



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **VAG s.r.o.**, IČ 27903427
sídlem Lipová alej 3087/1, 695 01 Hodonín
právně zastoupen advokátem JUDr. Ing. Radkem Halíčkem
sídlem Pobřežní 1a, 186 00 Praha 8

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2020, č. j. 8804/20/5200-11434-707603,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6.3.2020, č. j. 8804/20/5200-11434-707603, **se** ve výroku I) ve znění: „*Odvolání se zamítá a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, dodatečný platební výměr č.j. 3861343/18/3010-50522-704061 ze dne 15.8.2018 se potvrzuje.*“ **zrušuje** a věc se v této části vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, dodatečný platební výměr č.j. 3861343/18/3010-50522-704061 ze dne 15.8.2018 **se zrušuje**.

III. Ve zbytku se žaloba **zamítá**.

IV. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 12. 5. 2020 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2020, č. j. 8804/20/5200-11434-707603 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště v Hodoníně (dále jen „správce daně“), konkrétně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období rok 2009 ze dne 15. 8. 2018, č. j. 3861343/18/3010-50522-704061, dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období rok 2010 ze dne 15. 8. 2018, č. j. 3861466/18/3010-50522-704061, dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období rok 2011 ze dne 15. 8. 2018, č. j. 3862545/18/3010-50522-704061, dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 3. 2012 ze dne 15. 8. 2018, č. j. 3862645/18/3010-50522-704061, dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 ze dne 15. 8. 2018, č. j. 3862718/18/3010-50522-704061, dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 ze dne 15. 8. 2018, č. j. 3862732/18/3010-50522-704061, a dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 ze dne 15. 8. 2018, č. j. 3862754/18/3010-50522-704061 (dále jen „dodatečné platební výměry“).

II. Obsah žaloby

2. Žalobce je přesvědčen, že napadené rozhodnutí je založeno na nesprávném výkladu aplikovaných ustanovení zákona o daních z příjmů, nesprávném hodnocení skutkového stavu a na vážných procesních pochybení v průběhu daňového řízení. Nezákonost napadeného rozhodnutí spatřuje v nesprávném vyhodnocení skutkového stavu ve vztahu k přijaté půjčce, vlastnickým strukturám a ekonomickému smyslu transakce. Dále žalovaný nesprávně aplikoval objektivní a subjektivní prvek a nezákonně přenesl důkazní břemeno na žalobce. Navíc žalobce nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání, ačkoli k tomu měl ze zákona povinnost.
3. V první žalobní námitce žalobce předestírá, že v návaznosti na ekonomickou racionalitu restrukturalizace nebyly splněny podmínky pro aplikaci konceptu zneužití práva, neboť pokud se na danou transakci nepohlíží izolovaně, ale v měřítku všech zúčastněných společností včetně těch zahraničních, nelze konstatovat, že hlavním účelem celé transakce bylo získání daňové výhody. Z pohledu restrukturalizace na úrovni mezinárodní skupiny nedochází k daňové výhodě, která by byla získána v rozporu se zákonem.
4. Na uvedené navazuje v druhé žalobní námitce. Protože nebylo hlavním cílem transakce získání daňové výhody, nemohlo být naplněno objektivní kritérium doktríny zneužití práva. Ostatně žalovaný ani neuvádí, s jakými cíli zákona o daních z příjmů by tato transakce měla být v rozporu. Ani subjektivní kritérium podle názoru žalobce nebylo naplněno, neboť při nahlédnutí na předmětné transakce celé skupiny nelze než uzavřít, že

naopak realizace celé restrukturalizace pouze za účelem získání daňové výhody by z ekonomického pohledu nedávala smysl.

5. Ve třetí žalobní námitce žalobce upozorňuje na přenášení důkazního břemene v rozporu se zákonem. Je to správce daně, kdo musí objasnit všechny relevantní otázky, než přistoupí k aplikaci zneužití práva. Správce daně však neprokázal ani jednu ze složek testu zneužití práva. Správce daně i žalovaný pouze konstatovali, že žalobce jednal iracionálně. V napadeném rozhodnutí nadto chybí zdůvodnění, proč by hypotetická daňová výhoda měla být neoprávněná. Žalobce naopak, nad rámec svých procesních povinností, prokázal, že nedošlo k naplnění ani jedné z obou kumulativních podmínek zneužití práva.
6. Ve čtvrté žalobní námitce žalobce nesouhlasí s postupem správce daně. Ten závažným způsobem pochybil, když žalobce nevyzval v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných daňových přiznání. S ohledem na charakter prověřovaných skutečností muselo být správcem daně nejpozději v okamžiku rozšíření daňové kontroly v listopadu 2016 dostatečně zřejmé, že žalobci doměří daň ze stejného titulu jako v případě dříve zahájené daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že správce daně zjistil skutečnosti, na základě kterých mohl předpokládat doměření daně, mimo druhou daňovou kontrolu, měl povinnost vyzvat žalobce k podání dodatečných daňových přiznání před zahájením této kontroly. Správce daně tak zahájil následnou daňovou kontrolu v rozporu se zákonem.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný dne 20. 8. 2020 doručil krajskému soudu své vyjádření k žalobě. K námitce nezákonnosti napadeného rozhodnutí shrnul, že předmětné úroky vznikly z titulu Smlouvy o půjčce uzavřené s věřitelem a zároveň majoritním vlastníkem žalobce VAG-Armaturen GmbH. Účelem půjčky bylo krytí závazku žalobce z nákupu 100% obchodního podílu ve výrobní společnosti Jihomoravská armaturka spol. s r.o., IČO: 63486831, s tím, že následně proběhla zpětná fúze a její realizací došlo ke sloučení koupené výrobní společnosti s žalobcem (který byl před nákupem obchodního podílu „prázdnou schránkou“), a dále pak ještě se společností JMA Holding 2 s.r.o. (taktéž „prázdnou schránkou“). Mezi stranami není sporu o tom, že žalobce postupoval formálně v souladu se zákonem. Sporné je, zda proběhla operace, tj. nákup 100 % obchodního podílu v Jihomoravská armaturka spol. s r.o., IČO: 63486831, od VAG-Armaturen GmbH, za následné realizace fúze měla určité ekonomické *ratio*, či zda bylo toto nastoleno „uměle“ s cílem získat daňové zvýhodnění. Žalovaný je přesvědčen, že předmětné transakce se nejeví jako ekonomicky odůvodněné, zvolený postup postrádá ekonomický smysl a účel, a tyto transakce byly vytvořeny uměle za účelem získání daňového zvýhodnění spočívajícím v uplatnění daňově účinných úrokových nákladů. Námitky žalobce ohledně nutnosti tohoto postupu setrvaly pouze v rovině tvrzení (a to i v nyní podané žalobě), kdy nutnost takto deklarovaného postupu nebyla naplněna a ani doložena. Následně žalovaný uzavřel, že přestože v daném případě došlo k naplnění formálních podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů (úroků z půjčky), tyto podmínky byly žalobcem vytvořeny pouze uměle a nerespektují skutečný smysl zákona. Objektívní kritérium zneužití práva bylo shledáno v tom, že nastavená transakce neměla ekonomicky racionálně odůvodněný smysl. Subjektívni kritérium zneužití práva bylo shledáno v majetkové propojenosti zúčastněných subjektů, které jsou přímo či nepřímo vlastněny zahraniční společností

