatek peněžních prostředků. Žalobce byl totiž jako ready-made právnická osoba pořízen osobami z vedení skupiny, již dříve ovládajícími i dvě uvedené společnosti, teprve krátce před touto transakcí právě proto, aby tyto podíly nabyl a aby mu na tento nákup byly dočasně, návratně a úročeně poskytnuty peněžní prostředky ze zdrojů skupiny v hodnotě cca 13 mld. Kč. Uvedená, *prima facie* seznatelná „souvislost“ mezi náklady a příjmy žalobce však byla dle přesvědčení soudu žalovaným správně vyhodnocena jako irelevantní, v zásadě jen formální, ve své podstatě nesměřující k dosažení, zajištění nebo udržení příjmu, který by skupině Johnson Controls nevznikal již bez existence žalobce, resp. úvěru, který žalobce čerpal a splácel v souvislosti s výše uvedenou akvizicí. Žalovaný tak dle stanoviska soudu řádně vyložil důvody, pro které považoval daňovou uznatelnost takových úroků za odporující účelu § 24 odst. 1 ZDP. V řešeném případě tudíž není sporu o tom, zda žalobce postupoval formálně v souladu se zákonem. Sporné je, zda proběhlé operace měly určité ekonomické *ratio*, resp. zda byly vedeny ještě legitimní snahou snížit svou daňovou povinnost (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2011, čj. 2 Afs 83/2010 - 68), nebo zda byly nastoleny „uměle“ s cílem získat daňové zvýhodnění. Městský soud v Praze je přitom shodně jako žalovaný přesvědčen, že jde o naposledy uvedenou situaci, tj. umělou konstrukci vytvořenou za účelem daňové výhody. K námitce, že finanční orgány neuznávají dluh pouze u dlužníka (žalobce), avšak na straně věřitele úrokový výnos nezpochybňují, se soud vyjádří v rámci vypořádání pátého žalobního bodu.
173. Podle žalobce dále smysl transakce, kdy skupina při financování činnosti v České republice vyměnila vlastní kapitál za úročený cizí kapitál (úvěr), nijak neodporuje účelu ZDP. Na podporu své argumentace se dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu v kauze OKD. Přitom akcentuje, že dodržel i pravidla nízké kapitalizace a pravidla o převodních cenách mezi spřízněnými osobami, případně další omezení plynoucí z právních předpisů.
174. Soud předesílá, že dodržení zákonných pravidel tzv. nízké kapitalizace [§ 25 odst. 1 písm. w) ZDP] a převodních cen (§ 23 odst. 7 ZDP) není předmětem sporu mezi stranami. Ostatně platí, že základním předpokladem zneužití práva je jeho formální dodržení; není proto překvapivým, že v daném ohledu nebylo finančními orgány porušení těchto pravidel shledáno. I v tomto směru nemůže soud neshledat podobnost s kauzou CTP, kde Nejvyšší správní soud uvedl, že „[t]echnické pravidlo uvedené v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů by bylo zábranou uplatnění principu zákazu zneužití práva... pouze za předpokladu, že by úvěr splňující pravidla pro nízkou kapitalizaci měl ekonomické opodstatnění ve smyslu generální klauzule podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tak tomu v projednávané věci

nebylo.“, když zároveň „[s]myslem § 24 zákona o daních z příjmů je nepochybně daňově zohlednit jen takové náklady, bez jejichž vynaložení by daňový poplatník vůbec nezískal či neměl možnost získat zdanitelné příjmy, případně si je udržet. Pokud je zřejmé, že je náklad vynaložen v rozporu s uvedeným účelem, nebyl tento smysl naplněn.“ (pozn. zvýrazněno soudem; srov. např. již výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2016, čj. 8 Afs 34/2015 - 71). Podle přesvědčení zdejšího soudu není tento smysl naplněn ani v případě žalobce.

175. Žalobcem akcentovaná výměna financování z vlastního kapitálu na financování úvěrové rovněž sama o sobě není předmětem kritiky orgánů daňové správy. Podnikatelské subjekty, resp. skupiny se legitimně mohou financovat různými způsoby. Pro vytvoření tzv. daňového štítu však podle názoru soudu musí dávat změna financování zřejmý a samostatný ekonomický smysl (jiný než daňovou výhodou), slovy zákona, příležitost pro dosažení, zajištění nebo udržení příjmů (viz též judikatorní závěry citované v bodě 169 tohoto rozsudku). V případě žalobce sice došlo ke změně vnitroskupinového financování, ale kromě daňového zvýhodnění, resp. nižší daňové zátěže vztažené k hospodářskému výsledku společnosti JCAS, žádná nová příležitost k dosažení příjmu z činnosti skupiny v České republice nevznikla.
176. Pokud se žalobce dovolává podobnosti s kauzou OKD, soud jeho vnímání nesdílí. V odkazovaném případě Nejvyšší správní soud konstatoval, že úroky a jiné náklady důvodně vynaložené v souvislosti s externím financováním výplaty dividend akcionářům, o jejíž výplatě bylo rozhodnuto, je třeba považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP. Východiskem pro tento právní názor byly dosavadní judikatorní závěry, s nimiž se ztotožňuje i zdejší soud a které Nejvyšší správní soud v kauze OKD shrnul s tím, že „[d]aňově uznatelné jsou takové výdaje, které byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, byť očekávaných a které tedy bezprostředně souvisí s činností daňového subjektu vytvářející jeho příjmy, jsou vůči nim přiměřené a mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy existuje přímý vztah.“. V návaznosti na to k vlastnímu externímu financování výplaty dividend akcionářům kasační soud zdůvodnil, že „[ú]roky a jiné nezbytné náklady související s úvěrem na výplatu podílů na zisku mají bezprostřední vazbu na očekávané zdanitelné příjmy, neboť umožňují společnosti použít volné finanční prostředky k investičním či provozním výdajům vedoucím k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů nebo alespoň, jak argumentoval stěžovatel, zabránit výprodeji stávajícího majetku společnosti a tedy i omezení dosavadních příjmů.“, přičemž doplnil, že „[p]rávě výplata podílu na zisku totiž naplňuje vlastní účel podnikatelské činnosti a plní shora uvedenou motivační funkci ve vztahu k akcionářům. Náklady, jež stěžovatel vynaložil v souvislosti s přijetím úvěru k financování výplaty dividend, tedy mají bezprostřední souvislost s podnikáním stěžovatele, a jak již bylo vysvětleno, i s jeho zdanitelnými příjmy, jichž v rámci podnikatelské činnosti dosahuje.“.
177. Soud tento názor sdílí, avšak shledává jej neaplikovatelným na skutkové okolnosti případu žalobce. V kauze OKD totiž daňový subjekt dosáhl zisku, který musel nejprve být zdaněn, a poté byl rozdělen mezi akcionáře, přičemž posuzovanou otázkou bylo, zda vlastní disponibilní prostředky představující zisk musí čekat na okamžik výplaty dividend, nebo je

lze použít přednostně na provozní činnost daňového subjektu s tím, že dividenda bude (místo provozu) financována úvěrem. V případě žalobce však nedošlo ani ke zdanění zisku (jakožto komplementáře společnosti JCAS), ani k použití zisku na jeho provozní, případně deklarovanou strategickou, investiční či akviziční činnost. Není zde předmětem sporu, zda žalobce financoval výplatu podílu na jeho zisku své mateřské společnosti z úvěru nebo vlastních zdrojů. Svůj daňový základ (potažmo nepřímý hospodářský výsledek společnosti JCAS) si totiž ještě před případným zdaněním snížil o úroky zaplacené z vysoké jistiny v objemu cca 13 mld. Kč na vnitroskupinové úvěrové financování nákupu společnosti JCAS, která i bez něj již dříve do skupiny patřila, tudíž bezprostředně souvislost mezi akvizicí a zdanitelnými příjmy (jejich dosažením, zajištěním nebo udržením) nenastala, potažmo nastala jen zdánlivě. Tím však svůj zisk žalobce v podstatě eliminoval. Není potom bez zajímavosti, že Nejvyšší správní soud právě v kauze OKD vyslovil názor, že „[s]myslem vyloučení výplaty podílů na zisku z daňově relevantních nákladů dle § 25 odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů je zajistit vůbec existenci samotné daně z příjmů právnických osob, neboť v opačném případě by společnosti při rozdělení celého zisku vykazovaly v podstatě nulový základ daně. Cílem tohoto ustanovení je tedy vyloučit z daňově uznatelných nákladů samotné výplaty podílů na zisku, nikoli však náklady spojené se získáním finančních prostředků na tyto výplaty.“. Podle názoru Městského soudu v Praze proto není porovnání případu žalobce s kauzou OKD přiléhavé.

178. Co se týká subjektivního prvku zneužití práva, obrana žalobce stojí na tom, že skupina věděla a zamýšlela dosáhnout daňového zvýhodnění v České republice, avšak počítala též se zdaněním úrokových výnosů v zahraničí. Na úrovni celé skupiny tak daňové zvýhodnění nemohlo být zamýšleno.
179. K obdobné námitce se soud již vyjádřil v bodech 163 až 170 tohoto rozsudku. Žalobce se v rámci daňového řízení v podstatě doznal k tomu, že daňové zvýhodnění v České republice zamýšlel dosáhnout. Jak soud vyložil výše, finanční orgány neopomněly posoudit transakci a její ekonomický smysl a její daňové implikace optikou celé skupiny a řádně zvažovaly, zda vzniklý dluh celé skupině (nikoli jen žalobci) přinesl relevantní ekonomickou příležitost či relevantně přispěl k udržení dosahovaných příjmů způsobem, jenž by vylučoval aplikaci pravidel vyplývajících z principu zákazu zneužití práva. Samo zdanění úrokových výnosů pak není v souladu s dříve uvedeným podle přesvědčení soudu způsobitelné *eo ipso* vyloučit, že při naplnění všech předpokladů aplikace předmětného institutu mohlo dojít daňovým uplatněním úrokových nákladů ke zneužití práva. Upozorněním na zdanění úrokových výnosů v zahraničí ostatně žalobce stále zdůrazňuje toliko daňový aspekt transakce (aniž by přitom v jiných částech své žalobní argumentace zpochybňoval finančními orgány zdůrazňovanou daňovou úsporu), nikoliv její jiný racionální ekonomický důvod.
180. Žalobce dále tvrdil, že transakce měla mít též jiné ekonomické motivy, a skutečnost, že daňový dopad je pro finanční orgány nejviditelnější, neznamená, že je důležitější než ostatní. Přitom žalobce poukázal na záměry skupiny v oblasti strategické a holdingové činnosti žalobce a řešení otázky odpovědnosti členů statutárních orgánů jeho dceřiné společnosti JCAS.

181. Soud, stejně jako finanční orgány, nepochybně, že celá transakce mohla mít v době jejího plánování a realizace (vznik žalobce, akviziční půjčka, nákup podílů ve společnostech JCAS a TRIMCO, jejich fúze a přeměna JCAS na komanditní společnost) rovněž některé další motivy, případně důsledky, než jen získání popsaného daňového zvýhodnění. Nicméně, tyto se soudu jeví, ve shodě s žalovaným, jako naprosto podružné v porovnání s nezměrným daňovým zvýhodněním v řádu minimálně stovek milionů Kč (a za celou dobu splácení půjčky spíše v řádu miliard), které bylo skupinou v České republice restrukturalizací dosaženo. Bez vytvoření tzv. daňového štítu k ziskům společnosti JCAS by celá restrukturalizace pozbyla dle stanoviska soudu jakýkoli ekonomický smysl, resp. náklady na ni vynaložené by nemohly být v žádném ohledu vykompenzovány dalšími tvrzenými přínosy restrukturalizace (přes tvrzení opaku žalobce podle názoru soudu tyto neprokázal).
182. Zejména správcem daně prokázaný následný faktický vývoj odhalil, že žalobce nadále – dle přesvědčení soudu – *de facto* působil jako „průtoková schránka“ transformující nejistý zisk společnosti JCAS na pravidelné splátky dluhu z akviziční půjčky (v podrobnostech srov. bod 117 Napadeného rozhodnutí). Jeho deklarovaná další akviziční, investiční a holdingová činnost byla dlouhá léta v podstatě nulová. V rozhodné době taktéž stejné fyzické osoby zaujímaly místo ve vedení žalobce i společnosti JCAS, z jejíž úrovně byla přijímána klíčová obchodní rozhodnutí stran činnosti skupiny v České republice. Opravdová strategická rozhodnutí pak byla přijímána zahraničními ovládacími osobami, nikoli žalobcem. Rovněž se ukázalo, že pro skupinu bylo klíčové splácení úroků z půjčky žalobcem, jež byly použity na snížení jeho daňového základu, jistina nebyla splácena, v roce 2011 došlo k prodloužení její splatnosti o dalších deset let a žalobce v souvislosti s některými splátkami úroků z akvizičního úvěru musel čerpat další vnitroskupinové půjčky (soud připomíná, že již jen kvůli těmto novým skutečnostem nemohlo jít u žalobce o nedovolenou opakovanou daňovou kontrolu, viz druhý žalobní bod). Žalobce přitom v daňovém ani tomto soudním řízení tyto skutkové závěry účinně nepochybnil.
183. Podle žalobce se žalovaný dále dopustil chybného postupu, když jednotlivé náklady nelze stavět proti jednotlivým příjmům za účelem ověření, zda ten který náklad je uznatelný. Náklady je podle žalobce třeba hodnotit jako celek, a stavět proti příjmům jako celku. Stejně tak nelze nově vzniklý náklad posuzovat izolovaně, ale ve spojení s ostatními náklady stavět proti příjmům jako celku. Uznatelnost nákladů je podle žalobce třeba hodnotit podle toho, zda konkrétní náklady souvisejí s dosahováním příjmů, a to ve věcné a časové souvislosti, přičemž žádný příjem nevzniká „*tak jako tak*“. Zdůraznil, že nikdy netvrdil, že transakcí došlo nebo mělo dojít ke zvýšení zisku. Náklady nemohou být daňově neuznatelné jen proto, že nevedou k růstu. Žalobce znovu spatřoval obdobnost své situace s podmínkami, které posuzoval Nejvyšší správní soud v kauze OKD.
184. Soud má za to, že i v rámci této žalobní námítky je akcentováno skupinové hledisko, pohled na žalobce jako člena skupiny, někdy dokonce pohled na skupinu jako celek místo na žalobce. K této problematice se přitom soud vyjádřil již výše (viz bod 163 a násl. tohoto rozsudku). Soudu navíc není jasné, co míní žalobce náklady jako celkem a příjmy jako celkem. Je sice pravda, že pro daňové účely, resp. pro účely § 24 odst. 1 ZDP, se součet

daňově uznatelných nákladů odečte od daňově relevantních příjmů jako celku. K těmto číslům však lze dospět jen přes jednotlivé konkrétní (exaktní) náklady a konkrétní (exaktní) příjmy. Lze obecně souhlasit se žalobcem, že daňová uznatelnost nákladů má být hodnocena v závislosti na tom, zda konkrétní náklady souvisejí s dosahováním příjmů, a to ve věcné a časové souvislosti. V případě žalobce, resp. skupiny Johnson Controls podle přesvědčení soudu žalovaný tímto způsobu hodnocení dostal, ovšem s negativním výsledkem, tedy se závěrem, že vnitroskupinová akviziční půjčka, resp. úroky z ní splácené nesouvisí s dosažením, zajištěním nebo udržením příjmů žalobce. Soud se přitom ztotožnil s jeho závěry, dle nichž výdaje souvisí s těmito příjmy toliko formálně, přičemž s ohledem na naplnění i dalších prvků zneužití práva nelze jejich daňovou uznatelnost jako nákladu snižujícího základ daně akceptovat.

185. Dle názoru soudu žalovaný nepodsouvá v Napadeném rozhodnutí, že žalobce měl dosahovat zisku nebo hospodářského růstu. Zatímco v kauze OKD, jak již soud vyhodnotil výše, umožnilo úvěrové financování výplaty dividend investice do dalšího provozu daňového subjektu z jeho vlastního kapitálu, v případě žalobce orgány daňové správy přesvědčivě prokázaly a vyhodnotily, že úvěrové financování mělo jediný cíl, a to vytvořit dluh za účelem snížení daňového základu představovaného hospodářským výsledkem společnosti JCAS, aniž by tímto financováním vznikly nové ekonomické příležitosti rozvoje podnikání žalobce, případně jeho dceřiných společností, které by neexistovaly před poskytnutím akviziční půjčky, popř. aby financování relevantním způsobem ovlivnilo jejich udržení. Soud v podrobnostech odkazuje na závěry vyslovené žalovaným v bodu 57 Napadeného rozhodnutí, zejména pak na ty, dle nichž „[a]čkoli obchodní společnost JCC (tj. žalobce, pozn. soudu) v podstatě žádných pravidelných zdanitelných příjmů generovaných vlastní ekonomickou činností nedosahovala, vykazovala v důsledku převodu téměř 100 % podílu na výsledku hospodaření, resp. základu daně komanditní společnosti JCAS z titulu komplementáře této společnosti (zpravidla) dostatečně vysoký základ daně, aby mohla nákladové úroky odečíst od společného základu daně. V konečném důsledku tedy byly de facto úroky z půjčky na nákup obchodních podílů ve společnostech JCAS a TRIMCO odečítány od základu daně vytvořeného komanditní společností JCAS (téměř všechny zisky vytvořené obchodní společností JCAS byly zdaňovány v rámci základu daně obchodní společnosti JCC), tj. docházelo k nižšímu zdanění příjmů plynoucích z výrobní činnosti společnosti JCAS v České republice“. Těmto závěrům přitom soud nemá, co do podstaty samotné, čeho vytknout.

186. Shora uvedené závěry soudu, dle nichž žalovaný neopomněl posuzovat okolnosti případu, co do přítomnosti relevantních ekonomických důvodů, optikou celé skupiny, platí i pro další část žalobní argumentace, v níž se žalobce na příkladech financování činnosti podnikatelských uskupení dovolává toho, že žalovaný měl posoudit financování skupiny, její zisk i daňové zatížení jako celek, nikoli jen ve vztahu k žalobci, případně části skupiny v České republice. Žalobce dále konstatuje, že skupina zatížená externím financováním na něm musí v zájmu efektivity nechat participovat i jednotlivé své členy, tudíž se provedenou restrukturalizací toliko přizpůsobila tomuto pravidlu, aby nebyla česká část skupiny a český státní rozpočet z hlediska příjmů zvýhodněni.

187. Soud k tomu opakovaně zdůrazňuje, že ani on, ani finanční orgány nevyvozují ze samotného způsobu financování žalobce či skupiny, již je součástí, žádné pro žalobce nepříznivé důsledky. Koneckonců, jak je pro zneužití práva charakteristické, je jím jednání, které je alespoň po formální stránce v souladu s pozitivním právem. Žalobci je však žalovaným vytýkáno, že jediným podstatným důvodem jeho zapojení do participace na externím financování v rámci skupiny je získání nedovolené daňové výhody ve vztahu k veřejným rozpočtům České republiky. Tuto skutečnost podle názoru soudu žalovaný prokázal. Žalobce nedokázal přesvědčivě vyvrátit, z jakých jiných ekonomických důvodů již jednou nabyté a zaplacené podíly ve výrobních společnostech JCAS a TRIMCO musela skupina Johnson Controls přeprodat nově vytvořené prázdňé obchodní společnosti v České republice (tj. žalobci) za cenu jejího enormního zadlužení v podstatě v hodnotě nabývaných společností s příslušenstvím. Vedle obrovské daňové úspory v České republice s touto restrukturalizací související se všechny další případné přínosy restrukturalizace jeví soudu jako zanedbatelné, resp. nijak zásadně odlišné od dřívějšího stavu, kdy z činnosti uvedených výrobních společností profitovaly zahraniční články skupiny napřímo, bez zapojení žalobce.
188. Jestliže se žalobce dovolává judikatury Nejvyššího správního soudu stran svobody volby uspořádat své podnikání bez ohledu na daňové dopady, ledaže daňová výhoda je jediným smyslem takového uspořádání, soud uvádí, že jednání žalobce, tak jak je prokázaly a zdůvodnily finanční orgány, spadá právě pod tuto výjimku ze zásady volnosti způsobu podnikání a odpovídá výše citované rozsáhlé judikatuře kasačního soudu (včetně zřejmé přílehlavosti právních závěrů vyřčených Nejvyšším správním soudem v kauze CTP), potažmo SDEU.
189. Žalobce dále namítal, že finanční orgány nesprávně hodnotily věc porovnáním situace „předtím“ (vyšší daňové odvody) a situace „potom“ (nižší daňové odvody). Vyjádřil přesvědčení, že kdyby byl výsledný stav nastaven ve skupině od počátku, nepodrobily by jej finanční orgány kritice stran zneužití práva, resp. nedoměřily by mu daň. Žalobce dále nesouhlasil s žalovaným dovozovanou ekonomickou iracionalitou svého jednání, když jeho motiv pro restrukturalizaci a vznik dluhového financování měl být nikoli daňový, nýbrž *„finanční – nahrazení vlastního kapitálu cizím kapitálem a úrokový kanál směrem do „vyšších pater“ Skupiny“*.
190. Soud k této námitce předesílá, že je logické, že při aplikaci institutu zneužití práva příslušné orgány porovnávají výslednou situaci z hlediska daňových odvodů se situací, která tu měla být (kdyby ke zneužití práva nedošlo), což bude velmi často právě situace, která zde byla předtím, než došlo ke zneužití práva (obdobně viz kauza CTP). Dále soud uvádí, že jde o námitku spekulativní, přičemž je nutné vycházet z reálného, nikoli hypotetického skutkového stavu (viz též k třetímu žalobnímu bodu a otázce legitimního očekávání). Pokud pak jde o otázku ekonomické (i)racionality celé transakce, jak již soud uvedl výše, jednak orgány daňové správy podle něj přesvědčivě a pečlivě zdůvodnily, proč mají za to, že transakce žádnou jinou podstatnou výhodu či příležitost, než byla daňová optimalizace, žalobci nepřinesla, jednak uvedly, proč nahlížení na posuzovanou věc

pohledem přeshraničně působící skupiny má svoje limity plynoucí z rozdílných daňových jurisdikcí.

191. Soud však pro úplnost obecně doplňuje, že podle jeho názoru bude z daňového hlediska z podstaty věci vždy obtížně obhajitelné, jestliže si určitá osoba nejprve zakoupí určitý majetek (ať již ze svých úspor, nebo si na tuto investici půjčí), který generuje zdanitelný příjem, pokud následně provede transakci, kterou tento majetek jakkoli, ani potenciálně nezhodnotí, daňový příjem těmito transakcemi nezvýší, nezajistí ani neudrží, ponechá si rozhodující vliv v nakládání s ním, ale docílí toho, že z tohoto majetku nebude odváděna daň, protože přímým vlastníkem tohoto majetku se stane jí ovládaná osoba, které na jeho nákup dlouhodobě půjčí na úrok peněžní částku, kterou zároveň okamžitě zinkasuje jako kupní cenu. Soud se ztotožňuje se slovy žalovaného vyřčenými v bodu 76. Napadeného rozhodnutí, dle nichž *„[j]e tedy třeba odlišit situace, kdy dluhové financování je prostředkem k dosažení určité ekonomické výhody nikoliv samotným cílem transakce. Jinak řečeno, v první řadě musí existovat ekonomický cíl, k jehož dosažení lze využít dluhového financování jako prostředku.“*.
192. V další části žalobní argumentace žalobce namítal, že jej žalovaný srovnává s „běžným daňovým poplatníkem“, aniž by jej definoval, když měl žalobce jednat na úkor takového poplatníka a na úkor státního rozpočtu České republiky. Vyjádřil přitom přesvědčení, že odečtením úrokového nákladu od daňového základu neudělal nic, co by nebylo dostupné i pro ostatní obchodní společnosti.
193. Soud má za to, že se žalovaný v Napadeném rozhodnutí nedopustil žádných závěrů v tom smyslu, že by žalobce nebyl běžný daňový poplatník, nebo by jej bylo potřeba od těchto poplatníků odlišit. Žalovaný shledal, že v důsledku jednání žalobce, resp. dalších dotčených členů skupiny Johnson Controls, došlo ke zkrácení daňových příjmů státního rozpočtu, a tudíž byli jeho jednáním nepřímo poškozeni daňoví poplatníci jako skupina příjemců peněz ze státního rozpočtu. Lze připustit, že teoreticky je způsob restrukturalizace zvolený skupinou Johnson Controls dostupný i jiným ekonomickým subjektům, to však nezbavuje uvedené jednání žalobce v jeho souhrnu znaku protiprávnosti. Není totiž možné připustit, aby subjekty, které se zneužití práva nedopouštějí, tedy respektují jeho smysl a účel, byly oproti žalobci znevýhodněny vyšším daňovým zatížením. V bodu 132. Napadeného rozhodnutí žalovaný při vypořádání obdobné odvolací námitky – dle přesvědčení soudu zcela pregnantně - konstatuje, že *„[ú]jma ostatních ekonomických subjektů objektivně vyplývá již ze samotného faktu, že odvolatelem bylo dosaženo daňového zvýhodnění, které jde proti smyslu a účelu zákona. Již takovýto stav se vymyká běžným podmínkám. Tím, že odvolatel uměle nastolil situaci, která po formální stránce naplňuje z pohledu odvolatele podmínky pro uplatnění odpočtu nákladů dluhového financování, docílil snížení daňové povinnosti a odvodu daně do státního rozpočtu České republiky. Ekonomické subjekty, které podnikají způsobem, který je v souladu se smyslem a účelem zákonných norem, a nemají možnost nastavit takovéto umělé podmínky (případně mají, ale neuchylují se k nim), se pak dostávají do konkurenční nevýhody.“*.

194. Jestliže žalovaný měl dle dalšího žalobního tvrzení konstatovat, že při zapojení třetí osoby mimo skupinu by finanční orgány úrokové náklady uznaly (při respektu k daňovým pravidlům pro transakce mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 ZDP nebo § 36a ZDPH), nastoluje podle žalobce neudržitelnou situaci, kdy by transakce mohla proběhnout i se zamýšlenými daňovými dopady mezi nespojenými osobami, avšak mezi spojenými osobami bude podléhat vyššímu zdanění
195. Soud má po prostudování Napadeného rozhodnutí za to, že žalovaný nikde bez dalšího nepřipustil, že by transakce mohla proběhnout (bez doměření daně) při zapojení osoby, která nebyla součástí skupiny. V bodu 56 tohoto svého rozhodnutí totiž žalovaný toliko uvedl, že „[f]inanční prostředky tedy nesloužily např. k získání nových obchodních podílů ve společnostech mimo skupinu“, což ovšem posouvá význam do úplně jiného světla. Je zřejmé, že okolnosti případu by se zásadně změnily, pokud by žalobce investoval peněžní prostředky získané vnitroskupinovým úvěrovým financováním do zcela nové akvizice (z pohledu skupiny) obchodní společnosti, která doposud jejímu vlivu nepodléhala, a příjemcem takto zapůjčených peněžních prostředků byl dosavadní společník této obchodní společnosti, který by rovněž do skupiny nepatřil. Potom by zřejmě úroky placené z takového úvěru souvisely s dosažením, zajištěním nebo udržením příjmu z takové akvizice skupině plynoucího. Nic takového se však v posuzované věci nestalo.
196. Soud pak pro úplnost připomíná judikatorní závěr, s nímž se ztotožňuje a který byl vysloven Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 30. 11. 2016, čj. 4 Afs 137/2016 - 43: „*Plnění realizované mezi ekonomicky, personálně nebo jinak spojenými osobami však může signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že tyto osoby budou jednat nejrozumnějším způsobem ve shodě za účelem optimalizace své daňové zátěže vytvářením umělých skutkových okolností, které by s nezávislými osobami nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 - 75). Takto účelové jednání motivované výhradně snahou spojených osob získat nelegitimní daňovou výhodu může s ohledem na zmíněnou judikaturu za určitých okolností představovat porušení zákazu zneužití práva. Proto je nutné posoudit, zda popsané jednání ekonomicky a personálně spojených osob ve vztahu k uvedeným neuhrazeným závazkům stěžovatelky, které po formální stránce odpovídalo příslušným ustanovením právních předpisů, bylo ve skutečnosti činěno toliko v úmyslu obdržet daňovou výhodu k újmě státního rozpočtu.*“. Imperativu plynoucímu z posledně uvedené věty finanční orgány dle názoru zdejšího soudu dostaly a prokázaly, že získání nelegitimního daňového zvýhodnění bylo motivem i cílem jednání žalobce, resp. dalších zainteresovaných osob ze skupiny Johnson Controls.
197. Žalobce dále nesouhlasil s tím, že finanční orgány vyvozují neuznatelnost úrokového nákladu z toho, že peníze z úvěru nezůstaly ani den v České republice, neboť se „kolečkem“ vrátily k zahraničním členům skupiny za nakoupené obchodní podíly, a nemohly tak přispět k financování podnikání v tuzemsku (rovněž s odkazem na rozsudek v kauze OKD, kde úvěrem financované dividendy opustily majetek příjemce úvěru). Žalobce upozornil, že technicky také mohlo dojít jen k započtení pohledávek.

198. Soud má za to, že žalobce tímto pouze vytrhává z kontextu jednu z dílčích okolností, které teprve ve svém souhrnu vedly žalovaného k závěru o zneužití práva. Upozornění na možnost vypořádání vzájemných dluhů a pohledávek uvnitř skupiny započtením je irelevantní. Samotnou podstatou kritiky postupu žalobce, resp. skupiny, není „kolečko“, tedy reálný návrat zapůjčených finančních prostředků (jistiny) obratem zpět do skupiny, nýbrž vytvoření úročeného dluhu žalobce vůči jinému členu skupiny na základě půjčky, která neměla pro skupinu jiný racionální ekonomický důvod než vytvoření daňově uznatelného nákladu. V rámci transakce toliko přešla již skupinou ovládaná aktiva (společnosti JCAS a TRIMCO) do přímého vlastnictví nově zapojeného, ale skupinou taktéž ovládaného žalobce. Převod podílů si skupina sama zafinancovala a byla též příjemcem těchto peněžních prostředků. Následně vzniklý dluh, resp. splátky úroků z něj byly tedy, jak soud již výše citoval žalovaného, vlastním ekonomickým smyslem celé transakce.
199. Srovnání s kauzou OKD nepřipadá soudu ani v rámci této žalobní sub-námitky přiléhavé. Externí financování výplaty dividend akcionářům v tamějším případě vytvořilo pro příjemce úvěru příležitost rozvíjet svůj další provoz, případně investice z jeho vlastního kapitálu, resp. zisku z předchozí činnosti. Nejvyšší správní soud v kauze OKD uvedl, že „[p]ři posuzování, zda lze takové náklady považovat za daňově uznatelné, **je nutno vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí** (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, publikovaný pod č. 1660/2008 Sb. NSS). Rozhodne-li se společnost, že bude zadržovat svůj zisk, aby měla později volné finanční prostředky na výplatu dividendy akcionářům, je možné, že bude muset z tohoto důvodu financovat své investiční či provozní výdaje z cizích zdrojů, s čímž ovšem budou spojeny náklady, zejména ve formě úroků z takových úvěrů (nepřistoupí-li ke krácení těchto plánovaných výdajů, což by ovšem negativně ovlivnilo její očekávané příjmy). Rozhodne-li se naopak společnost financovat výplatu podílů na zisku z cizích zdrojů, může prostředky, které by musela jinak k tomuto účelu vyhradit, průběžně používat k financování svých provozních či investičních výdajů, jež slouží k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. **Není žádný racionální důvod k tomu, aby společnost, která zvolí druhou jmenovanou obchodní strategii, byla daňově znevýhodněna oproti společnosti, jež zvolí strategii první, tedy aby úroky z úvěru na provozní či investiční výdaje společnosti [nejde-li o úroky dle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů] při použití volných prostředků k výplatě podílů na zisku byly daňově uznatelné, zatímco úroky z úvěru na výplatu podílů na zisku při použití volných prostředků na provozní či investiční výdaje daňově uznatelné nebyly.**“ (pozn. zvýrazněno soudem). Avšak v případě žalobce, který před transakcí v podstatě žádný majetek neměl, žádná alternativní příležitost k financování hospodářské činnosti generující zdanitelné příjmy ve hře nebyla. Nakoupení majoritního podílu žalobcem ve společnosti JCAS pak společně s dalšími provedenými kroky zajistilo pouze to, že dříve daněný zisk společnosti JCAS byl v zásadě transformován na nedaněné úrokové splátky z půjčky, aniž by prostředky půjčkou poskytnuté vedly k dosažení, zajištění nebo udržení příjmu majícího původ v činnosti této společnosti.

200. Soud ke shrnující žalobcově argumentaci ohledně čtvrtého žalobního bodu, podle níž orgány daňové správy neunesly důkazní břemeno v tom, (i) zda žalobci vznikla daňová výhoda, případně zda vznikla v rozporu s účelem zákona (objektivní prvek), a pokud ano, (ii) zda to bylo hlavním cílem jeho jednání (subjektivní prvek), rovněž souhrnně uvádí, že žalovaný a správce daně v daňovém řízení zaměřili svoje dokazování a argumentaci podle dvoustupňového testu zneužití práva, vymezeného shora uvedenou judikaturou SDEU (a dále v podrobnostech rozvedeného rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu). Soud nemá pochybnosti o tom, že v daňovém řízení prokázané okolnosti celé restrukturalizace skupiny Johnson Controls s dopadem na její členy v České republice vedou k závěru o tom, že účel ustanovení § 24 odst. 1 ZDP dosažen nebyl, když akviziční půjčka, resp. splátky úroků z ní plynoucí ze své skutečné povahy nepředstavují výdaje na dosažení, zajištění nebo udržení příjmů generovaných výrobní činností společnosti JCAS (objektivní kritérium). Zároveň finanční orgány doložily, a žalobci se nepodařilo prokázat opak, že získat daňovou výhodu bylo jednoznačně určujícím motivem jednání zainteresovaných subjektů, včetně žalobce (subjektivní kritérium). Okolnosti týkající se racionality transakce ve spojení s informacemi ohledně propojení zúčastněných subjektů podle soudu svědčí o naplnění objektivního i subjektivního hlediska zneužití práva, neboť z nich lze usuzovat, že jednání žalobce nebylo vedeno reálným a legitimním ekonomickým cílem (nemělo reálné ekonomické zdůvodnění) s výjimkou jediného viditelného výsledku, kterým bylo právě získání neoprávněné daňové výhody.
201. Soud nemusí hledat alternativní argumentační obraty pro vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Soud je zajedno s žalovaným v provedeném hodnocení transakce, představované zejména půjčkou, nákupem podílů ve společnostech JCAS a TRIMCO a jejich fúzi do komanditní společnosti s majoritním podílem žalobce jakožto komplementáře, vyjádřenými v bodu 57 Napadeného rozhodnutí, podle něž *„[n]a základě přijaté akviziční půjčky však v následujících zdaňovacích obdobích vznikaly společnosti JCC (tj. žalobci, pozn. soudu) významné úrokové náklady, jejichž daňová účinnost byla zajištěna prostřednictvím změny právní formy společnosti JCAS ze společnosti s ručením omezeným na komanditní společnost. Je totiž zřejmé, že pokud by obchodní společnost JCAS zůstala po fúzi se společností TRIMCO společností s ručením omezeným, úroky z úvěru přijatého obchodní společností JCC na koupi podílu ve společnostech JCAS a TRIMCO by se daly stěží obhájit jako daňově účinné, protože představovaly výdaj na finanční investici dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP (ve znění platném pro rok 2003), jež generuje příjem nezahrnovaný do základu daně dle § 23 odst. 4 písm. a) ZDP (podíly na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným představovaly příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou dle § 36 odst. 2 ZDP). Přeměnou společnosti JCAS bylo současně dosaženo daňové konsolidace na úrovni obchodní společnosti JCC, která umožnila, aby nákladové úroky z půjčky poskytnuté zahraniční společnosti JCNH, případně nákladové úroky z půjček později přijatých v přímé souvislosti s touto půjčkou, byly odečteny od základu daně vytvořeného činností komanditní společnosti JCAS“.*

202. Výkonu práva (zde práva na daňově odpočitatelné úroky z půjčky), který je fakticky jeho zneužitím, proto soud nemůže poskytnout ochranu. Vzhledem k tomu soud považuje námitky uvedené pod čtvrtým žalobním bodem za nedůvodné.

203. Jestliže má tedy soud zneužití práva v posuzované věci za prokázané, je potřeba, aby se zabýval též námitkou, zda správce daně a žalovaný správně Dodatečným platebním výměrem (ve znění Napadeného rozhodnutí) upravili daňovou povinnost, resp. doměřili daň z příjmu žalobci (**pátý žalobní bod**). Žalobce poukázal na to, že podle relevantní legislativy (směrnice ATAD, daňový řád) i judikatury ke zneužití práva musí být v takovém případě odhlédnuto od transakcí, které zneužití představovaly. Podle žalobce však orgány daňové správy postupovaly selektivně a „zkrátily si cestu“ k výsledku, když neodhlédly od všech kroků, z nichž transakce sestávala, a namísto toho vyloučily z uznatelných nákladů žalobce jen úrokový náklad z úvěru, čímž podle nich mělo „v konečném důsledku“ být dosaženo právními předpisy a judikaturou předvídaného výsledku. I když žalobce uznává, že věřitel z úvěru či jiní zahraniční členové skupiny nepodléhají jurisdikci orgánů české daňové správy, měly se finanční orgány pokusit o odpovídající úpravu prostřednictvím mezinárodní daňové spolupráce. Opakovaně zdůraznil, že dle jeho názoru nelze vyčlenit pouze českou část skupiny a nepřihlížet k dopadům na skupinu jako celek, nebo alespoň tu část, která je dotčena vazbami s českými společnostmi ve skupině. Podle žalobce proto - v případě prokázání zneužití práva - měla být daňová úprava provedena tak, jakoby zejména nedošlo k poskytnutí akvizičního úvěru, převodu podílů na společnostech JCAS a TRIMCO na žalobce a jejich fúzi s následnou změnou právní formy společnosti JCAS na komanditní společnost s odpovídajícím odprodejem minoritního podílu na této společnosti komanditistovi v rámci skupiny. U všech ostatních osob ve skupině, které byly transakcí dotčeny, by bylo rovněž podle žalobce třeba provést tomu odpovídající úpravy. V důsledku toho měla být nejvýznamnější daňová úprava provedena u společnosti JCAS, jejíž zisk by byl zdaněn u ní namísto u žalobce. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, pak žalobce k této námitce doplnil, že není možné, aby si finanční orgány svévolně vybíraly, komu ze skupiny daň doměří.

204. Soud nejprve v návaznosti na žalobní argumentaci připomíná výše citované znění § 8 odst. 4 daňového řádu, podle kterého finanční orgány při zneužití práva nepřihlíží k jednání a jiným skutečnostem, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu, přičemž podle článku 6 odst. 1 směrnice ATAD platí:

„Pro účely výpočtu daňové povinnosti právnických osob členský stát nebere v úvahu operaci nebo sled operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva. Operace se může skládat z více kroků nebo částí.“

Soud nemohl ponechat bez povšimnutí, že účinnost obou uvedených právních předpisů nastala až v roce 2019, tedy dávno po relevantním právním jednání, které bylo předmětem

zájmu finančních orgánů v posuzované věci. S ohledem na výše uvedenou ustálenou judikaturu, komunitární i vnitrostátní, k institutu zneužití práva je však podstata obou citovaných pravidel přinejmenším inspirativní i ve věci žalobce.

205. Soud dále konstatuje, že subjektem, vůči kterému byla vedena daňová kontrola, potažmo daňové řízení, byl žalobce, nikoliv zahraniční členové skupiny Johnson Controls, byť není sporu o tom, že rozhodnutí o restrukturalizaci a jednotlivých transakcích byla iniciována na úrovni zahraničního vedení skupiny. Soud již výše poukazoval na to, že orgány české daňové správy vykonávají na základě zákona a v jeho mezích svoji pravomoc a působnost vůči jednotlivým daňovým subjektům, až na stanovené výjimky, ve prospěch příjmů veřejných rozpočtů České republiky. Napadené rozhodnutí z pochopitelných důvodů zakládá, mění nebo ruší určitou daňovou povinnost žalobci, nikoli jiné osobě, a to ani jinému subjektu ze skupiny, který je případně českým daňovým rezidentem. Žalobce ve své námitce nikterak neozřejmil, jaká ustanovení relevantních právních předpisů či z nich dovozovaná judikatorní východiska měly orgány finanční správy porušit, pokud současně v předmětném daňovém řízení, ukončeném vydáním Napadeného rozhodnutí, neučinily žalobcem ani blíže nespecifikované kroky směřující ke změně stanovené daňové povinnosti od žalobce odlišným subjektům. Není pak úkolem soudu tuto argumentaci za žalobce domýšlet, a proto se soud zaměřil toliko na zákonnost dodatečného vyměření daně žalobci, které odhlíželo od zaplacených splátek úroků z akviziční půjčky.

206. Jestliže se žalobce - pro případ prokázání zneužití práva - domáhá toho, že mělo být ze strany příslušných orgánů v podstatě odhlédnuto od veškerého jednání, které bylo v rámci restrukturalizace skupiny v České republice provedeno, soud předeseílá, že případná soukromoprávní neplatnost nebo neúčinnost jednání je kategorií nezávislou na posouzení uznatelnosti nebo neuznatelnosti takového jednání z hlediska správy daní. V již několikrát zmiňované kauze CTP dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 10. 2015, čj. 2 Afs 64/2015 - 75, k závěru, že „[u]platnění principu zákazu zneužití práva, jež spočívá v suspenzi účinků konkrétního zákonného ustanovení, se vztahuje toliko k ustanovení zakotvujícímu zneužívané právo, nikoli nutně i dalším právním důsledkům ekonomické činnosti subjektu (zde sjednání daného úvěrového závazku). **Pregnantně tento názor ostatně vyjádřil již žalovaný ve svém rozhodnutí, když uvedl, že z uplatnění zákazu zneužití práva nelze v daném případě vyvozovat jakékoli závěry o absolutní neplatnosti uzavření smlouvy o úvěru.**“ (pozn. zvýrazněno soudem), s čímž se zdejší soud bez dalšího ztotožňuje a v posuzované věci rovněž vychází.

207. Nejvyšší správní soud dále v již shora citovaném rozsudku ze dne 30. 11. 2016, čj. 4 Afs 137/2016 - 43, který se rovněž týkal zákazu zneužití práva v daňové oblasti, přílehavě uvedl, že aplikace tohoto principu se v dané situaci projevila tak, že „[o]rgány veřejné moci odmítly připustit právní účinky soukromoprávních dohod o posunutí splatnosti závazků mezi stěžovatelkou a jejími společníky v daňovém právu, a proto účetní situace stěžovatelky bez dalšího naplnila skutkovou podstatu předmětného ustanovení. **Právní řád přitom nestanoví, že by jakékoliv soukromoprávní jednání muselo mít účinky v daňovém právu za jakýchkoliv okolností a v tomto ohledu tedy aplikaci principu zákazu zneužití práva neomezuje.**“ (pozn. zvýrazněno soudem).

208. Vychází z předestřené judikatorní rámce, soud nemůže dát žalobci za pravdu v jeho názoru, že v případě prokázaného zneužití práva měla být daňová úprava provedena nejen tak, že nebude přihlédnuto ke splátkám úroků z akvizičního úvěru, jak učinili správce daně a žalovaný, ale též jakoby nedošlo k poskytnutí tohoto úvěru, dále převodu podílů na společnostech JCAS a TRIMCO na žalobce a jejich fúzi s následnou změnou právní formy společnosti JCAS na komanditní společnost s odpovídajícím odprodejem minoritního podílu na této společnosti komanditistovi v rámci skupiny. Ač by bez realizace těchto prvků transakce nedošlo ani k úrokovým splátkám uplatněným ke snížení základu daně generovaného společností JCAS u žalobce, žádné z těchto právních jednání nemá totiž samo o sobě daňové konsekvence, kterými došlo ke zneužití práva žalobcem. Takovýto účinek měly právě až splátky úroků z akvizičního úvěru, resp. jejich daňově relevantní uplatnění. To ovšem neznamená, že by jak samotná smlouva, v níž byly sjednány podmínky úvěru, včetně jeho splátek, tak jednotlivé splátky měly být na základě Napadeného rozhodnutí považovány za neplatné nebo neúčinné ve smyslu soukromoprávním.
209. Řešení daňových konsekvencí ve vztahu k již v zahraničí zdaněným úrokovým výnosům pak nespadá do působnosti orgánů české finanční správy (viz též pravidla pro zdanění úroků podle směrnice č. 2003/49/ES). Jak již soud uvedl výše (zejm. body 166, 170 a 179 tohoto rozsudku), případné zdanění úrokových výnosů v zahraničí nečiní Napadené rozhodnutí, resp. závěr finančních orgánů o zneužití práva žalobcem nezákonným. Soud nevylučuje, že samotné doměření daně v České republice na základě Napadeného rozhodnutí může mít daňovou relevanci pro jiné členy skupiny Johnson Controls v jiných daňových jurisdikcích. To však samo o sobě neznamená, že orgány české daňové správy byly povinny před vydáním Napadeného rozhodnutí iniciovat související daňová řízení v zahraničí.
210. Soud se proto bez výhrad ztotožňuje s vypořádáním, které správce daně provedl na str. 166 Zprávy o daňové kontrole k obdobně formulované námitce žalobce, kde uvedl, že „[z] hlediska správného stanovení daňové povinnosti daňového subjektu je potřeba mít na paměti, že daňové právo bylo zneužito uplatněním úroku z půjčky jako nákladu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Řada na sebe postupně navazujících kroků (nákup obchodního podílu ve společnosti Tarkus s.r.o., převod obchodních podílů ve společnostech JCAS a TRIMCO na společnost JCC (tj. žalobce, pozn. soudu), fúze společností JCAS a TRIMCO, změna právní formy společnosti JCAS) pouze vytvořila podmínky pro uplatnění úroku z půjčky jako daňově uznatelného nákladu. Ke zneužití práva však došlo až samotným uplatněním úrokových nákladů jako nákladu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Bez tohoto posledního kroku, by zneužití práva konstatováno nebylo.“.
211. S tímto hodnocením se k odvolání žalobce ztotožnil též žalovaný v bodu 139 Napadeného rozhodnutí, který logicky doplnil, že „[p]ostup správce daně při stanovení výše daňové povinnosti odvolatele (tj. žalobce, pozn. soudu) je v konečném důsledku v souladu se Směrnicí, když vede k výsledku touto Směrnicí zamýšlenému, tj. k takovému zdanění příjmů z výrobní činnosti skupiny Johnson Controls v České republice, kterého by bylo dosaženo v případě, že by se transakce zneužívající právo neuskutečnila.“. Polemizovat nad tím, zda bylo na místě, aby

žalovaný užil obratu „v konečném důsledku“, je pak podle soudu pouhou hrou se slovy bez reálného zásadního významového posunu. Postup finančních orgánů soud shledává rovněž souladný s obecnou zásadou minimální (nezbytné) ingerence orgánů veřejné moci do soukromoprávních vztahů. Soud připomíná, že podle § 5 odst. 3 daňového řádu platí, že správce daně „[š]etří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní“, přičemž dle § 7 odst. 2 téhož zákona postupuje správce daně tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Tím, že finanční orgány přihlížely pro daňové účely až k splátkám úroků a ponechaly ostatní kroky skupiny v rámci restrukturalizace bez daňových modifikací, se porušení uvedených pravidel nedopustily. Nad rámec nezbytného odůvodnění pak soud odhaduje (při absenci relevantních dat), že v případě odhlédnutí od všech jednání tvořících restrukturalizaci skupiny, jak jej v žalobě načrtává žalobce, by zřejmě výsledné dodatečné náklady (nejen daňové) pro skupinu byly výrazně vyšší, tedy více zatěžující, než při způsobu doměření daně zvoleném žalovaným a správcem daně.

- 212.K námitce, podle níž by měla být nejvýznamnější daňová úprava provedena u společnosti JCAS, soud proto dodává, že ve shora popsané logice přístupu finančních orgánů (která rovněž naplnila smysl článku 6 odst. 1 směrnice ATAD), kdy byla daň doměřena žalobci jakožto komplementáři společnosti JCAS, a to rovněž (zejména) z příjmu plynoucího z této společnosti, nepřicházelo zdanění zisku této společnosti přímo u ní již v úvahu, neboť samotná přeměna podílu žalobce v JCAS jakožto společníka společnosti s ručením na komplementáře komanditní společnosti (včetně transferu podílu na zisku v této společnosti) ještě daňovou relevanci z hlediska aplikace institutu zneužití práva neměla.
- 213.Pokud se dále žalobce dovolával rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, s tím, že si finanční orgány svévolně vybíraly, komu ze skupiny daň doměří, soud nejprve s odkazem na předchozí argumentaci konstatuje, že žádnou svévoli v jejich postupu neshledává (naopak, jednaly v souladu s právními předpisy), a dále se v souladu s názorem vyjádřeným žalovaným domnívá, že zmíněný judikát, který se týká podvodů na dani z přidané hodnoty, není na žalobcův případ zneužití práva v otázce daňově uznatelných nákladů u daně z příjmů přílehlavý. Finanční orgány si v žádném ohledu nevybíraly, kterému subjektu ze skupiny doměří daň, nýbrž posuzovaly daňovou uznatelnost uplatněných úrokových nákladů v řízení vedeném s žalobcem.
- 214.Soud konečně nepřisvědčil ani poslední námitce, podle níž (**šestý žalobní bod**) měl žalovaný nezákonně využít informace získané správcem daně v jiném řízení vedeném se žalobcem a údajně porušit svoji nezávislost. Soud nejprve obecně konstatuje, že žalovaný je nadřízeným správním orgánem vůči správci daně, a zatímco v zájmu zachování dvojinstančnosti řízení odvolací správní orgán nemá ovlivňovat postup prvostupňového správního orgánu (až na zákonné výjimky, jakými jsou opatření proti nečinnosti), tak opačným směrem takto striktně nastavená pravidla nejsou. Naopak, z povahy věci se předpokládá, že odvolací správní orgány, které zároveň nezřídka metodicky řídí činnost jim podřízených správních orgánů prvního stupně (a mají často též širší působnost), budou

mít o probíhající aktivitě podřízených správních orgánů alespoň rámcový věcný přehled. Jestliže žalovaný ve vyjádření k žalobě připustil, že v Napadeném rozhodnutí zohlednil skutečnosti zjištěné správcem daně v rámci daňové kontroly žalobce za zdaňovací období od 1. 10. 2012 do 30. 9. 2013, když tento měl v uvedeném zdaňovacím období nesprávně zvýšit základ daně žalobce o částku ve výši 3 031 214,45 Kč, není soudu zřejmé, v čem toto zohlednění mělo samo o sobě bez dalšího narušit nezávislost a dvojinstančnost projednání jeho věci, potažmo způsobit nezákonnost Napadeného rozhodnutí nebo podstatnou procesní vadu daňového řízení, které mu předcházelo. Nadto platí, žalobce v rámci této námítky ani nepoukázal na konkrétní ustanovení daňového řádu, které by snad takovým postupem bylo porušeno. Takovéto pravidlo není známo ani soudu (pravidla podjatosti, podle nichž se nesmí na řízení v druhém stupni podílet úřední osoba podílející se na řízení prvostupňovém, pak posuzovaným postupem nade vší pochybnost porušena nebyla).

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

215. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
216. Výrok II. o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s; žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení 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). Případně-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 Praze dne 22. února 2021

Mgr. Martin Lachmann
předseda senátu