



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **Teleplan Prague, s.r.o.**, IČO: 29049610
sídlem Na Dlouhém 82, Říčany - Jažlovice
zastoupena advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M.
sídlem Italská 2581/67, Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2019, č. j. 32778/19/5200-11434-703000,

takto:

Odůvodnění:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2019, č. j. 32778/19/5200-11434-703000, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL.M., advokáta.
- III. Žalobkyni se vrací soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, který jí bude vyplacen z účtu Krajského soudu v Praze do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Vymezení věci

1. Předmětem sporu v této věci je, zda finanční orgány prokázaly, že se žalobkyně dopustila zneužití práva.
2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 2. 2018 žalobkyni

– doměřil daňovou ztrátu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 nižší o 28 533 800 Kč a stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně (č. j. 694439/18/2122-50521-204308) a

– doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 vyšší o 3 925 400 Kč a stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně (č. j. 694635/18/2122-50521-20430).

3. Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že úroky a finanční náklady související s úvěrem k nákupu obchodního podílu společnosti Teleplan Prague, s.r.o. (IČO: 27577031; dále též „TP1“) vynaložila v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 247/2014 Sb. (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a neoprávněně tak snížila základ daně, přičemž současně došlo k naplnění institutu zneužití práva.
4. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil. Na rozdíl od správce daně žalovaný nehodnotil proběhlou fúzi žalobkyně s TP1 jako fiktivní. Dospěl nicméně k závěru, že úroky a finanční náklady související s úvěrem nelze pro zneužití práva daňově uznat. Závazek platit úvěr a související náklady přešly na žalobkyni způsobem, který nedává z ekonomického hlediska smysl a nemá žádnou vazbu na zdanitelné příjmy žalobkyně. Transakce související s přenesením dluhu se jeví jako účelové a bez ekonomického opodstatnění a byly provedeny tak, aby jejich výsledkem žalobkyně získala nelegitimní daňové zvýhodnění.
5. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Obsah žaloby

6. Žalobkyně v první řadě namítá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno stran prokázání zneužití práva. Aplikace tohoto výjimečného institutu vyžaduje naplnění dvou kumulativních podmínek. Daňové orgány se vůbec nezabývaly tím, zda žalobkyně mohla ve vztahu ke zpochybňovaným transakcím realizovat daňovou výhodu. Pokud je daňově uznatelný náklad v České republice a proti němu stojí úrokový výnos v zahraničí, který byl řádně zdaněn, nejedná se o daňovou výhodu. Daňovou výhodu je třeba kalkulovat za transakci jako celek včetně všech zúčastněných subjektů (což nepřímě vyplývá z rozsudku NSS ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 137/2016 – 43). Pokud banka, která poskytla úvěr, úrokové výnosy zdanila, nemůže se na straně žalobkyně jednat o daňovou výhodu. Na danou situaci nelze aplikovat závěry rozsudku NSS ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015 – 120 (věc *CTP*), neboť zde šlo o nákladové úroky z úvěru v ČR a na konci řetězce transakce o osvobozený výnosový úrok v Holandsku, tj. jedna strana transakce uplatnila daňově uznatelný náklad a druhá nezdaněný výnos, což není případ žalobkyně. Za nedovolenou daňovou výhodu je možno považovat jen takovou daňovou výhodu, která má povahu absolutního daňového zvýhodnění, kdy daňový subjekt nepřipustným způsobem dosahuje výhodnějšího zdanění než srovnatelné daňové subjekty ve srovnatelné situaci. Naproti tomu nelze považovat za nedovolené zvýhodnění, které je pouze relativní. Existuje velké množství situací, které jsou prováděny jen z důvodu úspory na daních a které ve svém důsledku nejsou zneužitím práva. Tyto situace nejsou v rozporu s rozumným uspořádáním společenských vztahů, nepovedou tedy k výhodnějšímu

zdanění, než by měl jiný subjekt za stejných podmínek a v zásadě sloužit k podpoře rozvoje podnikání. Žalobkyně dále demonstruje danou námitku na příkladu, který je podobný její situaci. Žalovaný by měl prokázat, že si v podstatě nelze představit jiný daňový subjekt, který dosáhne stejného účelu, jako byl účel jednotlivých zpochybňovaných kroků v rámci transakce, tj. v nyní posuzovaném případě změny financování společnosti z financování vlastním kapitálem na financování cizím kapitálem a přitom bude v zásadě zdaňovat stejně jako žalobkyně. Avšak žalovaný na tuto povinnost úplně rezignoval.

7. Žalobkyně považuje za nesprávný též závěr, podle kterého nákup obchodního podílu a v této souvislosti vzniklé zadlužení nemá racionálně ekonomické opodstatnění, neboť k fúzi mohlo dojít i bez nákupu obchodního podílu a vzniku zadlužení. Žalobkyně k prokázání ekonomického opodstatnění zadlužení úvěrem na nákup obchodního podílu navrhovala provedení srovnávací analýzy. Tento důkazní návrh však žalovaný bez relevantního důvodu neprovedl. Žalovaný ani neprovedl žádnou základní úvahu o konkrétním ekonomickém vyčíslení výsledků žalobkyně, kterými by prokázal, proč se v daném případě jedná o zneužití práva. Žalobkyně proto tuto základní úvahu za žalovaného provádí v žalobě, a to na příkladu fúze dvou sesterských společností, kterou žalovaný v napadeném rozhodnutí nepovažuje za zneužití práva, s následnou výplatou podílu na zisku, resp. oceňovacího rozdílu z fúze, ve srovnání s příkladem žalobkyně, tj. nákupem podílu žalobkyní s následnou fúzí sloučením včetně zaúvěrování od konsorcia bank.
8. Žalovaný pouze v rovině tvrzení konstatoval, že přímá fúze dvou původně sesterských společností s vynecháním transakce nákupu podílu a souvisejícího zadlužení by nebyla zneužitím práva (na rozdíl od situace žalobkyně). Žalobkyně přitom vysvětlila, proč obě varianty vedou ke stejnému hodnotovému výsledku i základu daně, a proč tedy nešlo o zneužití práva. K tomu se žalovaný nevyjádřil.
9. Žalovaný rezignoval na zjištění skutečného smyslu a účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž je zaměňuje s podmínkou daňové uznatelnosti. Jestliže výdaj (náklad) nemá ekonomické opodstatnění a souvislost se zdanitelnými příjmy, není daňově účinný – zneužití práva v takovém případě ani nepřipadá v úvahu. V tomto ohledu je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné. Žalovaný nezohlednil, že úvěr byl poskytnut nezávislým konsorciem bank, které podmiňovalo poskytnutí úvěru investiční skupině Gilde na financování převzetí skupiny Teleplan převedením dluhu na žalobkyni, což bylo prokázáno prohlášením financujícího konsorcia bank. Nezohlednil ani, že transakce má mezinárodní přesah, nelze ji proto posuzovat izolovaně z pohledu České republiky.
10. Pokud jde o naplnění subjektivní podmínky zneužití práva, je podle žalobkyně napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť z něj není zřejmé, které konkrétní okolnosti obchodního případu svědčí o zneužití práva a které nikoli. Žalovaný si nesmyslně vystačil pouze s nesprávným tvrzením o nedostatku ekonomických důvodů transakcí, které dle jeho názoru svědčí o naplnění jak objektivní, tak subjektivní podmínky zneužití práva. Žalobkyně již v daňovém řízení vysvětlila a prokázala, že hlavním důvodem čerpání úvěru, nákupu majetkového podílu a následné fúze sloučením byl požadavek konsorcia bank, které poskytly financování v rámci prováděné restrukturalizace celé skupiny Teleplan. Převedení dluhu na žalobkyni bylo klíčovým požadavkem konsorcia bank. Pokud by tato podmínka nebyla splněna, konsorcium by neumožnilo transakci financovat, což žalobkyně prokázala prohlášením samotných financujících bank. Žalobkyně v této souvislosti uvádí znění podmínek. Tento požadavek je přitom logický a běžný v situaci, kdy mateřská

společnost je holdingovou společností, která drží podíly na společnostech skupiny Teleplan a inkasuje pouze pasivní příjmy z držby těchto podílů. Pro banku je tak daleko akceptovatelnější, aby úvěrem byla zatížena provozní entita, která generuje aktivní příjmy z obchodní činnosti a drží majetek, neboť u ní existuje vyšší předpoklad pravidelné úhrady úroků či snadnějšího vymáhání. Restrukturalizace a převzetí úvěru byly motivovány umožněním převzetí vedení skupiny Teleplan novým vlastníkem. Bez provedené restrukturalizace by uvedeného účelu nebylo možno efektivně dosáhnout. Pro žalobkyni a ostatní společnosti ve skupině, které úvěrovou zátěž přejaly (v souladu s rozhodnutím mateřské společnosti), byl protihodnotou příslib nového majitele skupiny poskytnout těmto společnostem pomoc a podporu s dalším rozvojem. Žalobkyně namítá, že žalovaný nepochopil vysvětlení poskytnutá v průběhu daňového řízení. Smyslem a účelem transakce nebylo nabytí „prázdné schránky“, ale umožnění vstupu zahraničního investora do celé skupiny.

11. Žalobkyně uvádí, že zvolený postup v souvislosti se změnou vlastníka skupiny, stejně jako fúze samotná, jsou v obchodních kruzích naprosto obvyklé a standardní. Takové transakce bývají označovány termínem „*merger leveraged buyout*“ (MLBO). MLBO struktura transakcí bývá obvykle vyžadována věřiteli, kteří financují nákup cílové společnosti. Pro věřitele jde o výhodnou strukturu, neboť majetek cílové společnosti se setká v jedné právnické osobě se závazkem vůči tomuto věřiteli. Ten tak může být přímo hrazen z majetku cílové společnosti nebo jím může být zajištěn. Žalobkyně nezpochybňuje, že mohlo dojít k přímé fúzi, nicméně takový typ transakce by nevedl ke změně financování u žalobkyně na financování převážně cizím kapitálem. Ekonomický důvod zvoleného uspořádání by v případě pouhé přímé fúze dvou sesterských společností nemohl být uskutečněn. Alternativní způsob dosažení požadovaného záměru (přímá fúze s úvěrováním od třetí strany na výplatu volných zdrojů v podobě podílu na zisku) vede nejen k identickému hodnotovému výsledku, ale má stejné dopady z hlediska daňového, což žalobkyně ilustruje na příkladu.
12. Žalobkyně dále namítá, že došlo k prekluzi práva stanovit daň. Soud podrobněji tuto argumentaci uvádí v rámci vypořádání dané žalobní námitky.
13. Závěrem žaloby pak žalobkyně namítá procesní pochybení žalovaného. Žalovaný se nevypořádal s odvolacími námitkami nelogičnosti některých tvrzení správce daně, měl k posouzení sporných otázek vyžádat znalecký posudek, nezákonně odmítl provést výslech svědka – jednatele žalobkyně a zcela nevhodně po žalobkyni požadoval překlad celé smlouvy o nadřazeném úvěru. Žalobkyně se také ohrazuje proti tvrzení, podle kterého nejednala s péčí řádného hospodáře.

Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve vyjádření předesílá, že žalobní námitky korespondují s odvolacími námitkami, s nimiž se žalovaný v plném rozsahu vypořádal. Odkazuje proto na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně závěry žalovaného zcela účelově dezinterpretuje a vytrhává z kontextu. Žalobkyně splnila všechny formální náležitosti požadované zákonem, ve výsledku ale dosáhla daňového zvýhodnění, které zákonodárce neměl v úmyslu. Sporné je, zda dotčené operace měly ekonomické *ratio*, či byly nastoleny uměle s cílem získat daňové zvýhodnění. Je nutné zabývat se pozadím celého případu a posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací. Podle žalovaného právě celkový sled transakcí a s nimi spojené okolnosti nemohou vést k jinému závěru, než že umělé vytvoření prostředí pro

vznik zadlužení bylo uskutečněno především za účelem zatížení žalobkyně nákladovými úroky za účelem snížení její daňové povinnosti.