VAG Holding GmbH a byl prokázán účel realizovaného modelu, kterým bylo získání daňové výhody v podobě úroků snižujících základ daně žalobce.

8. Dále žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno a oznámeno až po uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně pro zdaňovací období roku 2009, což však nemá vliv na zákonnost celého napadeného rozhodnutí, nýbrž pouze části týkající se tohoto zdaňovacího období.
9. K námitce (ne)splnění podmínek pro aplikaci doktríny zneužití práva žalovaný dodal, že správce daně kontroloval český subjekt a jeho daňové povinnosti, nikoli zdanění v rámci skupiny.
10. Ve vztahu k námitce neoprávněného přenosu důkazního břemene žalovaný nesouhlasil s tím, že by své důkazní břemeno neunesl. Podle jeho názoru prokázal obě složky testu zneužití práva a dal přitom žalobci prostor objasnit svá tvrzení.
11. Na závěr se vyjádřil k absenci výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Dle jeho názoru v době zahájení daňové kontroly neexistoval důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob, přičemž tato byla zaměřena na ověření transakcí se spojenými osobami, týkající se daňové účinnosti nákladů spojených s úvěrovými finančními nástroji. Jak bylo rovněž uvedeno, v předmětném případě bylo shledáno, že žalobce formální zákonné podmínky daňové uznatelnosti předmětných nákladů splnil, proto správce daně při zahájení této kontroly nepochybně nemohl vědět, že v daném případě došlo k zneužití práva. Uvedené vyplynulo až z dokazování provedeného v rámci daňové kontroly.

IV. Další podání ve věci

12. Na vyjádření žalovaného žalobce reagoval replikou doručenou krajskému soudu dne 21. 10. 2020. Poukázal na opakované vyjádření žalovaného o tom, že žalobce neobjasnil ekonomické důvody předmětných transakcí. Důkazní břemeno nesl žalovaný, nikoli žalobce. Přesto žalobce doložil, jaké ekonomické důvody jej vedly k uskutečnění předmětných transakcí, přičemž to byl zejména požadavek banky, aby předmětná část bankovního úvěru byla přiřazena provozní společnosti, a tím bylo zajištěno splácení úrokových nákladů z výnosů generovaných provozními kapacitami. Tento požadavek přitom není nijak neobvyklý a tržně nestandardní. Pozitivní efekt celé transakce nespočívá v neoprávněném získání daňové výhody, ale v posílení obchodních aktivit a vykazování pozitivních hospodářských výsledků, které vedly rovněž k vykazování kladných základů daně. Nedošlo tak k naplnění objektivního prvku testu zneužití práva, neboť nebyla získána daňová výhoda v rozporu se sledovaným cílem zákonné úpravy. Na závěr se žalobce ztotožnil se závěrem o uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009 a zdůraznil, že způsobuje nezákonnost celého napadeného rozhodnutí, nikoli jen jeho částí, jak uvádí žalovaný.
13. Na repliku žalobce reagoval žalovaný duplikou doručenou krajskému soudu dne 8. 1. 2021. Shrnul, že žalobce odvozuje důvody restrukturalizace z požadavku banky a posílení pozice skupiny v celosvětovém měřítku. Požadavky banky však nebyly žalobcem splněny a alokaci úvěru s nákupem podílu s následnou fúzí žalobce neprokázal ani na výzvu. Důvod v podobě posílení pozice skupiny v celosvětovém měřítku by měl za následek, že by se nejednalo o náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť by

nebyly určeny k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. K uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009 žalovaný zopakoval, že způsobuje pouze nezákonnost části napadeného rozhodnutí.

14. Dne 23. 4. 2021 žalobce reagoval i na toto vyjádření žalovaného a vyjasnil, že daňové dopady restrukturalizace by byly totožné i v případě, že by k ní došlo dle požadavků banky. Tím se musí žalovaný zabývat, aby vyhodnotil objektivní kritérium testu zneužití práva. Dle názoru žalobce nebylo odůvodněno, v čem žalovaný v provedené restrukturalizaci shledává dodatečně získanou daňovou výhodu. Dále je nezbytné důsledně rozlišit pojem relevantní ekonomický důvod od naplnění podmínek daňové uznatelnosti uvedených v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Náklady související s úvěrovým financováním jsou zcela jistě přiřaditelné žalobci, neboť ten využil úvěrové financování a zároveň bance splácí poskytnutý úvěr. To v řízení nebylo zpochybněno. Žalobce chtěl argumentem ohledně cílů realizovaných na úrovni skupiny primárně osvětlit, že z pohledu naplnění subjektivního prvku doktríny zneužití práva by jednání s cílem získání daňové výhody vůbec nedávalo smysl na úrovni skupiny. Na závěr žalobce zopakoval svůj názor ohledně uplynutí lhůty pro stanovení daně.
15. Žalovaný dne 12. 7. 2021 doručil krajskému soudu další vyjádření, ve kterém vyjasnil, že požadavek banky na restrukturalizační změny byl argument žalobce jako daňového subjektu, kterým odůvodňoval ekonomickou opodstatněnost nákupu obchodního podílu ve společnosti Jihomoravská armaturka spol. s r. o. Žalobce neprokázal souvislost požadavků banky s nákupem podílu, a proto nebyl důvod k porovnání realizované varianty a varianty dle požadavku banky. Obecnou argumentaci ekonomickým přínosem a pozitivním vlivem na úrovni skupiny považuje žalovaný za irelevantní, neboť žalobce byl jako daňový rezident České republiky povinen řádně podat daňové přiznání a uvést v něm příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.
16. Nakonec dne 13. 12. 2021 bylo krajskému soudu doručeno vyjádření žalobce k vyjádření žalovaného ze dne 12. 7. 2021. Žalobce shrnul, že z pohledu celkového posouzení případu je klíčové zejména to, že se jednalo zcela prokazatelně o externí akvizici, kdy do skupiny VAG vstoupila nizozemská investiční skupina Halder. Veškeré zpochybněvané kroky, ze kterých žalovaný dovozuje zneužití práva, byly součástí celého procesu vstupu nového investora. V kontextu externí akvizice potom jednotlivé dílčí kroky v celkovém souhrnu dávají ekonomickou logiku a nejedná se o uměle konstruované kroky motivované pouze snížením základu daně.

V. Posouzení věci krajským soudem

17. Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkumu rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl po ústním jednání, na kterém účastníci setrvali na svých návrzích.

I. Aplikace testu zneužití práva

18. V první žalobní námitce žalobce přdestírá, že v návaznosti na ekonomickou racionalitu restrukturalizace nebyly splněny podmínky pro aplikaci konceptu zneužití práva, neboť nelze konstatovat, že hlavním účelem celé transakce bylo získání daňové výhody. Na uvedené navazuje v druhé žalobní námitce. Protože nebylo hlavním cílem transakce získání daňové výhody, nemohlo být naplněno objektivní kritérium doktríny zneužití práva. Ani subjektivní kritérium pak podle názoru žalobce nebylo naplněno.
19. V projednávaném případě není sporu o tom, že žalobce formálně splnil podmínky vyžadované právním řádem pro daňovou uznatelnost úroků z půjčky jako nákladů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Předmětem sporu tak je (ne)splnění podmínek pro aplikaci tzv. testu zneužití práva.
20. K posouzení žalobních námitek považuje krajský soud za podstatné stručně shrnout skutkový stav, který vyplynul ze správního spisu a který strany taktéž nepovažují za sporný.
21. V roce 2008 držela společnost VAG-Armaturen GmbH 99% obchodní podíl ve společnosti JMA Holding 2 s.r.o. a 1% obchodní podíl ve společnosti JMA Holding 1 s.r.o. (žalobce). Zbývající obchodní podíly, tedy 1% obchodní podíl ve společnosti JMA Holding 2 s.r.o. a 99% obchodní podíl ve společnosti JMA Holding 1 s.r.o. (žalobce), držela společnost VAG-Beteiligungs GmbH, která zároveň držela 100% obchodní podíl ve společnosti VAG-Armaturen GmbH.
22. Na základě smlouvy o převodu 100% obchodního podílu společnosti Jihomoravská armaturka spol. s r.o. ze dne 24. 4. 2009 a smlouvy o převodu 100% obchodního podílu společnosti JMA Holding 2 s.r.o. ze dne 24. 4. 2009 došlo k převodu obchodních podílů obou společností na společnost JMA Holding 1 s.r.o. (žalobce). Cena 100% obchodního podílu společnosti Jihomoravská armaturka spol. s r.o. byla stanovena na 258 000 000 Kč. Částka 75 000 000 Kč byla započtena na závazek společnosti VAG-Armaturen GmbH, který převzala z navýšení základního kapitálu společnosti JMA Holding 1 s.r.o. (žalobce) z 200 000 Kč na 75 200 000 Kč. Na zbývající částku 183 000 000 Kč uzavřela společnost VAG-Armaturen GmbH jako věřitel se společností JMA Holding 1 s.r.o. (žalobce) jako dlužníkem smlouvu o půjčce na úhradu závazku plynoucího ze smlouvy o převodu obchodního podílu společnosti Jihomoravská armaturka spol. s r.o. ze dne 24. 4. 2009. Právě daňová (ne)uznatelnost úroků plynoucích z této půjčky je v projednávaném případě sporná.
23. S účinností od 1. 12. 2009 se žalobce pod obchodním názvem JMA Holding 1 s.r.o. stal nástupnickou společností prováděné fúze se společnostmi JMA Holding 2 s.r.o. a Jihomoravská armaturka spol. s r.o. Vlastnické struktury popsal také žalovaný v bodech [47] – [58] napadeného rozhodnutí.
24. Zákaz zneužití práva byl do 1. 4. 2019 nepsanou právní zásadou, novelou provedenou zákonem č. 80/2019 Sb., se však s účinností od 1. 4. 2019 vtělil do zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“). Podle § 8 odst. 4 daňového řádu platí, že 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.*“ Napadené rozhodnutí přitom bylo vydáno dne 6. 3. 2020, tedy po zmíněné novele. Té si byl žalovaný vědom (srov. bod 30 napadeného rozhodnutí), nicméně správně na tuto věc, která má svůj

hmotněprávní základ ještě před 1. 4. 2019, použil zneužití práva jako nepsaný právní princip.

25. Zneužitím práva se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v nedávném rozsudku ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021 – 42, ve kterém shrnul, že o zneužití práva se jedná za splnění dvou podmínek. *„Zaprvé, přes formální splnění podmínek plynoucích z unijního práva není naplněn účel právní úpravy (objektivní podmínka). Zadruhé (subjektivní podmínka), hlavním účelem určitého jednání je získat daňové zvýhodnění, a vytvářejí se tak umělé podmínky k jeho dosažení (srov. body 52-53 věci Emsland-Stärke a body 74-75 rozsudku Halifax; první cit. rozsudek v subjektivní podmínce hovoří právě o umělém vytvoření podmínek, druhý ji upřesňuje a směřuje její posuzování ke zkoumání účelu jednání daňového subjektu).“* Při posuzování subjektivní podmínky je potřeba vzít v úvahu všechny relevantní objektivní okolnosti dané věci, i když už je třeba současně daňový orgán použil při řešení objektivního prvku. Na základě nich daňový orgán musí vyloučit racionální ospravedlnění jednání daňového subjektu a najít umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody. Smyslem subjektivního kritéria je na základě objektivních okolností každého případu dovodit, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody. Tyto objektivní okolnosti mohou spočívat i v propojenosti několika subjektů, není to však nezbytné.
26. Taktéž z dřívějšího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68 je zřejmé, že *„pro zjištění existence zneužití práva je nezbytné, aby byly (kumulativně) naplněny dvě podmínky [body 74 a 75] 1. Výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátní předpisů provádějících tuto směrnice bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. 2. Ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům [...] S odkazem na rozsudek ve věci Emsland-Stärke uvedl (viz bod 67 stanoviska), že při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvoření podmínek pro její získání). Jak uvedl generální advokát, není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění (bod 70). Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít (bod 71).“*
27. Posuzovat určité jednání jako zneužití práva není možné, pokud daný problém spadá pod některé konkrétní ustanovení zákona. Nelze-li však výsledného stavu dosáhnout standardními postupy, přichází na řadu tzv. test zneužití práva. O zneužití práva lze hovořit v případě kumulativního splnění výše popsaných objektivních a subjektivních kritérií. V případě podezření, že je právo zneužíváno, leží důkazní břemeno na správci daně, který je povinen přesvědčivě prokázat kritéria výše uvedená (srov. také rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2021, č. j. 31 Af 77/2019 – 228).
28. Správce daně zjišťoval mimo jiné také, zda se nejedná o výdaje mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti dle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních

z příjmů, avšak došel k závěru, že se o takové výdaje od okamžiku fúze nejedná (s. 19 zprávy o daňové kontrole), přičemž žalovaný se s tímto závěrem ztotožnil (s. 18 napadeného rozhodnutí) a ani žalobce tento závěr nečiní sporným. Bylo tak na místě zabývat se jednotlivými podmínkami zneužití práva a tím, zda byly v projednávaném případě naplněny.

29. Předně krajský soud uvádí, že úvahy žalobce o tom, že mu reálně nevznikla daňová výhoda, a tedy nebyl naplněn základní předpoklad pro aplikaci institutu zneužití práva, považuje za nepřipadné, neboť uplatněním úroků z půjčky jako nákladu žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích dosahoval snížení základu daně z příjmů právnických osob.
30. Dále podle názoru žalobce v napadeném rozhodnutí chybí zdůvodnění, proč by hypotetická daňová výhoda měla být neoprávněná. Opak je však pravdou, neboť napadené rozhodnutí se zabývá aplikací tzv. testu zneužití práva. Jasně z něj tedy vyplývá, že neoprávněnost daňové výhody spočívá v rozporu jednání žalobce s účelem a smyslem právní úpravy, a tedy naplněním podmínek zneužití práva. Není možné uznat jako právem aprobované takové jednání, které tomuto účelu a smyslu odporuje.

I. A K naplnění objektivní podmínky zneužití práva

31. V nyní projednávané věci žalobce uplatnil daňový náklad podle 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou daňovým nákladem (výdajem) také „*smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený; a dále úroky z půjček a úroky z úvěrů v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplacený*“. Jak bylo uvedeno výše, mezi stranami není sporu o tom, že žalobce formálně splnil zákonné podmínky pro daňovou uznatelnost předmětných úroků z půjčky. Mezi stranami ani není sporu o tom, že žalobci vznikla povinnost úroky zaplatit a že se tak skutečně stalo.
32. Právě § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů je v nynější věci tou právní úpravou, jejíž smysl a účel je potřeba vyjasnit.
33. Smysl celého § 24 zákona o daních z příjmů je do značné míry propojen právě s tím, že se jako daňově účinné uznávají jen reálné, nikoli uměle vytvořené náklady (tato „umělost“ jednání je jinak ale posuzována v rámci subjektivní podmínky). Smyslu § 24 zákona o daních z příjmů jako celku i konkrétně jeho odst. 2 písm. zi) se logicky musí přičít uplatnění úroků z půjčky, které nemají žádnou smysluplnou vazbu na ekonomickou činnost žalobce, neboť daňově relevantní výdaje se budou vázat na daňově relevantní příjmy, tedy na takové aktivity, které dávají z ekonomického hlediska smysl (srov. obdobně již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021 – 42, ve věci smluvní pokuty). K obdobnému závěru ostatně dochází také odborná literatura, podle které „*[p]ro uznání smluvní pokuty jako daňového nákladu musejí být splněny základní podmínky dané zákonem o daních z příjmů; to znamená, že poplatník musí prokázat, že se jedná o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši poplatníkem prokázané*“ (viz Pelc, V. *Daně z příjmů*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s 351). Dle názoru soudu uvedené platí také v případě uplatňování úroků z půjček.

34. Podobně vyjádřil účel zákona o daních z příjmů také žalovaný. V bodě [33] napadeného rozhodnutí uvedl, že „*[c]ílem zákona o daních z příjmů v oblasti odpočtu daňově uznatelných nákladů je zdanění disponibilního příjmu na netto základě, kdy ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze daňově zohlednit jen takové náklady, bez jejichž vynaložení by daňový subjekt vůbec nezískal, nebo neměl možnost získat či si udržet zdanitelné příjmy (ekonomický smysl).*“ Z toho, stejně jako z celkového vyznění napadeného rozhodnutí, je dle krajského soudu zřetelné, že se žalovaný účelem a smyslem zákona o daních z příjmů, se kterými posuzoval jednání žalobce, zabýval dostatečně. Nelze tak přisvědčit názoru žalobce, že žalovaný vůbec neuvedl, s jakým cílem zákona má být jeho jednání v rozporu.
35. Jak vyplývá z uvedeného, zákon o daních z příjmů dává daňovým subjektům možnost uplatnit jako daňový náklad také úrok z půjčky. V souladu se smyslem citovaného ustanovení se však musí jednat o takové úroky z půjčky, které mají smysluplnou vazbu na ekonomickou činnost žalobce. O takové úroky z půjčky se však podle názoru krajského soudu v projednávaném případě nejedná, neboť ke spojení žalobce se společnostmi JMA Holding 2 s.r.o. a Jihomoravská armaturka spol. s r.o. nebylo této půjčky, a tedy ani z ní plynoucích úroků, třeba. Předpokladem fúze společností není držení 100% obchodního podílu a objektivně tak nákup podílů a s ním spojená půjčka a úroky z ní plynoucí, nemají vazbu na ekonomickou činnost žalobce.
36. Tyto závěry úzce souvisí s naplněním subjektivní podmínky zneužití práva, ke které se krajský soud vyjadřuje dále. Na tomto místě tak uzavírá, že objektivní podmínku zneužití práva má za naplněnou, neboť došlo k formálnímu splnění podmínek zákona pro daňovou účinnost úroků z půjčky jako nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, které však nenaplněje účel a smysl právní úpravy, neboť nemá vazbu na ekonomickou činnost žalobce.

I. B K naplnění subjektivní podmínky zneužití práva

37. V rámci posuzování naplnění subjektivní podmínky zneužití práva se krajský soud zabýval jak důvody k uzavření samotné smlouvy o půjčce, tak jednáním žalobce po uzavření této smlouvy.
38. Významná část skutečností, které daňové orgány vedly k závěru o zneužití práva, spočívala v tom, že žalobce před uskutečněnou fúzí nakoupil 100% obchodní podíl ve společnosti, se kterou se následně sloučil. Tento nákup financoval částečně půjčkou od společnosti VAG-Armaturen GmbH. Od té doby však neučinil žádné kroky k tomu, aby dluh splatil (viz s. 45 zprávy o daňové kontrole či bod [46] napadeného rozhodnutí), a splácel pouze úroky z ní vzešlé. To navíc v rámci skupiny majetkově a personálně propojených právnických osob. Daňové orgány v tomto jednání nenašly jiný smysl ani žádné jiné logické vysvětlení než právě umělé vytvoření podmínek pro uplatnění daňového nákladu, a nenachází je ani soud.
39. Žalobce v žalobě uplatnil podrobnou argumentaci, kterou zdůvodňoval uzavření smlouvy o půjčce a splácení úroků z této půjčky plynoucích. Důvodem takového postupu byl podle jeho tvrzení požadavek banky poskytující úvěr investorovi kupujícímu obchodní podíly společností zapojených do mezinárodní skupiny. Tento požadavek zněl na restrukturalizaci skupiny a přenosu části úvěru tak, aby byl přímo kryt výnosy generovanými lokální provozní společností, tedy žalobcem.

40. K tomu krajský soud uvádí, že ačkoli měla společnost VAG Holding GmbH ve smlouvě s bankou zakotveno, že budou zřízeny dvě holdingové společnosti, které se stanou společníky společnosti Jihomoravská armaturka spol. s r.o., přičemž ta bude transformována na komanditní společnost, a to do 1. 1. 2009, k vytvoření této struktury nedošlo. Reálně sice nákupem obchodních podílů žalobce a společnosti JMA Holding 2 došlo k rozšíření počtu společností, avšak společnosti Jihomoravská armaturka, žalobce a společnosti JMA Holding 2 byly následně sloučeny do jedné společnosti. Struktura tak ve výsledku byla téměř shodná se stavem před započítáním realizace požadavků banky (k personální a majetkové propojenosti zúčastněných společností viz body 21 a 22 tohoto rozsudku). Žalobce nijak neprokázal, že takový postup byl v souladu s požadavkem banky, a toto jeho tvrzení nijak nedokládá racionalitu předmětné transakce. Ostatně požadavek banky na restrukturalizaci mohl být naplněn, aniž by žalobce prvně nakoupil obchodní podíl společnosti Jihomoravská armaturka spol. s r.o.
41. Nejedná se přitom o povahu investice prostřednictvím německé společnosti místo přímé investice do české společnosti, která by byla důvodem pro závěr o absenci racionálního ekonomického smyslu transakce, jak namítá žalobce. Předmětem řízení nyní je daň z příjmů právnických osob žalobce jakožto daňového rezidenta v České republice, nikoli investice jiných společností. Krajský soud proto nerozporuje, že *„[p]rimárním cílem investora bylo jednoznačně nabytí výrobní kapacity skupiny VAG v jednotlivých zemích, a tedy i aktiva JMA v České republice“*, ani že *„[s]amotná restrukturalizace již potom byla jedním z možných způsobů naplnění cíle investora a naplnění požadavků financující banky, přičemž byla plně v souladu s ústavně garantovanými svobodami i judikaturou vrcholných soudů“* (s. 11 žaloby). To však není v rozporu se závěry daňových orgánů ani krajského soudu. Není to samotná restrukturalizace, kterou daňové orgány a krajský soud zpochybňují, nýbrž její konkrétní podoba značící umělé vytvoření podmínek pro vznik úroků z půjčky jakožto daňově uznatelných nákladů žalobce. Nákup obchodního podílu před provedenou fúzí pro žalobce neměl ekonomický smysl, neboť k fúzi mohlo dojít i bez tohoto nákupu a s ním spojené půjčky a úroků z ní plynoucích. Stejně tak krajskému soudu není jasné, jak požadavek banky na přiřazení odpovídajících částí bankou poskytnutého úvěru k jednotlivým entitám ve skupině VAG souvisí s nákupem podílu ve společnosti Jihomoravská armaturka spol. s r.o. Nákup podílu byl částečně pokryt půjčkou mezi společnostmi VAG-Armaturen GmbH jako věřitelem a žalobcem jako dlužníkem, ze které plynou nyní sporné úroky z půjčky. I kdyby sjednáním půjčky žalobce podružně cílil na splácení úvěru poskytnutého bankou investorovi celé skupiny společností, neměnilo by to nic na závěru, že ze všech skutkových okolností vyplývá, že hlavním cílem této půjčky bylo získání daňové výhody v podobě snížení základu daně z příjmů právnických osob. Právní úprava ani judikatura totiž nevyžadují, aby získání daňové výhody bylo jediným cílem a výsledkem posuzovaného jednání, musí se jednat toliko o cíl hlavní neboli převažující. Žalobce jistě může uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizoval svou daňovou povinnost. Je-li však hlavním účelem jednání získání daňové výhody, která je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy, není možné takový postup považovat za právem aprobovaný (srov. též rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2018, č. j. 31 Af 29/2017 – 74). Proto ostatně také bylo nutné posuzovat ekonomickou racionalitu uskutečněné operace. Krajský soud má za to, že v právě projednávaném případě takovýmto hlavním neboli převažujícím cílem nákupu obchodního podílu ve společnosti Jihomoravská armaturka spol. s r.o. a uzavření s ním spojené půjčky, ze které plynou nyní

sporné úroky, bylo umělé vytvoření podmínek pro vznik daňově uznatelného nákladu žalobce.

42. Taktéž majetková a personální propojenost všech zúčastněných společností v projednávaném případě hraje roli, ačkoli není nutným prvkem zneužití práva. Všechny zúčastněné společnosti byly přímo nebo nepřímo ovládány společností VAG Holding GmbH, což jen podporuje závěr o neracionálnosti uzavření půjčky na nákup obchodního podílu společnosti, který původně vlastnila společnost VAG-Armaturen GmbH, přičemž vlastnila společně se společností VAG Holding GmbH žalobce před i po provedené fúzi.
43. Shodně s daňovými orgány krajský soud došel k závěru, že jednání žalobce nemělo racionální opodstatnění a šlo o umělé vytvoření podmínek pro hrazení úroků z půjčky a jejich následné uplatnění jako daňově účinných nákladů. Byla tak naplněna také subjektivní podmínka zneužití práva, neboť hlavním účelem celé transakce bylo zjevně získání daňového zvýhodnění a půjčka neměla racionální opodstatnění. Nadto žalobce v průběhu řízení před soudem netvrdil ani neprokázal, a shodně vyplývá také ze správního spisu, že by podnikl kroky k tomu, aby se jako dlužník tohoto dluhu zbavil. Ze správního spisu naopak vyplynulo, že žalobce splácí pouze úroky z půjčky, nikoli již samotnou jistinu.
44. Krajský soud má v projednávané věci zneužití práva za prokázané a považuje proto první a druhou námitku žalobce za nedůvodné.

II. Důkazní břemeno

45. Ve třetí žalobní námitce žalobce upozorňuje na přenášení důkazního břemene v rozporu se zákonem, neboť zneužití práva je povinen prokázat žalovaný.
46. V průběhu daňové kontroly správce daně vydal několik výzev k prokázání skutečností. Pochybnosti týkající se zneužití práva vyjádřil správce daně ve výzvě ze dne 14. 2. 2017, č. j. 632185/17/3010-60561-702701. Vyzval žalobce k prokázání a doložení důvodů a ekonomické opodstatněnosti nákupu 100% obchodního podílu ve společnosti Jihomoravská armaturka spol. s r.o. od VAG-Armaturen GmbH, kdy ve spojitosti s touto transakcí došlo k poskytnutí půjčky, a úroky z této půjčky snižují základ daně. Z důvodu přímého či nepřímého ovládnutí účastníků transakce společností VAG Holding GmbH a následné fúzi vznikla správci daně pochybnost o tom, zda hlavním důvodem realizace nebyla uměle vytvořená situace umožňující daňovou optimalizaci základu daně u nástupnické společnosti. Taktéž žalobce vyzval, aby doložil důvody navýšení kapitálu a důvody zpětně proběhlé fúze. Podle správce daně neměl postup žalobce ekonomické opodstatnění a k zatížení nákladovými úroky vůbec nemuselo dojít.
47. Žalobce na výzvu reagoval dne 31. 3. 2017 popisem průběhu fúze a shrnutím, že důvodem byla světová ekonomická krize a změna struktury vyvolaná požadavkem bank. Svě vyjádření rozvinul v odpovědi doručené správci daně dně 24. 4. 2017.
48. Správce daně následně dne 20. 7. 2017, č. j. 3488829/17/3010-60561-702701, vydal výzvu k doložení dohody s financující bankou a prokázání, jak předpoklad banky ohledně přiřazení odpovídajících částí bankou poskytovaného úvěru k jednotlivým entitám ve skupině VAG souvisí s nákupem podílu ve společnosti Jihomoravská armaturka spol. s r.o. s následnou fúzí. Dále správce daně vyzval žalobce k prokázání, že provedenými změnami do podoby, která byla v roce 2009 realizována, nastalo zjednodušení struktury

společnosti v rámci České republiky. Žalobce v odpovědi na výzvu upozornil, že důkazní břemeno nese správce daně, odkázal na webové stránky zapojených společností a přiložil schémata struktur společností.

49. Krajský soud souhlasí se žalobcem, že je to právě správce daně, kdo prokazuje naplnění objektivní i subjektivní podmínky zneužití práva. Má však za to, že se tak v projednávaném případě stalo. Správce daně i žalovaný podrobně vysvětlili důvody, které je vedly k závěru o splnění obou podmínek zneužití práva. Ačkoli žalovaný neoddělil jednotlivé prvky objektivní a subjektivní podmínky zcela důsledně, přehledně uvedl, proč je má za splněné. Vzhledem k propojenosti některých prvků (především „umělost“ transakce) by kategorické rozdělení obou podmínek ani nebylo možné. Naplnění objektivního kritéria žalovaný shrnul v bodech [89] a [90] napadeného rozhodnutí, naplnění subjektivního kritéria pak v bodě [91] napadeného rozhodnutí. Celkově zneužitím práva v tomto konkrétním případě se podrobně zabýval v bodech [43] až [93] napadeného rozhodnutí. S těmito závěry se ostatně krajský soud ztotožnil (viz výše) a důkazní břemeno daňové orgány podle jeho názoru unesly.
50. Při hledání hlavního účelu jednání žalobce (tedy subjektivní podmínky zneužití práva) správce daně zjišťoval skutečný obsah těchto jednání. Přitom vycházel také z majetkových a personálních vztahů mezi společnostmi, které se transakcí umožňující získání daňové výhody účastnily. Správce daně v tomto směru postupoval správně, pokud se snažil (v míře nezbytně nutné pro tento případ) tyto vazby rozkrýt. V souladu se zásadami právní jistoty a legitimního očekávání je přitom nutné vždy poskytnout dotčenému daňovému subjektu prostor, aby vysvětlil, zda jeho ekonomická činnost nemá jiný účel než pouhé dosažení daňového zvýhodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 75). Výzvy k prokázání skutečností, které správce daně v průběhu daňového řízení vydával, poskytly žalobci dostatek prostoru pro to, aby závěry správce daně zpochybnil relevantními podloženými tvrzeními. Ta však nebyla způsobilá vyvrátit závěr daňových orgánů o zneužití práva. Podle krajského soudu ze všech okolností projednávaného případu vyplývá, že byly naplněny podmínky zneužití práva, tyto daňové orgány identifikovaly a odůvodnily a unesly tak své důkazní břemeno. Žalobce dostal prostor pro zpochybnění těchto závěrů. Pouhý nesouhlas žalobce s postupem daňových orgánů nemůže založit nezákonnost napadeného rozhodnutí.
51. Také třetí žalobní námitka je proto nedůvodná.

III. Absence výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu

52. Ve čtvrté žalobní námitce žalobce nesouhlasí s postupem správce daně, který závažným způsobem pochybil, když jej nevyzval v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných daňových přiznání.
53. Správce daně dne 19. 5. 2016 u žalobce zahájil daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2012 do 31. 3. 2012, od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013, od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 a od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015, která byla zaměřena na ověření transakcí se spojenými osobami, týkající se daňové účinnosti nákladů spojených s úvěrovými finančními nástroji (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 19. 5. 2016, č. j. 2456737/16/3010-60561-702327). Následně daňovou kontrolu rozšířil také na období let 2008, 2009, 2010 a 2011 se zaměřením na prověření transakcí žalobce se spojenými osobami týkající se daňové účinnosti nákladů spojených s úvěrovými

finančními nástroji a prověření výnosů žalobce souvisejících se zřízením zástavního práva ve prospěch společnosti Landesbank Baden – Württemberg plynoucího ze zástavní smlouvy ze dne 15. 2. 2008 na zajištění pohledávek Landesbank Baden – Württemberg jakožto zástavního věřitele vzniklých na základě úvěrových smluv z 21. 7. 2007 do výše 112 500 000 EUR s příslušenstvím (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 7. 11. 2016, č. j. 4398088/16/3010-60561-702327).

54. Daňový řád v § 145 upravuje postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení. V souladu s jeho odst. 2 může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Citované ustanovení úzce souvisí také s § 143 odst. 3 daňového řádu, podle kterého může k doměření daně z moci úřední dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly, přičemž zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu.
55. K této výzvě je třeba přistoupit vždy, pokud není na první pohled zřejmé, že na základě dodatečného daňového přiznání nebude možné dosáhnout cíle řízení. Podstatné je vyhodnocení všech známých skutkových okolností. *„Pakliže správce daně nevyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, a namísto toho zahájí daňovou kontrolu bez předchozího vyloučení způsobilosti případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně, dojde tím k nerespektování zásady přiměřenosti a zásady zdrženlivosti při správě daní. Takto zahájenou daňovou kontrolu je pak nutno považovat za nezákonně zahájenou, přičemž jednotlivé úkony prováděné daňové kontroly i její celek nutně představují nezákonný zásah do práv daňového subjektu“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 – 23).
56. Otázku, kdy je správce daně podle citovaného ustanovení povinen před případným zahájením daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, řešil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Ve svém usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, které cituje sám žalobce, shledal, *„že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravu dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu). [...] Výše uvedenou hierarchii definovanou zákonodárcem a odpovídající i ústavním kautelám nabádajícím k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci je při výkladu daňového řádu třeba respektovat. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace*

má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu.“

57. První senát Nejvyššího správního soud následně v téže věci vydal rozsudek ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65, v němž doplnil, že „[z]a popsané situace, kdy správce daně měl určité indicie, že daňové tvrzení stěžovatelky bylo neúplné nebo nesprávné, je nejprve třeba posoudit, zda na základě těchto indicií bylo možné „důvodně předpokládat“, že bude daň doměřena. Tato podmínka plyne již ze samotného znění § 145 odst. 2 daňového řádu: „Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.“ Důvodný předpoklad doměření daně stanoví jako podmínku pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení také § 143 odst. 3 věta druhá daňového řádu: „Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“ Uvedená podmínka vyplývá také z důsledků, které tato výzva přináší. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je oznámení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (bylo-li učiněno v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně a vedlo-li následně k doměření daně) úkonem prodlužujícím běh lhůty pro stanovení daně o jeden rok (blíže viz rozsudek ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 – 43, č. 3417/2016 Sb. NSS). Správce daně proto nemůže výzvu vydávat libovolně bez jakéhokoliv důvodu, aby pouze formálně prodloužil lhůtu, v níž je oprávněn prověřovat daňovou povinnost. Pro prodloužení lhůty pro stanovení daně musí mít správce daně věcné, nikoliv jen formální důvody. Ve výzvě proto musí objasnit důvody, na základě nichž mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně (požadavek na řádné odůvodnění vyplývá také z § 102 odst. 2 daňového řádu, neboť výzva podle § 145 odst. 2 citovaného zákona je rozhodnutím, k požadavkům na náležitosti výzvy viz např. rozsudek ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21). Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit. Opačný výklad (tj. pokud by jakákoliv, třeba jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu) by neodpovídal smyslu usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu. Při posouzení, zda správce daně porušil povinnost před zahájením daňové kontroly zásadně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, je proto třeba zohlednit, že úvaha správce daně, zda výzvu vydá, byla limitována výše uvedenými požadavky na existenci důvodného podezření. Rozsah vědomostí, které správce daně musí mít, aby mohl přistoupit k výzvě, rozšířený senát neupřesnil. Rozsah nezbytných poznatků tak bude teprve postupně vymezován judikaturou s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti.“
58. Citované závěry lze shrnout tak, že správce daně má povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení před případným zahájením daňové kontroly tehdy, může-li důvodně předpokládat doměření daně, přičemž důvodný předpoklad se musí opírat o konkrétní skutečnosti tak, aby byl správce daně schopen formulovat jasné věcné důvody pro vydání výzvy (viz také rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 49/2016 – 66). Taktéž odborná literatura dochází k závěru, že důvodnost předpokladu představuje kvalifikovanou indicii o tom, že daň má být stanovena, resp. stanovena v jiné výši, přičemž se musí jednat o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze ve spekulativním úsudku správce daně (MATYÁŠOVÁ, L. a GROSSOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Nakladatelství Leges, 2015). K výzvě správce daně přistoupí, je-li mu skutečnost zakládající „důvodný předpoklad“ známa

z úřední činnosti či jiným způsobem (srov. LICHNOVSKÝ, O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 528).

59. V projednávaném případě měl správce daně k dispozici dílčí poznatek o tom, že žalobce uplatňuje jako daňově účinný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů úroky z úvěru. Zahájil daňovou kontrolu se zaměřením na ověření transakcí se spojenými osobami, týkající se daňové účinnosti nákladů spojených s úvěrovými finančními nástroji. V průběhu této kontroly ověřoval podrobnosti o proběhlých transakcích. Následně daňovou kontrolu rozšířil také na zdaňovací období let 2008, 2009, 2010 a 2011 se zaměřením na prověření transakcí žalobce se spojenými osobami týkající se daňové účinnosti nákladů spojených s úvěrovými finančními nástroji a prověření výnosů žalobce souvisejících se zřízením zástavního práva.
60. Z obou výše citovaných protokolů o zahájení daňové kontroly vyplývá, že jejich předmětem bylo prověřování transakcí žalobce se spojenými osobami týkající se daňové účinnosti úroků z úvěru, přičemž v listopadu 2016 byla daňová kontrola v souladu s § 85 odst. 3 a 4 daňového řádu rozšířena na předchozí zdaňovací období, ze kterých pocházely dokumenty potřebné k ověření daňové účinnosti předmětných úroků z úvěru.
61. V rámci zúžené daňové kontroly správce daně prověřoval především výši úroků, soulad postupu s principem tržního odstupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a možnou povahu úroků zaúčtovaných do nákladů kontrolovaných období jakožto výdajů mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti dle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů (viz jednotlivé výzvy k prokázání skutečností). Právě až v průběhu rozšířené daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o ekonomické opodstatněnosti nákupu 100% obchodního podílu ve společnosti Jihomoravská armaturka spol. s r.o. od VAG-Armaturen GmbH, jehož důsledkem bylo poskytnutí půjčky a úroky z této půjčky snižující základ daně. Z důvodu přímého či nepřímého ovládnutí účastníků transakce společností VAG Holding GmbH a následné fúzi vznikla správci daně pochybnost o tom, zda hlavním důvodem realizace nebyla uměle vytvořená situace umožňující daňovou optimalizaci základu daně u nástupnické společnosti, což ostatně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 2. 2017, č. j. 632185/17/3010-60561-702701.
62. Krajský soud má proto za to, že správce daně před zahájením daňové kontroly, resp. jejím rozšířením v listopadu 2016, neměl žádné konkrétní poznatky nasvědčující doměření daně. Došel tak k závěru, že v projednávané věci nebyly naplněny předpoklady vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť nebylo naplněno kritérium kvalifikované indicie neboli „důvodného předpokladu“ o tom, že správce daně daně doměří. Pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu nebyl zákonný důvod. Nadto je nutno zohlednit předpoklad § 143 odst. 3 daňového řádu, že nové skutečnosti nebo důkazy správce daně zjistí *mimo* daňovou kontrolu, což se však v projednávaném případě nestalo. Námitka žalobce je proto nedůvodná.

IV. Prekluze

63. Žalobce i žalovaný mají za to, že u daně doměřené dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období rok 2009 ze dne 15. 8. 2018, č. j. 3861343/18/3010-50522-704061, uplynula lhůta pro stanovení daně.

64. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu končí lhůta pro stanovení daně nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odst. 1. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí této účinnosti posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně. Okamžik počátku běhu lhůty přitom zůstává zachován.
65. V průběhu zdaňovacího období roku 2009 byl v účinnosti zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků lze daň vyměřit a doměřit nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení.
66. V projednávaném případě započala lhůta pro stanovení daně běžet dnem 31. 12. 2009 a uplynula tak dnem 31. 12. 2019. Napadené rozhodnutí bylo vydáno až dne 6. 3. 2020, tedy po lhůtě. Napadené rozhodnutí je proto v tomto rozsahu nezákonné, o čemž panuje mezi účastníky shoda. Krajský soud tuto skutečnost ověřil a vyhověl shodnému návrhu účastníků na zrušení odpovídající části napadeného rozhodnutí tak, jak je uvedeno ve výroku I tohoto rozsudku. Zároveň výrokem II zrušil i dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období rok 2009 ze dne 15. 8. 2018, č. j. 3861343/18/3010-50522-704061.
67. Nezákonnost této části napadeného rozhodnutí však nemá vliv na zbývající části, a proto je krajský soud posoudil v rámci žalobních námitek žalobce tak, jak je uvedeno výše.

VI. Shrnutí a náklady řízení

68. Soud z výše uvedených důvodů zrušil žalobou napadené rozhodnutí ve výroku I., neboť bylo vydáno v rozporu se zákonem (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Zároveň zrušil i související dodatečný platební výměr ze dne 15. 8. 2018, č. j. 3861343/18/3010-50522-704061 (§ 78 odst. 3 s. ř. s.). Ve zbytku krajský soud došel k závěru, že bylo napadené rozhodnutí vydáno v souladu se zákonem a shora uplatněné žalobní námítky žalobcem nejsou důvodné. V této části tedy soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
69. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ani žalovaný v řízení plně úspěšní nebyli, a proto jim právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 25. května 2022

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu