



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Michala Jantoše a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **m. a. s., IČO X**  
sídlem R. 373/6, X O.  
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph. D.  
sídlem kanceláře Pivovarská 58/8, 682 01 Vyškov

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 4. 2021, č. j. 15320/21/5200-11434-703000  
a ze dne 23. 2. 2022, č. j. 5864/22/5200-11434-707603

takto:

I. Žaloba, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2021, č. j. 15320/21/5200-11434-703000, **se zamítá.**

II. Žaloba, aby soud zrušil výroky I., III. a IV. rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2022, č. j. 5864/22/5200-11434-707603, **se zamítá.**

III. Výrok II. rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2022, č. j. 5864/22/5200-11434-707603 **se zrušuje** v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzen dodatečný platební výměr Specializovaného finančního úřadu ze dne 27. 1. 2021, č. j. 13451/21/4230-23792-711737 v rozsahu stanovení penále.

IV. Ve zbytku **se** žaloba, aby soud zrušil výrok II. rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2022, č. j. 5864/22/5200-11434-707603, **zamítá.**

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. A. V.

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

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

1. Věc se týká úroků z tzv. korunových dluhopisů emitovaných žalobkyní v roce 2012.
2. Žalobkyně v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 až 2017 zahrnula do základu daně úrokové náklady z dluhopisů „m. 12,0/2032“ ve výši 240 mil. Kč v každém z uvedených zdaňovacích období. Po provedených daňových kontrolách za zdaňovací období 2013, 2014 a 2015 a postupech k odstranění pochybností za zdaňovací období 2016 a 2017 doměřil Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) žalobkyni pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 24. 10. 2019, 27. 1. 2021 a 14. 5. 2021 za každé z uvedených zdaňovacích období daň ve výši 45,6 mil. Kč a vždy stanovil penále ve výši 9,12 mil. Kč.
3. Žalovaný odvolání žalobkyně proti všem pěti dodatečným platebním výměrům zamítl a tyto potvrdil. Ve vztahu ke zdaňovacímu období tak učinil rozhodnutím ze dne 27. 4. 2021, č. j. 15320/21/5200-11434-703000 ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 17. 6. 2021, č. j. 24025/21/5200-11434-703000 (dále jen „napadené rozhodnutí I“, o němž soud rozhodl výrokem I. tohoto rozsudku). Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2014 až 2017 tak učinil rozhodnutím ze dne 23. 2. 2022, č. j. 5864/22/5200-11434-707603 (dále jen „napadené rozhodnutí II“, o němž soud rozhodl výroky II. až IV. tohoto rozsudku).
4. Důvodem doměření daně byl v případě všech zdaňovacích období závěr správce daně, že žalobkyně v případě úroků z dluhopisů, které uplatnila jako daňově účinný náklad do základu daně, neprokázala, že by v jejím případě měly v posuzovaných zdaňovacích obdobích dluhopisové úroky charakter výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZDP“). Žalobkyně podle správce daně neprokázala, že by v důsledku emise dluhopisů, ze kterých povinnost platit uplatněné úroky vyvstala, získala příjmy, které by jinak nezískala, a nezískala jí ani žádná aktiva, která by mohla generovat příjmy.
5. O této emisi rozhodla žalobkyně dne 5. 5. 2012. Dne 5. 6. 2012 zakladatel a majoritní vlastník žalobkyně, pan M. B., prodal 47 ks z jím vlastněných 90 ks akcií žalobkyně společnosti C. s. r. o. (dále jen „C.“) za částku 2 212 472 000 Kč, kterou mu ale C. nezaplatila. Dne 15. 6. 2012 tento dluh vůči M. B. převzala od dlužníka C. smlouvou o převzetí dluhu žalobkyně. C. se zavázala jí za toto převzetí zaplatit odměnu 2 212 472 000 Kč. Dne 1. 8. 2012 emitovala žalobkyně dluhopisy v celkové jmenovité hodnotě 2 mld. Kč za emisní kurz 2 mld., přičemž všechny dluhopisy upsal v souladu se smlouvou ze dne 31. 7. 2012 o upsání a koupi dluhopisů M. B. Jelikož mu v té době žalobkyně stále dlužila částku 2 212 472 000 Kč jako převzatý dluh společnosti C. za koupi akcií, měl být emisní kurz podle této smlouvy uhrazen zápočtem právě proti části uvedené pohledávky M. B. za žalobkyní z titulu smlouvy o převzetí dluhu ze dne 15. 6. 2012. Částku 212 472 000 Kč, o kterou pohledávka M. B. vůči žalobkyni převyšovala jeho závazek, mu měla žalobkyně uhradit. Následně dne 31. 10. 2012 zanikla v důsledku fúze žalobkyně jako nástupnické společnosti se zanikajícími společnostmi

C., A. s. r. o. (dále jen „A.“) a g. s. a. s. (dále jen „g. s.“) pohledávka, kterou měla žalobkyně ve výši 2 212 472 000 Kč za společností C. z titulu odměny za výše uvedené úplatné převzetí jejího dluhu vůči M. B.

6. Výsledkem těchto transakcí je stav, kdy M. B. vlastní dluhopisy žalobkyně v hodnotě 2 mld. Kč úročené 12 % p. a. a pohledávku za ní ve výši 212 472 000 Kč, zatímco žalobkyně nabyla aktiva výše uvedených společností účastných fúze. Správce daně i žalovaný uzavřeli, že souvislost dluhopisů lze vysledovat toliko k fúzi žalobkyně a C., neboť to byl původně její závazek, na který byl závazek žalobkyně jako upisovatele dluhopisů započten. Shodně také došli k názoru, že žalobkyně neprokázala, že by fúzí s C. získala potenciál pro generování zdanitelných příjmů, a tedy ani souvislost úroků z dluhopisů a zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

## II. Shrnutí obsahu podání účastníků

### *Žaloby včetně doplnění*

7. Proti napadenému rozhodnutí I podal žalobce žalobu dne 2. 7. 2021, kterou ještě ve lhůtě pro podání žaloby doplnil dne 7. 7. 2021, proti napadenému rozhodnutí II pak dne 28. 4. 2022. Při jednání dne 13. 2. 2024 soud spojil obě žaloby ke společnému projednání, neboť oběma rozhodnutími byla řešena stejná věc, toliko ve vztahu k odlišným zdaňovacím obdobím, byla v zásadě shodně odůvodněna a podstata obou žalob je též shodná.
8. Žalobkyně předně namítala, že daň za zdaňovací období 2013 a 2014 byla doměřena až po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Základní tříletá lhůta pro stanovení daně byla v obou případech přerušena zahájením daňové kontroly, čímž začala plynout nová tříletá lhůta podle § 148 odst. 3 daňového řádu, a to dne 15. 5. 2017 pro rok 2013 a 18. 4. 2018 pro rok 2014. Prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 daňového řádu lze podle ní aplikovat jen na základní lhůtu podle § 148 odst. 1 daňového řádu, nikoli na lhůtu novou podle § 148 odst. 3 daňového řádu, která je lhůtou speciální bez vazby na § 148 odst. 1 a 2 daňového řádu. Pro zdaňovací období 2013 tak uplynula lhůta pro stanovení daně dne 16. 5. 2020, avšak napadené rozhodnutí I bylo vydáno až 27. 4. 2021. Pro zdaňovací období 2014 pak uplynula lhůta pro stanovení daně dne 18. 4. 2021, avšak napadené rozhodnutí II bylo vydáno až 23. 2. 2022.
9. Dále byla podle žalobkyně porušena zásada nerozdílného rozhodování v obdobných případech, neboť společností T. a. s. a R. a. s. žalovaný úroky z korunových dluhopisů jako daňově účinné (byť zřejmě z části) uznal.
10. Žalobkyně dle svého tvrzení také prokázala bezprostřední vztah úroků z dluhopisů k dosažení svých očekávaných zdanitelných příjmů, neboť předložila podnikatelský plán V. B. „Projekt internetového sázení“ (dále jen „PIS“), dluhopisy byl financován její rozvoj, došlo k získávání nových příjmů (byť v omezené míře s ohledem na nezákonné rozhodnutí o udělení licence) a šlo o činnost skutečnou a reálnou. V době, kdy náklad vynakládala, se mohla rozumně domnívat, že stanovenému účelu sloužit bude. Při výkladu projevu vůle žalobkyně nepřihlédl žalovaný k tomu, co právnímu jednání předcházelo, ani k tomu, jak jednotliví účastníci (účastníci fúze, akcionáři, nebo emitent dluhopisů) jednali, co svým jednáním před (fúzí a emisí dluhopisů), ale i v rámci tohoto jednání a také následně dali najevo, a především i to, jaký obsah a význam právnímu jednání přikládali. Žalobkyně s uskutečňováním podnikatelského záměru započala. Bezprostřednost je naplněna, když posuzované jednání probíhá v souvislosti s podnikatelskou činností a má na ni dopad.

11. Velká skupina žalobních námitek dále směřovala proti tvrzeným procesním vadám. Žalovaný podle žalobkyně odmítl provést jí navržené výslechy svědků bez legitimního důvodu. Svědci z řad akcionářů žalobkyně měli prokázat relevantní tvrzení žalobkyně, že od C. nabyla v důsledku fúze PIS. Presumpce žalovaného, že svědci nebyli účastni na „vložení“ PIS do C., je dedukce bez opory ve správním spisu. Současně tito svědci mohli prokázat, že dle PIS bylo pokračováno v podnikatelské činnosti. Odmítnutí výpovědi P. D. z důvodu, že byl v předmětném období členem statutárního orgánu žalobkyně bylo rovněž nezákonné, neboť jednak tato konstrukce vychází z civilního řízení, které se od daňového liší a dále (i kdyby nemohl vypovídat jako svědek) měl být tento návrh posouzen jako návrh účastnické výpovědi.
12. Dále podle žalobkyně žalovaný nesprávně zjistil skutkový stav v důsledku nesprávného hodnocení důkazů, a pak tento skutkový stav nesprávně posoudil. Žalovaný se podle ní omezil na hodnocení přínosů fúze žalobkyně s C., ačkoli na téže fúzi byly účastny další dvě společnosti. Žalovaný byl povinen respektovat vůli všech zúčastněných stran provést fúzi všech společností, a tudíž zohlednit dopady celé fúze. Není pravdivé tvrzení žalovaného, že žalobkyně díky prostředkům z dluhopisů nepřevzala od C. žádná aktiva, neboť tím získala PIS, její základní kapitál 200 tis. Kč a know how V. B. Tato nová aktiva spolu se stávajícími aktivy nástupnické společnosti měla potenciál generovat zdanitelné příjmy. Závěr žalovaného, že neuvedení doby splatnosti odměny za převzetí dluhu ve smlouvě z 15. 6. 2012 svědčí o tom, že se s jejím zaplacením ve skutečnosti nepočítalo, je neodůvodněná domněnka. Kusá tvrzení žalovaného, že C. byla „ready-made“ společnost nevyvíjející žádnou ekonomickou činnost a bez prostředků na nákup akcií žalobkyně, že hlavním důvodem fúze bylo přenesení financování dluhu z nákupu 47 ks akcií z C. na žalobkyni a že snad došlo ke zkrácení ostatních akcionářů žalobkyně v důsledku její fúze s C., nejsou opřena o důkazy, jde o libovůli, přičemž všemi svými nepodloženými dedukcemi ve vztahu k výkladu vůle smluvních stran žalovaný porušuje zásadu autonomie vůle. Žalovaný neposoudil transakci jako celek, jinak by musel dospět k závěru, že žalobkyně finanční prostředky emisí dluhopisů získala a použila je na zajištění růstu společnosti, neboť z prostředků z dluhopisů došlo k úhradě závazku v konečném důsledku žalobkyně, která by si jinak musela finanční prostředky vypůjčit. Emisí dluhopisů zřetelně získala žalobkyně finanční prostředky už jenom tím, že emise sloužila (ač k tomu nebyla původně určena) k úhradě akvizičního závazku. Zda jsou prostředky z emise použity k investici nebo k úhradě dluhu, je nerozhodné, podstatné je, zda se tak stalo ve prospěch emitenta v rámci jeho podnikání. Žalobkyně prokázala, že změna akcionářské struktury pro ni představovala potenciál pro generování zdanitelných příjmů. Část her dle PIS byla realizována a přinesla žalobkyni příjmy, V. B. nástupnickou společnost úspěšně vede a nastavená struktura zfúzovaných společností přinesla zdanitelné příjmy v řádu milionů.
13. Žalovaný dále podle žalobkyně chybně posoudil PIS. Předně je jeho argumentace rozporná – PIS, resp. jeho vložení V. B. do C. a skrze ni do žalobkyně, má žalovaný jednou za prokázaný a jindy za neprokázaný, což činí rozhodnutí vnitřně rozpornými. V. B., která se v daném prostředí léta pohybovala, provedla analýzu stávajícího loterijního trhu, sestavila PIS a v březnu 2012 jej představila akcionářům žalobkyně a deklarovala svůj úmysl jej uskutečnit buď v rámci žalobkyně nebo konkurence, přičemž realizaci v rámci žalobkyně podmínila svou výkonnou funkcí (CEO po panu D.) a majetkovou účastí na žalobkyni. Akcionáři rozhodli, že podmínky V. B. akceptují. O vlastní realizaci těchto podmínek požádala žalobkyně společnost B., které již byla situace celé skupiny z předchozí poradenské praxe známa. Jelikož však společnost B. poskytovala poradenské služby i jiným

společnostem v oblasti loterijního businessu, obávala se žalobkyně úniku informací, a proto oznámila společnosti B. toliko existenci PIS bez dalších podrobností. Jelikož byla V. B. majoritním akcionářem (ovládající osobou) celé skupiny (společností F., A. až po C.), nebylo nutné (a fakticky také tehdy ani možné) finančně ocenit podnikatelský projekt pouze za účelem zanesení do rozvahy společnosti. Z pohledu žalobkyně byla z PIS velmi cenná její vize a myšlenka, ale hlavně akce V. B. a realizace PIS, který zastavilo až nezákonné zamítavé rozhodnutí ministerstva financí. Žalovaný neprovedl žalobkyní navržený důkaz znaleckým posudkem k hodnotě PIS, odmítl žalobkyní doložené odborné vyjádření JUDr. Š. a bez odborné erudice hodnotil kvalitu PIS sám. Žalovaný nezohlednil, že díky vhodně zvolené podobě fúze (down-stream merger) zůstaly žalobkyni zachovány klíčové licence na loterie a jiné hry, což vedlo k úspoře finančních prostředků na její straně, stát nezaznamenal pokles ze zákonného odvodu z loterií, naopak získal perspektivu k vyššímu výběru těchto odvodů a daní. PIS nebyl plánem realizace přizpůsobeným situaci žalobkyně, byl vypracován jako obecný projekt aplikovatelný tzv. „na zelené louce“, z toho důvodu obsahuje i náklady, které při aplikaci projektu na podmínky žalobkyně nemusely být vynakládány. Finanční plán obsažený v PIS představoval plánovanou finanční náročnost realizace pro prvních 12 let s tím, že další výhled ekonomických ukazatelů nebyl dost dobře odhadnutelný vzhledem ke značně rozličným možnostem vývoje. Žalovaným porovnávané ekonomické ukazatele (finanční plán vs. nákladovost dluhopisového financování) tak představují nesrovnatelná období i částky. Při plném uskutečnění PIS by za 20 let žalobkyni jeho realizace vygenerovala cca 12 mld. Žalovaný chybně srovnává kalkulované výnosy PIS v prvních letech s mnohem delším obdobím splatnosti dluhopisů a hodnotí kvalitu plánu, k čemuž nemá odbornost. Z doloženého modelově prodlouženého ekonomického výhledu na 20 let životnosti PIS (peněžní toky za období 2012-2032), je zřejmé, že byl projekt úspěšný. Žalovaný nadto účelově argumentuje tím, že provozování online hazardních her nebylo v roce 2012 žádnou novinkou, což žalobkyně netvrdila. Argumentace úpravou států Antigua a Barbuda je nemístná. Podstatné je, že bylo provozování těchto her v té době nelegální. Potřeba novelizace v této oblasti byla sice na trhu známá, nebylo však zřejmé, kdy a jak bude přesně provedena. PIS předpokládal provedení legislativních změn v roce 2012, přičemž ale zahrnoval pouze povolené hry za pomoci karet prostřednictvím sítě internet a to, co bylo legálně možné provozovat. Proto jsou v PIS plánované tržby omezené, při povolení více her (druhů her) by byla ekonomická výhodnost projektu vyšší. Síla celého projektu byla hlavně ve skutečnosti, která se potvrdila, že se na dlouhou a dostatečnou dobu se stane v ČR výhradním provozovatelem platformy obdobné (nelegální) zahraničním online kasínům, čímž dokáže vybudovat dostatečně širokou zákaznickou základnu, která by společnosti zajistila zakotvení mezi absolutní elitou mezi legálními provozovateli na českém trhu. Žalobkyně zdokladovala, že nové zdaněné tržby byly získány přímo pomocí realizace PIS a V. B., jako nové vedoucí osoby, která mohla tento plán spustit a realizovat.

14. Dále žalobkyně poukázala na skutečnost, že dne 24. 6. 2021 vydal NSS rozsudek č. j. 2 As 175/2019-48, kterým byl potvrzen právní závěr žalobkyně o nezákonném postupu MF ČR ve vztahu k žádosti o změnu rozhodnutí o povolení k provozování loterií, což potvrzuje, že žalobkyně mohla (pokud by MF postupovalo zákonně) v rámci realizace PIS získat mnohem vyšší zdanitelné příjmy. Nadto je licence k provozování her nároková, tj. subjekt splňující právními předpisy stanovené podmínky, má nárok na její vydání. Časové omezení licence tedy není jakoukoliv nejistotou subjektu. Žalobkyně tak byla v legitimním očekávání, že jí budou hry dle žádostí o vydání licence povoleny a licence uděleny.

15. Ze Zprávy o posouzení podnikatelského plánu pro trh loterií a podobných her na internetu pro účely správního řízení prováděném finanční správou ČR, zpracované na objednávku žalobkyně po vydání napadeného rozhodnutí I dne 2. 7. 2021 znaleckou kanceláří K. A. C., s.r.o. (dále jen „Zpráva K.“), podle žalobkyně mj. vyplývá, že plánovanou výši tržeb entity popisované v PIS lze za předpokladů známých v roce 2012 hodnotit za reálně dosažitelnou, a dále závěr souladný s údaji uvedenými v PIS, že průměrná míra růstu obrátu činila 47 % a konečná výše obrátu pro rok 2023 činila 1,2 mld Kč. Je tak zřejmé, že PIS byl, co se úrovně predikce jeho ziskovosti, reálným. Zpráva také hodnotí PIS jako zcela srozumitelný a inovativní.
16. Správce daně také podle žalobkyně nezákonně stanovil penále, jelikož ji před zahájením daňové kontroly nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu.
17. Pouze ve vztahu k napadenému rozhodnutí II žalobkyně namítla, že po ní žalovaný neoprávněně vyžadoval listinu osvědčující vklad licenčního práva k PIS do C., ačkoli na obou stranách této transakce stála V. B., tudíž mohlo dojít k vkladu neformálně. Za zásadní procesní pochybení dále označila převzetí písemností pocházejících od policejního orgánu z trestního řízení (posudek znalce Ing. O. B. a protokoly o podání vysvětlení M. B., V. B. a Ing. Bc. P. P.), neboť ohledně jejich hodnocení odkázal žalovaný v bodu 87 napadeného rozhodnutí II nezákonně na další písemnosti. Dále podle ní žalovaný chybně všechny uvedené listiny hodnotil, neboť jakkoli lze v daňovém řízení použít písemnosti vzniklé v trestním řízení týkající se podání vysvětlení, nelze k návrhu daňového subjektu odmítnout provést výslech totožných osob v daňovém řízení, jak žalovaný učinil v předmětné věci, protože by takovým odmítnutím porušil zásadu bezprostřednosti dokazování. Stejně tak nemohl žalovaný odmítnout vyslechnout „policejního“ znalce a jeho konzultanta. Rovněž podle žalobkyně nebyl žalovaný oprávněn odmítnout provedení jako nepodstatného odborné vyjádření JUDr. J. Š. a jeho výslech, měl se zabývat i znaleckým posudkem zpracovaným znaleckým ústavem A. V. s.r.o. a posudkem zpracovaným znaleckou kanceláří K. A. C., s.r.o. Využil-li totiž žalovaný znalecký posudek získaný od policie, musí se vypořádat i s rozpory, které přináší posudky žalobcem předložené. Rovněž žalobkyně podrobně popsala vady posudku Ing. B. (nepřezkoumatelnost závěrů, řešení právních otázek, neodůvodněnost, nedostatek specializace znalce, absence zhodnocení podkladů žalobkyně).

#### *Vyjádření žalovaného*

18. Žalovaný navrhl žaloby zamítnout. Daň nebyla podle něj stanovena až po prekluzi, výklad § 148 předestřený žalobkyní je nesprávný. K neprovedení navržených důkazů se vyjádřil shodně jako v napadených rozhodnutích. Skutkový stav byl podle žalovaného zjištěn úplně a skutkové závěry správce daně označil za koherentní, přesvědčivé a mající oporu ve správním spisu. Odmítl, že by zasahoval do autonomie vůle, žalobkyni nebylo vytýkáno, že se rozhodla vydat dluhopisy, ani to, jakým způsobem je emitovala a zpeněžila, toliko žalovaný shledal, že důsledkem těchto jednání nezískala žalobkyně žádné nové zdroje financování, neboť „nové zdroje financování“, jež by mohla přinést emise dluhopisů, byly negovány závazkem z titulu smlouvy o převzetí dluhu. Setrval na závěru, že žalobkyně od C. nepřevzala žádná aktiva či ekonomickou činnost, které by mu mohly generovat zdanitelné příjmy, i na závěru, že fúze žalobkyně s dalšími společnostmi není relevantní pro posouzení dopadů fúze žalobkyně s C., neboť právě tato fúze úzce souvisí s přenosem významného závazku na žalobkyni (který byl přitom z podstatné části nahrazen dluhem

z emise dluhopisů), který nese související nákladové úroky. Jestliže žalobkyně uplatnila úroky z emitovaných dluhopisů jako daňově účinný náklad, vznikla jí tím i povinnost oprávněnost tohoto uplatnění prokázat. K otázce PIS žalovaný zdůraznil, že nezpochybňoval samu jeho existenci, ale jeho nabytí žalobcem od C. Ke kvalitě PIS uvedl, že v něm absentuje stěžejní know-how, je obecný a nelze mít za prokázané, že by žalobkyně bez PIS příjmy nezískala, neměl možnost získat či si je udržet. O tom, že by C. disponovala PIS nevypovídá její konečná rozvaha, projekt fúze a ani znalecký posudek, který, byl-li doložen daňovým subjektem, má v daňovém řízení povahu listinného důkazu ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu.

#### *Replika žalobkyně*

19. V obsáhlé replice v žalobě proti napadenému rozhodnutí I žalobkyně nad rámec již uvedeného uvedla, že žalovaný opomněl její argumentaci uvedenou ve vyjádření ze dne 8. 4. 2021, resp. tuto zjednodušil. Podrobně se věnovala zejména námitce nevyslechnutí svědků a odmítla hodnocení výpovědí svědků předem. Dále znovu velmi obsáhle popsala důvody, které vedly k fúzi společností a k emisi dluhopisů, přičemž v této souvislosti poukázala na neochotu bank úvěrovat loterijní business a doložila k tomu vyjádření Ing. S. Dále uvedla, že nezanesení hodnoty PIS do konečných účetních výkazů C. je důsledkem nutnosti účtovat v pořizovacích cenách, která však činila 0 Kč, neboť C. nabyla PIS od V. B. bezúplatně, k čemuž dodala, že byl PIS zpracován až v březnu 2012, takže nemohl figurovat v závěrce za rok 2011 a v roce 2012 zanikla C. fúzí, takže závěrku nesestavovala. Dále uvedla, že účetní jednotky neúčtují o nehmotném majetku vytvořeném členy statutárního orgánu. K formálnímu předání PIS žalobkyni došlo 6. 11. 2012, jak dokládá zápis o předání doložený k žalobě. Žalovanému dále vytkla, že na avízované doložení odborného vyjádření JUDr. Š. nevyčkal a ani se k tomu nevyjádřil, žalobkyně přitom s ohledem na časové možnosti znalců nemohla zajistit posudek dříve.

#### *Doplnění vyjádření žalovaného*

20. Žalovaný ve vyjádření ze dne 15. 8. 2023 uznal, že v případě daňové kontroly za zdaňovací období 2015 byla daňová kontrola zahájena až 7. 3. 2019, tj. po sdělení výsledku kontrolního zjištění za zdaňovací období 2013, a tudíž v tomto případě skutečně došlo nevydáním výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu k zásahu do práv žalobkyně. Navrhl tudíž soudu, aby v rozsahu stanovení penále za toto zdaňovací období napadené rozhodnutí II zrušil.

#### *Doložení posudku*

21. Jako přílohu podání ze dne 14. 12. 2023 k oběma žalobám doložila žalobkyně znalecký posudek č. 4201/22 zpracovaný znaleckou kanceláří K. A. C., s.r.o. dne 18. 4. 2023 (dále jen „znalecký posudek K. II“), který podle ní potvrzuje nesprávnost úvah žalovaného týkajících se provedené fúze a vlivu této transakce na daňovou uznatelnost úroků z dluhopisů. Následně v podání ze dne 23. 1. 2024 žalobkyně tento posudek podrobně analyzovala.

#### *Jednání soudu dne 13. 2. 2024 a další replika žalobkyně*

22. Při jednání soudu setrvali účastníci na svých stanoviscích. V posledním písemném podání ze dne 23. 2. 2024 žalobkyně zdůraznila, že doložila nepřímé důkazy tvořící ucelený řetězec prokazující, že C. byla s PIS oprávněna nakládat. Nově uvedl, že si pan B. působící na projektu jako hlavní vývojář dodavatele software řešení e. s. r. o., nyní vybavil, že se v počáteční fázi projektu pro interní potřeby dodavatele e. s. r. o. pořizovaly zápisy z jednání, které doložil, a z nichž má být zřejmé, že V. B. vystupující za C. již v květnu 2012

představila PIS zástupcům e. s. r. o., dále doložila vyjádření A. P. k zápisu z 5. 6. 2012, z něhož má vyplývat, že zadavatelem projektu byla V. B., a obdobné prohlášení R. B., jakož i emailové komunikace s Elektrotechnickým zkušebním ústavem a s MF.

### III. Posouzení věci krajským soudem

23. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu dle podané žaloby a v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

#### *Prekluze*

24. Žalobkyně založila námitku, že k doměření daní došlo až po uplynutí lhůty k jejich stanovení, na novátorském výkladu vztahu § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu. Dle jejího názoru nelze aplikovat § 148 odst. 2 daňového řádu v situaci, kdy byl aplikován § 148 odst. 3 daňového řádu, neboť dojde-li k „obnovení“ lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, nelze již tuto „obnovenou“ lhůtu prodloužovat podle § 148 odst. 2 téhož zákona.
25. S tímto výkladem se ale krajský soud neztotožňuje. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že 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 (§ 148 odst. 1 daňového řádu) znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Jedná se tudíž o institut přerušení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu, přičemž tato lhůta začne běžet znovu od začátku. Na rozdíl od počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu je zde vázán počátek „obnovené“ lhůty na úkon, který nový běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně způsobil. Z dikce zákona ale dovodit, že by § 148 odst. 3 daňového řádu vylučoval prodloužení lhůty podle § 148 odst. 2 daňového řádu, neboť odstavec 3 pouze cílí na situace, kdy je původní prekluzivní lhůta přerušena, jelikož došlo ke skutečnostem, které zakládají její „nový“ běh od začátku. Na rozdíl od odstavců 1 a 3 stanovuje odstavec 2 pouze podmínky (skutečnosti), které zakládají prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok, a to bez rozdílu, zda běží lhůta původní podle odst. 1, či lhůta „obnovená“ dle odst. 3.
26. Žalovaný ve vyjádření k žalobám příhodně odkázal na bohatou judikaturu, v níž správní soudy aplikovaly § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu společně (namátkou např. na rozsudky NSS ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 3 Afs 230/2017-30, či ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56) a taktéž na odbornou literaturu dospívající k závěru, že zákon nevylučuje, aby v rámci „obnovené“ lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu byl učiněn některý z úkonů, který může znamenat její prodloužení ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu. Dále zcela správně uvedl, že § 148 odst. 3 daňového řádu řeší (nový) počátek běhu prekluzivní lhůty, nikoli její délku jako takovou, a nelze z něj tedy vyvodit nemožnost prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 daňového řádu, přičemž ani toto ustanovení neodkazuje na jeho výlučnou použitelnost „pouze“ k § 148 odst. 1 téhož zákona. Není proto pochyb o tom, že současná aplikovatelnost § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu není vyloučena.
27. V případě zdaňovacích období 2013 a 2014 tak bylo skutečností prodloužující o jeden rok lhůtu pro stanovení daně běžící podle § 148 odst. 3 daňového řádu oznámení dodatečných platebních výměrů ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, přičemž v takto

prodloužené lhůtě byla žalobkyni doručena napadená rozhodnutí I a II. Lhůta pro stanovení daně tak byla ve všech případech zachována. V podrobnostech k výpočtům okazuje soud na vyjádření žalovaného k žalobám.

#### *Legitimní očekávání*

28. Podle § 8 odst. 2 d. ř. *správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*. Uvedená zásada je součástí principu právní jistoty. Jejím cílem je dosáhnout stavu, kdy jsou shodné či podobné případy rozhodovány stejně. Je-li tomu jinak, musí být rozdíl důvodný a hlavně zdůvodněný.
29. Žalobkyně v žalobách zmínila společnosti, u kterých mělo dojít obdobně jako u ní k využití institut korunových dluhopisů a k fúzi, přičemž jimi uplatněné úroky z dluhopisů měly být správcem daně na rozdíl od ní uznány, v čemž spatřuje porušení zásady rovnosti.
30. K takto obecně pojaté námitce krajský soud uvádí pouze to, že žalovaný rozhodnutí založil na tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Šlo tedy o zhodnocení důkazní situace zcela konkrétní věci. V takovém případě nelze o porušení zásady rovnosti vůbec uvažovat, pokud žalobkyně netvrdila, že by byla důkazní situace v případě jí zmiňovaných společností skutečně shodná, což netvrdila. Pro absenci tvrzení žalobkyně neprovedl soud navrhané důkazy daňovými spisy společností T.a.s. a R. a.s.

#### *Bezprostřední vztah dluhopisových úroků s očekávanými zdanitelnými příjmy*

31. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*.
32. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*.
33. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.
34. NSS již v rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111 vyjádřil, že mezi daňově účinné výdaje lze zařadit pouze výdaje splňující podmínku, že byly vynaloženy v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, přičemž současně platí, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že učinil výdaj a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (např. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70). Neunese-li daňový subjekt důkazní břemeno, nelze uplatněné výdaje považovat za prokázané, a tedy je nelze odečíst od dosažených příjmů.
35. Judikatura však současně zdůrazňuje, že vynaložené výdaje (náklady) se nemusí vždy reálně projevit v příjmech (výnosech) daňového poplatníka, resp. že mezi výdaji a příjmy nutně nemusí být dán vztah přímé úměry. V rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[s]mysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování ‚věcné a časové souvislosti‘ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.“

36. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Neuznatelné jsou tudíž takové výdaje, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování, tj. nedávají z ekonomického hlediska smysl. Tato zcela konkrétní souvislost uplatňovaných výdajů s dosaženými příjmy musí být v daňovém řízení bezpečně prokázána daňovým subjektem, neboť je to on, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání.
37. A právě neprokázání existence výše uvedeného přímého a bezprostředního vztahu mezi náklady vynaloženými na úroky z dluhopisů a očekávanými příjmy žalobkyně, bylo v posuzované věci stěžejním důvodem neuznání daňové účinnosti úrokových nákladů.
38. Žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, že primárním smyslem emise dluhopisů je zpravidla zajištění externího zdroje financování za úplatu (dluhopisový úrok). V daném případě však nedošlo k žádnému poskytnutí finančních prostředků, ale k pouhému zápočtu pohledávky žalobkyně za M. B. za upsané dluhopisy se závazkem žalobkyně vůči M. B., který na žalobkyni přešel v důsledku fúze ze společnosti C. Podle žalovaného tak bylo legitimním požadavkem správce daně doložení skutečnosti, že bez vynaložení úrokových nákladů z emitovaných dluhopisů spojených s nabytým akvizičním závazkem od zaniklé společnosti C., by žalobkyně své zdanitelné příjmy nikdy nezískala, neměla možnost získat či si je udržet. Společnost C. byla podle žalovaného před fúzí tzv. ready made společností, tj. bez jakýchkoliv obchodních aktivit či majetku a jediná aktiva, o kterých před přeměnou účtovala, byly peněžní prostředky ve výši 200 tis. Kč, jež byly zapisovaným základním kapitálem. Podíl zanikající společnosti C. na žalobkyni byl použit k výměně za podíl společníka A. na zanikající společnosti C., což vedlo k povinné eliminaci této fúzí nabyté vlastní finanční investice v ocenění dle účetnictví zanikající společnost C. (tj. 2 212 472 000 Kč) vůči vlastnímu kapitálu u nástupnické společnosti m. Tato transakce však podle žalovaného nepředstavuje potenciál pro generování zdanitelných příjmů nástupnické společnosti m. I po přihlídnutí k nabytí aktiv (peněžních prostředků cca 200 tis. Kč, odpovídajících základnímu kapitálu společnosti C. k 31. 12. 2011), tak možný přínos těchto peněžních prostředků pro podnikání žalobkyně a dosahování jejích zdanitelných příjmů je zcela marginální a hospodářsky neodůvodňuje vznik nepřiměřeně vysokých úrokových nákladů spojených s převzetím významného akvizičního dluhu. Shrnutí pak, že úhrada za nákup dluhopisů byla spojená s převzetím dluhu za společnost C., pohledávka žalobkyně z titulu převzetí dluhu v důsledku fúze zanikla, ale zůstal jí závazek hradit úroky z emise dluhopisů a splatit emisní kurz ve výši 2 mld. Kč. Úroky z dluhopisů jsou tak v podstatě náklady akcionáře V. B., která tím zafinancovala změnu akcionářské struktury spočívající v prodeji 47 % akcií původního majoritního vlastníka M. B. jeho dceři V. B. Žalobkyně tak podle žalovaného sporné úroky z dluhopisů vynakládá v souvislosti s pořízením svých akcií, které po fúzi přešly na společnost A., která bude inkasovat dividendové příjmy a žádné příjmy z vlastních akcií držících společností A. jí nemohou plynout.
39. Jinými slovy žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala „přímou a bezprostřední souvislost“ akvizičního dluhu se zdanitelnými příjmy, neboť fúze se zanikající společností C. představovala pro žalobkyni pouhou změnu ve struktuře pasiv a úrokový náklad byl u ní „vyvolán“ nutností financování dluhu fúzí zaniklé společnosti C. vůči M. B., v čemž ale nelze spatřovat žádnou příležitost pro dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které by dosud neměla.

40. S ohledem na zpochybnění ekonomické opodstatněnosti emise dluhopisů jsou pro posuzovanou věc zásadní a velmi výstižné závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018-54. Podle něj je třeba zkoumat celkovou obchodní smysluplnost transakce a to, zda se daňový subjekt v okamžiku, kdy transakci uzavíral, mohl rozumně domnívat (s přihlédnutím ke všem rizikům, jež mohl v dané době rozumně odhadnout a zohlednit), že daná transakce mu může s rozumnou pravděpodobností v budoucnu generovat výnos. K tomu je samozřejmě daňový subjekt povinen předeštit správci daně příslušná tvrzení o ekonomické podstatě transakce a svém uvažování o tom, jakým způsobem, z čeho a kdy má transakce pravděpodobně v budoucnu výnos generovat.
41. Poté, co správce daně ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období 2013 prezentoval žalobkyni svůj závěr o tom, že emisí dluhopisů a na ni navazujících transakcí převzetí dluhu a fúze nezískala žádnou protihodnotu, nýbrž pouze závazek, a tedy nerozptýlila jeho pochybnosti o ekonomické smysluplnosti emise dluhopisů, přišla žalobkyně se zcela novým zdůvodněním obchodní smysluplnosti celé transakce.
42. Žalovaný v obou napadených rozhodnutích popsal, jak se žalobkyní podávaný skutkový příběh postupně vyvíjel a měnil od tvrzení, že potenciál pro generování jeho zdanitelných příjmů měla přinést generační výměna spočívající ve změně skutečného vlastníka V. B., až po tvrzení, že hodnotou, kterou měly prostředky získané z dluhopisů zajistit, byl PIS vložený V. B. do společnosti C. před výše popsanou fúzí. Žalovaný v této souvislosti jednak označil za skutečnost znevěrohodňující celou argumentaci ekonomickým smyslem emise to, že žalobkyně předložila PIS správci daně prvně až dne 15. 1. 2021 v odvolacím řízení ve věci doměření daně za zdaňovací období 2013, tj. poté, co byla seznámena s argumentací správce daně odmítající její původní tvrzení. Dále pak poukázal na vícero verzí tvrzení žalobkyně o tom, jak se měl PIS před fúzí v roce 2012 ocitnout v dispoziční sféře společnosti C., tj. že do ní byl „vložen“, následně byl poskytnut formou nevýhradní licence, a poté jako know-how. Krajský soud zcela souhlasí s žalovaným, že takový „argumentační posun“ žalobkyně není přesvědčivý a vzbuzuje velmi intenzivní pochybnosti o pravdivosti všech jejích tvrzení.
43. V soudním řízení žalobkyně tvrdila, že obranu v daňovém řízení ponechala zprvu na B., jejímuž odbornému úsudku, co se vlastní strategie obrany týče, plně důvěřovala a ponechala na jejím zvážení, jaké dokumenty jako důkazy budou v daňovém řízení použity. Dále uvedla, že přestože B. opakovaně upozorňovala na vhodnost doložení i PIS jako důkazu, společnost B. toto odmítala a zdůrazňovala, že to není třeba, a že věc plně „ustojí“ s důkazy, které jí byly zvoleny. Pro změnu zastoupení se rozhodla žalobkyně až poté, co všem akcionářům a dalším osobám bylo PČR doručeno předvolání k podání vysvětlení pro trestní oznámení správce daně. Když bylo ze strany PČR patrné jisté překvapení, že žalobkyní jí předložený PIS nebyl již dříve předložen v daňovém řízení, přestala žalobkyně strategii B. důvěřovat a zástupce pro daňové řízení změnila. Následně doplnila své odvolání z ledna 2021, jehož součástí učinila i PIS.
44. Toto zdůvodnění však hodnotí soud jako mimořádně nepřesvědčivé, a naopak pochybnosti prohlubující. Vzhledem k tomu, že žalobkyně označovala B. za subjekt, jemuž svěřila prakticky veškerou přípravu celé komplexní restrukturalizace zahrnující řadu postupných kroků (viz např. str. 11 a 12 žaloby směřující proti napadenému rozhodnutí II) včetně seznámení akcionářů s PIS, jež měla B. sama navrhnout, je zcela nepřesvědčivé a nelogické tvrzení žalobkyně, že z důvodu obavy z vyzrazení konkurenci ani sama B. tímto PIS nedisponovala a neznala jeho obsah.

45. Žalovaný se však i přes jednoznačné výhrady k věrohodnosti nové skutkové verze začal touto verzí a žalobkyní k ní předloženými důkazy zabývat (viz odst. 101 a 102 napadeného rozhodnutí I). Postupně pak dospěl k závěrům, které jej vedly k úvaze, již lze shrnout tak, že žalobkyně předně neoznačila důkazy způsobilé prokázat tvrzení, že PIS byl před fúzí v roce 2012 v dispoziční a majetkové sféře společnosti C., a tudíž ani důkazy způsobilé prokázat, že tento PIS mohl v rámci fúze na žalobkyni přejít (o tom, že by jí společnost C. disponovala mlčí její rozvaha, projekt fúze i znaecký posudek předložený žalobkyní při daňové kontrole), nicméně i kdyby od této skutečnosti odhlédl, nebylo možné dospět k závěru o tom, že by mohl být PIS pro žalobkyni zdrojem pro generování jí očekávaných příjmů, tj. že by ani tak nebyla prokázána přímá a bezprostřední souvislost úrokových nákladů s očekávanými příjmy vyplývajícími z PIS, a ani to, že úrokové náklady z dluhopisů jsou přiměřené těmto očekávaným příjmům.
46. Žalovaný po seznámení se s obsahem PIS tomuto projektu, o němž žalobkyně tvrdila, že jde o zcela výjimečný projekt realizace online karetních her na internetu, který nabízel významné rozšíření provozu oproti stávající konkurenci, dospěl k závěru, že PIS kvalitou svého obsahu takovému popisu neodpovídá a nelze an něj nahlížet jako na projekt nesoucí nové a jedinečné know-how. Žalovaný předeslal, že žalobkyně tímto dokumentem obhazuje zatížení společnosti m. závazkem z titulu emitovaných dluhopisů ve výši 2 mld. Kč, z nich plynoucích úroků v celkové výši 4,8 mld. Kč a úhradu závazku vůči M. B. ve výši 212 472 000 Kč z titulu doplatku prodejní ceny akcií, avšak z obsahu finančních prognóz obsažených v PIS nelze dovodit, že by jeho realizace mohla pro žalobkyni přinést alepoň těchto 7 mld. Kč, tj. zisk potřebný alespoň k úhradě úroků z dluhopisů. Žalovaný uvedl (srov. odst. 108 a násl. napadeného rozhodnutí I), že PIS shrnuje stávající stav, přičemž informace přebírá z části z diplomové práce a článků paní A. S., z veřejně přístupných materiálů MF, či statistických dat ČSÚ, který doplňuje kalkulací předpokládaných nákladů a výnosů, zabývá se provozem her s pomocí karet na internetu, tedy jedním ze segmentů hazardních her, přičemž trh byl zatížen možností nelegálních her prostřednictvím zahraničních serverů, neomezených pouze na karetní hry. Převedení části hazardních her na internet byla podle žalovaného přirozeným směřováním všech společností v hazardním průmyslu při nejmenším od roku 2003. V PIS není nijak blíže definován „podnikatelský produkt“, tedy provozem kolika her (příp. jakých) autor hodlá dosáhnout úrovně tržeb 40 mil. Kč v prvním roce 2014, které mají každoročně stoupat. Dále konstatovat, že z PIS nevyplývá ani rozsah, v jakém by mělo být realizováno internetové kasino, tudíž je třeba odmítnout tvrzení žalobkyně, že po zásahu MF nebylo možné provozovat internetové kasino v rozsahu, ve kterém by jeho provozování dávalo ekonomický smysl. Dále poukázal na to, že si autor PIS musel být vědom skutečnosti, že novela zákona o loteriích účinná od 1. 1. 2012 otevřela pouze možnost provozovat online karetní hry, tj. že PIS rozvíjel podnikatelský plán v oboru, který nebyl legálně možný. Výjimečnost PIS odmítl také odkazem na žádost konkurenční S. T., a. s. o povolení provozování online pokeru již v roce 2012. Predikci dosahování zisků za 12 let provozu označil žalovaný za obtížně odhadnutelný. Žalovaný tak uzavřel, že pokud PIS stavěl online podnikání na hrách, jejichž provozování Zákon o loteriích neumožňoval, pak neměl od svého počátku reálnou schopnost předpokládané výnosy zajistit. Nezpochybnil, že žalobkyně online karetní hry provozovala v letech 2015 - 2017, kdy jí přinesly výnosy ve výši 1 392 191 Kč, avšak neprokázanou zůstala podle něj skutečnost, že žalobkyně předmětných tržeb dosahoval díky realizaci PIS a že tvrzené výnosy lze vztáhnout k úroku z dluhopisů.

47. S těmito závěry se krajský soud zcela ztotožňuje. Poté, co se s PIS sám seznámil, konstatuje soud, že veškeré výhrady žalovaného k němu jsou zcela oprávněné. Krajský soud zejména vyzdvihuje naprostou obecnost definice podnikatelského produktu (provoz her s pomocí karet na internetu), jehož uvedením na trh by mělo být možné dospět k částkám hrubých tržeb, jaké jsou v PIS uvedeny, stavěn podnikatelského plánu na hrách, jejichž provozování zákon neumožňoval a nebylo zřejmé, že se tak stane, jakož i nepredikovatelnost ziskovosti na tak dlouhé období do budoucna. Krajský soud se tak zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného, že PIS nemohl představovat potenciál pro generování zdanitelných příjmů žalobkyně a že pomocí PIS žalobkyně přímou a bezprostřední souvislost jí dosahovaných tržeb s výdaji za úroky z dluhopisů neprokázala.

*Odmítnutí provedení důkazů*

48. *Podle § 8 odst. 1 d. ř. správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
49. *Podle § 92 odst. 1 až odst. 3 d. ř. dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejlépe, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
50. K návrhu svědeckých výpovědí soud ze správního spisu, konkrétně z podání ze dne 8. 4. 2021, zjistil, že žalobkyně navrhla provedení výslechu M. B., P. D., R. J., R. P., a obou A. B. Tento návrh odůvodnila tím, že jmenovaní „byli v době rozhodování o přeměně akcionáři daňového subjektu (žalobce) a tedy budou vypovídat o skutečnostech týkajících se vědomosti dopadů přeměny na jejich podíly, potvrdí existenci a seznámení s PIS a další skutečnosti, které odvolací orgán dosud považuje za neprokázané. (...) Odvolací orgán (...) zpochybňuje existenci PIS s tím, že „není tedy jasná souvislost projektu V. B. se společností C., tedy že tento projekt byl v majetkové sféře společnosti C. v důsledku jeho „vlození do této společnosti“ (...) Důkaz o existenci PIS v době před realizací fúze dokládá daňový subjekt v příloze tohoto podání v podobě prohlášení tehdejších akcionářů a z důvodu nesporného prokázání trvá daňový subjekt na provedení výslechu výše navržených svědků. (...) k bodu 15 Seznámení (se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení – pozn. soudu) žalobkyně uvádí, že v příloze dokládá prohlášení akcionářů, kterými prokazuje existenci Podnikatelského plánu, seznámení akcionářů s tímto plánem a další relevantní okolnosti tak, aby prokázal svoje tvrzení. (...) K tomu pak daňový subjekt s ohledem na dosavadní závěry odvolacího orgánu trvá na provedení navržených svědeckých výpovědí.
51. Z uvedeného je tedy zřejmé, že žalobkyně skutečně navrhla výslechy osob, které byly akcionáři žalobce v době, kdy docházelo jak k vydání dluhopisů a fúzi, tak k dalším výše popsaným operacím. Žalovaný tyto svědecké výpovědi neprovedl s odůvodněním, že skutečnosti, k jejichž prokázání byli svědci navrženi, žalovaný nemá za sporné, a to existenci PIS a seznámení akcionářů s ním. Potud postupu žalovaného nelze dle soudu ničeho vytknout. Žalovaný skutečně v napadených rozhodnutích I a II nerozporoval, že PIS v předmetné době existoval, ani to, že s ním byli seznámeni akcionáři žalobkyně, takže prokazovat tyto skutečnosti výslechem svědků by bylo nadbytečné. Problém však nastává s širšími okolnostmi této existence, konkrétně v otázce „u koho“ PIS existoval nebo přesněji, kdo jím před fúzí žalobkyně a C. disponoval. Dle závěru soudu je z výše uvedeného zřejmé,

že svědci byli skutečně navrženi (mj.) právě k prokázání toho, že C. disponovala před fúzí s PIS a tento tedy v důsledku fúze na žalobkyni přešel.

52. V napadeném rozhodnutí I žalovaný v bodě [203] uvedl, že: *„Dále mají svědecké výpovědi akcionářů potvrdit, že akcionáři byli seznámeni s Podnikatelským plánem, což odvolací orgán nezpochybňuje, tuto skutečnost akcionáři též uvedli ve svých čestných prohlášeních. S odkazem na rozsudky NSS uvedené v bodech [71] a násl. odvolací orgán konstatuje, že akcionáři multigate nebyli účastni (neviděli, ani jinak nevnímali svými smysly) „vložení“ Podnikatelského plánu (ať samotného plánu, či formou poskytnutí licenčních práv) do společnosti C. Jejich svědecké výpovědi tedy nemohou potvrdit, ani vyvrátit, tvrzení odvolatele a nemohou tedy přispět ke zjištění stavu.“*
53. V napadeném rozhodnutí II žalovaný se k této otázce vyjádřil v bodech [222] až [226], v nichž uvedl, že nezpochybňuje existenci PIS, nezpochybňuje, že s ním byli akcionáři žalobkyně seznámeni, nezpochybňuje, že těmto akcionářům bylo zřejmé, že závazek splatit akcie žalobkyně přešel fúzí na tuto společnost, a že si byli vědomi dopadů přeměny na jejich podíly, a ani nezpochybňuje, že fúze proběhla v souladu s platnými právními předpisy. Z tohoto pohledu označil výslech těchto svědků za nadbytečný. Dále uvedl, že nezpochybňuje záměr společnosti provozovat hazardní hry prostřednictvím internetu, považuje však za neprokázané, že tento podnikatelský plán (PIS) nabyla žalobkyně od společnosti C. Jestliže měla PIS poskytnout dle tvrzení žalobkyně V. B. společnosti C. zastupované toutéž V. B. na základě ústní smlouvy, jedná se o ústní dohodu, při níž na obou stranách stojí totožná osoba, a tudíž tuto skutečnost nemohou prokázat další osoby, které jí nebyly účastny. Vyvrátil dále, že by na tomto závěru mohl cokoliv změnit obsah zápisu o předání dokumentů k projektu ze dne 6. 11. 2012, neboť o „vložení“ PIS do společnosti C. nic nevypovídá. Znovu také zopakoval, že akcionáři žalobkyně nebyli účastni (neviděli, ani jinak nevnímali svými smysly) „vložení“ PIS (ať samotného plánu, či formou poskytnutí licenčních práv) do společnosti C., a tudíž vzhledem k neúčasti akcionářů v rámci tvrzené události, je provedení svědecké výpovědi pro daný případ irrelevantní, neboť svědecké výpovědi nejsou schopny vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponují vypovídací potenci. Jejich svědecké výpovědi tedy nemohou potvrdit, ani vyvrátit, tvrzení žalobkyně a nemohou tedy přispět ke zjištění stavu. Dále uvedl, že výslechy navrhovaných osob coby svědků nejsou způsobilé nahradit absentující údaje ve veškerých listinách, ve kterých uvedeny být měly, pokud tvrzená skutečnost nastala. Zejména v účetních závěrkách žalobkyně a C., v Projektu fúze, nebo v předloženém znaleckém posudku A. Výslechy navrhovaných svědků nebyly proto provedeny, neboť výslechy svědků nejsou schopny a ani nemůžou nahradit požadované listiny.
54. Odmítnutí provedení důkazu výslechem P. D. jako svědka shledal soud zákonným ve shodě s ustálenou judikaturou na toto téma (srov. odst. 75 napadeného rozhodnutí I.). Jinak ale uvedené odůvodnění neprovedení navržených důkazů nelze mít za legitimní ze dvou důvodů. Předně je založeno na úvaze žalovaného o tom, co svědek viděl či neviděl či čeho byl či nebyl účasten, aniž by tato úvaha byla podepřena ze strany žalovaného důkazy. Důkaz o vložení PIS přitom nemusel být nutně důkazem přímým (tedy svědek „vložení“ viděl), ale mohlo se jednat i o důkaz nepřímý (tedy, že svědek např. viděl zástupce spol. C. plánem disponovat, argumentovat jím při jednání se žalobcem atp.). Druhým důvodem, proč má soud neprovedení svědeckých výpovědí za pochybení žalovaného je skutečnost, že z čestných prohlášení se podává, že svědci uvedli, že byli seznámeni s PIS „společnosti C.“, nelze tak důkazní návrh přejít a navržené svědky nevyslechnout k tomu, co je vedlo k závěru, že PIS, se kterým byli seznámeni byl právě „společnosti C.“, tj. že jí náležel.

55. Jakkoli ale shledal krajský soud v této části důvodnou, má za to, že popsaná vada nevedla k vydání nezákonného rozhodnutí, neboť jak uvedl žalovaný ve své úvaze shrnuté soudem výše v odst. 45 tohoto rozsudku, s níž se krajský soud ztotožňuje, ani případné unesení důkazního břemene žalobkyni k této skutečnosti by samo o sobě nemohl vést k závěru o tom, že by mohl být PIS pro žalobkyni zdrojem pro generování jí očekávaných příjmů, tj. že by ani tak nebyla prokázána přímá a bezprostřední souvislost úrokových nákladů s očekávanými příjmy vyplývajícími z PIS, a ani to, že úrokové náklady z dluhopisů jsou přiměřené těmto očekávaným příjmům, a to s ohledem na výše popsaný závěr o nezpůsobilosti PIS být zdrojem očekávaných zdanitelných příjmů žalobkyně. Soud proto zamítl návrh na provedení výslechu těchto svědků i v řízení před soudem.

*Hodnocení dalších důkazů a námitek vůči zjišťování skutkového stavu*

56. Zdůvodnění izolovaného hodnocení účinků fúze žalobkyně se společností C. žalovaný v obou napadených rozhodnutích je zcela logické, krajský soud je plně aprobuje a v podrobnostech na něj odkazuje. Stejně tak krajský soud odmítá veškeré námitky žalobkyně o zasahování žalovaného potažmo správce daně do autonomie její vůle, a i v tomto ohledu soud okazuje na obsah obou napadených rozhodnutí.

57. Dále soud souhlasí s hodnocením společnosti C. jako „ready-made“, přičemž k tomuto závěru měl žalovaný dostatek podkladů, které v napadených rozhodnutích popsal, na což soud také pro stručnost odkazuje. Ostatně žalobkyně netvrdí, že by při fúzi se společností C. tato disponovala finančními prostředky nad rámec 200 000 Kč jejího základního kapitálu.

58. Krajský soud dále ve vztahu k napadenému rozhodnutí II uvádí, že judikaturou vymezené podmínky pro „převzetí důkazních prostředků z trestního řízení“ byly v daném případě splněny, přičemž v podrobnostech odkazuje na odst. 214 až 220 tohoto rozhodnutí. Žalovaný s opatřením těchto listin i jejich hodnocením žalobkyni seznámil ještě před vydáním rozhodnutí a umožnil jí se k nim vyjádřit, přičemž tyto (zejména jde o znalecký posudek Ing. B.) hodnotil žalovaný v souvislosti s ostatními důkazy. Podstatné je také to, že argumentace tímto posudkem je vsutku toliko podpůrná k závěrům, které učinil již správce daně i bez tohoto posudku. Výslech znalce Ing. B. by tak byl zcela nadbytečným.

*K důkazním návrhům žalobkyně*

59. Žalobkyně navrhla v žalobě a jejích doplněních řadu důkazů. K nadbytečnosti důkazu daňovými spisy spol. R. a.s. a T. a.s. se soud již vyjádřil výše, stejně jako k nadbytečnosti výslechu svědků z řad akcionářů žalobkyně k prokázání vložení PIS V. B. do společnosti C., s níž měl tento přejít do majetku žalobkyně. Odmítnutí provedení výslechu svědků P. M. a L. R. B. v odst. 143 napadeného rozhodnutí II žalovaný odůvodnil zcela řadně s ohledem na to, jak byl důkazní návrh v daňovém řízení zdůvodňován (viz odst. 142 tohoto rozhodnutí).

60. K ostatním důkazním návrhům, jejichž soupis čítající ve výsledku 71 položek, je třeba uvést, že judikatura vychází ze zásady, že těžiště dokazování má probíhat před správními orgány a není úlohou správních soudů provádět „složitá dokazování“ a nahrazovat to, co měl v daňovém řízení navrhnout k unesení svého důkazního břemene již daňový subjekt.

61. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 4 Afs 142/2014-22: „závěry správce daně učiněné v daňovém řízení proto musejí nutně vycházet z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno v průběhu daňového řízení unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt

*tuto svoji povinnost nesplní, nemůže již rozhodnutí finančního orgánu z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Řízení před soudem totiž nemůže a ani nemá nabrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, která je založena na přezkumu správních rozhodnutí. Neprovedení důkazu soudem na základě úvahy učiněné podle § 52 odst. 1 s. ř. s. proto může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout žalobce již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován.“*

62. Znalecké posudky a právní stanovisko Mgr. Ing. Š. V. navrhla žalobkyně k prokázání těch skutečností, které měla prokázat v daňovém řízení, tj. k prokázání „hodnoty“ PIS, k čemuž byla správcem daně vyzývána, a tudíž je třeba tyto v souladu s uvedeným judikaturním závěrem odmítnout. Žalovanému je třeba přisvědčit, že žalobkyně neuvedla žádné důvody, které by jí v tom objektivně bránily, přičemž takovým důvodem nemůže být zcela nepřezkoumatelné a nedoložené tvrzení, že „přes veškeré urgencye nebyl pro pracovní vytížení znalců znalecký posudek vyhotoven“.
63. Krajský soud se však ztotožňuje s žalovaným i v tom, že tyto důkazní návrhy jsou nadbytečné. Právní stanovisko totiž ve výsledku neobsahuje žádnou informaci potvrzující skutečnost, k níž bylo jako důkaz navrženo, tj. zda se PIS nacházel v době provádění transakcí v majetkové sféře společnosti C., což je ostatně podle krajského ve výsledku okolnost, k níž nebylo třeba napínat důkazní úsilí. Krajský souhlasí s žalovaným také v tom, že posudky K. a T. poskytují převážně odpovědi na otázky, které nejsou sporné (posouzení obvyklých tržních parametrů transakce, vývoj herního průmyslu) a analyzují obecnou podstatu L. transakcí, a tudíž již apriori nemohou vyvrátit závěr plynoucí z pohledu každého laika do tohoto dokumentu, že se jedná o dokument zcela „jalový“ bez možnosti být považován za „unikátní projekt“ s prvky specifického know-how, který by představoval pro žalobkyni adekvátní ekonomickou výhdu a disponoval hodnotou odůvodňující zatížení žalobkyně tak enormním dluhem z emise dluhopisů a s ní souvisejícími „úrokovými náklady“ do budoucna (v celkové výši cca 7 mld Kč).
64. Krajský soud proto veškeré nově navržené důkazy zamítl.

#### *Nezákonnost penále*

65. Podle § 145 odst. 2 d. ř. *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
66. Podle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55: *„dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení.“*
67. Podle rozsudku NSS ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39: *„výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje*

*natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně.“*

68. Podle rozsudku NSS ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, pokud správce daně, který měl (ve shodě s výše uvedenou judikaturou) povinnost vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu tak neučinil, nemohl uložit penále. To proto, že v takovém případě nelze vyloučit, že by daňový subjekt k výzvě dodatečné daňové přiznání podal a penále by mu vyměřováno vůbec nebylo.
69. Žalobkyně uplatnila uvedenou námitku ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím, ačkoli ve vztahu ke zdaňovacímu období 2013 neuvedla, z čeho dovodila, že správce daně již před zahájením daňové kontroly za toto období disponoval natolik silnými poznatky, z nichž vyplýval důvodný předpoklad doměření daně, a ačkoli v rámci zdaňovacích období 2016 a 2017 k podání dodatečných daňových tvrzení vyzvána byla, avšak v reakci na výzvy správce daně uvedla, že daň byla vykázána správně a není k podání dodatečných daňových přiznání důvod. Tato skutečnost byla posléze i důvodem doměření daně za obě uvedená období na základě postupu k odstranění pochybností, potažmo vzniku povinnosti žalobkyně uhradit penále dle § 251 odst. 1 daňového řádu. Žalobní bod tak mohl být potenciálně důvodný pouze ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2014 a 2015.
70. Skutečnosti rozhodné pro stanovení daně za zdaňovací období 2014 a 2015 vychází z totožných zjištění učiněných již v rámci daňové kontroly za zdaňovací období 2013, která byla zahájena dne 15. 5. 2017 a ukončena dne 22. 10. 2019. Daňová kontrola za zdaňovací období 2014 byla dle obsahu správního spisu zahájena 18. 4. 2018, tj. ještě před vydáním výsledku kontrolního zjištění ze dne 5. 12. 2018 v daňové kontrole za rok 2013. Krajský soud přitom souhlasí s žalovaným, že v této fázi řízení ještě správce daně nemohl důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně, neboť jakkoli již disponoval řadou zjištění, stále probíhala komunikace s žalobkyní stran unesení jejího důkazního břemene, přičemž s ohledem na složitost řešené problematiky a bohatou argumentaci žalobkyně je zřejmé, že správce daně v té době ještě nebyl schopen dospět k závěru, že úroky z dluhopisů skutečně vyloučí z daňově uznatelných nákladů. Zákonná podmínka oprávněného předpokladu doměření daně za zdaňovací období 2014 tak v situaci probíhajícího dokazování a neuzavření kontrolního zjištění za rok 2013 před zahájením daňové kontroly za období 2014 nebyla splněna, a tudíž povinnost správce daně vyzvat žalobkyni podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání nenastala.
71. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2015 však žalovaná v průběhu soudního řízení sama oprávněnost námitky žalobkyně uznala (viz podání ze dne 15. 8. 2023). Uvedla, že daňová kontrola za toto období byla zahájena 7. 3. 2019, tedy až po vydání výsledku kontrolního zjištění za zdaňovací období 2013 (viz shora), a tudíž nevydáním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu došlo k zásahu do procesních práv žalobkyně, což ovlivnilo rovněž stanovení penále (§ 251 daňového řádu), jež by v případě vydání výzvy a podání dodatečného daňového tvrzení nemuselo být vůbec předepsáno.
72. Krajský soud se s tímto závěrem ztotožnil, a proto výrokem III. tohoto rozsudku žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí II částečně zrušil v rozsahu v něm uvedeném.

## V. Závěr a náklady řízení

73. Jelikož soudu shledal žalobní body z většiny nedůvodnými, žaloby podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodné zamítl (výroky I., II. a IV.). K důvodům výroku III. soud odkazuje na svou úvahu výše.
74. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť byla procesně úspěšná toliko v nepatrné části. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II).

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 27. února 2024

Mgr. Barbora Berková v. r.  
předsedkyně senátu