15. Naplnění objektivního kritéria žalovaný spatřuje především v tom, jakým způsobem byla povinnost splácet úvěr a související náklady přenesena na žalobkyni, která pomocí úvěru nakoupila obchodní podíl ve fungující společnosti s vědomím, že v blízké době dojde ke zpětné fúzi sloučením a že tato fúze může nastat i bez nákupu obchodního podílu, neboť obě společnosti jsou řízeny (přímo či nepřímou) společností Teleplan International N.V. (dále jen „TINV“), resp. investiční skupinou Gilde. Žalobkyně nezbytnost splácení úvěru a souvisejících nákladů neprokázala. Žalovaný nepřisvědčuje ani argumentaci žalobkyně odůvodňující racionalitu transakcí. Akvizice a změna vlastnické struktury totiž nastala na nejvyšší úrovni majetkové struktury, a to před transakcemi realizovanými uvnitř skupiny, které skupině nepřinesly žádné nové aktivum. Na tvrzené výhody ze změny vlastníka společnosti TINV mohl dosáhnout každý člen skupiny Teleplan, přičemž ze spisového materiálu nevyplývá, že související náklady nesly i ostatní entity skupiny. Žalobkyně považuje za nejvýznamnější změnu vnitroskupinové struktury z byznysových podskupin na regionální podskupiny, avšak tyto změny se týkaly celé skupiny a žalobkyně neprokázala, že nesla náklady k dosažení, zajištění a udržení *toliko* svých zdanitelných příjmů. Z uvedeného vyplývá, z jakého důvodu bylo pro daňové účely odhlédnuto od transakcí, na jejichž základě došlo ke zneužití práva, a nejedná se o hodnocení nákladů žalobkyně. Tvrzené výhody či úspory nelze považovat za hlavní účel ověřovaných transakcí a nelze k nim přihlídnout, neboť mají vyplývat z akvizice společnosti TINV investiční skupinou Gilde, nikoli z fúze nebo nákupu obchodního podílu žalobkyní. Zevrubně popsané okolnosti, které jako celek vykazují nesmyslné a nerozumné jednání (přičemž logické vysvětlení žalobkyně abscentuje), které je v rozporu s účelem a smyslem zákona, lze tedy označit za objektivní kritérium zneužití práva.
16. Žalobkyni, která nevykonávala žádnou podnikatelskou činnost, nedisponovala majetkem, či finančními prostředky, a jejíž základní kapitál činil 200 000 Kč ke dni 1. 6. 2011, pak prodaly společnosti TINV a Teleplan Holding Asia B.V. (dále jen „TP Asia“) obchodní podíl společnosti Teleplan Prague v řádech stovek milionů korun, což by nebylo možné v případě, kdy by tyto společnosti s žalobkyní nebyly spojenými osobami podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Obchodní podíl společnosti Teleplan Prague, náležící do skupiny Teleplan, nakoupila žalobkyně jako člen téže skupiny od původních vlastníků podílu (podniků ze skupiny Teleplan), a všechny tyto společnosti lze tak označit jako osoby spojené podle § 23 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného vykazují výše uvedené skutečnosti znaky subjektivního kritéria zneužití práva, neboť transakce probíhaly mezi kapitálově a jinak spojenými osobami. V této skutečnosti je tak nutno spatřovat subjektivní kritérium zneužití práva, které by nebylo možné bez propojenosti zainteresovaných subjektů, neboť právě jejich propojenost umožnila jednání výše uvedené, jehož výsledkem bylo zatížení žalobce předmětnými náklady, a byla tak uměle vytvořena situace, která je v rozporu s účelem zákona.
17. Jestliže obdobné transakce probíhaly i v jiných zemích, bylo na posouzení daňových správ těchto zemí, zda ve smyslu tamních právních předpisů lze související náklady uplatnit jako daňově účinné. Povinností žalovaného není posuzovat z tzv. celosvětového hlediska, zda a kdy čerpaly zúčastněné strany nedovolenou daňovou výhodu. Žalovaný má za to, že důkazní břemeno unesl.

18. Žalovaný považuje za nedůvodnou námitku prekluze. Lhůta pro stanovení daně za dotčená zdaňovací období bez vlivu jakýchkoli dalších okolností uplynula 1. 4. 2022.
19. Nedůvodné jsou podle žalovaného též námitky, podle kterých se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami poukazujícími na některé nesprávnosti v závěrech správce daně. Přestože se žalovaný neztotožnil s právní úvahou správce daně, jenž spatřoval zneužití práva ve fiktivnosti fúze, setrval přitom na závěru správce daně, že náklady související s úvěrovým zatížením žalobce nejsou daňově účinnými náklady, neboť jejich uplatněním žalobkyně dosáhla nelegitimního daňového zvýhodnění; přestože se tedy správce daně dopustil některých nepřesností, tyto nepřesnosti nemají vliv na zákonnost, resp. přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný je také přesvědčen, že v dané věci nebylo nutno ustanovit znalce. Důvody správce daně, pro které odmítl provést navrhovaný výslech svědka pro nadbytečnost, jsou zákonné a souladné s judikaturou. Svědecká výpověď nemohla prokázat, že nastavení transakcí není rozporné se smyslem a účelem zákona a nevykazuje znaky zneužití práva. Nadto navržený svědek byl jednatelem žalobkyně. Pokud chtěl v dané věci vypovídat, mohl tak učinit kdykoli v průběhu daňového řízení. Stran námitky nezákonného požadavku na předložení českého překladu smlouvy žalovaný dodává, že bylo na žalobkyni, aby předložila takové důkazní prostředky, které mohou dostatečným způsobem prokázat její tvrzení.
20. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

Replika žalobkyně

21. Žalobkyně v replice uvedla, že žalovaný měl vymezit smysl a účel § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně popsala, proč je přímá fúze s následným úvěrem a výplatou podílu na zisku v zásadě to samé jako transakce provedená žalobkyní (tj. nákup podílu s následnou fúzí dceřině a mateřské společnosti a čerpáním bankovního úvěru), přičemž vše vysvětlila i na příkladech. Žalovaný mohl vysvětlit, proč jsou úvahy v příkladech chybné a proč. Žalovaný se však k obecnému příkladu vyjádřil zcela nerelevantním způsobem a k příkladu na konkrétních číslech se nevyjádřil vůbec, a to přesto, že to byl žalovaný, kdo tvrdí, že přímá fúze dvou sesterských společností i změna financování z vlastního kapitálu na cizí je z jeho pohledu v souladu s daňovými předpisy na rozdíl od transakce provedené žalobkyní. Žalobkyně dále zopakovala argumentaci týkající se požadavků financující banky. Žalobkyni není jasné, v čem žalovaný spatřuje prvek zneužití práva, jestliže (i) vlastník žalobkyně měl legitimní nárok prosadit u žalobkyně změnu financování z vlastního na cizí, (ii) tato změna vznikla na základě požadavku externích bank, tj. jedná se o standardní ekonomické důvody, (iii) a podle judikatury bylo možno si vybrat dané řešení. Varianta přímé fúze, kterou prosazuje žalovaný, má stejný daňový efekt jako transakce provedená žalobkyní. Přestože žalovaný vyvrací, že vychází z judikatury NSS ve věci *CTP*, z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný z velké části z této judikatury vychází a většina myšlenek je v zásadě opsána z případu *CTP* bez hlubšího zamyšlení. Žalobkyně se srovnáním s tímto případem nesouhlasí, neboť jsou zde odlišnosti ve skutkových okolnostech, které žalobkyně dále podrobně popisuje. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že by účelově dezinterpretovala a vytrhávala z kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí. Opakuje, že vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí spatřuje v tom, že žalovaný na jedné straně tvrdí, že byly splněny všechny podmínky daňové uznatelnosti nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, současně však po žalobkyni požaduje prokázání splnění těchto podmínek nebo konstatuje, že tyto podmínky splněny nebyly. Rozpor uvedených tvrzení není okrajovou záležitostí sporu, ale

týká se základní a prvotní podmínky, kterou je třeba v rámci aplikace institutu zneužití práva zkoumat. Obdobný rozpor ve vyjádřeních žalovaného se týká ekonomické racionality sporných transakcí a vynakládaných nákladů. Ekonomická racionalita je jednou z podmínek daňové uznatelnosti. Pokud žalovaný tvrdí, že náklady jsou daňově uznatelné (tedy byly vynaloženy ekonomicky racionálně), ale současně požaduje prokázat ekonomickou racionalitu vynaložení nákladů (tedy tvrdí, že náklady nebyly vynaloženy ekonomicky racionálně), je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Ve zbytku žalobkyně odkázala na obsah žaloby. K otázce posouzení transakce upozornila, že byla předmětem statutárního auditu společnosti Ernst & Young Audit, s.r.o., která však žádné pochybnosti týkající se transakce nevyslovila. Je patrné, že skutkový stav a celá transakce jsou pro daňové orgány velmi komplikované a nepodařilo se jim v nich kvalifikovaně zorientovat. K neprovedení výsledku svědka uvedla, že tento svědek mohl žalovanému osvětlit ekonomický význam transakce a obecně velký přínos nabytí skupiny novým investorem. Výsledek pana J. P. V. proto žalobkyně navrhuje k důkazu v řízení před soudem.

Vyjádření žalovaného k replice

22. Žalovaný ve vyjádření k replice uvedl, že nesouhlas žalobkyně se závěry napadeného rozhodnutí nelze ztotožňovat s nepřezkoumatelností. Žalovaný se zabýval otázkou, zda jediným (hlavním) účelem transakcí bylo získání daňové výhody v podobě snížení základu daně o finanční náklady související s úvěrem na nákup obchodního podílu. Daňové orgány „formálně“ uznatelnost nákladů nezpochybnil. Zpochybněny byly „materiální“ podmínky pro uplatnění nákladů, a to striktně na individuálním půdorysu souzené věci. Žalovaný je přesvědčen (s ohledem na vymezenou pravomoc a působnost orgánů finanční správy při správě daní), že správce daně má pro posouzení ekonomické racionality a relevance transakce, resp. posouzení otázky, zda byly naplněny podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva, dostatečné odborné znalosti a erudici. Odborná posouzení či znalecké zkoumání proto ke svým závěrům nepotřeboval.

Triplika žalobkyně

23. Podle žalobkyně je jádro žalobních námitek jinde, než je dle vyjádření spatřuje žalovaný. Ten poukazuje na to, že rozhodl v souladu s judikaturou. Neuvádí však žádnou konkrétní judikaturu, která by hmotněprávní situaci žalobkyně řešila. Tématu unesení důkazního břemene se žalovaný vyhýbá. Žalobkyně je názoru, že správce daně zneužití práva neprokázal. Naopak žalobkyně poskytla řadu důkazních prostředků, kterými prokázala, že transakce byla motivována obchodně-právními důvody. Klíčovým důkazem je potvrzení požadavku financující banky Coöperatieve Rabobank U.A a potvrzení požadavku financujících bank ABN AMRO BANK N.V. („potvrzení bank“), které daňové orgány nesprávně vyhodnotily a dále k němu nepřihlížely. Potvrzení bank přitom prokazují, že požadavek pro zajištění financování na daný způsob realizace transakce vzešel právě od bank. Banka současně potvrdila její nezávislost na skupině Teleplan. Již z uvedených důvodů se nemůže jednat o umělou a účelovou transakci. Jakýkoli pokus o přenos důkazního břemene na žalobkyni, která podle žalovaného měla prokázat, že se zneužití práva nedopustila, byl nezákonný. Žalovaný dodnes neprokázal existenci údajné daňové výhody. Pokud žalovaný připouští, že motivů k transakci bylo více a následně subjektivně slovně hodnotí, že tyto motivy byly naprosto podružné, je takový postup nepřipustný. Žalobkyně nesouhlasí s argumenty o dostatečné odbornosti daňových orgánů. Posuzování komplexních transakcí, které jsou pro daňový subjekt strategické a technicky náročné a jsou součástí ucelené strategie rozvoje daňového subjektu, není možné srovnávat

s kontrolou účetnictví. Pokud nebyl proveden znalecký posudek, nelze uzavřít, že se jedná o zneužití práva. Žalobkyně setrvala i na námitce prekluze.

Další vyjádření účastníků řízení

24. Žalovaný ve vyjádření k triplice žalobkyně uvedl, že se otázce unesení důkazního břemene nevyhýbá. Nezpochybňuje, že v případě zneužití práva leží důkazní břemeno na správci daně. Ten je v dané věci unesl. Judikatura nevyžaduje, aby získání neoprávněné daňové výhody bylo jediným cílem zneužívajícího jednání – stačí, pokud jde o cíl hlavní, zjevně převažující. Žalovaný opakovaně zdůrazňuje, že ze samotného financování transakcí v rámci skupiny nevyvozuje pro žalobkyni žádné nepříznivé důsledky. Vytýká však žalobkyni, že jediným podstatným důvodem jejího zapojení do transakcí je získání nedovolené daňové výhody ve vztahu k veřejným rozpočtům České republiky. Žalobkyně v reakci na toto vyjádření uvedla, že žalovaný žádné dokazování ke zneužití práva vůbec neprováděl a důkazní prostředky ke zneužití práva ani nejsou součástí spisu. Jediné listinné důkazní prostředky předložila žalobkyně a svědčí v její prospěch. Poukazuje opětovně na potvrzení bank. Jen stěží si lze představit, že by banky vzhledem k přísné regulaci doporučovaly a požadovaly řešení, které je zneužitím práva. Žalobkyně opakuje, že šlo obvyklou obchodní transakcí MLBO, a další již dříve uplatněnou argumentaci. Žalovaný v reakci na vyjádření žalobkyně shrnul, že účastníci řízení se shodují na způsobu rozložení důkazního břemene. Pokud jde o „ekonomický smysl“, důkazní břemeno leží na žalovaném. Není však povinen domýšlet veškeré představitelné varianty skutečnosti, v nichž by mohly hypoteticky dané operace „něco přinést“. Postačí, že žalovaný přesvědčivě zdůvodní, že transakce žádný jasný a očividný ekonomický smysl neměly. Podle žalovaného jsou tvrzení žalobkyně ohledně smyslu a účelu transakcí nepřesvědčivá. Žalovaný dále zopakoval argumentaci týkající se výkladu smyslu a účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a konstatoval, že plně dostál povinnosti prokázat, že jednání žalobkyně směřovalo k dosažení daňové výhody. Žalovaný též posoudil vše nezbytné pro závěr o naplnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva.
25. V reakci na vyjádření žalovaného ze dne 16. 9. 2022 žalobkyně zopakovala, že transakce typu MLBO jsou naprosto obvyklé, akceptuje je též Ministerstvo financí, což plyne z jeho odpovědi na žádost o provedení výkladu k problematice daňové uznatelnosti úroků z akvizičního úvěru. Dále znovu zopakovala již uplatněnou argumentaci.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

26. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
27. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalované (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
28. Dokazování soud neprováděl, neboť v řízení před soudem účastníci řízení žádné důkazy nenavrhli (na důkazním návrhu vzneseném v replice ze dne 22. 10. 2020 výsledkem jednatele žalobkyně, pana V., žalobkyně při jednání netrvala), resp. navržené důkazy (zejména potvrzení bank) jsou součástí správního spisu, kterým se dokazování neprovádí.
29. Při jednání dne 27. 9. 2022 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích.

30. Žalobkyně považuje za klíčové, že transakce byly vedeny obchodně-právními důvody a byly ekonomicky opodstatněné, primární motivací nebyla daňová úspora. Šlo o globální transakce, které vedly ke změně vlastnické struktury, žalovaný nemohl posuzovat izolovaně jednotlivou transakci u žalobkyně. Akviziční úvěr poskytnutý externí bankou byl splácen provozními entitami, jako je žalobkyně. Nešlo o vnitroskupinové financování, ale o úvěr poskytnutý nezávislými bankami, přičemž žalobkyně čerpala pouze část celkové částky úvěru. Požadavek bank, aby závazek z úvěrového financování vázl na provozních entitách, je standardní a ekonomicky racionální. Žalobkyně opětovně poukazuje na potvrzení bank, se kterým se daňové orgány řádně nevypořádaly. I kdyby se odhlédlo od daňových aspektů, transakce by u žalobkyně proběhla zcela totožně, protože strukturování bylo dáno požadavky externích bank. Nezpochybnitelný je též ekonomický přínos celé transakce pro žalobkyni (i celou skupinu). Jednalo o standardní transakci typu MLBO. Daňové orgány neuvedly žádný alternativní scénář, kterým by žalobkyně dosáhla stejného efektu s jiným daňovým dopadem. Transakcí nedošlo k neoprávněné daňové výhodě. Úroky z akvizičního financování jsou v České republice daňově uznatelné, nejde o důsledek, který by zákon nepředvídal. Na uvedeném nic nemění ani judikatura ve věci *CTP*, v níž šlo o vnitroskupinové financování. V případě žalobkyně byly důsledky úvěru pozitivní, úvěr byl rychle splacen a společnost hospodářsky rostla. Restrukturalizace vedla ke změně vlastnické struktury a měla pozitivní efekt na rozvoj žalobkyně. Daňové orgány nepředložily finanční analýzu, která by prokázala, že by jiný způsob restrukturalizace byl daňově neutrální. Nevypořádaly se ani s předloženým potvrzením banky a odkazy prokazujícími skutečnost, že daný způsob financování je zcela standardní.
31. Jednatel žalobkyně uvedl, že její zákazníci jsou výhradně globální, nikoli české společnosti. Situace skupiny Teleplan před akvizicí byla špatná (likvidita, finanční situace). Vzhledem k charakteru činnosti nebylo možno otevřít jednání s českými bankami, které by neviděly žádný pozitivní potenciál ve společnosti Teleplan v České republice. Jediným řešením byl vstup silného investora na globální úrovni. Stlačení úvěru na provozní jednotky ve všech zemích bylo logické, neboť právě u provozních jednotek je majetek a výnosy. Na údajích z daňových přiznání jednatel ilustroval, že restrukturalizace byla úspěšná. Jednatel žalobkyně chápe, že daňové orgány se snaží zamezit daňovým únikům, z pohledu žalobkyně však šlo toliko o změnu financování. Odmítl, že by transakce neměly ekonomické opodstatnění.
32. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Je přesvědčen, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a že unesl důkazní břemeno. Žalobkyně se mýlí, tvrdí-li, že transakce byla posuzována izolovaně. Žalovaný neodhlížel od smyslu a účelu celé transakce v rámci skupiny. Ani odlišnosti od věci *CTP* nebrání uzavřít, že ve věci žalobkyně došlo ke zneužití práva.

Podstatné skutkové okolnosti

33. Žalobkyně je (od 21. 4. 2011) součástí skupiny Teleplan. Tuto skupinu v průběhu roku 2011 nabyl nový investor, skupina Gilde. Proces akvizice společnosti TINV, a tedy celé skupiny Teleplan, proběhl tak, že dne 24. 11. 2010 byla založena akviziční společnost AMS Acquisition B.V., jejíž 100% podíl držela společnost AMS Holding B.V. patřící holandské investiční skupině Gilde. Dne 17. 12. 2010 společnosti AMS Acquisition a AMS Holding uzavřely s konsorciem bank Coöperative Rabobank U.A a ABN AMRO BANK N.V. smlouvu o nadřazeném úvěru (*Senior Facilities Agreement*, dále jen „SFA“), na jejímž

základě získala investiční skupina Gilde přístup k čerpání úvěrového rámce do výše 115 milionů EUR do dne 8. 3. 2011. (Zaniklá) společnost TP1 je v této smlouvě zmíněna na s. 261, Schedule 12 „Material Companies“ jako společnost, která je oprávněna čerpat daný úvěr.

34. Podle článku 25.46 písm. a) SFA společnost AMS Acquisition zajistí bez zbytečných odkladů, avšak nejpozději do 90 dní od data uskutečnění první nabídnuté akvizice implementaci kroků dohodnutých v čl. 4.4 strukturálního memoranda nebo implementaci ostatních kroků (...) vždy však za účelem přenesení závazků ve výši 23 475 000 EUR (+/- 5 % z této částky) do nové společnosti, kterou TINV založil v České republice. Podle písm. b) téhož článku SFA rozhodne-li se AMS Acquisition implementovat v bodě 4.4 strukturálního memoranda, případně ostatní kroky uvedené výše, je nezbytné, aby bez zbytečného odkladu, nejpozději však do 90 dní od data uskutečnění první nabídnuté akvizice, zajistila následující: (i) TINV se sloučí s v České republice nově založenou společností nebo tuto společnost koupí a tato společnost se bezprostředně stane přístupivším dlužníkem, (ii) nová společnost v ČR si dále v rámci úvěrové linky A půjčí částku 23 475 000 EUR (+/- 5 % této částky), (iii) všechny vypůjčené částky podle odstavce (ii) budou vyplaceny TINV, (iv) TINV neprodleně použije výnosy v jakékoli výši, které obdrží podle odstavce (iii) k předčasnému splácení úvěru v rámci úvěrové linky A, který byl TINV poskytnut.
35. Dne 8. 3. 2011 nabyla účinnosti akceptace veřejné nabídky dosavadními akcionáři společnosti TINV, čímž se majoritním vlastníkem této společnosti stala společnost AMS Acquisition (a tedy skupina Gilde) za celkovou cenu 142 270 340 EUR. Akcie TINV byly nakoupeny pomocí bankovního financování (115 mil. EUR).
36. Žalobkyně vznikla dne 12. 3. 2010 jako ready-made společnost pod obchodní firmou SDQ Assets s.r.o. Dne 21. 4. 2011 ji jako akviziční společnost v České republice koupila společnost TINV (v té době již ovládaná investiční skupinou Gilde) od původního vlastníka TMF Assets a.s. Tím se žalobkyně stala součástí skupiny Teleplan, a tedy též sesterskou společností TP1. Žalobkyně byla následně přejmenována na Teleplan Holding Prague s.r.o. (k 6. 5. 2011). Žalobkyně v této době nevykonávala žádnou podnikatelskou činnost, neměla žádný majetek ani finanční prostředky a její základní kapitál k 1. 6. 2011 činil 200 000 Kč.
37. Současně je nutno zmínit, že dne 19. 7. 2006 vznikla (původní) společnost Teleplan Prague s.r.o. (TP1). Ke dni 20. 10. 2008 byl základní kapitál této společnosti navýšen na 29 612 000 Kč. Společníky této společnosti byly od založení společnosti TP Asia (90% podíl) a TINV (10% podíl).
38. Dne 1. 6. 2011 přistoupila žalobkyně k úvěru a čerpala bankovní úvěr v souladu se smlouvou ve výši 23,4 mil. EUR (*Term Loan A Facility*) na nákup podílu ve společnosti TP1.
39. Od společnosti TP Asia žalobkyně nabyla na základě smlouvy o převodu obchodního podílu ze dne 1. 6. 2011 obchodní podíl ve výši 29 572/32 880 odpovídající vkladu do základního kapitálu společnosti TP1 ve výši 29 572 000 Kč. Znaleckým posudkem byla cena obchodního podílu stanovena ve výši 645 325 500 Kč (tj. 26 296 882,46 EUR). Ve smlouvě bylo ohledně úhrady kupní ceny obchodního podílu ujednáno: 1) kupující (žalobkyně) předá Agentovi definovanému v *Credit facility Agreement* (CFA) instrukce použít prostředky *Facility A Loan* (úvěrová linka A), rovněž definované v CFA, které si

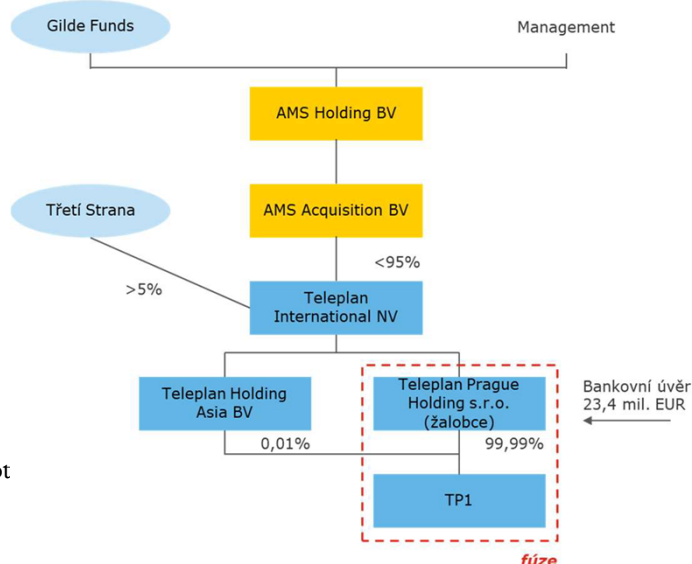
půjčce ve výši 23 475 000 EUR, na úhradu úvěrů čerpaných společností TINV v souladu s čl. 25.46 odst. b) SFA uzavřené dne 17. 12. 2010. 2) Druhá část kupní ceny bude uhrazena kapitalizací pohledávky TP Asia na platbu zbývající části kupní ceny ve výši 2 821 882,64 EUR společností TINV, která je jediným společníkem žalobkyně, které tuto pohledávku TP Asia po uzavření této smlouvy postoupila (dne 13. 6. 2011), do ostatních kapitálových fondů žalobkyně formou započtení proti závazku TINV poskytnout příplatek do ostatních kapitálových fondů žalobkyně, který TINV převezme ve stejné výši, a to nejvýše do 30 dnů ode dne této smlouvy. Žalobkyně v průběhu daňového řízení, a to ani po výzvě žalovaného, smlouvu CFA nepředložila.

40. Od společnosti TINV žalobkyně nabyla 10% podíl odpovídající vkladu do základního kapitálu společnosti TP1 ve výši 20 000 Kč. Hodnota tohoto obchodního podílu byla stanovena znalcem na 71 751 300 Kč (tj. 2 923 850,85 EUR). Smluvní strany se dohodly, že pohledávku na zaplacení kupní ceny společnost TINV, jakožto jediný společník žalobkyně, kapitalizuje do ostatních kapitálových fondů žalobkyně formou započtení proti závazku společnosti TINV poskytnout příplatek do ostatních kapitálových fondů žalobkyně, který společnost TINV převezme ve stejné výši.
41. Z písemného prohlášení ze dne 13. 6. 2011 vyplývá, že se společnost TINV jakožto jediný společník žalobkyně zavázala přispět na vytvoření vlastního kapitálu příplatkem do jiných kapitálových fondů žalobkyně na vytvoření vlastního kapitálu ve výši 5 745 733,49 EUR (tj. 2 923 850,85 EUR odpovídající hodnotě 10% podílu TINV na TP1 a 2 821 882,64 EUR odpovídající zbývající části kupní ceny podílu TP Asia na TP1). Současně se společnost TINV zavázala tuto částku peněžitého příplatku splatit nejpozději v den tohoto prohlášení. V prohlášení je dále uvedeno, že příplatek bude plně splacen na základě smlouvy o započtení, a to započtením proti peněžitým pohledávkám TINV vůči žalobkyni.
42. V souvislosti s úhradou zbytku kupní ceny obchodního podílu TP Asia na TP1 ve výši 23 475 000 EUR společnost TINV dne 26. 5. 2011 požádala jménem žalobkyně o čerpání úvěru (SFA) dokumentem „Utilisation Request“, načež dne 1. 6. 2011 žalobkyně přistoupila k úvěrové lince A sjednané smlouvou SFA (dokumentem „Accession Deed“). Tím se kupní cena obchodního podílu na společnosti TP1 považovala za uhrazenou a závazek žalobkyně vůči společnosti TINV z nákupu obchodního podílu společnosti TP1 se transformoval na úvěr. Úroky a další finanční náklady související s úvěrem žalobkyně uplatnila ve zdaňovacích obdobích let 2013 a 2014 jako daňově účinný náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
43. Společnost TP1 zanikla dne 1. 8. 2011 fúzí sloučením se žalobkyní, která se stala nástupnickou společností a po fúzi došlo k jejímu přejmenování na Teleplan Prague s.r.o. Rozhodný den fúze byl stanoven zpětně ke dni 1. 1. 2011.

44. Soud pro **Gilde Funds** Management
uvádí **AMS Holding BV**
schéma shora **AMS Acquisition BV**
transakcí (z **Třetí Strana**)
vycházel jak **Teleplan International NV**
žalobkyně). **Teleplan Holding Asia BV** **Teleplan Prague Holding s.r.o. (žalobce)** **TP1**

přehlednost níže
zjednodušené
popsaných
tohoto schématu
žalovaný, tak

Shodu s prvopisem pot



Posouzení žaloby

Prekluze práva stanovit daň

45. Soud se v první řadě zabýval námitkou prekluze práva stanovit daň, neboť byla-li by tato námitka důvodná, bylo by již nadbytečné zabývat se dalšími žalobními námitkami. Ostatně k případné prekluzi musí soud přihlížet i bez námítky z úřední povinnosti.
46. Podle žalobkyně došlo k prekluzi, neboť běh lhůty pro stanovení daně (původně určené podle § 38r zákona o daních z příjmů) byl ovlivněn zahájením daňové kontroly (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Daň tedy bylo třeba stanovit ve lhůtě tří let od zahájení daňové kontroly (s případným zohledněním úkonů podle § 148 odst. 2 daňového řádu, které lhůtu prodloužily). Podle názoru žalobkyně záměrem zákonodárce při přijímání § 38r zákona o daních z příjmů nebylo vyloučit aplikaci speciálních ustanovení daňového řádu (jako je např. § 148 odst. 3 či odst. 6).
47. Námitka prekluze práva stanovit daň není důvodná.
48. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu 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.
49. Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, 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 vyměření jak pro 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 vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.
50. Podle § 34 odst. 1 věty první, zákona o daních z příjmů lze od základu daně 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.

51. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
52. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu končí lhůta pro stanovení daně nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.
53. NSS se vztahem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů k § 148 daňového řádu opakovaně zabýval a shledal, že obsahuje speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnění daňové ztráty. Podle konstantní judikatury se jedná o *lex specialis* k obecné právní úpravě prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz např. rozsudky NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 – 69, č. 438/2005 Sb. NSS, ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011 – 109, či ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019 – 20). Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může (rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 – 74).
54. Žalobkyně prosazovaný výklad těmto východiskům odporuje. Domáhá se totiž toho, aby se na prekluzivní lhůtu ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013, kdy vykázala daňovou ztrátu, sice uplatnil speciální režim § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, ale aby ve chvíli, kdy u ní v roce 2015, resp. 2016 byla zahájena daňová kontrola, se běh, resp. uplynutí této prekluzivní lhůty řídilo pouze § 148 odst. 3 daňového řádu, jako by tato úprava byla ještě „speciálnější“ než speciální úprava v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Samotný § 148 odst. 3 daňového řádu navíc stanoví pouze přerušování běhu lhůty, ale nestanoví její délku, to činí v rámci § 148 daňového řádu obecný odst. 1. Žalobkyně tedy prosazuje výklad, v jehož důsledku by se nakonec obecná lhůta stanovená § 148 odst. 1 daňového řádu stala jakousi „nejspeciálnější“ lhůtou, která by v důsledku zahájení daňové kontroly popřela stanovení konce lhůty v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Takový závěr o stupňování speciality od § 148 odst. 1 daňového řádu k § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a nakonec přes § 148 odst. 3 daňového řádu zpět k jeho odst. 1 však z ničeho neplyne a odporoval by i požadavku na přehlednost lhůt (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 – 40, č. 4056/2020 Sb. NSS). Zastávaný výklad by navíc odporoval smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, kterým je umožnit prodloužení prekluzivní lhůty v důsledku zahájení daňové kontroly, tj. získání dalšího času, v jehož rámci může být v závislosti na výsledcích daňové kontroly daň správcem daně dodatečně vyměřena. Žalobkyně se však naopak domáhá toho, aby v důsledku úkonu přerušujícího běh lhůty tato lhůta skončila dříve, než kdyby tento úkon nebyl učiněn.
55. Zejména by pak její výklad odporoval smyslu zvláštní úpravy obsažené v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení bylo ve své původní podobě vloženo do zákona o daních z příjmů částí druhou, bodem 2 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů. Důvodová zpráva k vložení nového § 38r do zákona o daních z příjmů zněla: *„Pro možnost kontroly splnění podmínek pro uplatnění investičních pobídek se navrhuje lhůty, které výrazně překračují platné lhůty pro vyměření daně. V zájmu vyloučení promlčení se proto navrhuje odpovídající lhůty pro vyměření daně. Ze stejných důvodů se navrhuje prodloužení lhůt pro vyměření při uplatnění odpočtu daňové ztráty od základu daně (možnost až v sedmi následujících letech) a při finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, kde minimální lhůta může činit až osm let.“*

56. Žalobkyní prosazovaný výklad by naopak vedl k tomu, že by daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 zahájena 26. 6. 2015 musela být ukončena nejpozději do 26. 6. 2018, tedy před koncem lhůty stanoveným v § 38 r zákona o daních z příjmů. Jinými slovy by takový výklad vedl k jeho úplnému popření. Smyslem § 38r zákona o daních z příjmů je naopak vytvořit správci daně dostatečný čas pro zpětnou kontrolu období, ve kterém daňová ztráta vznikla, jakož i zpětnou kontrolu splnění podmínek pro její následné uplatnění.
57. Z judikatury NSS jasně plyne, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů má povahu zvláštního zákona, jemuž by svědčila aplikace výkladového pravidla *lex specialis derogat legi generali*. Jak však vysvětlil NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 81/2020 – 40, není důvod toto výkladové pravidlo využít, neboť všechna 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 nahrazením. Uvedené ustanovení totiž obsahuje pouze speciální pravidlo pro stanovení konce prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Ostatně i důvodová zpráva uvádí, že se navrhuje lhůty pro vyměření daně, které výrazně překračují platné lhůty. Nelze tedy přisvědčit argumentaci žalobkyně, že by v případě lhůt pro stanovení daně počítaných podle § 38r zákona o daních z příjmů neměla být vůbec aplikován § 148 odst. 2 až 6 daňového řádu.
58. Shora uvedené pro žalobkyninu věc znamená, že v případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 začala lhůta pro vyměření daně běžet podle § 148 odst. 1 daňového řádu běžet 1. 4. 2014. Protože žalobkyni byla za uvedené zdaňovací období vyměřena daňová ztráta, bude se konec těchto lhůt řídit § 38r zákona o daních z příjmů.
59. Posledním zdaňovacím obdobím, kdy mohla žalobkyně 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. 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 žalobkyně 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. Na výše zmíněnou osmiletou (resp. sedmiletou v případě roku 2014) lhůtu dopadají také ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, která upravují její prodloužení (odst. 2), přerušení (odst. 3) a stavení (odst. 4). Pro účely nyní posuzovaného případu postačuje rozebrat vliv možného přerušení lhůty v důsledku zahájení daňové kontroly. Pokud byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 zahájena dne 26. 6. 2015 (resp. ve vztahu k roku 2014 dne 24. 3. 2016) daňová kontrola, prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 a § 38r zákona o daních z příjmů (tj. osmiletá, resp. sedmiletá lhůta) se dle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a její běh pokračoval znovu od učinění tohoto úkonu.
60. V každém případě 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. O ty však nyní nejde, a proto není třeba se k nim blíže vyjadřovat. V daném případě tak lhůta pro vyměření daně skončí v souladu s pravidlem obsaženým v § 33 odst. 1 daňového řádu, nejpozději dne 1. 4. 2024, resp. 1. 4. 2025. Toto datum je třeba vnímat jako nejzazší mez pro běh lhůty podle § 148 odst. 1 až 5 daňového řádu, a to i v kombinaci s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. To se týká i důsledků stavení lhůty podle § 148 odst. 4 daňového řádu, k němuž dochází v situacích předpokládaných v jeho písmenech a) až d). I takto stavená lhůta by skončila nejpozději dnem 1. 4. 2024, resp. 1. 4. 2025, protože deset let podle § 148 odst. 5 daňového řádu je nejzazší mez pro běh lhůt podle § 148 odst. 1 až 4 daňového řádu.

61. V nyní posuzované věci došlo k pravomocnému doměření daně za obě zdaňovací období dne 4. 12. 2019, tedy v rámci běžící zákonné lhůty pro stanovení daně. Námitka prekluze proto není důvodná.

Zneužití práva - obecná východiska

62. Soud předesílá, že mezi účastníky řízení nejsou sporné skutkové okolnosti, spor panuje ohledně jejich právního hodnocení.
63. Konstatuje současně, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Z jeho odůvodnění je zřejmé, jak žalovaný naložil s nosnou odvolací argumentací a stěžejními důvody, pro které žalobkyně neměla za správné závěry daňových orgánů ohledně naplnění podmínek pro aplikaci institutu zneužití práva. Ke konkrétně tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající ve vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí (údajně rozporná tvrzení žalovaného ohledně naplnění a současně nenaplnění podmínek podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) se soud vyjádří níže v rámci vypořádání naplnění objektivní podmínky zneužití práva. S ohledem na rozsah podání žalobkyně nebylo nutno trvat na tom, aby žalovaný podrobně oponoval a vyvracel všechny vznesené jednotlivé námitky, pakliže proti nim postavil ucelený argumentační systém, který logicky odůvodnil. Shodně je nutno přistupovat i k přezkumu napadeného rozhodnutí na základě podané žaloby soudem.
64. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů 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. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.
65. Podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů *výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Úroky z úvěrů a půjček přijatých v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu se považují za výdaj (náklad) přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěr nebo půjčku přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěr nebo půjčka s držbou tohoto podílu nesouvisí. Resp. ve znění od roku 2014: Úroky z úvěrového finančního nástroje přijatého v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu se považují za výdaj (náklad) přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po*

dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěrový finanční nástroj přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěrový finanční nástroj s držbou tohoto podílu nesouvisí.

66. Pode § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů účinného naposledy v roce 2013 za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrů a půjček (od roku 2014: úroky z úvěrových finančních nástrojů) a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi (§ 23 odst. 7), a to ve výši finančních výdajů (nákladů) z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček (od roku 2014: úvěrových finančních nástrojů) od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěru a půjčky (od roku 2014: úvěrového finančního nástroje) banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrů a půjček. V případě, že podmínkou pro poskytnutí úvěru nebo půjčky (od roku 2014: úvěrového finančního nástroje) dlužníkovi věřitelem je poskytnutí přímo souvisejícího úvěru, půjčky (od roku 2014: zápůjčky) nebo vkladu tomuto věřiteli osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, považuje se pro účely tohoto ustanovení a vzhledem k tomuto úvěru nebo půjčce (od roku 2014: úvěrovému finančnímu nástroji) věřitel za osobu spojenou ve vztahu k dlužníkovi.
67. Soud připomíná, že podle judikatury je „zneužitím práva 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“ (rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, č. 869/2006 Sb. NSS).
68. Definici zákazu zneužití práva v oblasti daní judikatura přizpůsobila tomu, jak zneužití práva vykládal Soudní dvůr EU, a to zejména rozsudky ze dne 14. 12. 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*, EU:C:2000:695, a ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, EU:C:2006:121, podle kterých dochází ke zneužití práva za splnění dvou podmínek.
69. 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 rozsudku *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). Použití obou podmínek potvrdil nověji též velký senát Soudního dvora v tzv. „dánských případech“, tedy v rozsudku ze dne 26. 2. 2019 ve spojených věcech C-116/16 a C-117/16, *T Danmark a Y Denmark Aps*, EU:C:2019:135. Soudní dvůr mj. uvedl, že „k prokázání zneužití práva se vyžaduje jednak souhrn objektivních skutečností, ze kterých vyplývá, že i přes formální dodržení podmínek stanovených unijní právní úpravou nebylo dosaženo cíle sledovaného touto právní úpravou, a jednak naplnění subjektivního znaku, který spočívá v záměru získat výhodu vyplývající z unijní právní úpravy tím, že jsou uměle vytvořeny podmínky vyžadované pro její získání“ (bod 114 cit. rozsudku).
70. Právě z této definice zneužití práva judikatura dosud pravidelně vycházela ve věcech nepřímých daní (srov. již rozsudky ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64, *Česká pojišťovna*, a ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, *Komerční banka*, body 69-71, nověji pak např. rozsudek ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015 – 35,

LARNK SEE, bod 28) i daní přímých (poprvé s odkazem na věc *Halifax* v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 – 108, *Typos, tiskařské závody*, nověji srov. rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 – 46, *Zexez kapitálová*, body 33-34).

71. Posuzovat určité jednání či obchodní případ jako zneužití práva není možné tehdy, pokud daný problém spadá pod nějaké konkrétní ustanovení zákona (srov. např. rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010 – 94, č. 2085/2010 Sb. NSS, 1. *SJG Hradec Králové*, body 36-37). V posuzované věci žalovaný dospěl k závěru, že podmínky pro podřazení situace žalobkyně pod § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů (z důvodu fúze a současně z důvodu stanovení rozhodného dne fúze zpětně k datu 1. 1. 2011), ani pod § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů (neboť věřitelem byla nezávislá osoba – externí banka), nejsou možné. Žalobkyně tento závěr žalovaného nezpochybňuje, proto lze mít tuto podmínku pro aplikaci zneužití práva za splněnou.
72. Co se týče prokazování naplnění podmínek pro aplikaci institutu zneužití práva, důkazní břemeno na rozdíl od „klasického“ daňového řízení leží na správci daně. Je tedy na něm, aby prokázal, že v dané věci byly splněny podmínky pro aplikaci doktríny zneužití práva, tedy že zejména došlo k naplnění subjektivní a objektivní podmínky (srov. rozsudky NSS ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018 – 31, či ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 114/2019 – 28). Nelze však opomenout ani skutečnost, že ačkoliv důkazní břemeno nese správce daně, je nutné daňovému subjektu poskytnout dostatečný prostor, aby vysvětlil či vyvrátil správce daně zjištěné skutečnosti. V tomto ohledu však nelze striktně hovořit o důkazním břemenu (či břemenu tvrzení), jedná se „pouze“ o právo daňového subjektu nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 114/2019 – 33). Daňový subjekt tak může (resp. musí) prokazovat, že hlavním účelem jeho transakcí nebylo zneužití práva, že měl ekonomický důvod pro dané transakce atp. (rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 2. 2015, č. j. 10 Af 568/2012 – 142).
73. Postup, jakým mají soud a správní orgány metodologicky přesně postupovat při argumentaci zneužitím práva, popsali NSS v rozsudku ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021 – 42, *K-T-V Domeana*). Ty jsou podstatné i pro nyní souzenou věc, neboť úvahy žalovaného v napadeném rozhodnutí částečně stírají rozdíl mezi objektivním a subjektivním prvkem, jak je vymezil (např.) rozsudek *Halifax*. Žalovaný v části napadeného rozhodnutí týkající se objektivního kritéria, ale i v části ohledně subjektivního kritéria uvádí *objektivní* okolnosti nynějšího případu, které se týkají *konkrétního* jednání žalobkyně a ze kterých dovozuje, že její jednání nemělo žádné racionální vysvětlení a směřovalo k neférovému získání daňové výhody – čímž ale *fakticky* řeší subjektivní podmínku (srov. zejména úvahy v bodech 92 a násl. napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný popisuje, jak a proč dle jeho názoru došlo k získání daňového zvýhodnění). Naopak podstatou objektivní podmínky je posouzení, zda se jednání daňového subjektu a především jeho následek přičítá smyslu a účelu daňového práva v té které oblasti. Tento „rozmlžený“ přístup k prokazování obou podmínek pak v rámci své žalobní argumentace prezentuje též žalobkyně.
74. Pro ilustraci, Soudní dvůr EU v rozsudku *Halifax* posouzení tzv. objektivního kritéria provedl takto: „bylo-li by osobám povinným k dani umožněno odpočíst celou DPH odvedenou na vstupu, zatímco v rámci jejich běžných obchodních transakcí by jim žádné plnění podle ustanovení o systému odpočtů podle šesté směrnice nebo vnitrostátních předpisů, které jej provádějí, neumožnilo odpočíst uvedenou DPH nebo jim umožnilo odpočíst pouze její část, bylo

by to v rozporu se zásadou daňové neutrality, a tedy v rozporu s cílem uvedeného systému“ (srov. bod 80 rozsudku C-255/02, Halifax; zvýraznění provedl soud). Soudní dvůr tedy zůstal u poměrně jednoduchého a obecného porovnání cílů právní úpravy a následku způsobeného jednáním daňových subjektů. Soud uznává, že v systému DPH, který zavedlo unijní právo, může být jednodušší vymezit jeho cíl a porovnat s ním následek jednání daňového subjektu než v jiných oblastech. Dále však objektivní kritérium nesáhá. Účelem konkrétního jednání ani tím, zda daňový subjekt vytvořil k získání daňové výhody umělé podmínky, se v souvislosti s ním Soudní dvůr podrobně nezabýval, naopak tyto okolnosti nechal až do druhé podmínky pro závěr o zneužití práva: „pokud jde o druhou okolnost, podle níž musí být hlavním účelem dotčených plnění získání daňového zvýhodnění, je namístě připomenout, že přísluší vnitrostátnímu soudu, aby zjistil skutečný obsah a význam dotčených plnění. Může přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže“ (srov. bod 81 tamtéž; zvýraznění opět soud).

75. Jak dále NSS zdůraznil v rozsudku *K-T-V Domeana*, mezi závěrem, že „účelem jednání je pouze daňové zvýhodnění a transakce nemá jiný ekonomický smysl“, a tím, že cílem jednání „je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání“, není hmatatelný rozdíl (z již citovaných věcí NSS k tomu srov. např. rozsudek *ZexeZ kapitálová*, bod 35). Právě 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.
76. K vymezení subjektivního prvku žalovaným v bodu 95 napadeného rozhodnutí pak soud doplňuje, že judikatura nepodmiňuje splnění subjektivního kritéria propojeností jednotlivých subjektů, ani otázku „propojenosti“ se subjektivním prvkem pevně nesvázala. 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. Koneckonců NSS již připustil možnost, že daňový subjekt zneužije právo i v situaci, kdy propojení mezi smluvními stranami není přinejmenším zjevné (srov. věc *LEDOPA GROUP*, body 23-24) nebo ve které ani žádná jiná strana nefiguruje (rozsudek ze dne 19. 6. 2014, čj. 6 Afs 23/2014 - 35, č. 3093/2014 Sb. NSS, body 13-14, a to v případě vytváření rezerv na opravy hmotného majetku). Propojenost zúčastněných subjektů nebyla stěžejní ani ve věci *CTP*. Zde NSS považoval za klíčové, že provedená restrukturalizace odehrávající se uvnitř skupiny nevedla ke změně vlastnické struktury, k nové akvizici, či např. ke sjednocení managementu a úspoře provozních nákladů, ale k obrovskému zadlužení dosud prosperujícího daňového subjektu.
77. I přes shora uvedené lze nicméně shrnout, že žalovaný posoudil vše nezbytné k závěru o naplnění jak objektivního, tak subjektivního prvku zneužití práva (odůvodnění jen jinak strukturoval). Žalovaný posoudil, co je smyslem a účelem uplatňování daňových nákladů, tedy § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz body 113 a 61 napadeného rozhodnutí), popsal též okolnosti, ze kterých dovodil umělé vytvoření podmínek k úvěrovému zadlužení a vzniku souvisejících nákladů (úroků), které dle jeho názoru vedly k neoprávněnému daňovému zvýhodnění – jejich posouzení vlastně „jen“ roztáhl do větší

části rozhodnutí, než jejich formální označení naznačuje (což následně přebírá i žalobkyně). Níže proto soud posuzuje, zda byly obě podmínky naplněny, tedy zda závěr žalovaného, že došlo ke zneužití práva, je správný. Neřídil se však formálním rozdělením zkoumaných okolností, jak je provedl žalovaný.

K naplnění objektivní podmínky zneužití práva

78. Pokud jde o naplnění objektivního kritéria, v nynější věci žalobkyně uplatnila daňový náklad (úroky z úvěru) podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Právě § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je v nynější věci právní úpravou, jejíž smysl a účel je potřeba vyjasnit.
79. Vymezení účelu právní úpravy ve věcech přímých daní, a tím spíše úpravy uplatňování daňových nákladů, má oproti příkladům z judikatury Soudního dvora ve věci daní nepřímých (např. věci *Halifax*) určitá specifika. Vymezit účel právní úpravy je jednodušší v oblasti DPH, která, zjednodušeně řečeno, stojí na tom, že určité plnění podléhá zdanění, zatímco jiné je od DPH osvobozeno. V takovém případě je poměrně jednoduše možné dohledat smysl konkrétních ustanovení unijního práva a vyjádřit jej tak, aby objektivní podmínka po *praktické* stránce nesplývala s tou subjektivní (viz rozsudek NSS ve věci *K-T-V Domeana*).
80. 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). K jeho smyslu se v souvislosti s možným zneužitím práva NSS vyjadřoval ve výše citované věci *TYPOS, tiskařské závody*. Tam mj. uvedl, že: *„Stěžovatel je podnikatelským subjektem, jeho příjmem podléhajícím zdanění je tedy především příjem z podnikání, jeho daňově relevantní příjmy a výdaje se tedy budou vázat k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl“* a *„předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, které tedy není samoučelné, resp. jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů“*. V rozsudku CTP pak NSS uvedl, že *hlavním cílem odpočtu uznatelných nákladů je „zdanění disponibilního příjmu na netto základě“* (bod 65) a *„daňově zohlednit jen takové náklady, bez jejichž vynaložení by daňový poplatník vůbec nezískal či ani neměl možnost získat, případně udržet si zdanitelné příjmy. Pokud je zřejmé, že je náklad vynaložen v rozporu s uvedeným účelem, nemůže být tento smysl naplněn“* (bod 66). Nesměruje-li jednání daňového subjektu fakticky k realizaci či rozvíjení jeho ekonomické činnosti, je tím popřen smysl a účel § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
81. Ani při hledání smyslu § 24 zákona o daních z příjmů se tak posuzování „umělosti“ nelze zcela vyhnout. Podmínky pro aplikaci § 24 zákona o daních z příjmů jsou totiž formálně naplněny, pokud uplatněné náklady byly vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tak tomu bylo i v případě žalobkyně, která náklad (úroky) uplatnila v souvislosti se svou ekonomickou činností (úvěr na koupi obchodního podílu sesterské společnosti). Z hlediska posouzení naplnění účelu a smyslu daného ustanovení, které umožňuje takové náklady odečíst od výdajů, je však s ohledem na shora citovanou judikaturu zkoumat, zda k vytvoření nákladů nedošlo „uměle“, tedy bez racionálního účelu, který nebyl samoučelný (tedy jeho cílem nebylo toliko obcházení daňových zákonů).

82. S ohledem na posledně uvedené je proto nutno hodnotit jako nedůvodnou námitku, podle které je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné, pokud žalovaný na jednu stranu tvrdí, že podmínky pro uplatnění nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů byly naplněny, současně však uvádí, že dané náklady neměly ekonomický a racionální smysl. Podle žalobkyně ekonomický smysl a racionalita nákladu jsou podmínkou pro jeho uplatnění podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (žalobkyně se domnívá, že podmínka daňové uznatelnosti nákladů je smyslem a účelem právní normy). Závěr ohledně absence tohoto prvku tak podle žalobkyně vylučuje možnost aplikovat institut zneužití práva. Tento názor není s ohledem na shora uvedené správný. Právě ekonomický smysl je totiž jednou z hlavních charakteristik účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nikoli hmotněprávní podmínkou pro uplatnění nákladů podle tohoto ustanovení, jak se snaží sugerovat žalobkyně. Konstatování žalovaného, že náklad neměl ekonomicky racionální smysl, tedy není v rozporu se závěrem ohledně naplnění formálních podmínek podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
83. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne, že žalovaný dospěl (na rozdíl od správce daně) k závěru, že i přes splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění daňových nákladů spočívajících v úrocích z úvěru a finančních nákladech tyto náklady z daňově účinných vyloučí, a to z důvodu aplikace institutu zneužití práva (viz např. bod 54 napadeného rozhodnutí). Je tedy zjevné, že žalovaný měl podmínky pro aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za naplněné. Uvedl-li žalovaný v žalobkyní citovaném bodu 122 napadeného rozhodnutí, že náklady nemají „racionálně ekonomické opodstatnění“, směřoval tím zjevně ke zpochybnění účelu a cíle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nikoli k tomu, že by dané náklady nesloužily k dosažení, zajištění a udržení žalobkyniných zdanitelných příjmů. Vyjádření žalovaného v bodu 92 napadeného rozhodnutí, podle něž žalobkyně „nijak neprokázala, že nesla náklady k dosažení, zajištění a udržení pouze svých zdanitelných příjmů“, sice může působit dojmem, že žalovaný zpochybnil naplnění podmínek pro aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, v kontextu odůvodnění celého tohoto bodu je však zjevné, že tímto vyjádřením mínil žalovaný sdělit, že účelem nesení úrokových nákladů bylo dle tvrzení žalobkyně změna vnitropodnikové struktury, což podle žalovaného nebylo z pohledu žalobkyně ekonomicky účelným nákladem (z pohledu pouze jejich zdanitelných příjmů).
84. K jádru argumentace zpochybňující naplnění objektivní podmínky soud uvádí, že žalovaný vymezil cíl a účel dotčené právní úpravy plně v souladu se shora citovanou judikaturou (srov. body 61 a 113 napadeného rozhodnutí, v nichž v zásadě vyšel z definice obsažené v rozsudku *CTP*), tedy tak, že je podle daného ustanovení mají být daňově účinné pouze náklady, které mají ekonomickou racionalitu.
85. Otázkou tedy zůstává, zda žalobkyně uplatnila náklady v rozporu s cílem a účelem tohoto ustanovení, přičemž smyslu § 24 se s ohledem na shora uvedené logicky musí přičít uplatnění úroku z úvěru, který nemá žádnou smysluplnou vazbu na ekonomickou činnost žalobkyně.
86. Soud se shoduje se žalovaným, že (bez zohlednění dalších okolností, které je nutno hodnotit v rámci druhého kroku, tedy při posuzování naplnění subjektivní podmínky zneužití práva), jednání žalobkyně bylo objektivně rozporné se smyslem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

87. Žalobkyně v době, kdy přijala úvěr, sama nevykonávala žádnou ekonomickou činnost, neměla žádný majetek ani finanční prostředky a její základní kapitál k 1. 6. 2011 (kdy přistoupila k úvěru) činil 200 000 Kč. Čerpání úvěru za účelem nákupu podílu v sesterské společnosti, se kterou mohla toliko zfúzovat bez daného mezikroku spočívajícího v nákupu jejího podílu (hrazeného prostřednictvím úvěru), se tak jeví s ohledem na účel § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně iracionální. Smyslem čerpání úvěru totiž nemohlo být rozvíjení vlastní ekonomické činnosti, kterou žalobkyně v dané době reálně nevykonávala. Pokud žalobkyně hodlala svou ekonomickou činnost rozvíjet právě prostřednictvím sesterské společnosti TP1, která v dané době byla prosperující ekonomickou jednotkou, bylo by skutečně ekonomicky racionální, aby došlo toliko k fúzi bez současného vysokého úvěrového zatížení žalobkyně.
88. Soud zde opětovně zdůrazňuje, co vyplývá ze shora citované judikatury, tedy že posuzování naplnění objektivního kritéria má spočívat v jednoduchém a obecném porovnání cílů právní úpravy a následku způsobeného jednáním daňových subjektů. Dále objektivní kritérium nesahá. Účelem konkrétního jednání ani tím, zda daňový subjekt vytvořil k získání daňové výhody umělé podmínky, je třeba posuzovat až v souvislosti s otázkou naplnění subjektivní podmínky zneužití práva.

K naplnění subjektivní podmínky zneužití práva

89. Soud se proto dále zabýval tím, zda je správný i závěr žalovaného ohledně naplnění subjektivní podmínky zneužití práva. Soud při posouzení této otázky (s ohledem na shora předestřená metodologická východiska) zohlednil jak jednání žalobkyně, které předcházelo čerpání úvěru, tak veškeré zjištěné okolnosti daného případu. Neomezoval se přitom jen na ty skutečnosti, které sám žalovaný označil jako okolnosti naplňující subjektivní podmínku a zohlednil též úvahy žalovaného (nesprávně) obsažené v těch částech napadeného rozhodnutí, které se zabývaly naplněním podmínky objektivní.
90. Žalovaný po rekapitulování skutkových okolností uzavřel, že společnosti TINV a TP Asia žalobkyni prodaly obchodní podíl společnosti TP1 v řádech stovek milionů korun, což by nebylo možné v případě, kdy by tyto společnosti nebyly s žalobkyní spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Obchodní podíl TP1 nakoupila žalobkyně, která též náleží do skupiny Teleplan. Šlo tedy o spojené osoby, což spolu se zjištěním, že žalobkyně záhy po nákupu obchodního podílu společnosti TP1 s touto společností fúzovala, vyvolává pochybnosti o tvrzení žalobkyně, že daňová úspora byla u popsanych transakcí pouze vedlejším efektem. Tyto transakce nelze označit za vedoucí k zisku, ale k získání daňové výhody.
91. Žalovaný dále v bodu 87 napadeného rozhodnutí zdůraznil, že podstatou vzniku zadlužení žalobkyně je „restrukturalizace“ uvnitř skupiny Teleplan, která však nevedla ke změně vlastnické struktury, k nové akvizici, či např. sjednocení managementu či úspoře provozních nákladů, ale pouze ke vzniku zadlužení žalobkyně bez ekonomického opodstatnění. Proběhlé transakce považuje za nákladné přeskupení uvnitř skupiny Teleplan, kdy rozhodující vliv zůstal zachován společnosti TINV, resp. investiční skupině Gilde. Toto zjištění potvrzuje důvodnost pochybností o účelovosti a ekonomické opodstatněnosti nákupu obchodního podílu společnosti TP1 žalobkyní, neboť tímto nákupem, či následnou fúzí skupina Teleplan nezískala žádný nový podnik, nezměnila či nezlepšila svou strukturu a nedošlo ani k jiným skutečnostem, které by bylo možno osvědčit jako restrukturalizaci. Žalovaný dále uvedl, že k popsáním operacím došlo

v krátkém časovém období roku 2011 a jsou natolik zásadní, že je žalobkyně mohla posuzovat ve vzájemných souvislostech a posoudit i jejich ekonomický a daňový dopad. K fúzi sloučením mohlo dojít i bez předchozího nákupu obchodního podílu společnosti TP1 a bez, tímto způsobem, uměle navozené nutnosti splácet úvěr a s tím související náklady, neboť žalobkyni i TP1 řídí stejné osoby – společnost TINV, potažmo investiční skupina Gilde. Bez inscenace takové situace a bez existence propojenosti zúčastněných společností by nedošlo ke snížení základu daně. Jen stěží si lze u nezávislých osob představit, že by splácely úvěr za nespojenou osobu a dobrovolně nesly i ověřované náklady. Žalovaný též zmínil, že změna vlastníka akcií společnosti TINV v březnu 2011 nevysvětluje a neodůvodňuje ekonomickou opodstatněnost změn a transakcí (nákup obchodního podílu společnosti TINV v TP1, čerpání úvěru, fúze), pokud k těmto skutečnostem došlo několik měsíců po změně vlastníka akcií společnosti TINV.

92. Žalovaný dále konstatoval, že výsledkem sporných transakcí je **pouze** zatížení žalobkyně v ČR v podobě ověřovaných nákladů, odliv finančních prostředků do zahraničí a snížení daňové povinnosti žalobkyně v ČR, k němuž transakce přispěly. Vznik úvěrového zadlužení žalobkyně a s tím související povinnosti platit úroky nebyl přitom z ekonomického pohledu nezbytný, neboť stejného ekonomického výsledku (tj. získání majetku společností TP1) by bylo dosaženo přímo fúzí s touto společností.
93. Žalovaný přisvědčil žalobkyni, že úvěr ve výši 115 milionů EUR byl poskytnutý nezávislým konsorciem bank, tedy nikoli osobou spojenou, avšak byl poskytnut společnosti AMS Acquisition, nikoli přímo žalobkyni. Nedošlo k přímému toku peněžních prostředků z banky ve prospěch žalobkyně, ale zadlužení bylo přeneseno formou zápočtu závazků a pohledávek souvisejících s nákupem obchodního podílu ve společnosti TP1. Tvrzení, podle kterého bankovní instituce umožnily čerpání úvěru ve výši 23 milionů EUR, což je důkazem toho, že zde byl ekonomický důvod jak pro existenci žalobkyně, tak pro žalobkyní plánované transakce, žalovaný nepřisvědčil, neboť bankovním institucím při poskytnutí úvěru šlo především o výnos ze zapůjčených prostředků, při současném vyloučení či omezení rizika nesplácení poskytnutého úvěru.
94. Soud se shora popsanými úvahami, že jednání žalobkyně nemělo žádné racionální opodstatnění a že popsané transakce byly uměle vytvořeny toliko za účelem získání neoprávněné daňové výhody, neshoduje.
95. Zprvé, soud shodně s žalobkyní spatřuje hlavní ekonomický důvod popsaných transakcí v umožnění akvizice skupiny Teleplan novým vlastníkem, investiční skupinou Gilde. Veškeré kroky spojených osob byly vedeny tímto důvodem, tedy umožnit převzetí skupiny Teleplan. Shodně s žalobkyní soud proto považuje také za stěžejní, že důvody, pro které žalobkyně přistoupila k nákupu podílu na TP1 prostřednictvím úvěru a teprve následně k fúzi, vyplývaly zejména z podmínek externí banky, které byly součástí SFA, k níž přistoupila též žalobkyně. Na rozdíl od věci *CTP*, ve kterém došlo k poskytnutí úvěru osobu spojenou, a bylo proto zcela namístě zkoumat, zda taková transakce měla racionální důvody a zda restrukturalizace nebyla jen formální zástěrkou k získání daňového zvýhodnění, je v nyní posuzované věci podstatné, že podmínky, za kterých k převzetí skupiny došlo, měly svůj původ u externího subjektu poskytujícího úvěr, který si podmínky financování stanovil v rámci SFA. V tom se žalobkynina věc také odlišuje od věci *CTP*. Žalobkyni nelze přisvědčit v tom, že by žalovaný závěry tohoto rozsudku toliko nekriticky přejal (ač např. argumentace v bodu 87 napadeného rozhodnutí plně koresponduje s argumentací v bodu 47 rozsudku *CTP*, obdobně je tomu v případě bodu

113, který kopíruje argumentaci z bodu 48 rozsudku CTP). Vycházel totiž z jeho zobecnitelných právních závěrů, ty však skutkový stav zjištění v nyní souzené věci nesprávně aplikoval.

96. Skutečnost, jaké byly reálné dopady tohoto převzetí (zda skutečně došlo k restrukturalizaci, jaké byly její dopady, a to i z hlediska žalobkyně), považuje soud za irelevantní. Pokud bylo záměrem skupiny Gilde převzít skupinu Teleplan (což je již samo osobě racionální a ekonomicky opodstatněný důvod), přičemž toto převzetí bylo financováno i prostřednictvím úvěru od banky, která si jeho poskytnutí podmínila konkrétními podmínkami, nelze na tom spatřovat z pohledu jednání žalobkyně nic účelového. Právě proto, že žalobkyně byla součástí skupiny, postupovala v transakcích shora popsaným způsobem. Vzájemná propojenost vysvětluje jen to, proč žalobkyně postupovala tak, jak postupovala, nezdůvodňuje nijak závěr o ekonomické iracionalitě jejího chování, ba naopak. Nebyla-li by součástí skupiny (a netížily by ji tak zprostředkovaně požadavky banky), jistě by postupovala jiným způsobem (bez nutnosti brát na sebe zatížení úvěrem).
97. V případě, že podmínky poskytnutí úvěru byly nastaveny externím subjektem (úvěrující bankou) lze stěží předpokládat, že by banka podmínky nastavila úmyslně tak, aby došlo k vytvoření umělé struktury, která měla sloužit k získání neoprávněného daňového zvýhodnění (správce daně ani žalovaný nic takového netvrdili ani neprokázali). Naopak, soud přisvědčuje vysvětlení žalobkyně, podle kterého banka stanovením daných podmínek zjevně chtěla zajistit maximální efektivitu při splácení poskytnutého úvěru (jeho stlačením na provozní entity na nižší úrovni v hierarchii skupiny, které reálně generují zisk). Takový postup lze naopak považovat za ekonomicky racionální.
98. Shora uvedené samozřejmě neznamena, že plnění podmínek smlouvy o úvěru *a priori* vylučuje možnost aplikace institutu zneužití práva. Nelze totiž jednoduše tvrdit, že jakýkoli požadavek banky má ekonomický smysl. Daňové orgány by však v takovém případě musely prokázat, že podmínky úvěrové smlouvy byly nastaveny určitým způsobem právě za účelem vytvoření umělé ekonomicky neracionální struktury mající za cíl získání neoprávněné daňové výhody, resp. že banky mohly dosáhnout shodného výsledku jiným způsobem. Tímto směrem však žalovaný své úvahy (ani dokazování) nevedl.
99. Žalovaný konstatoval, že nezpochybňuje poskytnutí úvěru nezávislou bankou (nikoli spojenou osobou). Rozpor však spatřoval v tvrzení, že úvěr byl čerpán skrze provozní entity, neboť k jeho čerpání došlo již dne 8. 3. 2011, zatímco žalobkyně se stala členem skupiny Teleplan teprve 21. 4. 2011, a nemohla tedy k 8. 3. 2011 čerpat.
100. Soud však v těchto tvrzeních rozpor nespatřuje. Ze shora rekapitulovaných skutkových okolností plyne, že k 8. 3. 2011 mohla k čerpání úvěrového rámce přistoupit investiční skupina Gilde. Společnost TINV dne 26. 5. 2011 požádala jménem žalobkyně o čerpání úvěru (SFA) dokumentem „*Utilisation Request*“, načež dne 1. 6. 2011 žalobkyně přistoupila k úvěrové lince A sjednané smlouvou SFA (dokumentem „*Accession Deed*“). Ostatně sám žalovaný konstatoval, že původní závazek žalobkyně vůči společnosti TINV z nákupu obchodního podílu společnosti TP1 se díky postupu zúčastněných stran transformoval na závazek splatit část úvěru původně poskytnutého společnosti Gilde na nákup společnosti TINV. Sám žalovaný tedy vycházel z toho, že k úvěrovému zatížení žalobkyně došlo posléze, tedy po 8. 3. 2011.

101. Soud nesouhlasí ani se závěrem žalovaného, že ekonomické důvody úvěrujících bank nelze zaměňovat s ekonomickými důvody žalobkyně a odůvodňovat jimi daňovou účinnost nákladů. Ekonomické důvody bank přeneseně působily též na celou skupinu. Nepodstatné je též to, že úvěrem a souvisejícími náklady nebyly zatíženy všechny provozní entity skupiny Teleplan.
102. Žalovaný zde pomíjí širší pohled na celou transakci. Jak totiž upozorňuje žalobkyně primárním ekonomickým cílem celé transakce, nebylo získání majetku společnosti TP1, ale převzetí skupiny Teleplan za pomoci úvěrového financování, které mělo být přeneseno na provozní entity (z dobrých důvodů). Právě SFA osvětluje ekonomický smysl celé transakce, jejímž hlavním účelem bylo převzetí skupiny Teleplan skupinou Gilde. Za stěžejní soud považuje, že jednání všech účastníků popsanych transakcí bylo realizovat toto převzetí, přičemž za účelem dokončení této transakce bylo nutno naplnit podmínky úvěrující banky. Nelze tedy souhlasit se žalovaným, že žalobkyně mohla s TP1 fúzovat bez vzniku úvěrového zadlužení, neboť by tím nemohl být naplněn účel celé transakce spočívající v převzetí skupiny Teleplan novým vlastníkem. Postupy týkající se žalobkyně byly součástí širšího procesu v zásadě nezávislého na vůli členů skupiny Teleplan.
103. Daňové orgány přitom neprokázaly propojenost členů skupiny Teleplan (či Gilde) s externí bankou, který by svědčil o tom, že by snad tyto subjekty jednaly ve vzájemné shodě a podmínky do smlouvy vtělily do SFA. Jinak by bylo transakce nutno hodnotit v případě, kdy by k poskytnutí úvěru došlo spojenou osobou. Tehdy by totiž bylo relevantní, jak samotný přínos restrukturalizace, tak význam přenesení úvěru na žalobkyni (potažmo společnost TP1). Jednání ve vzájemné shodě s minimálními přínosy provedené restrukturalizace při současném významném zatížení náklady v podobě úroků u žalobkyně by skutečně mohlo vést k pochybnostem o ekonomickém smyslu takových transakcí. Podstata celé transakce však v nyní posuzované věci ležela jinde.
104. Naopak se soudu jako logické jeví tvrzení žalobkyně, podle kterého měla banka dobré důvody, proč úvěr stlačit na prosperující českou provozní entitu. Banka hodlala posílit své postavení věřitele tím, že úvěr přenesla na nižší úroveň, kde se majetek prosperující společnosti setká se závazkem vůči bance, který může být přímo hrazen z majetku této společnosti či jím může být zajištěn. Úvěrem má být zatížena provozní entita, která generuje aktivní příjmy z obchodní činnosti a drží majetek. Existuje tak vyšší předpoklad pravidelné úhrady úroků či snadnějšího vymáhání v případě, že úroky či jistina nebudou hrazeny.
105. S ohledem na shora uvedené není třeba se dále zabývat námitkami a praktickými příklady, na nichž se žalobkyně snažila demonstrovat, že i při prosté fúzi bez předchozího nákupu podílu na TP1, by došlo z hlediska daňového ke stejnému výsledku. Není-li naplněna subjektivní podmínka v tom, že postup vedoucí k uplatnění nákladů nebyl důsledkem uměle vytvořeného řetězce bez ekonomické racionality s hlavním účelem snížit neoprávněně daňovou povinnost, není již třeba zabývat se tím, jak by daňová povinnost žalobkyně vypadala v případě, že by k restrukturalizaci došlo jiným způsobem. Nadto příklady předestřené žalobkyní jsou značně zjednodušené a bez znalosti konkrétních skutkových okolností (například způsobu, jakým by bylo financováno vyplácení podílů při fúzi) jí nabízených příkladů nelze bez dalšího dovodit, že by z hlediska daňového byl výsledek skutečně stejný.

Ostatní námitky

106. Ke zbývajícím žalobním námitkám procesního charakteru soud uvádí následující.
107. Soud neshledal (jak již ostatně uvedl shora), že by se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami poukazujícími na údajně nelogická či nepravdivá tvrzení správce daně. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný tvrzení, na která poukazuje žalobkyně [aplikace § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, tvrzení o personálním propojení ABN AMRO BANK a skupiny Teleplan, fiktivnost fúze] přehodnotil, resp. je odmítl. Se změnou právního náhledu na tyto sporné otázky pak žalobkyni řádně seznámil (viz seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 8. 4. 2019). Přezkoumatelně pak popsal, proč v dané věci dle jeho názoru není možno aplikovat § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů (viz zejména bod 50 seznámení a 86 a 112 napadeného rozhodnutí) a proč se neztotožnil se závěrem o fiktivnosti fúze (viz zejména bod 62 seznámení a 99 napadeného rozhodnutí). Za tohoto stavu proto podle soudu nelze úspěšně namítat, že se žalovaný námitkami nesprávnosti uvedených tvrzení nevypořádal. Uzavřel-li pak žalovaný, že se správce daně dopustil jistých nepřesností, které ale nemohly mít vliv na přezkoumatelnost jeho závěrů, nelze takovému vyjádření za situace, kdy žalovaný tyto nepřesnosti v odvolacím řízení odstranil, nic vytknout. Žalobkyně ostatně konkrétněji tento závěr nerozporuje. Neuvádí výslovně, které nepřesnosti obsažené ve zprávě o daňové kontrole měly i po změně právního názoru vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, není tedy třeba se dále k této otázce podrobněji vyjadřovat.
108. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že v dané věci nebylo třeba ustanovit znalce. Podle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu správce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Znalecký posudek je podle citovaného ustanovení třeba vypracovat k posouzení odborných skutkových otázek, nikoli otázek právních. Ustanovený znalec není oprávněn odpovídat na otázku správnosti zdanění (např. uznatelnosti nákladu či otázky naplnění znaků zneužití práva). Tuto otázku musí správce daně hodnotit sám. V dané věci je nutno zdůraznit, že žalobkyně návrh na ustanovení znalce a provedení důkazu znaleckým posudkem přdestřela v průběhu daňového řízení toliko obecně, neuvedla, co konkrétního mělo být prostřednictvím znaleckého posudku prokázáno, tedy k posouzení které otázky nemá správce daně či žalovaný potřebnou odbornost. Pouhé tvrzení o „vysoké specifčnosti“ řešené problematiky nedokládá potřebu vyžádat si znalecký posudek ve smyslu § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu. V dané věci přitom nebyly sporné skutkové okolnosti, sporné bylo toliko právní posouzení, přičemž, jak soud uvedl, k rozřešení této otázky nemůže znalecký posudek sloužit. Tím se daná věc odlišuje od věci řešené v žalobkynin odkazovaném rozsudku NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119, *fortell*, v níž šlo o posouzení ryze odborné a technické otázky přítomnosti prvku novosti ve výstupu z projektu výzkumu a vývoje, tedy skutkové otázky, k jejímuž posouzení nemají daňové orgány příslušné znalosti. Soud pak doplňuje, že žalobkyni nic nebránilo, aby znalecký posudek (ať jeho předmětem mělo být cokoli) předložila sama. Následně by daňové orgány mohly zhodnotit, zda závěry uvedené ve znaleckém posudku mají nějaký vliv na posouzení věci.
109. Žalovaný také nepochybil, pokud neprovedl důkaz výsledkem svědka – tehdejšího jednatele žalobkyně pana J. P. V. Žalovaný žalobkyni v písemnosti ze dne 28. 6. 2019 označené „vyrozumění o důvodech a neprovedení navrhované svědecké výpovědi“

podrobně seznámil s důvody, pro které k provedení navržené svědecké výpovědi nepřistoupil. Uvedl, že podle žalobkyně měla výpověď prokázat ekonomickou výhodnost transakce, podmínky, za kterých měla být provedena, či rozprostření nákladů transakce do celé skupiny. Žalovaný k tomu konstatoval, že ekonomickou výhodnost transakce (tedy zatížení žalobkyně úrokovými splátkami a úroky z úvěru, které z pohledu úvěrující banky snížilo riziko nesplacení úvěru) nezpochybňuje. Podle žalovaného plynou výhody z ověřované transakce také vlastníku společnosti TINV, neboť vlastní majetek, který nemusí splácet a nést úrokové náklady a též žalobkyni, jejíž ekonomická výhoda spočívá v tzv. daňovém štítu. Podmínky, za kterých byla transakce provedena, žalobkyně doložila potvrzením bank a překladem čl. 25.46 SFA. Žalovaný uvedl, že nezpochybňuje rozprostření nákladů transakce mezi jednotlivé články skupiny Teleplan. Provedení navrhovaného výsledku proto označil za nadbytečné. Proti těmto důvodům neprovedení svědecké výpovědi žalobkyně žádnou konkrétní argumentací nebrojí, cituje pouze rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 – 23, aniž by jeho závěry vztáhla na nyní souzenou věc. Podle názoru soudu nepředstavuje konstatování žalovaného, podle něž není pro daňovou relevantnost posuzovaných nákladů podstatné, zda bylo přenesení úvěrového zatížení a splátek úroků na výrobní entity podmínkou financující banky, nepřípustným apriorním hodnocení obsahu svědecké výpovědi před tím, než byla provedena, ale vyjádřením právního hodnocení zjištěného skutkového stavu (o němž právě na základě předloženého potvrzení bank a části SFA nebyly pochyby v tom smyslu, že podmínka stlačení úvěru na provozní entity nebyla podmínkou financujících bank).

110. Shora popsané důvody neprovedení svědecké výpovědi žalovaný vtělil též do odůvodnění napadeného rozhodnutí (bod 137), v němž ještě doplnil, že hlavním důvodem neprovedení svědecké výpovědi pana V. je skutečnost, že je jednatelem žalobkyně. Podle žalobkyně uvedená skutečnost nemohla být důvodem neprovedení tohoto důkazu, neboť svědek neměl vypovídat o „záležitostech žalobkyně“, ale o akvizici skupiny Teleplan skupinou Gilde.
111. K tomu soud uvádí, že podle ustálené judikatury nemůže tatáž osoba vystupovat v daňovém řízení jak za daňový subjekt, tak v postavení svědka (srov. např. rozsudky NSS ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 29/2013, č. j. 8 Afs 29/2013 – 44, ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017 – 23, či ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 58/2018 – 32). Postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného. Ani fyzickou osobu, jež byla v rozhodné době jednatelem žalobkyně a zároveň jednatelem jejího obchodního partnera, není možno vyslechnout jako svědka). Pokud ke svědecké výpovědi účastníka řízení přesto dojde (např. chybným postupem správního orgánu), nezpůsobuje to samo o sobě bez dalšího nezákonnost porízené výpovědi nebo nezákonnost daňového řízení. Výpověď takové fyzické osoby má být hodnocena pouze jako výpověď účastníka řízení. Soud tedy plně přisvědčuje žalovanému, že postavení pana V. jako jednatele žalobkyně bránilo tomu, aby byl vyslechnut jako svědek.
112. Tvrzení, podle kterého jednatelem pana V. nebylo překážkou jeho postavení jako svědka, neboť neměl vypovídat o záležitostech žalobkyně, je nepřipadné, neboť je zjevné, že i akvizice skupiny Teleplan skupinou Gilde byla „záležitostí“ žalobkyně. Hodlal-li její jednatel k jejím okolnostem sdělit další detaily, nic mu nebránilo tak učinit v rámci některého z mnoha vyjádření žalobkyně v průběhu daňového řízení. Soud pak jen pro

pořádek doplňuje, že jednateli žalobkyně nebylo jakkoli bráněno se ve věci vyjádřit a případně navrhnout provedení některých důkazních prostředků (včetně předestření vlastních tvrzení jako důkazu ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu). Soud tedy shrnuje, že se s důvody neprovedení výslechu ztotožňuje a nepovažuje je za „selektivní“ či „arbitrární“, jak namítá žalobkyně.

113. Za důvodné nepovažuje soud tvrzení v bodech 8.9. a 8.10. žaloby, kde se žalobkyně „ohrazuje“ proti tvrzení žalovaného, že nejednala s péčí řádného hospodáře. Žalovaný v bodu 88 napadeného rozhodnutí uvedl: *„Pokud by odvolatel jednal s péčí řádného hospodáře, činil by jen takové úkony, které povedou k zabezpečení co nejpríznivější situace a postavení na trhu, nenakoupil by obchodní podíl společnosti TP1 v okamžiku, kdy věděl o připravované fúzi sloučením s touto společností“*. Z uvedeného vyjádření podle soudu plyne, že žalovaný neposuzoval, zda bylo jednání žalobkyně „v souladu se soukromoprávními instituty“. Z kontextu daného vyjádření plyne, že jím žalovaný zdůvodňoval závěry o naplnění objektivní podmínky zneužití práva, tedy že jednání žalobkyně dle jeho názoru nebylo ekonomicky racionální ve smyslu naplnění účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nic více z citované pasáže napadeného rozhodnutí (a to zejména z hledisek soukromoprávních) neplyne.
114. Nedůvodná je též námitka, podle které byl požadavek žalovaného na předložení předkladu celé SFA nehospodárný. Žalovaný k dotazu žalobkyně obsaženému ve vyjádření ze dne 25. 4. 2019 (zda je nutno předkládat celý překlad SFA) ve sdělení ze dne 3. 5. 2019 poukázal na obecné principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a uzavřel, že je na žalobkyni, aby předložila takové důkazní prostředky, které mohou dostatečným způsobem prokázat její tvrzení. Žalobkyni tedy nelze přisvědčit, že by po ní žalovaný požadoval předložení českého předkladu celé smlouvy SFA, či že by jí nepředložení tohoto překladu kladl k tíži. To neplyne ani z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Bylo pouze na žalobkyni, aby ze smlouvy vybrala relevantní pasáže, které dle jejího názoru měly důkazně podložit její tvrzení, a jejich překlad následně předložila, což ostatně učinila (viz překlad čl. 25.46 SFA předložený žalovanému dne 4. 6. 2019). To, že by měly být pro posouzení její věci relevantní též jiné pasáže SFA, žalobkyně nikdy v průběhu daňového řízení ani netvrdila.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

115. S ohledem na výše uvedené soud rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil. Žalobou napadené rozhodnutí totiž chybně hodnotí naplnění objektivní podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva. Podle § 78 odst. 4 s. ř. s. soud vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
116. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 19 456 Kč. Tato částka sestává ze zaplaceného soudního poplatku za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a z nákladů souvisejících se zastoupením žalobkyní advokátem. Pro určení jejich výše se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupce žalobkyně v řízení učinil čtyři účelné úkony právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení, sepsání žaloby, repliky k vyjádření žalovaného a účast u jednání soudu, za

kteří mu náleží odměna 3 100 Kč za každý z úkonů právní služby [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. Odměna tak činí 12 400 Kč. Další podání (repliky) soud za účelné úkony nepovažoval, neboť v nich žalobkyně toliko téměř doslovně opakovala argumentaci již uplatněnou v rámci žaloby. Za každý ze shora uvedených úkonů náleží dále paušální náhrada hotových výdajů po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy celkem 1 200 Kč. Jelikož je žalobcův zástupce společníkem právnické osoby zřízené dle právních předpisů upravujících výkon advokacie, která je plátcem DPH, zvyšuje se částka odměn a náhrad o náhradu DPH v sazbě 21 %, tedy ve výši 2 856 Kč. Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

117. Žalobkyně uhradila soudní poplatek za žalobu dvakrát. Soud proto rozhodl výrokem III o vrácení přeplatku na soudním poplatku ve výši 3 000 Kč (§ 10 odst. 1 věta druhá zákona o soudních poplatcích).

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 27. září 2022

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu