



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předkyně Lenky Bursíkové a soudců Kryštofa Horna a Jana Peroutky v právní věci

žalobkyně: **Mountfield a.s.**, IČO: 25620991
sídlem Mirošovická 697, Mnichovice
zastoupena advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
se sídlem Chodská 1366/9, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2021, č. j. 18693/21/5200-11431-702498,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

Shrnutí

1. Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období let 2011 až 2015. V průběhu daňové kontroly se správce daně zabýval zejména správností zahrnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

odpisů pořizovací ceny národních ochranných známek registrovaných u Úřadu průmyslového vlastnictví. Jedná se o slovní ochranné známky „KOLO ŠTĚSTÍ“ a „Béda Trávníček“, slovní grafická známka

Béda Trávníček

a obrazové ochranné známky následujícího vyjádření:

(společně dále též jako „OZ“; jejich znění a vyobrazení není mezi stranami sporné). Správce dané též prověřoval správnost zaúčtování úroků z emitovaných korunových dluhopisů na vrub daňově uznatelných nákladů. Dospěl k závěru, že žalobkyně zneužila právo tím, že se stala součástí uměle vytvořené situace, která byla realizovaná mezi kapitálově, personálně či jinak spojenými osobami [dle § 23 odst. 7 písm. a) a b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů]. Žalobkyně v rámci řetězce takových společností jako jediná uživatelka zmíněné OZ trvale zhodnocovala, aniž je vlastnila, aby takto zhodnocené OZ na konci zdaňovacího období roku 2012 koupila za 748 198 000 Kč. Za účelem jejich nákupu emitovala na konci zdaňovacího období roku 2012 korunové dluhopisy ve výši 300 000 000 Kč bez reálné úhrady peněžními prostředky i přes to, že svůj závazek vzniklý z důvodu pořízení OZ mohla dle daňových orgánů uhradit bez jakýchkoliv sankcí až v roce 2018.

Zpráva o daňové kontrole

2. Ve zprávě o daňové kontrole (str. 27-28) správce daně zrekapituloval obsah stanoviska k optimalizaci odpisů nehmotného majetku, které si žalobkyně nechala v lednu 2001 zpracovat u společnosti Charlie & Advisers s. r. o. (dále jen „optimalizační schéma“). Toto optimalizační schéma uvádí, že dle právní úpravy není možné odepisovat nehmotný majetek (mj. ochranné známky) vložené do společnosti jejím vlastníkem. Jako možné řešení tohoto *nepříznivého stavu* navrhovalo odprodej nehmotného majetku a jeho následnou koupi společností, popř. uzavření licenční smlouvy na jeho užívání. U první varianty uvedlo, že je třeba pečlivě zvážit věrohodnost takové transakce a její ekonomickou zdůvodnitelnost jinými argumenty, než je snížení základu daně. U druhé varianty pak upozornilo na účetní problémy, které lze eliminovat vhodnou volbou *off-shore* lokalit.
3. Správce daně následně popsal (str. 32-36 zprávy o daňové kontrole), že Ing. I. D. (tehdejší předseda představenstva a většinový akcionář žalobkyně) přihlásil většinu OZ jako fyzická osoba, případně je získal od (jiné) společnosti, jejímž byl (též) jednatelem. Poté, co OZ vložil do struktury zahraničních společností, docházelo k přeprodejům práv a licencování mezi personálně, kapitálově či jinak spojenými společnostmi. Žalobkyně za jejich užívání platila licenční poplatky (daňově účinné náklady) v řádech desítek až stovek milionů korun ročně (v letech 2005 až 2010) a následně OZ v listopadu 2012 zakoupila za cenu 748 198 000 Kč a jejich kupní cenu následně odepisovala. K úhradě kupní ceny (s ohledem na tvrzenou vysokou zadluženost a nemožnost získat další bankovní úvěry) emitovala dluhopisy se jmenovitou hodnotou 1 Kč v objemu emise 300 000 000 ks s úrokovou sazbou 11 % p. a. Polovinu těchto dluhopisů zakoupil Ing. D., druhou pak tehdejší místopředseda představenstva a menšinový akcionář žalobkyně Ing. M. S.. Žalobkyni však za ně neposkytli

peněžní prostředky, neboť došlo k úhradě započtením proti pohledávkám za žalobkyní, které jmenovaní zakoupili od společnosti A (X), a to v původní hodnotě bez přihlídnutí k časové hodnotě peněz. Též úplata za tyto pohledávky nebyla uhrazena hotovostí, neboť byla předmětem dalších zápočtů. Společnost A postoupila pohledávku za akcionáři žalobkyně společnosti B (X). Správce daně upozornil, že obvykle k takovým transakcím nedochází během krátkého časového intervalu, nýbrž se vedou náročná vyjednávání a provádí se složité *due diligence*. Správce daně následně popsal, že B odkoupilo od akcionářů žalobkyně jejich podíly v polské společnosti C a kupní ceny byly částečně započteny proti výše uvedeným pohledávkám. Zbylé pohledávky za Ing. S. odkoupil od společnosti B Ing. D.. V důsledku transakcí měla B za Ing. D. pohledávku ve výši 125 636 555 Kč, kterou od ní odkoupila hongkongská společnost D. Té prodal Ing. D. akcie žalobkyně za 100 000 000 USD a následně došlo na základě dohody o započtení k zániku pohledávky ve výši 125 636 555 Kč. Správce daně dodal, že z prodeje akcií žalobkyně nakonec sešlo, Ing. D. zůstal jejím většinovým akcionářem a z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že za D skutečně jednal právě on sám. Závazek Ing. S. vůči B ve výši 6 863 445 Kč zanikl započtením proti stejně vysoké pohledávce za touto společností, kterou Ing. S. postoupila společnost E, jejímž většinovým akcionářem byla společnost F, kde Ing. S. vykonával funkci jednatele. Správce daně uzavřel, že touto transakcí byla dokončena série přeprodejí a zápočtů vzniklá nákupem korunových dluhopisů a zároveň došlo k částečné úhradě kupní ceny za OZ (v rozsahu 300 000 000 Kč), aniž by došlo k faktickému transferu finančních prostředků.

4. Zpráva o daňové kontrole (str. 36-40) dále popsala, že z uvedené kupní ceny za OZ bylo jen 84 000 000 Kč uhrazeno převodem na účet, zbylá částka 364 198 000 Kč byla předmětem další série zápočtů. Žalobkyně zakoupila od své dceřiné společnosti G pohledávku za společností A z titulu prodeje akcií kyperské společnosti H (dříve „X“, dále jen „H“) ve výši 90 000 000 Kč a započtla ji proti pohledávce z titulu kupní ceny OZ. Dále žalobkyně započtla 17 886 541,82 Kč a 31 500 000 Kč na pohledávky za společností A z titulu kupních cen za postoupení pohledávek žalobkyně za společností I (X) za pronájem licence k ochranné známce „X“. Vlastníky této ochranné známky dříve byly i společnosti J, I a K, tedy osoby s žalobkyní spojené. Další 75 000 000 Kč a 15 000 000 Kč bylo předmětem zápočtu pohledávky žalobkyně za společností B ze smluv o reklamě proti pohledávce za žalobkyní, kterou na B postoupila společnost A. Při uzavírání smluv za společnost B přitom vystupovali P. a E. K. z lichtenštejnské společnosti L (dále jen „L“), kteří figurovali též při vzniku či zániku amerických společností M a I, ve kterých byl jediným vlastníkem Ing. D., resp. Ing. S.. Další zápočet proběhl ohledně pohledávky žalobkyně za společností A z titulu kupní ceny za postoupení pohledávky za společností N (podíly v ní vlastnila společnost J a žalobkyně).
5. Správce daně (str. 40 a násl. zprávy o daňové kontrole) z uvedeného vyvodil, že žalobkyně nejprve personálně spojené společnosti H hradila sublicenční poplatky, které uplatnila v nákladech, přičemž odpovídající příjmy nebyly zdaněny, a to ani u majitele OZ. Následně žalobkyně začala daňově odepisovat kupní cenu nakoupených OZ (v reakci na probíhající daňové kontroly podala dodatečné daňové přiznání, kterým odpisy z daňově účinných nákladů vyjmula). V důsledku emise korunových dluhopisů pak žalobkyně mohla uplatnit daňově uznatelné náklady (úroky z nich), aniž by reálně přinesly finanční prostředky žalobkyni. Kupní cenu za OZ ostatně mohla bez jakékoliv sankce uhradit později. Hlavním účelem komplikovaného schématu dle správce daně bylo toto snížení daňové povinnosti. Veškeré transakce probíhaly mezi personálně, kapitálově či jinak propojenými osobami sídlícími v zahraničních jurisdikcích, které nevykonávají žádnou činnost. Vše proběhlo v

krátkém časovém období od 14. 11. 2012 do 17. 12. 2012. Uskutečnění transakcí svědčí o naplnění záměru popsaného v optimalizačním schématu, tedy obejití daňové povinnosti. Jediná osoba, která používala OZ, byla vždy žalobkyně, která je systematicky a dlouhodobě zhodnocovala, ač je nevlastnila. Racionální postup by byl převod či vložení OZ do žalobkyně, místo toho byla vytvořena konstrukce generující daňově uznatelné náklady na straně žalobkyně, přičemž na straně příjmů ke zdanění nedocházelo.

6. Správce daně se následně (str. 48 a násl.) zabýval naplněním podmínek zneužití práva (objektivní podmínka/test účelu a cíle právní normy a subjektivní podmínka/test motivu transakce). Dospěl k závěru, že žalobkyně systematicky vytvořila strukturu tak, aby došlo ke snížení daňového základu. Formálně naplnila podmínky daňové uznatelnosti nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, skutečným obsahem a charakterem plnění – tedy hlavním účelem provedených transakcí – bylo obejití smyslu tohoto ustanovení. Žalobkyni tak nelze přiznat zvýhodnění v podobě uznatelnosti úroků z korunových dluhopisů a odpisů kupní ceny OZ.

Další průběh daňového řízení

7. Správce daně na základě výše uvedeného vydal dne 28. 4. 2020 dodatečné platební výměry č. j. 77785/20/4200-11771-203936, 77796/20/4200-11771-203936, 77801/20/4200-11771-203936 a 77802/20/4200-11771-203936 (dále jen „platební výměry“), kterými žalobkyni doměřil daň za zdaňovací období 2012 vyšší o částku 787 930 Kč, za zdaňovací období 2013 vyšší o částku 19 934 040 Kč, za zdaňovací období 2014 vyšší o částku 31 378 690 Kč a za zdaňovací období 2015 vyšší o částku 23 796 740 Kč. Žalobkyně se proti platebním výměrům odvolala.

Obsah žaloby

8. Žalobkyně se obsáhlou žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podanou soudu dne 25. 7. 2021, domáhala zrušení rozhodnutí ze dne 20. 5. 2021, č. j. 18693/21/5200-11431-702498 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl její odvolání a platební výměry potvrdil.
9. V žalobě uplatnila řadu procesních i obsahových námitek proti napadenému rozhodnutí. Soud zde pro přehlednost uvádí pouze jejich základní strukturu stejně, jako ji ve svých vyjádřeních přejal žalovaný. Podstatnou argumentaci účastníků a relevantní obsah daňového spisu a napadeného rozhodnutí soud v zájmu předcházení zbytečného opakování a neúměrného narůstání délky odůvodnění rozsudku uvádí níže v rámci jejich vypořádání. Žalobkyně namítala následující:
 - a) Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro vnitřní rozpory. Není zřejmé, zda daňové orgány doměřily daň z důvodů zneužití práva nebo nenaplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Není též jasné, zda žalovaný tvrdí, že účelem emise dluhopisů bylo získání daňového zvýhodnění či umělé vyřešení pohledávek a závazků mezi žalobkyní a některými akcionáři.
 - b) S žalobkyní nebyla projednána zpráva o kontrole dle § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.
 - c) Žalobkyni nebyla doručena zpráva o kontrole před vydáním dodatečných platebních výměrů.

- d) Lhůta pro stanovení daně uplynula. Daňová kontrola byla nepřiměřeně dlouhá. Mezinárodní dožádání byla neúčelná.
- e) Neprovedení svědeckých výpovědí Ing. J. C., V. F. Ch., Ing. Z. H. a JUDr. O. Š. bylo nezákonné.
- f) Žalovaný se nezabýval prokazováním naplnění podmínek zneužití práva. Subjektivní ani objektivní kritéria testu zneužití práva nebyla naplněna. Hodnocení skutkových zjištění ze strany žalovaného je nesprávné, nepravdivé, v rozporu se skutečností a v dílčích oblastech tendenční a zavádějící.
- g) Námitky stran ekonomické efektivity korporátních dluhopisů a obvyklé výše úroků.
- h) Námitky stran vlastnictví OZ Ing. D. a jeho ostatních podnikatelských aktivit.
- i) Započtení je zcela běžná forma úhrady pohledávek. Hodnocení důkazů bylo v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Úvahy o propojenosti osob jsou spekulativní a nepřezkoumatelné. Tvzení žalovaného, že společnost M neprovozovala žádné aktivity, je v rozporu se spisovým materiálem. Postup byl rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu.
- j) V průběhu předchozích daňových kontrol u žalobkyně správce daně neshledal nic závadného. Žalobkyně byla po celou dobu svého podnikání v dobré víře, že transakce spojené s užíváním OZ jsou v pořádku. Závěry žalovaného jsou tedy překvapivé.
- k) Daňový spis byl veden nezákonným způsobem.

Splnění procesních podmínek

- 10. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 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.).

Jednání dne 27. 5. 2024

- 11. Žalobkyně při jednání zopakovala svoji argumentaci z obsáhlých předchozích podání. Uvedla, že žalovaný jí daň doměřil z důvodů zneužití práva, situace ale byla v průběhu řízení nejasná. V dalších řízeních finanční orgány opět vydávají nejednoznačné výzvy. Předmětem posuzování bylo jednání žalobkyně od konce 90. let 20. století. Je absurdní, že tak stará jednání měla způsobit zneužití práva v roce 2012. Finanční orgány nezpochybňovaly existenci OZ ani souvisejících pohledávek. Transakce mohly formálně proběhnout v krátkém období, je ale typické, že byly projednávány a připravovány delší dobu. Žalobkyně není totožná s Ing. D., ten měl i jiné aktivity a je logické, že chtěl OZ chránit před rizikovým trhem. Použití mezinárodních poradců a různých jurisdikcí je v podnikatelských kruzích normální. Poukázala na to, že nebyl prokázán žádný zpětný tok peněz a skutkový stav na začátku a na konci transakcí není stejný, jako je tomu v typických případech zneužití práva. Ze zákona nevyplývá podmínka generovat z dluhopisů hotovost, nelze ji tedy ani judikaturou dovozovat. Žalobkyně nespolehala jen na OZ a měla i jiné marketingové kampaně. Kupní cenu za OZ uhradila „před splatností“, neboť byla povinna reportovat bankám svoji finanční situaci a financující bance by se existence dluhu „nelíbila“. Podstatný je koncept ochrany, nikoliv jazykové znění ochranných známek. Zopakovala

některé „řečnické“ otázky z žaloby, které nebyly zodpovězeny (srov. bod 184 žaloby a str. 5 při jednání předložené prezentace). Poukázala též znovu na procesní aspekty ukončení daňové kontroly, není dle ní v právním státě možné doručit „něco“ a považovat to za dostačující.

12. Žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí identifikoval objektivní i subjektivní stránku zneužití práva. Po celou dobu existence OZ je užívala jen žalobkyně. Kupní cena byla uhrazena před splatností, dluhopisy v neveřejné emisi koupili akcionáři, kteří koupili též pohledávky za žalobkyní. Postupování podle zprávy o daňové kontrole probíhalo za neobvyklých podmínek v sérii, žalobkyně z emise nezískala žádné prostředky. Pokud jde o ukončení daňové kontroly, postup žalobkyně byl obstrukční, mohla se ozvat, že má s otevřením dokumentu problémy, to však neučinila.
13. Soud při jednání rekapituloval mimo jiné doplnění správního spisu ve věci časových aspektů mezinárodního dožádání. Žalobkyně uvedla, že zjištěná pochybení finančních orgánů v tomto ohledu jí nelze klást k tíži. Dle žalovaného však pochybení v jednotlivých datech nezakládají důvodnost žaloby, na zákonnost rozhodnutí nemají vliv.
14. K důkazu soud provedl žalobkyní předloženou korespondenci týkající se zvažované registrace jiných ochranných známek v azbuce (k tomu též níže). Jiné dokazování soud neprováděl.

Posouzení žaloby soudem

15. Soud předesílá, že velmi obsáhlá žaloba v některých částech dalekosáhle polemizuje s pasážemi napadeného rozhodnutí, zprávy o daňové kontrole a výsledku kontrolního zjištění, a to mnohdy izolovaně a mimo kontext. Pro soudní přezkum však není podstatná formální přesnost a dokonalost vyjádření každé konkrétní věty, nýbrž zákonnost napadeného rozhodnutí jako celku, který argumentačně tvoří spolu se zprávou o daňové kontrole.
16. Dílem v důsledku složitosti kauzy jsou žalobní námitky podobného obsahu rozesety napříč šedesátistránkové žaloby. Argumentační okruhy v podání stran přichází na scénu v rámci různých témat opakovaně. Někdy má žalobní argumentace předobraz již ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění, popř. v odvolacích námitkách, které finanční orgány vypořádaly. Úkolem soudu však není poskytovat žalobkyni „jiné“ či „lepší“ vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily daňové orgány (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014-88 a ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Není též povinen ke každé námitce podrobně odůvodnit své stanovisko a vypořádat každý dílčí argument (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014-78).

Lhůta pro stanovení daně

17. Zásadní žalobní námitkou je tvrzení o prekluzi práva stanovit daň v důsledku dlouhotrvající daňové kontroly a chybného postupu při doručování zprávy o daňové kontrole. Soud se proto, jak je k tomu ostatně povinen i *ex offo*, zabýval během lhůty pro stanovení daně. Předesílá, že samotná délka daňové kontroly (jakkoliv není žádoucí, aby trvala nepřiměřeně dlouho) nemá na zákonnost rozhodnutí o doměření daně vliv, dojde-li k pravomocnému doměření ještě ve lhůtě pro stanovení daně.
18. Z daňového spisu vyplývá, že správce daně zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období roku (2011 a 2012 dne **20. 11. 2014**. Dne **8. 12. 2016** pak zahájil kontrolu též za období let

2013-2015. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu měly tyto úkony za následek přerušení lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně za rok 2012 tedy měla nejprve uplynout **20. 11. 2017** a za zbývající zdaňovací období pak **8. 12. 2019**. Mezi stranami jsou sporné okolnosti jejich dalšího prodloužení.

Mezinárodní dožádání

19. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí (bod 112) k odvolací námitce týkající se uplynutí lhůty ke stanovení daně odvolal na dlouhotrvající mezinárodní dožádání ve vícero jurisdikcích, které přineslo důležité důkazní prostředky ve věci společnosti M, vlastnictví OZ atp.
20. Z daňového spisu vyplývá, že správce daně dožádal některé zahraniční daňové orgány o spolupráci (viz zejm. položky 27, 28, 44, 103, 109, 111, 125, 126, 133, 134, 150, 164, 185 a 189 daňového spisu a bod 5 napadeného rozhodnutí). Soud přisvědčuje žalobkyni (bod 46 žaloby), že správní spis neobsahoval všechny dodejky prokazující konkrétní den odeslání žádostí do zahraničí a přijetí odpovědi. Vyžádal si proto chybějící doklady (doručky, podací archy apod.) a zjistil, že v některých případech neodpovídají datům uvedeným v bodě 5 napadeného rozhodnutí. To žalovaný uznal a vysvětlil tím, že vycházel z údajů uvedených v informačním systému. Soud z obsahu správního spisu a jeho doplnění zjistil následující údaje o datech (v případě neexistence jednoznačných údajů vycházel z dat, která jsou z hlediska běhu lhůt pro žalobkyni příznivější, tj. u odeslání žádostí co nejpozději a u obdržení odpovědi co nejdříve):
 - Dne **20. 4. 2015** (viz formulář žádosti) odeslaly české daňové orgány orgánům Kypru žádost, ve které se (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2012) dotazovaly na podrobnosti o společnosti H a jejích transakcích, smlouvách, výpisech z účtů atp. Tuzemské daňové orgány dne **18. 1. 2017** (viz formulář odpovědi) obdržely odpověď, která obsahovala mimo jiné informace o tom, kdo za společnost jednal a dojednával obchody a jakých částek dosáhly licenční poplatky. Přílohou odpovědi byly korporátní dokumenty a (sub)licenční smlouvy.
 - Dne **4. 5. 2015** (viz dodatečně doložený podací arch na č. l. 184 soudního spisu a mezinárodní dodejku na č. l. 188; **tj. nikoliv již dne 30. 4. 2015, jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí**) odeslaly české daňové orgány orgánům Spojených států amerických žádost, ve které se (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2012) dotazovaly na podrobnosti o společnostech M a A a jejich orgánech, transakcích, skutečných majitelích atp. Tuzemské daňové orgány dne **27. 10. 2017** (datum uvedené na odpovědi amerického správce daně) obdržely odpověď, která obsahovala mimo jiné korporátní dokumenty společnosti M, registrační dokumenty, daňová přiznání a informace o jednatelech. Společnost je pro daňové orgány USA nekontaktní.
 - Dne **17. 5. 2017** (viz dodatečně doložený podací arch na č. l. 185 soudního spisu; **tj. nikoliv již dne 12. 5. 2017, jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí**) odeslaly české daňové orgány orgánům USA další žádost, ve které se (ve vztahu ke všem relevantním zdaňovacím obdobím) dále dotazovaly na podrobnosti o společnosti I, která byla na povinné straně pohledávek, které žalobkyně postoupila výše zmíněné společnosti A. Dotazovaly se např. na předmět činnosti, sídlo, počet zaměstnanců, oprávněné zástupce, vlastníky, jednatele atp. Tuzemské daňové orgány dne **6. 11. 2017** (viz tabulku vedenou správcem daně a dodatečně doloženou kopii odpovědi s nálepkou podatelny na č. l. 202 soudního spisu) obdržely odpověď, která obsahovala korporátní dokumenty společnosti I a komunikaci ohledně jejího založení. V dokumentech figuruje osoba p. K. a společnost L.

- Dne **14. 9. 2017** (viz dodatečně doložený podací arch na č. l. 206 soudního spisu) odeslaly české daňové orgány orgánům Panamy žádost, ve které se (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2014-2015) dotazovaly na společnosti A a B, zejm. zda jsou daňovými rezidenty Panamy, kde mají skutečné vedení, čím se zabývají, zda je udaná adresa v Panama City plnohodnotným sídlem společností, zda mají fyzické kanceláře, zaměstnance, jaký mají obrat, kdo za ně jedná, zda byly splaceny pohledávky za žalobkyní, kdo má dispoziční práva k účtům atp. Tuzemské daňové orgány dne **4. 3. 2019** (viz nálepku podatelny) obdržely odpověď, podle které společnosti v Panamě neprováděly žádnou činnost a jejich hlavní činností bylo držení OZ v České republice. Není známo, kdo je jejich skutečným vlastníkem.
 - Dne **5. 10. 2017** (jak vyplývá z následné odpovědi) odeslaly české daňové orgány orgánům Lichtenštejnska žádost, ve které se (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2015) dotazovaly na osoby advokátů jménem K. působících ve společnosti O a osoby působící ve společnosti L, zejména zda byli daňovými rezidenty Lichtenštejnska, jakou se zabývají činností, v jakém vztahu jsou k dalším společnostem, kdo je pověřil jednat jménem společnosti A a B, zda uzavřely za tyto společnosti smlouvy o postoupení pohledávek atp. Dále požadoval informace o tamějších bankovních účtech. Tuzemské daňové orgány dne **9. 5. 2018** (viz nálepku podatelny) obdržely odpověď, podle které žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání ohledně odpočtů týkajících se OZ, a tak již pozadí žádosti není relevantní.
 - Dne **2. 3. 2018** (viz dodatečně doložený podací arch na č. l. 191 soudního spisu) odeslaly české daňové orgány orgánům Hongkongu žádost, ve které se (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2014-2015) dotazovaly na společnost D, zejm. kdo je jejím skutečným vlastníkem, statutárním orgánem, kdo za ni jedná, co je předmětem její činnosti, jaká je role některých osob v ní, zda byla poskytnuta kupní cena za nákup podílu v žalobkyni atp. Správce daně dne **14. 6. 2019** (viz nálepku podatelny) obdržel odpověď, která obsahuje informace o členech společnosti, kteří jsou dosazení či jednají na základě pokynů Ing. D. nebo českého advokáta D. J., který jednal za skutečného vlastníka. Prodej podílů se nakonec neuskutečnil.
21. Žalobkyně účelnost mezinárodních dožádání v žalobě zpochybnila s tím, že o společnostech M, H, ochranných známkách (OZ) a licenčních poplatcích správce daně věděl již od roku 2006 z předchozích postupů. Skutečnosti související s Panamou a Hongkongem nikterak neovlivňovaly otázku licencování OZ po roce 2010.
22. Judikatura se při posuzování dopadů mezinárodního dožádání na prekluzivní lhůtu zaměřuje především na účelnost takového úkonu. Mezinárodnímu dožádání nelze přiznat účinek stavení prekluzivní lhůty, jestliže by právě jen tento účinek byl důvodem, pro nějž správce daně přistoupil k mezinárodnímu dožádání. Je tak třeba vzít v úvahu především to, zda mezinárodní dožádání může přinést informaci podstatnou pro rozhodnutí ve věci. Není významný výsledek dožádání, tedy zda takovou informaci skutečně přineslo, neboť to nelze předem z různých důvodů předvídat (rozsudky NSS ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53, a ze dne 19. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2021-74). Bylo by proti smyslu a účelu § 148 odst. 4 daňového řádu, kdyby se *ex post* hodnotilo, zda došlo ke stavení prekluzivní lhůty na základě toho, zda byly výsledky mezinárodního dožádání v daňovém řízení využity, či nikoliv (rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101). Vychází se z toho, zda má žádost o mezinárodní spolupráci vztah k předmětu daňového řízení, zda bylo možné oprávněně očekávat, že by odpověď dožádaných orgánů mohla přispět k objasnění skutkového stavu, a nejsou proto namíste důvody k podezření, že správce daně tento institut využil účelově s jediným či hlavním cílem prodloužit prekluzivní lhůtu (rozsudek NSS ze dne 30. 12. 2020, č. j. 2 Afs 378/2018-106).

23. V daném případě není pochyb, že žádosti o mezinárodní dožádání mají přímou souvislost s předmětem daňového řízení, neboť jde o prověřování údajů o osobách, které jsou přímo zapojeny ve složité struktuře vztahů, ve kterých figurovala žalobkyně a osoby s ní spojené. S ohledem na vysokou komplexnost a provázanost těchto vztahů nelze správci daně přisuzovat jiný úmysl než snahu porozumět celé nestandardní konstrukci v jejím plném rozsahu. Žalobkyně nijak konkrétně netvrdí, které podstatné údaje již správce daně o těchto osobách prověřoval dříve. To, že byl správce daně seznámen se zapojením některých entit a že věděl, že OZ byly sublicencovány, ještě neznamená, že měl k dispozici kompletní obraz o celé situaci. Správce daně tedy nemohl vědět, zda „skutečnosti související s Panamou a Hongkongem“ nemohou vrhat nové světlo na posuzovaná zdaňovací období.
24. Mezinárodní dožádání tedy u zdaňovacích období 2013-2015 v souladu s § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu (též § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů) stavěla lhůtu pro stanovení daně. Ačkoliv žalobkyně poukazovala na rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, podle kterého odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci podle daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2014 nemá za následek stavení prekluzivní lhůty započaté před 31. 12. 2013, na přímé daně tato judikatura nedopadá. Pro oblast přímých daní (mezi které daň z příjmů z právnických osob bezpochyby patří) totiž i před novelou daňového řádu a nabytím účinnosti zákona č. 164/2013 Sb. platila obdobná úprava § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, použitelná pro zdaňovací období roku 2012 (u kterého jako jediného započala lhůta pro stanovení daně před 31. 12. 2013). Ke konkrétním posunům konců lhůt došlo následovně:
- Mezinárodní dožádání týkající se zdaňovacího období **2012** probíhala od 20. 4. 2015 do 6. 11. 2017, tj. 932 dnů. Lhůta pro stanovení daně za toto období tedy byla takto prodloužena z 20. 11. 2017 do **9. 6. 2020**.
 - Mezinárodní dožádání týkající se zdaňovacího období **2013** probíhala od 17. 5. 2017 (nikoliv tedy od 12. 5. 2017, jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí) do 6. 11. 2017, tj. 174 (nikoliv 179 dnů). Lhůta pro stanovení daně za toto období tedy byla takto prodloužena z 8. 12. 2019 do **30. 5. 2020**.
 - Mezinárodní dožádání týkající se zdaňovacích období **2014** a **2015** probíhala od 17. 5. 2017 (nikoliv tedy od 12. 5. 2017, jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí) do 14. 6. 2019, tj. 759 (nikoliv 764) dnů. Lhůta pro stanovení daně za toto období tedy byla takto prodloužena z 8. 12. 2019 do **5. 1. 2022**.
25. Soud konstatuje, že tabulka 9 ve zprávě o daňové kontrole uvádí konce výše popsaných lhůt nesprávně. Jednak jsou ze soudu neznámého důvodu pro všechna zdaňovací období uvedeny o 1 den delší. V případě zdaňovacích období 2013-2015 jsou pak uvedeny delší ještě o dalších 5 dnů, které jdou na vrub výše popsanému pochybení v datech odeslání žádostí o mezinárodní dožádání do USA. Tyto nesrovnalosti však nejsou pro závěry o (ne)uplynutí lhůty pro stanovení daně rozhodující.
26. Pro věc jsou též irelevantní žalobkyniny úvahy uvedené v dalších podání doručených soudu po uplynutí lhůty k podání žaloby o tom, kdy mohly být žádosti o mezinárodní dožádání odeslány či že některé údaje správce daně již dávno měl přímo od žalobkyniných zaměstnanců. Jednak jde o žalobní argumentaci opožděnou, především však s ohledem na velmi neobvyklou komplexnost věci nelze zpětně hodnotit, jak jinak či lépe měla daňová

správa postupovat, neboť získání, analýza a syntéza veškerých informací a vztahů v daném případě byla mimořádně složitá. Jak vyplývá z výše citované judikatury, nelze účelnost mezinárodního dožádání posuzovat z toho, zda přineslo výsledek.

27. Dne 29. 4. 2020 správce daně dodal do datové schránky zástupkyně žalobkyně platební výměry ze dne 28. 4. 2020. Ta se do datové schránky nepřihlásila, a tak došlo k jejich doručení fikcí v pondělí dne **11. 5. 2020** (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 6. 5. 2022, č. j. 4 Afs 264/2018-85, č. 4367/2022 Sb. NSS). Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 20. 5. 2021 a žalobkyni doručeno **27. 5. 2021**. U zdaňovacích období 2014 a 2015 byla lhůta pro stanovení daně bezesporu dodržena (viz bod 24 třetí odrážka tohoto rozsudku).
28. U zdaňovacích období 2012 a 2013 je zásadní otázkou, zda došlo k namítané vadě doručení zprávy o daňové kontrole, která tvoří odůvodnění platebních výměrů podle § 147 odst. 4 daňového řádu, a zda tato vada měla vliv na účinnost doručení platebních výměrů, resp. prodloužení lhůty pro stanovení daně v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu o 1 rok. Touto otázkou se soud zabývá dále. Pakliže k prodloužení lhůty takto došlo (do **9. 6. 2021**, resp. **30. 5. 2021**), nedošlo k prekluzi ani v případě zdaňovacích období 2012 a 2013.

(Ne)projednání a (ne)doručení zprávy o daňové kontrole

29. Žalobkyně v žalobě namítá, že zpráva o daňové kontrole s ní nebyla nikdy projednána. V rozhodující době panoval v České republice z důvodů pandemie nemoci Covid-19 nouzový stav a omezení volného pohybu včetně jednání u správce daně. Připomíná případ smrti ředitele jiného finančního úřadu, kde se nemoc rozšířila. Horlivou snahu správce daně v tomto období ukončit daňovou kontrolu žalobkyně považuje za účelovou, vedenou jen snahou, aby nedošlo k prekluzi. Je přitom starostí daňových orgánů, aby stihly vydat rozhodnutí včas. Neprojednaná zpráva žalobkyni nebyla posléze ani řádně doručena, neboť datová zpráva obsahovala jen nečitelný soubor, což potvrdil i znalecký posudek. Soubor nešel žádným standardním způsobem otevřít. Žalobkynině zástupkyni se nikdy nic podobného nestalo. Úřední záznam o tom, že soubor mohl otevřít správce daně, není důkazním prostředkem. Tímto zcela formálním postupem správce daně porušil žalobkynino právo na spravedlivý proces a k platebním výměrům nelze pro účely prodloužení lhůty pro stanovení daně přihlížet.
30. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 108) uvedl, že žalobkyně pravděpodobně neměla potřebné programové vybavení. Mohla si vyžádat opětovné zaslání zprávy, což neučinila.
31. Ve vyjádření k žalobě pak žalovaný uvedl, že výslovně žalobkyni sdělil, že na neodkladné úkony při správě daní (jako v případě blížícího se konce lhůty) se zákaz volného pohybu nevztahoval. Záměr ukončit daňovou kontrolu žalobkyni sdělil již čtvrt roku před případným uplynutím lhůty pro stanovení daně. Pokud jde o doručení, zprávy korektně prošly systémem datových schránek. Nesprávné nastavení výpočetní techniky nemůže jít k tíži žalovaného.
32. Žalobkyně v replice uvedla, že žalovaný se v podstatě přiznal k tomu, že jediným důvodem jeho postupu byl blížící se konec lhůty. Zopakovala, že za to nese odpovědnost sám správce daně, mohl ukončit daňovou kontrolu výrazně dříve. Poukázala na detaily nestandardností doručovaných souborů, u nichž ani znalec nebyl schopen zjistit obsah. Žalovaný měl k odvolání žalobkyně provést „vyšetřovací pokus“ a ověřit korektnost souboru. Žalobkyně předložila dodatek znaleckého posudku, který se zabývá charakterem souboru (má jít dle

tvrzení žalobkyně o soubor typu Portfolio PDF, který umožňuje sloučení souborů různých typů, pro jehož použití není žádný legitimní důvod). Dokumenty, pro které potřebuje příjemce nestandardní vybavení (např. mikroskop nebo neobvyklé či nebezpečné programové vybavení), nelze považovat za materiálně doručené. Nešlo o nedostatek software na straně žalobkyně, nýbrž o chybný postup správce daně.

33. Žalovaný kontroval tím, že doručení je dle § 51 odst. 1 daňového řádu veřejnou listinou a žalobkyni se nepodařilo zpochybnit její pravdivost.
34. Žalobkyně k tomu namítá, že jde o nepřipustnou novotu, neboť tímto směrem se napadené rozhodnutí nevydává. Znalecký posudek nicméně pravdivost doručení zpochybňuje.
35. Z daňového spisu (viz zejm. položky č. 194, 195, 201, 205, 218, 222-230, 233 a platební výměry) vyplývá, že žalobkyně byla při ústním jednání dne 11. 10. 2019 seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, ke kterému se obsáhle vyjádřila dne 2. 12. 2019. Od 19. 3. 2020 probíhala korespondence mezi správcem daně, který hodlal projednat zprávu o daňové kontrole, a žalobkyninou zástupkyní, která žádala s ohledem na nouzový stav a rizika související s pandemií nemoci Covid-19 o odložení projednání. Správce daně s ohledem na blížící se uplynutí lhůty pro stanovení daně označil projednání za neodkladný úkon, na který nedopadá zákaz volného pohybu osob dle č. 1 odst. 1 písm. f) mimořádného opatření Ministerstva zdravotnictví ze dne 6. 4. 2020. Žalobkyně žádný z nabízených termínů od 26. 3. 2020 do 15. 4. 2020 nevyužila. Správce daně následně dne 15. 4. 2020 sepsal finální zprávu o daňové kontrole (viz datum elektronického podpisu na položce 226 správního spisu). Spolu s průvodním dopisem ji stejného dne zaslal do datové schránky žalobkyniny zástupkyně, písemnost byla doručena fikcí. Dne 27. 4. 2020 zástupkyně žalobkyně zaslala správci daně sdělení, že zprávu o daňové kontrole se jí nedaří otevřít na žádném z počítačů. Dne 28. 4. 2020 správce daně reagoval přípisem, že odchází datovou zprávu se na jeho počítačích otevřít daří a že ji považuje za doručenou. Žalobkyni zaslal dle nesporných tvrzení znovu shodný soubor. Dne 30. 4. 2020 založil správce daně do spisu úřední záznam spolu s otiskem obrazovky, na kterých je patrné, že z odchází datové zprávy otvírá zprávu o daňové kontrole (je však vidět jen první strana). Dne 7. 7. 2020 žalobkyně nahlédla do daňového spisu a byla jí předána kopie zprávy o daňové kontrole. Závěrem zprávy je, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Na platebních výměrech ze dne 28. 4. 2020 je v části odůvodnění rovněž uvedeno, že správce daně ověřil odchází datovou zprávu a považuje den doručení této datové zprávy za den ukončení daňové kontroly, přičemž podle § 147 odst. 4 daňového řádu tvoří tato zpráva odůvodnění platebních výměrů.
36. Podle § 88 odst. daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 platila následující úprava ukončení daňové kontroly:
 - (1) *O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o*
 - a) *zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,*
 - b) *jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,*
 - c) *skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,*
 - d) *seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,*
 - e) *vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,*

f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

- (2) *Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.*
- (3) *Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*
- (4) *Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.*
- (5) *Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*
- (6) *Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.*

37. Jak NSS shrnul např. v aktuálním rozsudku ze dne 11. 1. 2024, č. j. 8 Afs 189/2020-127, ne každá vada v procesu ukončení daňové kontroly má vliv na zákonnost rozhodnutí či běh prekluzivních lhůt. Při posouzení ukončení daňové kontroly je nezbytné vycházet z jejího materiálního významu, tedy zda byla práva žalobkyně naplněna v jejich skutečném obsahu. Ani případné vady při projednání zprávy o daňové kontrole tak zpravidla nebudou vady s vlivem na zákonnost rozhodnutí (rozsudek NSS z 19. 1. 2017, 1 Afs 151/2016-39, bod 19, a ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017-28, bod 19). Dokonce judikatura NSS dospěla k závěru, že ani případné vady s vlivem na zákonnost rozhodnutí zpravidla nemají vliv na prodloužení lhůty pro stanovení daně (viz rozsudek ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, č. 3703/2018 Sb. NSS, bod 18).

38. U otázky ukončení daňové kontroly došlo k postupnému vývoji v právních předpisech i navazující judikatuře. Význam projednání zprávy o daňové kontrole byl nesrovnatelně vyšší za účinnosti již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků. S příchodem daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, byl daňový subjekt s hodnocením správce daně seznámen již v rámci výsledku kontrolního zjištění, jenž poskytoval prostor pro polemiku se závěry správce daně. Během projednání zprávy o daňové kontrole mohly být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit (rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS, bod 22). Vady při projednání zprávy o daňové kontrole byly navíc odstranitelné v odvolacím řízení. Z toho lze rovněž dovodit, že samotné neprojednání zprávy o daňové kontrole není bez dalšího způsobilé k

negaci vlivu oznámení rozhodnutí na běh lhůty pro stanovení daně. Pro úplnost lze dodat, že novelou č. 283/2020 Sb., účinnou od 1. 1. 2021, navíc došlo ke změně úpravy ukončení daňové kontroly – podle § 88a odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola *ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou*. Na popsany vývoj právní úpravy musela reagovat i judikatura.

39. NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 239/2017-29 dospěl k závěru, že ani v případě zrušení oznámeného rozhodnutí nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně. To samozřejmě jen za předpokladu, že oznamované rozhodnutí není úkonem toliko formálním, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně. Opakovaně přitom zdůraznil, že ultimátní „pojistkou“ proti nepřiměřenému prodlužování lhůty pro stanovení daně je nepřekročitelná desetiletá hranice této lhůty, obsažená v § 148 odst. 5 daňového řádu.
40. Jak k ukončení daňové kontroly a vydání dodatečných platebních výměrů uvedl NSS v rozsudku č. j. 8 Afs 189/2020-127, samozřejmě se logicky nabízí, že nejprve musí dojít k ukončení daňové kontroly. To v případě náhradního způsobu projednání zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, nastává v den doručení zprávy o daňové kontrole. Až po ukončení daňové kontroly by mělo dojít k vydání (dodatečných) platebních výměrů. Při posuzování věci, kdy správce daně doručil daňovému subjektu platební výměry a zároveň jejich odůvodnění obsažené ve zprávě o daňové kontrole, konstatoval, že tento postup správce daně nikterak daňový subjekt nekrátil na jejích právech, jelikož současně disponoval jak rozhodnutím správce daně, tak jeho odůvodněním. Uvedl též, že aby rozhodnutí nemělo vliv na lhůtu pro stanovení daně, muselo by mít vady naprosto zásadní intenzity či vykazovat zjevné známky účelovosti. Aby úkon prodlužující lhůtu pro stanovení daně byl považován za zneužití procesní pravomoci správce daně, a tedy za neúčinný co do prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, musí účelovost takového postupu dosahovat určitého stupně intenzity. Pouhé dílčí pochybení nestačí a je nutné v širším kontextu posoudit, zda úkon směřoval k naplnění účelu daňového řízení, nebo pouze k prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, č. j. 7 Ans 2/2009-38, č. 2527/2012 Sb. NSS).
41. V nyní projednávané věci soud zjevné znaky účelovosti neshledal, stejně jako zásah do žalobkyniných práv, který by nebyl zhojen v odvolacím řízení. Žalobkyně byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a měla dostatek času na to, aby se k němu vyjádřila, což též učinila. Následně byla opakovaně pozvána k projednání zprávy o daňové kontrole. Je sice pochopitelné, že na počátku pandemické situace na jaře roku 2020 žalobkynina zástupkyně nebyla ochotná podstoupit riziko a účastnit se osobního jednání. Správcem daně zvolený postup za této zcela mimořádné a neočekávané situace však nelze hodnotit jako účelový. Urychlený postup správce daně byl jistě motivován též blížícím se koncem lhůty pro stanovení daně, nelze to však považovat za jediný či převažující důvod, který by měl za následek neprodloužení lhůty. Žádný jiný úkon nepřipadal v úvahu a je pochopitelné, že po zjištění všech relevantních skutečností měl správce daně v úmyslu daňovou kontrolu ukončit. Nebylo na co čekat. Neprojednání zprávy samotné žalobkyni nikterak nepoškodilo, neboť měla možnost se s ní seznámit později a brojit proti jejímu obsahu v odvolacím řízení, čehož také zhusta využila.
42. Totéž platí ohledně otázky samotného doručení. Soud v daňovém spise ověřil, že zpráva o daňové kontrole existovala a že ji správce daně před vydáním platebních výměrů žalobkyni zasílal. Není podstatné, zda žalobkyně přijatý soubor otevřela, ale zda byl zaslán v takovém

formátu, který odpovídal specifikaci systému datových schránek. I kdyby se však prokázalo, že tomu tak nebylo (a soud nemá žádný důvod pochybovat o tom, že v takovém případě šlo o nezamýšlené technické nedopatření), byla tato vada zhojena v okamžiku, kdy se zástupkyně žalobkyně s obsahem zprávy o daňové kontrole seznámila v rámci nahlížení do spisu. Ačkoliv platební výměry mohly trpět nezákonností (absencí odůvodnění), nešlo o jejich nicotnost, která by způsobovala, že k jejich oznámení žalobkyni vůbec nelze při zohledňování běhu lhůty pro stanovení daně přihlížet. Vada odůvodnění žalobkyni nepoškodila, neboť jí v odvolacím řízení bylo umožněno na veškerou argumentaci zprávy o daňové kontrole reagovat. S ohledem na výše popsany snižující se význam samotného projednání zprávy o daňové kontrole dle rozhodné právní úpravy lze toto zhojení považovat za zcela dostatečné. Žalovaný nemusel s žalobkyní zprávu o daňové kontrole sám projednávat, neboť to by byl čistě formální úkon bez reálného přínosu. Je nutno navíc dodat, že vydání platebních výměrů nebylo pro žalobkyni nikterak překvapivé, výše doměřené daně odpovídala výsledku kontrolního zjištění, a tak žalobkyni muselo být zřejmé, že nedošlo k jeho změně. Soud se tedy pro nadbytečnost nezabýval dokazováním vztahujícím se k okolnostem doručení zprávy o daňové kontrole (jde zejm. o znalecký posudek prof. Smejkal a jeho dodatek, článek o úmrtí ředitele finančního úřadu Prahy 10 a e-mailovou komunikaci žalobkyně se správcem daně, která je ostatně součástí správního spisu).

43. S ohledem na to, že vady řízení neměly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí vydaného v odvolacím řízení a že vydání platebních výměrů, byť by pro technickou vadu – nerozhodno na čí straně – neobsahovaly odůvodnění, vedlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně, uzavírá soud, že tento okruh žalobních bodů není důvodný. K prekluzi práva stanovit daň za zdaňovací období let 2012 a 2013 tedy nedošlo.
44. Pro úplnost k námitce uplynutí lhůty pro stanovení daně týkající se sublicenčních poplatků za užívání OZ před jejich nabytím soud uvádí, že žádné takové poplatky nebyly podle napadeného rozhodnutí předmětem zdanění.

Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

45. Žalobkyně namítala, že z napadeného rozhodnutí není patrné, na základě čeho finanční orgány přistoupily k doměření daně, neboť daňové orgány rozporovaly naplnění *materiálních* podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a současně tvrdily zneužití práva. Citovala z výzev správce daně, kde se hovořilo o jeho pochybnostech ohledně potřeby emise dluhopisů a současně o tom, že šlo o účelovou strukturu k vylákání daňové výhody. Ve výsledku kontrolního zjištění správce daně uvedl, že přes formální splnění daňových pravidel neměly transakce jiný ekonomický smysl, a proto jde o zneužití práva. Dle žalobkyně tak správce daně nespécifikoval smysl daňové kontroly jednoznačně, což žalovaný nenapravit, pokud v bodě 96 napadeného rozhodnutí konstatoval, že bylo na žalobkyni, aby prokázala, že prostředky z korunových dluhopisů mohla získat jinak či levněji. Neúčelnost emise žalovaný vyjádřil i v bodech 160, 161 a 165 napadeného rozhodnutí. Dle žalobkyně s ní finanční orgány hrály „námořní bitvu“ a nebylo zřejmé, co má vlastně prokazovat.
46. Žalovaný odkázal na body 90-101 napadeného rozhodnutí s tím, že žalobkyně vytrhává bod 96 z kontextu. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nelze dovozovat z textu výzev v průběhu daňové kontroly, kdy ještě nebyly shromážděny všechny důkazy.
47. Na to žalobkyně v dalších podáních reagovala odkazem na body 116 a 133 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný též zmiňuje umělý charakter transakcí a vyčítá žalobkyni, že je

nevysvětlila. Doplnila, že s ohledem na přijetí úpravy korunových dluhopisů v roce 2012 jí lze jen těžko přičítat záměr zneužívat právo údajně naplánovaný již v roce 2001. Po uplynutí žalobní lhůty též počala odkazovat na výzvy z 5. 2. 2021, 29. 3. 2022, 24. 8. 2022 a 8. 8. 2023, ve kterých měl správce daně vyjadřovat (ohledně jiných zdaňovacích období) pochybnosti ohledně splnění podmínek pro uplatnění nákladových úroků z emise dluhopisů. Zopakovala, že dle ní nebylo postaveno na jisto, co je předmětem dokazování.

48. Soud předně uvádí, že má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvážil o skutečnostech podstatných pro věc, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností (srov. rozsudky NSS ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Současně je třeba zdůraznit, že na rozhodnutí správních orgánů obou stupňů je nutno v rámci soudního přezkumu nahlížet jako na jeden celek, tedy že rozhodnutí se mohou vzájemně argumentačně doplňovat v obou směrech (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 7. 2008, č. j. 2 As 20/2008-73, a ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). Mezery v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, které by jinak způsobovaly jeho nepřezkoumatelnost, proto mohou zaplnit argumenty obsažené již v rozhodnutí prvního stupně.
49. V tomto kontextu soud především odkazuje na rekapitulaci obsahu zprávy o daňové kontrole, jak je uvedena v bodech 2-6 tohoto rozsudku. Uvedené dle soudu neumožňuje jiný výklad, než že důvodem pro vyloučení uplatněných nákladů je právě zneužití práva. Zmínky o naplnění *formálních* podmínek uznatelnosti nákladů v napadeném rozhodnutí neimplikují, že by nebyly naplněny *materiální* podmínky uznatelnosti. To je pouhá hra se slovy, kterou se žalobkyně snaží zamlžit jejich zjevný význam. Z povahy institutu zneužití práva je zřejmé, že na jeho počátku je *vždy* formální naplnění zákonných podmínek – jinak by nebylo co zneužívat a správce daně by zkrátka uplatněné náklady neuznal pro nenaplnění podmínek podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z formulace odvolacích námitek („uměle vytvořená konstrukce zneužití práva správcem daně je zcela vadná“) je patrné, že žalobkyně si byla dobře vědoma pravého důvodu doměření daně a brojila proti němu. Stejně tak z napadeného rozhodnutí je jednoduše seznatelné, že žalovaný setrval na hodnocení provedeném správcem daně. Žalobkyně dle něj sice splnila formální zákonné podmínky pro uplatnění nákladů (body 90 a 93, 95 napadeného rozhodnutí), učinila tak však v rozporu s jejich účelem (bod 92 napadeného rozhodnutí) a převažujícím účelem tohoto jednání bylo zneužití práva (body 94, 97 a 98 napadeného rozhodnutí). Žalovaný toto zopakoval v bodě 100 napadeného rozhodnutí a v bodě 101 shrnul, že *došlo ke zneužití práva, kdy hlavním účelem bylo získání daňového zvýhodnění. Úmyslem smluvních stran bylo realizovat výplatu úroků z korunových dluhopisů nezatížených srážkovou daní spojeným osobám (Ing. D. a Ing. S.), vyvedením do základu daně odvolatele (emitenta) bez ekonomického opodstatnění, pouze za účelem získání daňového zvýhodnění s cílem eliminace daňové povinnosti (dluhopisové úroky). Z tohoto důvodu není možno úrokové náklady za výše uvedená zdaňovací období uznat jako daňově účinné, neboť sporné náklady byly vynaloženy v rozporu s účelem ustanovení zákona.*

50. Žalobkyní vypíchnuté body odůvodnění napadeného rozhodnutí tento závěr nikterak nezpochybnují. Byť izolované čtení bodu 96 napadeného rozhodnutí (popis povinnosti žalobkyně prokázat potřebu emise dluhopisů a nemožnosti levnějšího obstarání peněz) může teoreticky vzbuzovat pochybnosti, z kontextu celého odůvodnění je zřejmé, co je žalobkyni vyčítáno. Ani zmínka o umělém charakteru vztahů (bod 116 napadeného rozhodnutí) není v rozporu s popisem celé transakce jako zneužívající. S tím není nijak rozporné ani tvrzení žalovaného, že tento závěr mohla žalobkyně vyvracet prokázáním legitimního účelu transakcí (bod 133 napadeného rozhodnutí) a stejně tak ani jeho úvahy o tom, že transakce nedává z ekonomického hlediska smysl a jakým jiným legitimním způsobem mohly být akvizice OZ a jejich financování provedeny (body 160, 161 a 165 napadeného rozhodnutí). Rozpor nelze shledat ani tehdy, pokud by důvody napadeného rozhodnutí nebyly zcela v souladu s důvody uvedenými ve výzvách, které správce daně vydal v průběhu daňové kontroly (bod 241 žaloby).
51. Z hlediska přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (a též zprávy o daňové kontrole, která s ním tvoří argumentačně jeden celek) jsou pak nerozhodné výzvy vydávané správcem daně v průběhu daňové kontroly, tím méně pak výzvy uplatňované v jiných řízeních a postupech týkajících se jiných zdaňovacích obdobích – proto soud těmito výzvami dokazování neprováděl.
52. Žalobkyně zpochybnila konkrétně i přezkoumatelnost a podloženost aspektu umělosti obchodních vztahů, neboť finanční orgány nikdy nezpochybnily existenci započítávaných závazků a pohledávek, které vznikly v důsledku běžných obchodních vztahů. Ačkoliv tak učinila v dalších podáních po uplynutí žalobní lhůty, soud je povinen tvrzené vady přezkoumávat z úřední povinnosti, pokud by bránily posouzení včas uplatněných žalobních bodů. Konstatuje, že napadené rozhodnutí jimi netrpí. Finanční orgány své závěry nepostavily na argumentu o umělosti pohledávek, nýbrž na zneužití celé konstrukce vztahů. To se projevilo zejména v ekonomické, personální a jiné spřízněnosti (viz zprávu o daňové kontrole) a nelogičnosti celého postupu a výsledku v podobě emise nepřinášející finanční zdroje pro žalobkyni, nýbrž jen daňovou výhodu zejména na straně členů jejího statutárního orgánu. Výjimkou je pouze (zcela srozumitelně formulovaná, tedy přezkoumatelná) zmínka o započtení neexistující pohledávky společnosti D i přes to, že se převod podílu v žalobkyni nakonec neuskutečnil (bod 148 napadeného rozhodnutí a bod 31 zprávy o daňové kontrole, kde jsou úvahy žalovaného i jejich zdroje popsány).
53. Soud uzavírá, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Pokud žalobkynina argumentace měla směřovat též k případnému porušení práva na spravedlivý proces tím, že byla postupem správce daně zmatena a nevěděla, co má prokazovat. Soud konstatuje, že žalobkyně netvrdí, jakou argumentaci by uplatnila, kdyby jí bylo zřejmé, „která bije“. I kdyby k určitému zmatení skutečně došlo (přičemž je zřejmé, že daňová kontrola se může dynamicky vyvíjet podle toho, co správce daně zjistí), v odvolacím řízení to bylo napraveno, neboť žalobkyně v odvolání již zcela konkrétně reagovala na zřetelné závěry zprávy o daňové kontrole operující se zneužitím práva. Tento okruh žalobní argumentace tedy není důvodný.

Obecně k institutu zneužití práva a jeho prokazování

54. Jak shrnul NSS např. v aktuálním rozsudku ze dne 16. 2. 2024, č. j. 2 Afs 289/2022-75, institut zákazu zneužití práva umožňuje finančním orgánům neposkytnout ochranu jednání spočívajícímu ve zneužití textu zákona pro dosažení jím nepředpokládaného cíle. Jedná se

o situaci, „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). „Výchozí svoboda jednání jednotlivce nalézá svých hranic nejenom v zákonem stanovených případech, ale také v krajních případech zneužití práva. Zároveň však musí být úmyslné jednání směřující ke zneužití práva dostatečně prokázáno, neboť se jedná o výjimečný postup (*ultima ratio*) a musí mu předcházet aktivita správního orgánu směřující ke zjištění, že právo bylo skutečně zneužito“ (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2023, č. j. 2 As 17/2023-23, bod 17). Při posuzování případů, ve kterých mohlo dojít ke zneužití práva, je tudíž třeba „pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění“ (rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108).

55. Ačkoliv zákon o daních z příjmů institut zneužití práva explicitně před 1. 4. 2019 nevymezoval (§ 8 odst. 4 daňového řádu až ve znění účinném od 1. 4. 2019 výslovně uvádí, že při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu), neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky. V tomto duchu k danému problému také soudní praxe přistupuje. Slovy rozsudku NSS ze dne 26. 10. 2016, č. j. 8 Afs 87/2016-60, slouží zákaz zneužití subjektivních práv „jako materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší bledisko ekvity (spravedlnosti).“ Obdobnými principy jsou např. zákaz jednat v rozporu s dobrými mravy, ochrana dobré víry, ochrana poctivého obchodního styku, či zákaz obcházení zákona. Lze odkázat též na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07, shrnující judikaturu Soudního dvora Evropské unie a jeho nazírání na doktrínu zneužití práva v daňovém systému. Podmínky aplikace tohoto institutu spočívají v prokázání **objektivního** a **subjektivního** kritéria. Jak uvedl Soudní dvůr, „*důkaz o zneužití vyžaduje souhrn objektivních okolností, ze kterých vyplývá, že i přes formální dodržení podmínek stanovených unijní právní úpravou nebylo dosaženo cíle sledovaného touto právní úpravou, a subjektivní znak spočívající v záměru získat výhodu vyplývající z unijní právní úpravy tím, že jsou uměle vytvořeny podmínky vyžadované pro její získání*“ (rozsudek ze dne 26. 2. 2019, ve spojených věcech C-116/16 a C-117/16, *T Danmark a Y Denmark Aps*, bod 97; srov. též jeho rozsudky ze dne 14. 12. 2000, ve věci C-110/99, *Emsland-Stärke*, a ze dne 21. 2. 2006, ve věci C-255/02, *Halifax*). Z uvedené definice zneužití práva NSS ve věcech přímých daní dosud pravidelně vycházel (srov. např. rozsudky ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 137/2016-43, ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, bod 33, ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, č. 4358/2022 Sb. NSS, bod 17, ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 175/2022-37, bod 27, ze dne 28. 4. 2023, č. j. 5 Afs 45/2022-48, bod 29, ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60, bod 25, ze dne 8. 6. 2023, č. j. 10 Afs 272/2021-85, bod 19, ze dne 30. 11. 2023, č. j. 2 Afs 255/2022-84, bod 32, a rozsudek č. j. 2 Afs 167/2022-52, bod 19).
56. **Objektivní kritérium** spočívá v tom, že daňová výhoda byla získána v rozporu s účelem právní úpravy. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, 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. Účelem tohoto ustanovení je podpora podnikání a jeho rozvoje (např. rozsudek NSS

č. j. 7 Afs 175/2022-37, bod 36, srov. též usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, a jeho náleze ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001). Účelem uplatňování úroků z úvěrových nástrojů jako daňově účinných nákladů je pobídka k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů (rozsudek NSS č. j. 4 Afs 376/2021-60, bod 31). Vždy tím jsou míněny náklady vážící se k aktivitám sledujícím ekonomicky racionální účel, a nikoliv těm samoučelným (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 35/2007-108).

57. **Subjektivní kritérium** spočívá v tom, že převažujícím účelem posuzovaného jednání bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu a jeho obsahem umělé vytváření podmínek vyžadovaných pro její přiznání. Je třeba „dovodit, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody“ a identifikovat „umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody“ (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 289/2021-42, body 31 a 40). Klíčem je zohlednit „zapojení spojených osob, resp. členů jejich statutárních orgánů, do řetězce transakcí“ (rozsudek NSS č. j. 4 Afs 376/2021-60, bod 28), respektive „právní, hospodářské i personální vztahy mezi zainteresovanými subjekty i celkovou ekonomickou racionalitu transakcí“, a určit „skutečný obsah a význam předmětné emise dluhopisů a souvisejících operací“ (rozsudek NSS č. j. 7 Afs 175/2022-37, body 28 a 42).
58. Subjektivní a objektivní kritérium není třeba posuzovat striktně odděleně. Mimo jiné vzhledem ke specifikům oblasti přímých daní mohou být zjištěné skutečnosti plně zohledněny jak v rámci kritéria subjektivního, tak i objektivního; „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 právě posuzována v rámci subjektivní podmínky)” [rozsudek NSS č. j. 10 Afs 289/2021-42, bod 36].
59. Při **prokazování** naplnění zmíněných podmínek leží **důkazní břemeno** (na rozdíl od „klasického“ daňového řízení) na orgánech finanční správy (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). To však neznamená, že daňový subjekt není oprávněn, chce-li vyvrátit závěry orgánů finanční správy, projevit procesní aktivitu a předkládat tvrzení a důkazní prostředky. Daňovému subjektu musí být poskytnut prostor, aby tvrdil a doložil, že závěry orgánů finanční správy nejsou správné (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 114/2019-33). Typicky tak bude na daňovém subjektu, aby prokázal, že jeho chování mělo, i přes zjištění správních orgánů, ekonomický smysl a že jeho hlavním cílem nebylo umělé získání daňové výhody (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 6. 2023, č. j. 4 Afs 197/2022-117, a ze dne 9. 8. 2023, č. j. 4 Afs 231/2022-40).
60. K otázce **dokazování** soud připomíná, že daňové orgány nejsou vázány důkazními návrhy daňového subjektu, nemusí tedy provést všechny daňovým subjektem navržené důkazy. V takovém případě však musí zdůvodnit, proč k jejich provedení nepřistoupily. Dle ustálené judikatury lze provedení důkazu odmítnout, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03). Neprovedení důkazu však musí daňové orgány v každém případě řádně odůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 7. 8. 2015, č. j.

5 Afs 180/2014-21, ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016-43, a náleží Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14).

61. Pro úplnost pak soud připomíná, že soudní řízení není pokračováním řízení daňového a nelze v něm nahrazovat nedostatečnou procesní aktivitu daňového subjektu, ledaže důkazy nemohly být uplatněny dříve. Platí, že „[p]ři přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a jednak zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud 1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a 2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že **odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.)**“ (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 4. 2020, č. j. 9 Afs 268/2018-40, a ze dne 22. 05. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91; zvyrazněno soudem).

Naplnění kritérií zneužití práva žalobkyní

62. Žalobkyně v žalobě obecně uvedla, že finanční orgány se opřely pouze o své pochybnosti a domněnky, aniž by dostatečně zkoumaly relevantní skutečnosti, na základě kterých by mohly žalobkynina tvrzení vyvrátit. Pouze vykonstruovaly příběh, který se jim hodí. Postupovaly tendenčně a zavádějícím způsobem, braly v potaz pouze fiskální zájmy státu. Nejistily skutkový stav co nejuplněji. Žalobkyně tato tvrzení spojila s odkazy na judikaturu, která se v části institutu zneužití práva netýká a v části pouze popisuje jeho principy, jak je uceleně vyložil soud výše, a to zhusta aniž by je spojila s konkrétními tvrzenými pochybeními finančních orgánů. Proto se soud jednotlivými rozsudky zvlášť nezabývá. Obecný výklad o právní úpravě a obecné námitky ostatně nejsou ani dostatečně konkretizovaným žalobním bodem, kterým by se soud mohl zabývat.
63. Žalobkyně konkrétně namítla jen to, že finanční orgány nezohlednily, že žalobkyně nemohla ovlivnit, jak bude její akcionář nakládat se svým majetkem (OZ). Bez možnosti jejich užívání by přitom nedosáhla příslušných příjmů (tržeb), což je nesporné. Bylo tedy zcela racionální se o možnost jejich užívání ucházet, přičemž k tomu v různých obdobích vedla jiná cesta. Bylo též právem žalobkyně si zvolit z alternativ tu daňově výhodnou. Transakce nesledovaly výlučně ani převážně daňové zvýhodnění a není ani zřejmé, o jaké zvýhodnění se má jednat. Nebylo tedy naplněno objektivní ani subjektivní kritérium. Žalovaný nezohlednil, že ani při jiných alternativách by byl daňový výsledek stejný. Pokud daňové zvýhodnění spočívalo v daňové uznatelnosti sublicenčních poplatků, odpisech za pořízení OZ a nákladových úrocích dluhopisů, byla by situace úplně stejná, kdyby OZ žalobkyni licencoval, prodal či jinak poskytl přímo Ing. D.. Jestliže jeho zahraniční projekty skončily ztrátově, nedal by Ing. D. prodej OZ tak jako tak, neboť by nedosáhl zisku. Bez ohledu na to, kdo byl vlastníkem OZ, žalobkyně by při jejich akvizici též vždy řešila otázku financování. Existence jiných společností se sice může jevit „podivnou“, ale má racionální důvod v podnikatelských rozhodnutích Ing. D., která s žalobkyní nesouvisí. Úmyslem žalobkyně nebyla realizace výplaty úroků z dluhopisů nezatížených srážkovou daní akcionářům, ale pořízení OZ, zajištění možnosti jejich využívání, financování a konsolidace pohledávek dle požadavku bank.

64. Žalovaný k tomu ve vyjádření v žalobě odkázal na body 54-60 a 71-73, 84, 86-101 a 118 napadeného rozhodnutí, kde se kritérii zneužití práva zabýval. Uvedl, že žalobkyniny námitky jsou převážně nekonkrétní a obecné. Žalobkyně pomíjí, že po celou dobu existence OZ je užívala pouze ona (a s ohledem na jejich český jazykový aparát je obtížně představitelné jejich využití v zahraničí jinou osobou), transakce s korunovými dluhopisy byla nastavena po nabytí účinnosti zákona č. 172/2012 Sb., v důsledku které se úrokové příjmy z korunových dluhopisů nedaní, dluhopisy byly použity pouze v souvislosti s OZ bez reálné úhrady peněžními prostředky a došlo k sérii neobvyklého postupování a započítávání pohledávek mezi okruhem spojených osob. Žalobkyně nikterak nevysvětlila ekonomickou iracionalitu mezičlánků (zahraničních společností) ani potřebu emitovat dluhopisy, ač splatnost kupní ceny OZ měla nastat až za 6 let.
65. Žalobkyně pak poukázala na to, že není jasné, zda se řeší jen úroky z dluhopisů, nebo též i transakce od roku 1997, tedy např. nevložení OZ do základního kapitálu žalobkyně. Je však absurdní a nebezpečné mít za to, že žalobkyně a spojené osoby měly již tehdy záměr zneužít právo týkající se korunových dluhopisů, které platilo až od roku 2012.
66. Žalovaný k tomu uvedl, že se řeší transakce učiněná dne 16. 11. 2012, která žalobkyni zatížila nákladovými úroky z dluhopisů, aniž by reálně přinesla finanční prostředky, a to ač mohla OZ dalších 6 let užívat bezplatně bez nutnosti dalších nákladů. Veškeré transakce proběhly v rychlém sledu v listopadu a prosinci 2012 mezi propojenými osobami.
67. Soud konstatuje, že žalovaný se kritérii zneužití práva v napadeném rozhodnutí zabýval. Popsal, že žalobkynino jednání vedlo k získání daňové výhody spočívající v nezdanění úrokových příjmů spřízněných fyzických osob a snížení finální korporátní daně žalobkyně prostřednictvím nákladových úroků. Naplnění objektivního kritéria zneužití práva žalovaný shledal v souhrnu nestandardních okolností vykazujících iracionální až absurdní jednání v rozporu s účelem a smyslem práva (srov. body 98 a 97 napadeného rozhodnutí), mezi které zařadil neveřejnou emisi dluhopisů, kterou upsaly osoby z řad statutárních orgánů a která nevedla k reálnému získání prostředků, transakce mezi spojenými osobami v krátkém časovém období, existenci optimalizačního schématu a skutečnost, že žalobkyně OZ dlouhodobě zhodnocovala v rámci uměle vytvořené struktury umožňující snížení daňové povinnosti prostřednictvím sublicenčních poplatků a následného odepisování kupní ceny OZ.
68. Poslední dva uvedené body považuje soud za nejpodstatnější. Je evidentní, že vlastník OZ měl od počátku k dispozici zcela přímočarou, jednoduchou a racionální cestu, jak OZ žalobkyni poskytnout – jejich vložení do základního kapitálu, mimo základní kapitál, darování či prodej. Namísto toho od samého počátku zvolil cestu daňové optimalizace přes zprostředkující právnické osoby sídlící v tzv. daňových rájích, jak vyplývá z citovaného stanoviska (optimalizačního schématu), které získala policie. Soud nepochybně právo vlastníka OZ nakládat se svým majetkem [které je však oslabeno povinností loajality akcionáře a člena statutárního orgánu – srov. DĚDIČ, J. ŠTENGLOVÁ I., ČECH, P., KŘÍŽ, R. *Akciové společnosti*. 7. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, 704 s. ISBN 978-80-7400-404-9. s. 385, a od 1. 1. 2014 též výslovně § 212 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník *a contrario* § 3 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstev (zákon o obchodních korporacích)] ani právo žalobkyně zvolit si v rámci možných alternativ takové uspořádání, které je pro ni daňově nejvýhodnější. Samotné užívání OZ na základě sublicenčních smluv a placení daňově účinných licenčních poplatků nelze zúčastněným osobám vyčítat a finanční orgány to ani nečiní. Následný prodej takto

zhodnocených OZ již je sice na pováženu, neboť žalobkyně by odepisováním kupní ceny získala daňovou výhodu ze stejného zdroje v podstatě podruhé, avšak ani tato otázka není předmětem napadeného rozhodnutí, neboť sama žalobkyně od daňového uplatňování odpisů kupní ceny ustoupila. „Pohár trpělivosti“ finančních orgánů však právem přetekl v důsledku volby způsobu financování této akvizice, kterou už žalobkyně překročila hranici přípustné daňové optimalizace. Je zjevné, že účelem emise dluhopisů nebyla *podpora podnikání a jeho rozvoje ani pobídka k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů*, jak vyžaduje výše citovaná judikatura, nýbrž umožnění předem připravené sekvence formálních operací mezi osobami podléhajícími jednotnému řízení nebo přinejmenším podstatnému vlivu osob úzce spojených s žalobkyní sledující převažující cíl v podobě získání výše popsané daňové výhody. Žalovaným popsané nestandardnosti (krátký časový sled operací zpravidla podléhající vyjednávání a prověřování, započítávání v nominálních cenách bez zohlednění časové hodnoty peněz, využití zahraničních jurisdikcí samo o sobě nesoucí dodatečné náklady na správu společností atp.) svědčí o tom, že transakce se nevázaly k *racionálním ekonomickým aktivitám* a že přímá akvizice OZ byla pouze vedlejším produktem transakcí. Soud hodnotí jako vysoce pravděpodobné, že nebýt možnosti daňové výhodných „korunových“ dluhopisů, k žádné emisi by nedošlo a dost možná by nedošlo ani k akvizici OZ, které by žalobkyně nadále užívala na základě sublicenčních smluv. V daném případě zcela odpovídá vyjádření, že čím více „kotrmelců“ musel poplatník udělat, aby dosáhl nižšího zdanění, tím méně morálním se jeho jednání – jako v posuzovaném případě – jeví (srov. KAMÍNKOVÁ, Petra. *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. Vydání I. Praha: Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2018, s. 172).

69. Subjektivním kritériem se žalovaný zabýval zejména v bodě 99 napadeného rozhodnutí. Ačkoliv částečně opakoval argumentaci vyřčenou ve vztahu k objektivnímu kritériu, z výše citovaného rozsudku č. j. 10 Afs 289/2021-42 vyplývá (viz bod 58 tohoto rozsudku), že hodnocení striktně odděleno být nemusí. Soud se ztotožňuje se závěrem, že transakce nebyly uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek a nebýt propojenosti osob, nedošlo by k nim (minimálně ne za těchto podmínek). Struktura byla vytvořena uměle s převažujícím cílem získat pro žalobkyni a držitele dluhopisů daňovou výhodu.
70. Žalobní bod není v rozsahu námitky neexistence odpovídajících úvah o naplnění kritérií zneužití práva důvodný. Námitkami napadajícími předpoklady zmíněných úvah, např. existenci propojenosti zapojených osob a ekonomickou iracionalitu transakcí, stejně jako otázkou, zda žalobkyně prokázala (či zda vůbec měla možnost prokázat) jiný než žalovaným nastíněný účel transakcí, se soud zabývá dále.
71. Pokud však žalobkyně zde i na jiných místech žaloby opakovaně namítá, že shodné daňové dopady by mělo i to, pokud OZ poskytl žalobkyni přímo Ing. D. či jiná společnost, nelze jí přisvědčit. Úvaha finančních orgánů o získání daňové výhody je postavena na existenci nákladových úroků (které by mohly a nemusely při jiných alternativách být potřeba, s ohledem na otázku splatnosti níže) ale též na nezdanění úrokových příjmů spřízněných fyzických osob, ke kterému by v jiných alternativách nedošlo. Jistěže vlastník OZ by v konečném důsledku nemusel daně platit, např. při existenci ztráty. Tu by však mohly daňové orgány prověřit a daňovou povinnost by na ni započítaly, čímž by se mohla snížit výše ztráty uplatnitelné v dalších zdaňovacích obdobích. Nelze tedy mít za to, že jakýkoliv způsob nabytí OZ je ve vztahu k posuzovanému případu daňově neutrální.
72. Stejnou logiku je třeba uplatnit při odpovědi na námitku vznesenou v bodě 272 žaloby tedy že žalobkyně nemohla užívat sublicenční poplatky ke snížení zisku, protože v okamžiku

jejich úhrady nevěděla, zda nějakého dosáhne, či že nemohla vědět, že bude marketingová strategie založená na OZ tak úspěšná (srov. str. 5 vyjádření ze dne 24. 5. 2024). Jisté bylo, že půjde o náklad snižující zisk *nebo zvyšující daňovou ztrátu*. Soud k tomu nicméně opakuje, že úhrada sublicenčních poplatků není v posuzovaném rozhodnutí předmětem zdanění.

73. Nad rámec nutného odůvodnění ve vztahu k argumentaci uplatněné při jednání soud uvádí, že je nepodstatné, že nebyl v daném případě prokázán zpětný „cash tok“, podstatná je existence daňové výhody. Stav před transakcemi a po nich byl sice v mnoha aspektech rozdílný, avšak z hlediska možnosti používat OZ žalobkyní se toho mnoho nezměnilo. Na těchto argumentech však napadené rozhodnutí nestojí, a tak je tato protiargumentace do značné míry mimoběžná.

Ekonomická racionalita emise dluhopisů

74. Žalobkyně namítla, že ohledně racionality emise a obvyklé výše úroků finanční orgány postupovaly zmatečně, což demonstrovala na pasážích výzvy k prokázání skutečností ze dne 31. 5. 2018 (kterou jí v průběhu daňové kontroly zaslal správce daně, ač musel vědět, že důkazní břemeno ohledně zneužití práva ponese on) a na pasážích výsledku kontrolního zjištění, zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí. V nich pak shledávala rozpory (*úrokový náklad by nevznikl, pokud by OZ nebyly postupována přes zahraniční subjekty; pokud by nedošlo k účelovým transakcím, nemusela by žalobkyně řešit problémy s financováním kupní ceny za OZ; žalobkyně měla prokázat, že nemohla sehnat finanční prostředky levněji; měla být užita veřejná emise; emise neměla pozitivní přínos*). Žalobkyně poukázala na to, že nabytí OZ musela pro zachování, resp. zvýšení tržeb, což je patrné z jejich poklesu v roce 2011 a 2012, kdy je nepoužívala pro komplikovaná jednání s A (k tomu uvedla účetní údaje z let 2011-2018). Pokud měla podle finančních orgánů od akvizice OZ ustoupit, je tato úvaha zcela nelogická, stejně jako možnost jiného financování než emisí dluhopisů (to ostatně nijak nemohla v dřívějším období plánovat, neboť daňově výhodný režim dluhopisů zákonodárce zavedl s účinností od 1. 8. 2012, z předložených memorand navíc vyplývají jednání o odkupu již v roce 2011). Banky by jí úvěr pro její ekonomickou situaci neposkytly, neměla jinou možnost než se obrátit na akcionáře, z nichž dva nabídku přijali, ostatní odmítli (k žalobě přiložila čestné prohlášení čtyř minoritních akcionářů). Finanční orgány přehlédly, že se obrátila též na některé externí investory, kteří též odmítli poskytnout financování. Žalovaný neuvedl, v čem je popis finanční situace ze strany žalobkyně nepřesvědčivý, pokud byl prokázán i znaleckým posudkem ze dne 2. 12. 2019, podle kterého byla emise jediným východiskem, jak řešit nákup OZ. V případě nárůstu dluhu v souvislosti s touto transakcí hrozilo zesplatnění bankovních úvěrů, což potvrdila i Česká spořitelna, a. s. Žalobkyně navrhla i výslech jejího manažera Ing. C., jehož výslech však žalovaný označil za nadbytečný. Žalobkyně tedy nemohla OZ užívat 6 let bez jejich úhrady, jak žalovaný kontinuálně tvrdí, neboť jí v takovém případě hrozilo zesplatnění úvěrů, což by bylo likvidační. Ačkoliv žalobkyně odmítá povinnost prokazovat, že si mohla prostředky pořídit „levněji“, přesto to takto prokázala. Úrokový náklad a možnost odpisů by navíc vznikly, i kdyby OZ žalobkyni poskytl Ing. D. přímo a ne přes strukturu společností. V tomto kontextu se žalobkyně odvolala na doktrínu tzv. esenciálních nákladů.
75. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že žalobkyně vytrhává jeho závěry z kontextu. Správce daně rozporoval, jakým způsobem bylo dosaženo výsledného stavu vlastnictví OZ. Za nákup dluhopisů akcionáři nezaplatili finančními prostředky, v den emise je započítali proti pohledávkám za žalobkyní, které koupili od společnosti A (pohledávky z titulu zaplacení kupní ceny za OZ). Žalovaný zdůraznil, že emise byla skutečně neveřejná, na čemž nic

nemění předchozí žádosti o financování adresované externím investorům. Náklady, které nebyly žalobkyni uznány, jsou náklady, které vznikly jejím účelovým a iracionálním chováním. Esencialitu těchto výdajů nelze ve vztahu ke konkrétním příjmům žalobkyně zohlednit.

76. Žalobkyně v replice mj. dodala, že dluhopisy mohl upsat jakýkoliv akcionář, o čemž se jednalo též na její valné hromadě. Pokud by je upsali, k pořízení OZ by došlo i bez účasti Ing. D. a Ing. S..
77. Jak již soud uvedl výše, případné nejasné postupy nebo rozpory ve fázi daňové kontroly mohly být a byly zhojeny v odvolacím řízení, ve kterém si žalobkyně nepochybně byla jistá předmětem řízení. Mezi účastníky nebylo sporu o hodnotu OZ ani o jejich důležitosti pro žalobkyni a o existenci významného vlivu na vývoj jejich tržeb (pro danou věc je nicméně irelevantní až v samotném závěru soudního řízení započatá – a tedy s ohledem na výše popsané principy přenášení důkazního břemene opožděná – snaha žalobkyně významnost tohoto mnohaletého klíčového prvku její marketingové strategie bagatelizovat poukazem na existenci i jiných reklamních a marketingových nástrojů – soud proto neprováděl výslech zaměstnance reklamní agentury pana P. K. ani se nezabýval dokazováním propagačních materiálů předložených v podání ze dne 24. 5. 2024 a následně též při jednání dne 27. 5. 2024). Žalovaný však zpochybňuje celkovou transakci (a v tomto ohledu soud souhlasí s bodem 162 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný vypořádal s námitkou, že daňový režim korunových dluhopisů se změnil až v roce 2012 tak, že celá konstrukce *off shore* společností byla systematicky budována s cílem „optimalizace“ již od samého počátku a zavedení korunových dluhopisů lze považovat jen za jistý „bonus“). Důvodně poukazuje na nelogičnost konstrukce, ve které žalobkyně zhodnotila OZ jako strategický prvek svého podnikání, aniž by jej vlastnila, a pak náhle přistoupila k jejich nákupu v době, kdy byla – jak tvrdí – ve finančních problémech, a to s tím výsledkem, že se emise zúčastnili jen dva z akcionářů a fakticky nedošlo k získání finančních prostředků. Vlastníkovi OZ se takto též dostalo nedaněného příjmu, který je daňově účinným nákladem žalobkyně. Žalovaný však nezaložil své rozhodnutí na tom, že tato konstrukce měla nahrazovat výplatu dividend akcionářům, a proto soud neprovedl k důkazu zápisy z valných hromad, neboť nejsou relevantní. K tvrzené tíživé finanční situaci se finanční orgány vyjádřily zejm. na str. 103 a násl. zprávy o daňové kontrole, kde poukázaly zejména na možnost užívat nakoupené OZ bez nutnosti uhradit kupní cenu dříve než za šest let. V tomto kontextu soud souhlasí se závěrem uvedeným v bodech 164-165 napadeného rozhodnutí, dle kterého žalobkyně líčí svou situaci účelově, neboť emise žalobkyni nepřinesla žádné finanční prostředky. Jakkoliv je možné, že žalobkyni skutečně nejprve nebyli ochotni půjčit prostředky externí investoři, žádné prostředky žalobkyně nezískala, neboť dluhopisy „jakoby náhodou“ skončily u osob, které mohly své závazky uhradit zápočtem. Není podstatné, zda byla emise nabídnuta i ostatním minoritním akcionářům ani z jakého důvodu tuto nabídku odmítli (zda např. proto, že neměli k dispozici potřebné finanční prostředky ani pohledávky vůči žalobkyni jako Ing. D. a Ing. S., nebo z jiných důvodů). Nic to totiž nemění na závěru, že šlo o neveřejnou emisi nabídnutou jen uzavřenému okruhu osob, z nichž se emise reálně účastnili jen majoritní akcionář a člen statutárního orgánu. Spekulace o tom, že se emise „mohla udát“ i bez jejich účasti, pokud by měli ostatní akcionáři zájem, je nepřipadná, neboť se mívá s přezkoumávanou realitou. Soud proto zamítl návrh na dokazování čestnými prohlášeními minoritních akcionářů a zápisy z valných hromad.

78. Je skutečně nestandardní, že žalobkyně splatila kupní cenu OZ „předčasně“ a nelze to vysvětlit ani požadavkem financující banky na nenarůstání dluhové expozice, neboť dluh vůči držiteli dluhopisu je stejně jako bankovní nebo jiný úvěr cizím zdrojem a figuruje v rozvaze na straně pasiv. Případné zesplatnění seniorních úvěrů by v případě tvrzené existence zajištění majetkem žalobkyně dávalo pro banku ekonomicky racionální smysl jen v případě blížící se splatnosti pohledávky na úhradu kupní ceny za OZ, tj. např. po několika letech, nikoliv okamžitě (jinak by zapříčinila úpadek žalobkyně a nemohla by očekávat uspokojení z provozního zisku fungujícího podniku). Soud tedy souhlasí se žalovaným, že žalobkyni vykázané žádosti o financování měly navodit dojem potřeby nalezení vhodného zdroje nebankovního financování a že nevyužití šestiletého období pro úhradu OZ je podstatným nestandardním prvkem svědčícím o účelovosti celé konstrukce. Samotné vyjádření neochoty ze strany České spořitelny poskytnout další úvěr ani její vnímání finanční situace žalobkyně finanční orgány nezpochybňovaly, a tak by byl výslech jejího zaměstnance Ing. C. skutečně nadbytečný (srov. bod 128 napadeného rozhodnutí a 127 zprávy o daňové kontrole). Soud souhlasí s tím, že vyjadřovaná neochota České spořitelny navýšit úvěrový rámec dostatečně vyplývá z prohlášení České spořitelny podepsané Ing. C. dne 30. 7. 2018 (položka 167 daňového spisu), kde je uvedeno, že Česká spořitelna nebyla v roce 2012 připravena navýšit svou úvěrovou angažovanost o požadovaných 300 milionů Kč nad rámec dosavadních limitů ve výši 735 milionů Kč. Až v doplněném prohlášení ze dne 31. 1. 2020 (položka 216 daňového spisu) Ing. C. dodal, že důvodem byla neschopnost nabídnout odpovídající zajištění. Česká spořitelna dle dodatku údajně dokonce zvažovala zesplatnění existujících úvěrů, souhlasila však s pořízením OZ prostřednictvím dluhopisů za podmínky budoucí kapitalizace a podřízení pohledávkám České spořitelny jejich zastavením. Pokud však finanční orgány deklarovanému postoji České spořitelny zcela neuvěřily (též s ohledem na prohlášení vystavená *ex post* ve zjevné souvislosti s probíhajícími postupy finančních orgánů), soud jim v tomto ohledu z výše uvedených důvodů přisvědčuje a konstatuje, že obdobného efektu (podřízení pohledávek) bylo možné s ohledem na propojenost zapojených subjektů dosáhnout i bez vydání dluhopisů.
79. Uvedla-li žalobkyně v bodu 87 žaloby, že Ing. C. měl *v reakci na tvrzení uvedená ve výsledku kontrolního zjištění* podat svědectví o *podnikatelských aktivitách Ing. D.*, není to v souladu s odkazovanými podáními, neboť ve vyjádření ze dne 13. 12. 2019 (položka 209 daňového spisu) navrhl v této souvislosti výslech Ing. H. a ve vyjádření ze dne 6. 4. 2020 (položka 221 daňového spisu) byl Ing. C. zmíněn jen v souvislosti s financováním, přičemž soud již výše dospěl k závěru, že v tomto ohledu byl jeho výslech v daňovém řízení nadbytečným a stejně je tomu tak i v řízení soudním, a proto jej ani soud neprovedl.
80. Ačkoliv to žalovaný v bodu 96 napadeného rozhodnutí vyjádřil poněkud nepřesně, bylo na žalobkyni, aby prokázala ekonomickou racionalitu svého jednání a vyvrátila závěr o tom, že jeho převažujícím cílem bylo získání daňové výhody (srov. výše citované rozsudky NSS č. j. 4 Afs 197/2022-117 a č. j. 4 Afs 231/2022-40). Žalobkyně to však neprokázala a žalovaný nepochybil, pokud se s nabízeným vysvětlením nespokojil.
81. Zavádějící je argument žalobkyně, že na dopadu transakcí nesejde, neboť by úrokový náklad a možnost odpisů vznikly, i kdyby OZ žalobkyni poskytl Ing. D. přímo a ne přes strukturu společnosti. Jak již bylo řečeno, zneužití práva žalovaný shledal totiž jak na straně žalobkyně jakožto emitenta dluhopisů, tak na straně jejich upisovatelů (bod 158 napadeného rozhodnutí). Pokud by OZ žalobkyni úplatně poskytl přímo Ing. D., byla by tato transakce zdaněna u něj, takto však příjmy z úroků nedaní nikdo. Na straně žalobkyně by pak žádné

nákladové úroky nemusely vzniknout, pokud by využila šestiletého období k získání jiných zdrojů. Odpisy kupní ceny pak nejsou předmětem tohoto řízení. Soud nicméně nad rámec nutného odůvodnění dodává – jak již naznačil výše – že pokud by nebyla zvolena složitá konstrukce vedoucí k sublicencování OZ, jejich zhodnocování a následného prodeje zhodnocených OZ žalobkyni, ale již na počátku by Ing. D. OZ žalobkyni poskytl napřímo, objevily by se OZ v nákladech žalobkyně jen v podobě plateb licenčních poplatků nebo odpisů významně nižší kupní ceny (před jejich zhodnocením samotnou žalobkyní).

82. Žalobkynin odkaz na doktrínu esenciálních nákladů je též nepřipadný. Jak popsal rozšířený senát v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, koncepce esenciálních nákladů vznikla jako reakce NSS na určitý opakující se postup správců daně, kteří i v situaci, kdy zakázka, z níž plynuly daňovému subjektu příjmy, byla prokazatelně realizována (typicky stavební práce), odmítali uznat jakékoli náklady na tuto zakázku pouze s odůvodněním, že provedené práce nebyly uskutečněny dodavatelem uvedeným na účetním dokladu. Jde o institut využitelný v situacích, kdy daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu. Pak je možné jej uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jak však zdůraznil v citovaném usnesení rozšířený senát, jde „o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí i vynaložení esenciálního výdaje prokázat.“ V posuzovaném případě však daňový subjekt důkazní břemeno nenesl, naopak žalovaný prokazoval zneužití práva. Odhlédne-li soud od toho, že žalobkyně žádnou konkrétní minimální výši nutně vynaložených nákladů ani způsob jejího určení neprokazovala, konstatuje, že tvrzení o tom, že (slovy soudu) musela přece nějaké úroky za OZ platit je mimoběžné se závěrem finančních orgánů, dle kterých (též slovy soudu) OZ vůbec neměla tímto způsobem a v tomto čase pořizovat, tím méně pak za pomoci cizích zdrojů, neboť šlo o zneužívající transakci, kterou obcházela daňová pravidla.
83. Žalobní body nejsou důvodné.

Podnikatelské aktivity Ing. D. a vlastnictví OZ

84. Žalobkyně v žalobě zopakovala, že Ing. D. jakožto vlastník a nositel autorských práv vložil OZ do základního kapitálu společnosti M proto, aby mohl realizovat své soukromé podnikatelské aktivity, které hodlal financovat ze sublicenčních příjmů. Jejich existenci měl potvrdit jak sám Ing. D. v prohlášeních, tak Ing. H. a p. Ch., jejichž výslech žalobkyně neúspěšně navrhovala. Finanční orgány se tímto vysvětlením nezabývaly a výsledky nezákonně neprovedly.
85. Finančním orgánům žalobkyně vytýká nepřesnosti ohledně data transakce a způsobu nabytí OZ touto společností, aniž by vysvětlila, jak se dané nepřesnosti projeví na zákonnosti napadeného rozhodnutí. Žalobkyně se následně sugestivně táže, proč by měl Ing. D. OZ převádět přímo žalobkyni, kdy a jakým způsobem by to bylo dle finančních orgánů v pořádku. Žalobkyně též připomíná, že Ing. D. nebyl jejím jediným akcionářem. Měl jen cca 65% podíl a nemohl rozhodovat zcela sám. Převodem OZ žalobkyni by ostatním akcionářům fakticky daroval svůj majetek. Minoritní akcionáři by takto mohli být rovněž vytěsněni, neboť by nemuseli být schopni takový vklad dorovnat. Žalobkyně poukázala na to, že Ing. D. neměl povinnost OZ žalobkyni převádět a je zcela běžné, že společnosti

všechny složky svého podnikání nevlastní. Poukázala na to, že obdobně postupoval i jediný akcionář společnosti P a takovou praxi obecně potvrzuje i Ing. V..

86. Soud výše nastolené otázky ve shodě s žalovaným pokládá za mimoběžné. Předmětem daňového řízení není to, co Ing. D. měl udělat jinak, ale zda to, jak se transakce skutečně odehrály, bylo, či nebylo zneužitím práva. Jak soud uvedl jinými slovy již výše, svoboda v soukromém právním styku neznámá, že jakoukoliv transakci musí stát aprobovat i z hlediska práva fiskálního, zejm. je-li zjevně zneužívající. Soud nezpochybňuje existenci problematických aspektů přímého převodu OZ na žalobkyni, a proto ani neprovedl účastnický výslech Ing. S., který se měl vyjadřovat k tomu, zda by jako akcionář žalobkyně souhlasil s jejich vložením do žalobkynina základního kapitálu (žalobní bod týkající se nevyslechnutí Ing. S. v daňovém řízení je opožděný, neboť byl uplatněn až v replice po uplynutí lhůty pro podání žaloby; žalovaný k němu uvedl, že takový návrh v daňovém řízení ani nezazněl). Soud ani netvrdí, že by žalobkyně musela OZ vlastnit: je zřejmé, že nemusela a stejně tak Ing. D. nemusel OZ žalobkyni převádět. Soud nicméně považuje ve shodě s finančními orgány za podstatné, že není běžné, aby si žalobkyně nezajistila zcela zásadní aspekt svého podnikání a dlouhodobě ho zhodnocovala bez ohledu na to, že nemá vliv na to, jak s ním jeho vlastník naloží. Bylo by pochopitelné, pokud by si vlastník OZ chtěl ponechat nad nimi kontrolu, k tomu ovšem nemusel vytvářet složitou strukturu společností. V tomto ohledu nelze zapomínat na existenci optimalizačního schématu, které koresponduje s tím, jak skutečnou motivaci žalobkyně a spřízněných osob popisují finanční orgány.
87. Za zneužití práva finanční orgány neoznámily fakt, že Ing. D. OZ do žalobkyně nevložil, nýbrž to, že poté, co je vložil do složité struktury spřízněných osob, je nejprve žalobkyně zhodnocovala a pak zakoupila s tím, že kupní cenu uhradila takovým způsobem, jakým k tomu došlo. Je tudíž zcela nepodstatné, jak postupoval akcionář jiné společnosti (P) a soud proto neprováděl ani důkaz rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 21. 6. 2013, č. j. 15 Cm 136/2006-880, který se týkal ochranné známky P.
88. Žalobkyně napadá argumentaci správce daně, který ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že Ing. D. měl dostatečný počet hlasů, aby si zachoval možnost o osudu OZ rozhodovat, i pokud by byly vloženy do žalobkyně. Argumentuje zákazem zneužití hlasů k újmě společnosti, která je zakotvena v korporátním právu (§ 56a zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník). Soud nicméně konstatuje, že argumentace správce daně je v zásadě správná. Ačkoliv je volnost akcionáře omezena (kromě odkazovaných principů též právě soudem zmíněnou povinností loajality), princip majority v kombinaci se zastupováním žalobkyně skutečně Ing. D. umožňoval značnou míru volnosti v nakládání s majetkem společnosti, byť nelze vyloučit možnost napadení takového jednání minoritními akcionáři nebo případně věřiteli žalobkyně. Ing. D. by sice asi neměl jednoduchou možnost bez dalšího požadovat vrácení OZ (srov. podmínky § 179 odst. 2 obchodního zákoníku), nadále by si však zachoval rozhodující vliv nad jejich dalším osudem. Soud má však za to, že uvedená argumentace není stěžejní, což vyplývá i z jisté korekce, kterou v bodě 139 napadeného rozhodnutí provedl žalovaný, což reflektovala i žalobkyně (polemiku ohledně toho, zda k emisi korunových dluhopisů se sazbou 11 % p. a. došlo se souhlasem všech akcionářů či, nikoliv, soud nepovažuje pro podstatu sporu za podstatnou).
89. Soud znovu opakuje, že samotné vložení OZ do struktury společností Ing. D. daňové orgány nekladou žalobkyni k tíži. Přesto je na místě posoudit, zda se vypořádaly s tvrzením

o existenci jeho podnikatelského záměru v Ruské federaci, jež měla odůvodňovat tento postup, a souvisejícími důkazními návrhy.

90. Napadené rozhodnutí se touto otázkou zabývá v bodech 122-127. Žalobkyně předložila v daňovém řízení vyjádření Ing. D., kde popisoval plány založení sítě dvaceti prodejních center v Rusku a na území Společenství nezávislých států (dále jen „SNS“). Za tímto účelem měl s panem Ch. uzavřít memorandum o spolupráci, kterým se zavázal vložit OZ do společného podniku. Projekt nakonec skončil neúspěchem. Ing. H. měl potvrdit, že zajišťoval kontakty k provedení takového plánu v roce 2003 a násl. Soud souhlasí s tím, že takový výslech neměl souvislost s posuzováním zneužití práva při financování nákupu OZ pomocí korunových dluhopisů v roce 2012. Totéž platí ohledně výsledku pana Ch.. Pokud žalovaný dále hodnotil jako neobvyklé, že již za tři měsíce po podpisu memoranda, ač ještě nemohly být v tomto značně rozsáhlém projektu centra zbudována, došlo k vložení OZ do společnosti M, nejde o obchodní zvyklost, kterou by měly finanční orgány prokazovat, nýbrž o pouhé logické hodnocení tvrzení žalobkyně. Nejde však ani o stěžejní úvahu, na které by napadené rozhodnutí stálo, byť upozorňuje na jisté nesrovnalosti v tvrzeném plánu podnikatelských aktivit. I pokud měl Ing. D. v Rusku z reputačních důvodů podnikat prostřednictvím zahraniční společnosti (M) a společný podnik s panem Ch. měl být dle memoranda založen až po dobudování prodejní sítě, nic to nemění na tom, že jde o skutečnosti s nízkou mírou relevance ke zdaňovacímu období 2012 a násl. Žalovaný též trefně poukázal na to, že použité OZ operují s českým jazykovým aparátem (latinkou) a k podnikání v Rusku se nehodí (i pro kulturně blízkou oblast Slovenska si žalobkyně dceřiná společnost zaregistrovala modifikovanou – lokalizovanou – ochrannou známku „Béďo Trávničiek“ u *Úradu priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky*), navíc je měla výlučně pro území ČR sublicencována žalobkyně od společnosti H. Pokud žalobkyně v žalobě uvádí, že k marketingovým účelům v Rusku OZ vůbec využívány být neměly (a šlo tedy jen o zdroj financování), není soudu jasné, proč bylo potřeba je vůbec vyčleňovat z vlastnické struktury Ing. D. a riskovat ztrátu kontroly nad nimi (srov. bod 136 napadeného rozhodnutí).
91. Soud tedy uzavírá, že žalovaný se s důkazními návrhy vypořádal dostatečně a ani žalobkyní zpochybňované skutečnosti nemají na nosné důvody napadeného rozhodnutí vliv. Pro nadbytečnost tedy neprovedl výslech Ing. H. a pana Ch. ani soud.

Selekce důkazů

92. Žalobkyně na str. 44 a násl. žaloby opakovaně brojí proti závěrům finančních orgánů o možnosti šestiletého „bezüročného“ užívání OZ a neprovedení výsledků, tvrzením o (ne)nabídnutí možnosti upsat dluhopisy jiným osobám, namítanými rozpory v důvodech vydání dluhopisů atp. Soud odkazuje žalobkyni na předchozí pasáže rozsudku, ve kterých se s touto argumentací vypořádal (zejm. viz bod 50, 77, 90). Soud také odkazuje na výše uvedenou pasáž ohledně prokazování a vyvracení zneužití práva (bod 59), a ze kterých je zřejmé, že samozřejmě důkazní břemeno tíží správce daně a následně může daňový subjekt jeho závěry vyvracet. Soud žalobkyni přisvědčuje v tom, že standard prokázání s *absolutní jistotou* nelze po daňovém subjektu požadovat a dodává, že jej nelze požadovat ani po správci daně. Má-li však žalobkyně za to, že takový důkazní standard po ní správce daně v bodě 131 napadeného rozhodnutí požadoval, uvádí soud, že jde o vytržení slov z kontextu. Žalobkyně nicméně nedostala při vyvracení závěrů o zneužití práva ani nižšího důkazního standardu.

93. Žalobkyně tvrdí (a má nepochybně pravdu) že započtení je běžná forma úhrady pohledávek a finanční orgány existenci započítávaných pohledávek nezpochybnily. Tato fakta jsou však mimoběžná s argumentační linií, na které je napadené rozhodnutí vystavěno. Finanční orgány netvrdily, že by započtení bylo samo o sobě jakkoliv raritní (či snad zakázané) nebo fiktivní. Není pravdou, že by správce daně nepostupoval podle § 8 odst. 1 daňového řádu, tedy neposuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a přitom nepřihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Tvrdí-li žalobkyně, že se finanční orgány nezabývaly dalšími tvrzenými důvody zápočtů, jako je prodej podílů ve společnosti C, eliminace rizik, vyrovnání bilančního salda závazků a pohledávek atp., a že se úzkostlivě zaměřily jen na platební rovinu, nelze jí přisvědčit. Soud se ztotožňuje s vyjádřením žalovaného, který poukázal na popis dalších nestandardností v zápočtech, jež žalobkyně bagatelizuje (započtení neexistující pohledávky, nestandardní rozdělování pohledávky na několik částí s různou splatností a v odlišných měnách, nákup za nominální hodnotu, ač byla 5 měsíců po splatnosti). Dle žalobkyně je sice irelevantní tvrzení žalovaného, že pohledávky Ing. D. a společnosti D nezanikly platným započtením, neboť v takovém případě nadále existují. Soud s žalobkyní souhlasí potud, že jde o skutečnost podružnou, neboť nejde o jedinou, tím méně pak stěžejní nelogičnost v celé konstrukci transakcí. Není však sporu o tom, že takovou transakci žalobkyně vykázala a šlo o důvodně podezřelou transakci mezi většinovým akcionářem žalobkyně a společností, za kterou sám dle zjištění hongkongských úřadů skutečně jednal (viz bod 31 zprávy o daňové kontrole). Ani prodej podílu v C finanční orgány nepřehlédly (viz bod 28 zprávy o daňové kontrole). „Vyrovnání bilančního salda závazků a pohledávek“ je pak samou podstatou institutu započtení, stejně jako zánik pohledávky vždy eliminuje rizika plynoucí z její existence. V daném případě je však nutno pamatovat na to, že šlo o závazky a pohledávky mezi osobami spojenými, tedy pohledávky, jejichž samotný vznik (a zánik) mohla žalobkyně a osoby s ní spojené do značné míry ovlivnit, a proto je nutná vyšší míra obezřetnosti při jejich posuzování.

Propojenost osob

94. Žalobkyně (*toliko pro jistotu*) opakuje, že jí akcionář Ing. D. informoval o svém záměru financovat své podnikání ze sublicenčních poplatků. Akcionáři žalobkyně jednali se společností M a H, kterou chtěla žalobkyně využít při podnikatelské expanzi na další trhy. Její dceřiná společnost G v H držela jen třetinový podíl, bez součinnosti ostatních společníků nemohla prosadit žádné zájmy, i proto mohli ostatní společníci dosadit do vedení svého zástupce. Připouští tedy angažmá ve společnosti H. Plánovala se expanze do jiných evropských států a využití OZ i jinými evropskými společnostmi, proto došlo k licencování M a sublicenci žalobkyni. Možnost využívání OZ žalobkyně konzultovala i s patentovou zástupkyní Ing. V.. Jelikož tato tvrzení žalobkyně uplatnila zjevně jen z procesní opatrnosti, aniž by zde polemizovala se závěry napadeného rozhodnutí, nepovažuje soud tento přehled za žalobní bod. Nad rámec nutného odůvodnění však upozorňuje na lokalizaci OZ zmiňovanou žalovaným v napadeném rozhodnutí pro české jazykové a kulturní prostředí, která je značným nedostatkem tvrzeného plánu. Tato tvrzení jsou pak rovněž v nesouladu s tvrzenými podnikatelskými aktivitami Ing. D., který dle žalobkyně hodlal OZ užívat jen k financování a pro východní trhy se připravovala registrace upravených ochranných známek (dle žalobkyní předložených listin v azbuze, resp. cyrilici).
95. Žalobkyně též namítla, že žalovaný nerozlišuje právní termíny osob spojených, sdružených, ovládajících, ovládaných apod., a není tedy zřejmé, kterou z variant § 23 odst. 7 písm. b)

zákona o daních z příjmů myslí. Nezabývá se jednotlivými skutečnostmi zakládajícími závěry o spojení, nebere v potaz sílu ovlivnit rozhodování ani časové hledisko (viz např. bod 79 napadeného rozhodnutí ve vztahu k vlastnictví společnosti H).

96. K tomu soud uvádí, že o kapitálovém, personálním a jiném propojení zúčastněných osob obsáhle pojednává zpráva o daňové kontrole v bodě 4. 1. 2. Ta i napadené rozhodnutí pak operují zpravidla bez bližšího rozlišení s odkazem na § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, dle kterého se pro účely tohoto zákona za spojené osobami považují mj. tzv. jinak spojené osoby, kterými jsou osoby:
1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
 2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,
 3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,
 4. blízké,
 5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.
97. Důvody subsumpce pod toto ustanovení jsou však z kontextu zcela zřejmé, neboť zpravidla jde o zapojení Ing. D. nebo Ing. S. do řídicích orgánů nebo majetkové struktury více společností (jde tedy minimálně o bod 2 citovaného ustanovení). Jen společnost A je v bodě 168 zprávy o daňové kontrole ve vztahu k žalobkyni výslovně označena za jinak spojenou osobu dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Takové spojení žalovaná dovozuje z nepřímých indicií spočívajících ve faktickém právním jednání společností, které je posuzováno (včetně jednání, které mu předcházelo), ve spojení se spojením přes osobu právního zástupce JUDr. B. (účastnil se valných hromad žalobkyně, zastupoval společnosti A, M i H) a společnost Q (jednali za ni K. vystupující též ve společnosti L, která figurovala při založení společností M a I, jejímiž jedinými vlastníky byli Ing. D., resp. Ing. S.). Žalobkyně sice v žalobě uvádí, že o společnosti A ví jen to, že jde o obchodního partnera, kterému za OZ zaplatila jejich tržní cenu, kterou by musela zaplatit komukoliv, a že nelze nic dovozovat z *náhody*, že advokát JUDr. B. či společnost L figurovali u určitých úkonů za více společností. I přesto, že je soudu z úřední činnosti velmi dobře známo, že advokáti zpravidla zastupují různé osoby (a proto neprovedl navržený důkaz prohlášením místopředsedy kontrolní rady České advokátní komory Mgr. Lukáše Trojana), v tomto případě je skutečně *náhod* až příliš mnoho. V kontextu prokázané existence optimalizačního schématu soud má zařazení žalobkyně a společnosti A jako jinak spojené osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, za jasně vyjádřený a dostatečně podložený. V tomto případě je zcela na místě připomenout rčení, že když něco vypadá, plave a kváká jako kachna, bude to patrně kachna (srov. nález Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2018, sp. zn. III. ÚS 4072/17).
98. Na tomto závěru nic nemění ani namítané časové hledisko. Reakce žalovaného na námitku nepřesnosti ohledně toho, zda žalobkynina dceřiná společnost G měla v roce 2004 ve společnosti H „jen“ třetinový, nebo 99,9 % podíl (bod 177 napadeného rozhodnutí) odpovídá vážnosti námitky (srov. str. 9 vyjádření žalobkyně ze dne 30. 4. 2021 k seznámení žalovaného se zjištěnými skutečnostmi ze dne 23. 3. 2021). Zejména je však nutno dát žalovanému za pravdu v tom, že tato „nepřesnost“ není pro závěry rozhodující. Existence spojených osob tak jako tak vyplývá např. ze skutečnosti, že Ing. S. *jako ředitel společnosti H* (tehdy X)

podepsal s žalobkyní ohledně OZ sublicenční smlouvu (viz položku 103 daňového spisu a bod 83 napadeného rozhodnutí).

99. Žalobkynina námitka, že žalovaný opomněl, že společnost H si v době hrazení sublicenčních poplatků (do roku 2010) plnila daňové povinnosti, což hodlala dokládat potvrzením kyperských daňových orgánů (*Tax Certificate*) o tom, že má ke dni 31. 12. 2015 vypořádaný všechny daňové závazky, není relevantní. Předmětem kontroly nebylo placení ani zdanění sublicenčních poplatků před rokem 2011, nýbrž následný postup při akvizici OZ a jejich financování. Žalobkyně však ani neuvádí, z čeho dle ní vyplývá, že jsou závěry žalovaného o nepodávání daňových přiznání, a tedy neodvádění daně (body 83 a 152 napadeného rozhodnutí), nesprávné. Nyní v řízení před soudem navržený důkaz není způsobilý vyvrátit závěry daňových orgánů a prokázat, jaká byla situace ohledně daňových povinností společnosti H v dřívějších letech, neboť se vztahuje jen ke stavu k uvedenému dni. Proto jej soud neprováděl.
100. O reálné podnikatelské činnosti společnosti H měla v daňovém řízení podat svědectví Ing. Š., která jako advokátka řešila nastavení činnosti této společnosti. V bodě 151 a 152 napadeného rozhodnutí žalovaný popsal obsah jejího čestného prohlášení s tím, že záměry na vytvoření servisní entity nemají dopad na emisi korunových dluhopisů. Žalobkyně nepředložila důkaz o tom, že by H prováděl nějaké jiné aktivity než sublicencování OZ žalobkyni. Nic takového nevyplývalo ani z mezinárodní výměny informací. Za těchto okolností je nerozhodné, jaké snad mohla mít žalobkyně s touto společností záměry a co bylo s JUDr. Š. konzultováno. Soud tedy souhlasí s postupem žalovaného, který návrh na její výslech zamítl, což v bodě 179 napadeného rozhodnutí řádně odůvodnil. Ze stejného důvodu pak neprovedl její výslech ani soud.
101. Pokud pak žalobkyni není zřejmý důvod, pro který považují finanční orgány za spojenou osobou společnost I, nechť nahlédne do bodu 15 zprávy o daňové kontrole. Není založena pouze na jejím vlastnictví Ing. S. (byť z uvedené pasáže skutečně nevyplývá, do kdy přesně byl jejím vlastníkem) a užití stejného registračního agenta jako M (X), ale především z angažmá dalších – již z výše uvedeného textu známých – aktérů, a to K. a společnosti L.

Namítané nepřesnosti

102. Žalobkyně se dále soustředila na zpochybňování jednotlivých dílčích tvrzení žalovaného.
103. Dle žalobkyně nemá teze, že M neprovozovala žádnou činnost, oporu ve spisu, resp. je s ním v rozporu stejně jako s výslechy pana H. a Ch., které žalobkyně navrhla a žalovaný neprovedl. Žalobkyně předložila prohlášení jednatele M pana W. V., které jí bylo doručeno po vydání napadeného rozhodnutí. Učinila tak k prokázání skutečností, že společnost M realizovala investici v Rusku zahrnující budování center za účasti pana Ch., že k financování měly sloužit výnosy z OZ, toto podnikání bylo ztrátové a bylo nutné společnost sanovat prodejem OZ. I žalobkyně měla v plánu expandovat na východní trhy.
104. Žalovanému (srov. bod 60 vyjádření k žalobě) je však nutno přisvědčit, že z odpovědí na mezinárodní dožádání (srov. zejm. položky 124 a 133 daňového spisu – např. přílohu č. 95) vyplývá, že jediným známým předmětem činnosti společnosti M bylo držení ochranných známek a v registračních dokumentech byla označována jako *shelf company* (žalobkyně má nepochybně pravdu, že jde o víceznačné pojmenování společností nevykonávajících žádnou činnost a nevlastnících majetek, čekajících „na polici“, až je někdo koupí, přičemž u *ready made* je běžné, že se z nich po této *koupi* klientem stane běžná společnost; v daném případě

však nebyla společnost založena jako „zboží pro budoucí prodej“, nýbrž „na objednávku“ pro Ing. D. (viz body 82 a 124 napadeného rozhodnutí). Tvrzení tedy v řízení podložena byla a byla obsažena již v bodě 13 zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně měla možnost je vyvrátit, avšak prostředek prokazující reálné aktivity nepředložila. Nepřímé důkazy směřující k prokázání jakýchsi konzultací a neuskutečněných záměrů (důkazní návrhy prohlášením a výslechy Ing. H. a pana Ch., popř. patentové zástupkyně Ing. V.) takovými prostředky rozhodně nejsou. Nejsou způsobilé prokázat podstatné okolnosti pro daný případ. Jak navíc uvedl žalovaný v bodě 125 napadeného rozhodnutí, nebylo zjištěno, že by se pan Ch. podílel na vlastnictví či vedení M ani že by tato společnost měla podíl na jakékoliv jiné společnosti v Rusku či státech SNS. Prohlášení pana V. soud k důkazu neprovedl, neboť žalobkyně měla možnost tento důkazní prostředek vyžádat či alespoň ve formě návrhu uplatnit v řízení před finančními orgány, přičemž soudní řízení neslouží k „dohánění“ opomenutí v řízení daňovém. Avšak i kdyby pan V. či pan Ch. potvrdili, že investice v Rusku je stály všechny příjmy z OZ, jak žalobkyně uvedla v dalších podáních, nevyvrátilo by to tezi o nečinnosti společnosti M, neboť absence zisku neprokazuje existenci jakýchkoliv aktivit. Žalobkyně v žalobě nepoukázala na žádné konkrétní ztrátové aktivity či investice ani na důkazy, které by je přímo konkrétně prokazovaly, ač lze předpokládat, že o ztrátových investicích v hodnotě stovek milionů korun budou k dispozici jednoznačné přímé důkazy.

105. Dále žalobkyně poukazuje na nepřesnost v bodě 135 napadeného rozhodnutí, dle kterého *zhodnocovala* OZ i v roce 2011, kdy je neužívala. Žalobkyně namítá, že již v daňovém řízení uvedla, že OZ po část roku 2011 nevyužívala, což odpovídalo i nižším reklamním nákladům. Soud uvádí, že podstatná pasáž napadeného rozhodnutí v celém rozsahu zní: *„Opětovně je třeba zdůraznit, že odvolatel byl pouze jediným subjektem, který tyto OZ aktivně využíval a dlouhodobě zhodnocoval formou masivní reklamy a propagace (za období od r. 2005 do r. 2010 vynaložil za obě OZ částku více než 2,15 mld. Kč), aniž by byl jejich vlastníkem. Toto zhodnocení OZ, dle znaleckých posudků objednaných odvolatelem, se promítlo do jejich vyšší hodnoty. Nadto OZ Kolo štěstí zhodnocoval i v době, kdy ji nevyužíval, a to v roce 2011, přičemž během tohoto roku vynaložil na její reklamu min. 95,8 mil. Kč (č. j. 171834/16)“* (podtržení provedl žalovaný). Za stěžejní je nutno ve shodě s žalovaným považovat část týkající se zhodnocování v roce 2005-2010 a investice do reklamy v daném období. Poslední věta je zjevně podružná a sama žalobkyně tvrdí, že OZ po část roku 2011 užívala. I kdyby šlo o nepřesnost, nejde dle soudu o nepřesnost s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí.
106. Jazykový aparát OZ není dle žalobkyně překážkou jejich využití v zahraničí. Patentová zástupkyně Ing. V. totiž realizovala v roce 2006 úkony směřující k registraci ochranných známek v Rusku, Kazachstánu, Ukrajině a Bělorusku. Podklady vztahující se k těmto úkonům měla předložit v daňovém řízení. Soud je nicméně přesto provedl k důkazu a zjistil, že se jedná o korespondenci týkající se případné registrace ochranných známek znění $\square\square\square\square$ $\square\square\square\square$, $\square\square\square\square$ $\square\square\square\square$, $\square\square\square\square$ $\square\square\square\square$, zjevně tedy nikoliv těch, které byly předmětem transakcí, neboť OZ byly registrovány již dříve. Prohlášení patentové zástupkyně z období po vydání napadeného rozhodnutí soud pak k důkazu neprovedl ze stejného důvodu jako prohlášení pana V.. Ani prokázání tvrzení o tom, že s ní Ing. D. či pan V. konzultovali otázky týkající se práva duševního vlastnictví a možného využití v zahraničí při expanzi žalobkyně, by totiž nic nezměnilo na závěru, že k žádnému takovému využití nakonec nedošlo, což ani žalobkyně netvrdí. Soud opakuje, že využití slovních OZ je pro jejich českou lokalizaci krajně nepravděpodobné. Je pak nutno poukázat na to, že OZ jsou registrovány jako české ochranné známky, neposkytují tedy bez dalších kroků ochranu v dalších státech, zejména

pak ne v zemích mimo EU. Otázka protiprávního užívání *jiných* ochranných známek v jiných státech, na které bez kontextu též žalobkyně poukázala (uvedla, že v řízení prokázala existenci sporu v Polsku ohledně užívání názvu *Kolo szczescie*), není pro danou věc podstatná.

107. Žalobkyně má též za to, že žalovaný postupoval *účelově*, pokud po vyvrácení úvah znaleckého posudku v bodě 180 napadeného rozhodnutí uvedl, že tento posudek neměl vliv na jeho hodnocení, ač s ním operoval ještě v seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení. Soud k tomu uvádí, že takový postup je skutečně „účelový“ – jeho účelem je totiž obhájit přijatá stanoviska, což je zcela legitimní. Podstatné je, zda závěry finančních orgánů obstojí, aniž by byly o tento znalecký posudek opřeny. Soud výše dospěl k závěru, že obstojí. Pokud pak jde o dle žalobkyně závažnější zmínky o trestním řízení, které snad brání odstranit anonymizaci posudku, a které mají navodit *dojem kriminalizace* jednání, uvádí soud, že žádný takový dojem z napadeného rozhodnutí nemá. Finanční orgány v něm netvrdí, že by žalobkyně či některá ze spojených osob byla obviněna z nějakého trestného činu. S ohledem na zásadu zakotvenou v čl. 40 odst. 2 Listiny by ostatně ani taková skutečnost, nedošlo-li by k odsouzení, nemohla žádný takový dojem na straně soudu vyvolat. Pokud jde o to, že některé podklady finanční orgány získaly na základě součinnosti s policejním orgánem, o tom není mezi stranami sporu. Je však nutno na pravou míru uvést, že např. z položky 181 daňového spisu jasně vyplývá, že daná věc má souvislost s trestním řízením vedeným Policí ČR, národní centrálou proti organizovanému zločinu služby kriminální policie a vyšetřování, odboru daní, která pod tam uvedenou spisovou značkou vedla prověřovací spis. Zmínky finančních orgánů o trestním řízení tedy rozhodně nejsou nepodložené či svévolné.
108. Nakonec žalobkyně zpochybnila optimalizační schéma, neboť je již z ledna 2001, avšak Ing. D. převedl OZ až v roce 2004. Navíc se týkalo majetku *žalobkyně*, přičemž OZ jejím majetkem až do roku 2012 nebyly. K tomu však soud uvádí, že právě tato námitka je „účelová“. Soud připomíná, že optimalizační schéma zcela jasně popisuje postup, jak odstranit *nepříznivý stav* spočívající v nemožnosti odepisovat nehmotný majetek (mj. ochranné známky) vložené do společnosti jejím akcionářem za využití *off-shore* lokalit. Soud konstatuje, že k přesně takovému postupu žalobkyně přistoupila. Časový odstup od naplánování k realizaci není podstatný.
109. Ani tyto okruhy žalobních bodů tedy nejsou důvodné.

Penále

110. Žalobkyně má za to, že správce daně měl v okamžiku zahájení (minimálně v případě druhé) daňové kontroly o daňové povinnosti žalobkyně jasno, a tak měl žalobkyni vyzvat podle § 145 odst. 2 daňového řádku k podání dodatečného daňového přiznání. Ta to ostatně z pragmatických důvodů ve vztahu k odpisům kupní ceny za OZ učinila. Pokud místo výzvy správce daně zahájil daňovou kontrolu, nemůže být žalobkyni předepsáno penále.
111. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že v průběhu daňového řízení žalobkyně formálně naplnila § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, až pak finanční orgány přistoupily k prokazování zneužití práva. Rozhodné skutečnosti vyšly najevo až po dožádání daňových orgánů pěti jurisdikcí. Správce daně tedy před zahájením daňové kontroly nemohl dostatečně konkretizovat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání.

112. Podle § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu, zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2. Podle tohoto ustanovení platí, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, *může* správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.
113. Rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, v bodech 54-62 uvedl, že princip uvedený v § 5 odst. 3 daňového řádu, podle kterého správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, vyžaduje, aby případné nesprávné tvrzení opravil daňový subjekt sám mimo daňovou kontrolu. V takovém případě totiž daňový subjekt nebude stíhat povinnost uhradit z rozdílu oproti poslední známé daňové povinnosti penále (srov. § 251 odst. 4 daňového řádu *a contrario*). Uzavřel, že „[p]okud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Tuto povinnost správce daně nemá pouze výjimečně. Pokud by „samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřijatelně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Dle citovaného rozhodnutí uvedené neplatí, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu. Soud souhlasí se závěry Krajského soudu v Brně vyjádřenými v rozhodnutí ze dne 5. 4. 2017, č. j. 30 Af 10/2015-51, dle kterých je pro vznik povinnosti správce daně vydat výzvu k dodatečnému daňovému tvrzení stěžejní existence důvodného předpokladu, že daň bude doměřena. Jak připomněl NSS v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, „otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“
114. Žalobkyně předně netvrdí, že by obdobnou námitku vznesla v daňovém řízení, žalovaný se jí proto v napadeném rozhodnutí nezabýval. Soud opakuje, že celá konstrukce vztahů je velmi složitá a nepřehledná (nejde přitom o „zbožné přání daňových orgánů“ ani „poskládaný příběh“, jak tvrdí žalobkyně, nýbrž objektivně zjištěné skutečnosti o vztazích žalobkyně a osob s ní spojených). Správce daně v okamžiku zahájení druhé daňové kontroly (za zdaňovací období let 2013-2015), tím méně pak první daňové kontroly (za roly 2011-2012) neměl k dispozici dostatek údajů, které by zakládaly důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Jak poukázal žalovaný, druhá daňová kontrola byla zahájena 8. 12. 2016, přičemž až v období od 18. 1. 2017 do 14. 6. 2019 správce daně obdržel odpovědi na všechna mezinárodní dožádání, které přinesly zbývající informace. Je možné, že některými z nich správce daně již disponoval (např. údaje o vlastnictví společnosti M Ing. D. apod.), avšak bez

všech dílků nemohla být celá mozaika kompletní. Daňové orgány navíc nemohly vyloučit, že žalobkyně sporné skutečnosti vysvětlí. Ještě ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 31. 5. 2018 (položka 152 daňového spisu) správce daně požadoval vysvětlení celé struktury subjektů a vztahů a prokázání nutnosti a ekonomického *racia* emise dluhopisů.

115. Navíc, ač to žalovaný neuvádí, výzva k podání dodatečného daňového tvrzení mohla lehce vést ke zmaření cíle správy daní. Správce daně spolupracoval s policií, od které obdržel např. optimalizační schéma a množství dalších podkladů. Jelikož si byl vědom spojitosti mezi jednotlivými společnostmi a vlivu žalobkyně na ně (buď přímo nebo zprostředkovaně přes osoby akcionářů), nemohl vyloučit, že v případě výzvy by žalobkyni (u které posléze shledal zneužití práva) či jiným osobám poskytl čas k úpravám evidencí nebo jiným následným krokům nepřipustně zakrývajícím skutečný stav věci. Byly tedy naplněny důvody pro aplikaci výjimky z povinnosti vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání.

116. Tento žalobní bod není důvodný.

Předchozí daňové kontroly

117. Žalobkyně považuje postup finančních orgánů za překvapivý též proto, že byla na základě jejich dřívějších postupů v dobré víře, že sublicenční poplatky nejsou problematické. Finanční orgány měly již před rokem 2010 k dispozici údaje o sublicenční smlouvě, doklady o vlastnictví společnosti M Ing. D., sdělení o jeho podnikatelských aktivitách na území Ruské federace atp. Není tedy pochopitelné, že žalovaný v bodech 154 a 162 napadeného rozhodnutí uvádí, že nějaké údaje neměl k dispozici. Např. údaje z Panamy a Hongkongu z časového hlediska nic nevypovídají o (sub)licencování OZ. Tvrzení o systematickém postupu před rokem 2010 není opodstatněné. Místně příslušný finanční úřad o těchto okolnostech věděl, jak potvrdily v prohlášeních členek představenstva žalobkyně paní B. Č. a Mgr. M. Č..

118. K této námitce soud uvádí, že správní praxe obecně může v adresátovi vzbudit očekávání, které požívá právní ochrany. Podle judikatury platí, že „[t]o, že *správní orgán jednal ultra vires, nemusí být vzhledem k narůstající složitosti a nepřehlednosti právního řádu zdaleka zřejmé ani samotnému správnímu orgánu a adresátům jeho aktů, až do doby, než na to sofistikovaným výkladem právních předpisů nepřijdou vyšší soudy. Nelze vyloučit, „i jednání, jež je nakonec shledáno jednáním ultra vires, může v konkrétní situaci (šlo-li např. o dlouhodobou a dosud nikým a nijak nezpochybňovanou správní praxi nebo akty, které se zřetelně neprotiví ustanovení zákona nebo soudní judikatuře a které nebyly vyvolány, vydány nebo udržovány korupcí nebo jiným trestným nebo nepoctivým jednáním úředních osob či na základě nepravdivých, nesprávných či neúplných údajů) založit na straně adresáta veřejné správy očekávání, jemuž bude zcela výjimečně, při absenci konkurujícího závažného veřejného zájmu, poskytnuta v zájmu obecné spravedlnosti a alespoň do určité míry soudní ochrana“ (viz rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016-54). Správní orgány mohou svou správní praxi s účinky *pro futuro* změnit.*

119. Nicméně v daném případě nešlo o rozdílné hodnocení stejných okolností. Předně je potřeba žalovanému přisvědčit, že v nyní posuzovaném případě měl k dispozici nové informace (od policejních orgánů, z mezinárodních dožádání), které mu umožnily poskládat výše zmiňovanou mozaiku ve svém celku (nejsou přitom rozhodující tvrzené důvody, tedy že mezinárodní smlouvy týkající se daňové spolupráce s Panamou a Hongkongem vstoupily v platnost až po roce 2011). Navíc, zcela zásadní je nová okolnost, která v předchozích

zdaňovacích obdobích posuzována být ani nemohla. Tou je emise dluhopisů a následné transakce, ke kterým došlo až v roce 2012. Jak již soud uvedl výše, samotné sublicencování OZ bylo dle daňových orgánů zjevně ještě v rámci přípustné daňové optimalizace a mez překročil až další postup dotčených aktérů.

120. S ohledem na to, že okolnosti předchozích daňových kontrol u žalobkyně a vědomost finančních orgánů ohledně sublicenčního vztahu k OZ se společností H a angažmá Ing. D. ve společnosti M nejsou sporné, soud neprováděl důkaz prohlášeními paní Č. a Mgr. Č., které jsou ostatně součástí správního spisu a žalovaný se k nim vyjádřil v bodech 153 a 154 napadeného rozhodnutí.
121. Žalobní bod není důvodný.

Vedení daňového spisu, anonymizace, označování písemností

122. Posledním žalobním bodem žalobkyně namítá nezpřístupnění podstatné části spisu. Při seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění bylo 11 písemností ponecháno ve vyhledávací části spisu a 156 písemností bylo ve veřejné části spisu anonymizováno. Žalobkyně byla poškozena na právu na spravedlivý proces a vystavena riziku neunesení důkazního břemene, neboť v mezích mohlo dojít k zániku obchodních partnerů, úmrtí a zmizení svědků atp. Není možné odmítat nahlédnutí do vyhledávací části spisu v průběhu daňové kontroly. Položky č. 63, 65, 70, 79, 83, 96, 98, 99, 100, 118 a 135 daňového spisu a jejich přílohy (dále jen „dotčené písemnosti“) měly být nejpozději při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění přeráženy.
123. V kontextu rozsudku ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 65/2009-128, žalobkyně uvedla, že nelze vyloučit písemnosti z nahlížení pouhým odkazem na ustanovení obsahující obecné důvody odepření nahlédnutí [§ 52 odst. 1 a § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu], aniž by taková písemnost byla dostatečně specifikována a aniž by bylo zřejmé, jaký druh informací obsahuje (nepostačí označení „odpověď“), proč spadá do některé z kategorií obecných důvodů možnosti odepření nahlédnutí do některé z listin a aniž by bylo přezkoumatelným způsobem vysvětleno, proč v daném případě nebyly naplněny podmínky pro nahlédnutí do takové písemnosti (např. v protokolu nemůže být jen uvedeno, že se tak děje z rozhodnutí správce daně, resp. na základě vyjádření policie).
124. Soud k uvedenému uvádí, že žalobkyně již obdobné námítky uplatnila v žalobě proti nezákonnému zásahu žalovaného, o které soud rozhodl dne 22. 4. 2021 rozsudkem č. j. 51 Af 43/2020-71 (dále jen „rozsudek o zásahu“), který nabyl právní moci dne 29. 4. 2021. V rozsudku o zásahu soud konstatoval, že postup správce daně spočívající ve způsobu označování položek č. 83, 96, 98, 99, 110 a 118 daňového spisu a jejich příloh (dále jen „nepřerážené dotčené písemnosti“) v soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu je nezákonným zásahem, ve zbytku žalobu zamítl, příp. odmítl. Současně žalobkyni v bodu 26 rozsudku o zásahu obecně sdělil povahu dotčených písemností, což dle něj plně postačovalo k ochraně žalobkyniných procesních práv.
125. Aby mohla žalobkyně s úspěchem proti procesnímu postupu finančních orgánů brojit, musela by tvrzení spojit s konkrétním zásahem do své právní sféry (např. uvést kterým konkrétním anonymizovaným dokumentům nerozumí a proč, který důležitý svědek zemřel a nemohla jej z důvodů postupu finančních orgánů včas vyslechnout apod.). Namítá-li tedy žalobkyně např. nesprávné vyřízení stížnosti týkající se uvedeného postupu, nebyla jím sama o sobě dotčena. Dotčení by se muselo konkrétně projevit v jejím postavení v daňovém řízení.

V dané věci se soud nezabývá (ne)vyřízením stížností (rozhodnutí o nich není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.), jde mu pouze o vliv případných chyb v postupu daňových orgánů na napadené rozhodnutí, přičemž bylo úkolem žalobkyně propojit případné chybné závěry žalovaného s dokumenty, které jí byly posléze poskytnuty. Jelikož to žalobkyně neučinila a jen zopakovala předchozí argumentaci, soud neměl důvod odchytil se od závěrů rozsudku o zásahu, na který odkazuje a ze kterého dále vychází.

126. Soud opakuje následující okolnosti z průběhu daňové kontroly:

127. Při ústním jednání dne 13. 6. 2018 správce daně neumožnil žalobkyni nahlédnout do vyhledávací části spisu, která obsahovala cca 100 položek.

128. Při ústním jednání dne 11. 10. 2019 předal správce daně žalobkyni kopie značné části písemností dříve zařazených do vyhledávací části spisu. V neveřejné části spisu dle protokolu z daného dne zůstaly jen dotčené písemnosti a dále plná znění písemností, které byly ve veřejné části částečně anonymizované. K žádosti žalobkyně správce daně za důvod zařazení dotčených písemností do vyhledávací části spisu označil § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Do protokolu dále správce daně uvedl, že písemnosti č. 63, 65, 70 a 135 jsou zde zařazeny na základě žádosti policejního orgánu, ostatní dotčené písemnosti na základě rozhodnutí správce daně. K dotazu žalobkyně, zda dotčené písemnosti nemohou být potenciálně využity ve prospěch daňového subjektu, správce daně uvedl, že ve vyhledávací části nejsou zařazeny žádné písemnosti zpochybňující tvrzení správce daně. Téhož dne byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění.

129. Žalobkyně se podáním ze dne 2. 12. 2019 vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění. Součástí podání byla i stížnost podle § 261 daňového řádu, ve které namítala, že jí nebyla zpřístupněna podstatná část spisu, nebyly jí pro to sděleny konkrétní důvody a správce daně navíc nezákonně anonymizoval dotčené písemnosti. Ve vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 30. 1. 2020 správce daně uvedl, že o důvodech znepřístupnění dotčených písemností byla žalobkyně zpravena při ústním jednání dne 11. 10. 2019. Správce daně dále uvedl, že některé dotčené písemnosti jsou v neveřejné části založeny na základě žádosti policejního orgánu, neboť jejich zpřístupnění by mohlo ohrozit probíhající trestní řízení. Povaha těchto písemností znemožňuje bližší identifikaci jejich obsahu, původce nebo souvislostí, za kterých je správce daně získal, neboť by tím byl popřen důvod jejich znepřístupnění. Ze stejného důvodu bylo žalobkyni odepřeno nahlédnutí do vyhledávací části spisu. Ostatní dokumenty (jiné než dotčené písemnosti) jsou dle správce daně ve vyhledávací části založeny jen z důvodů jejich částečné anonymizace (anonymizovaná znění jsou součástí veřejné části spisu, plná znění pak součástí části vyhledávací). Veškeré podklady, na základě kterých správce daně učinil svou správní úvahu, byly do veřejné části spisu přerazeny. Žádná z dotčených písemností není písemností podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, nedopadá tak na ně režim dle odst. 2 téhož ustanovení. Správce daně byl přesvědčen, že neveřejné informace nijak nezpochybňují jeho závěry, a nemohou tedy být ani potenciálně užity ve prospěch žalobkyně.

130. Žalobkyně podala dne 5. 3. 2020 k žalovanému žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, ve které argumentovala obdobně jako v žalobě. Žalovaný se s vyřízením stížnosti žalobkyně správcem daně ztotožnil. Konstatoval, že žalovaný písemnosti zpřístupnil v maximálním rozsahu tak, aby zbytečně nezasáhl do práv třetích osob. Ke zkrácení procesních práv žalobkyně dle něj nemohlo dojít. Nejde o případ, kdy by žalobkyni bylo v rozporu se zákonem znemožněno nahlížet do podstatné části daňového spisu. Správce daně

navíc v rámci vstřícnosti zpřístupnil některé písemnosti dříve, než došlo k projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud jde o anonymizované části spisu, ty jsou bezvýznamné a nebyly v nalézacím řízení využity; jejich zveřejněním by byla porušena povinnost mlčenlivosti o poměrech a zájmech třetích osob. Správce daně respektoval sdělení policejního orgánu, který je jinou osobou zúčastněnou na správě daně ve smyslu § 66 odst. 3 daňového řádu. Tento postup i dostatečně odůvodnil.

131. Na základě souhlasu policejního orgánu ze dne 16. 7. 2020 správce daně přeřazené dotčené písemnosti (vč. dříve utajovaných příloh písemností 63, 70, 79 a 135) v částečně anonymizované podobě přeřadil do veřejné části spisu.

132. Soud se již v rámci řízení, které vyústilo ve vydání rozsudku o zásahu, podrobně seznámil s obsahem dotčených písemností, přičemž při respektování jejich neveřejné povahy, s přihlédnutím k částečnému zpřístupnění přeřazených dotčených písemností a s ohledem na znění § 68 odst. 3 a § 66 odst. 3 daňového řádu popsal jejich obsah rámcově následujícím způsobem:

- **Písemnost 63** je znalecký posudek znalce v oboru patenty a vynálezy, jehož zpracování zadal policejní orgán a jehož úkolem bylo mj. právní posouzení (*sic!*) licenčních a podlicenčních smluv k ochranným známkám a zhodnocení obvyklosti zvolené konstrukce transakcí. Ve veřejné části daňového spisu byly anonymizovány zejména administrativní údaje na průvodním dopise (číslo jednací, údaj o počtu a charakteru příloh na podacím razítku) a údaje o zpracovateli posudku.
- **Písemnost 65** je dodatkem k výše uvedenému znaleckému posudku, kde se znalec vyjadřuje k doplňující otázce, zda žalobkyně měla v době uzavírání posuzovaných smluv i jiné možnosti postupu. Ve veřejné části daňového spisu byla písemnost anonymizována zejména v rozsahu označení zpracovatele.
- **Písemnost 70** je znalecký posudek, jehož zpracování zadal policejní orgán a ve kterém znalecký ústav stanoví obvyklou cenu předmětných OZ. Ve veřejné části daňového spisu byla písemnost anonymizována zejména v rozsahu označení zpracovatele.
- **Písemnost 79** je analytické shrnutí informací o kapitálové struktuře a změnách ve větším počtu obchodních společností a o spojení jednotlivých osob s nimi zpracované policejním orgánem na základě informací v obchodním rejstříku. Obsahuje grafické znázornění propojených společností a značný počet (cca 1 800 stran) kopií účetních a auditních dokumentů, zakladatelských právních jednání a dalších dokumentů, které se zakládají do sbírky listin, a dále pak kopie akcií a smluv o převodech cenných papírů a výpisy z databází, ve kterých jsou vedeny agregované údaje o adresách, vlastnicích, majetkové účasti, složení orgánů, pohledávkách z úpadku, vedených exekucích atp. jednotlivých společností, popř. databází o *off-shore* společnostech. Ve veřejné části daňového spisu byla písemnost anonymizována tak, že v grafickém znázornění byly názvy subjektů (zejména těch nacházejících se v síti „dále od žalobkyně“) znečitelněny, v analytickém shrnutí a v příložených dokumentech byly znečitelněny názvy některých společností (ale ne všech) a anonymizovány některé (avšak ne všechny) osobní údaje, a to např. jména osob v notářských zápisech, na ověřovacích doložkách, zástavních rubropisech akcií apod.
- **Písemnost 83** je došlá komunikace správce daně spočívající v postoupení informace operativního rázu. Ve veřejné části daňového spisu se písemnost nenacházela.

- **Písemnost 96** je došlá komunikace správce daně spočívající v postoupení informace operativního rázu. Ve veřejné části daňového spisu se písemnost nenacházela.
- **Písemnost 98** je došlá komunikace správce daně spočívající v postoupení informace operativního rázu. Ve veřejné části daňového spisu se písemnost nenacházela.
- **Písemnost 99** je úřední písemnost žalovaného o šetření výše uvedených informací operativní rázu. Ve veřejné části daňového spisu se písemnost nenacházela.
- **Písemnost 110** je došlá komunikace správce daně spočívající v postoupení informace operativního rázu. Ve veřejné části daňového spisu se písemnost nenacházela.
- **Písemnost 118** je úřední písemnost žalovaného o výsledku šetření výše uvedených informací operativního rázu o dalším postupu žalovaného. Ve veřejné části daňového spisu se písemnost nenacházela.
- **Písemnost 135** je znalecký posudek, jehož zpracování zadal policejní orgán a ve kterém znalec pro obor ekonomika se specializací na daně – účetní evidence zpětně dopočítává, jaké by byly údaje daňového přiznání žalobkyně za stanovená období, pokud by došlo k vyloučení některých položek na straně výdajů. Policejní orgán výslovně v předkládacím průvodním dopise žádá o zařazení posudku do vyhledávací části spisu, neboť zpřístupnění by mohlo ohrozit či zmařit trestní řízení. Ve veřejné části daňového spisu byla písemnost anonymizována zejména v rozsahu označení zpracovatele a názvů či jmen a adres některých (ale ne všech) zainteresovaných subjektů.

133. Způsob anonymizace údajů ve správním spise již v rozsudku o zásahu soud v obecnosti shrnul tak, že množství dokumentů ve veřejné části spisu bylo anonymizováno začerněním a znečitelněním:

- některých obsahových údajů – např. předmět žádosti o poskytnutí informací či součinnost, jinými slovy, o co konkrétně správce daně žádá (srov. položku č. 69, 71 daňového spisu), nebo např. označení zdroje poskytnutých informací,
- některých formálních náležitostí – např. označení odboru/útvary, jeho adresa a kontaktní údaje, jméno a zařazení zpracovatele a schvalovatele atp. [srov. např. položku č. 4, 45, 60, 61, 62 daňového spisu (zde dokonce byly anonymizovány údaje na poštovní doručence), položku č. 105 daňového spisu (zde byla stejně jako u mnoha dalších položek provedena anonymizace útvaru a označení policisty se speciálním určením), dále např. položku č. 180 a 181 daňového spisu (anonymizace adresy a datové schránky Vrchního státního zastupitelství v Praze)],
- rodných čísel, případně adres osob a čísel jejich osobních dokladů [srov. např. položku č. 15, 19, 33, 39, 42, 189 daňového spisu (příčemž se mnohdy jedná o údaje Ing. D.) nebo
- kontaktních a obsahových údajů z daňových přiznání třetích osob (srov. položku č. 26, 43 daňového spisu).

134. Podle § 66 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací; za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech. Podle odst. 2 citovaného

ustanovení je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností. Podle odst. 3 citovaného ustanovení, není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu.

135. Podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu se zakládají do vyhledávací části spisu písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu, a dále podle písm. d) se do vyhledávací části spisu zakládají písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Dle odst. 2 téhož ustanovení lze písemnosti zakládané do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) ponechat v této části nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole (podle daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění).
136. NSS již v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011-132, zdůraznil, že od rozhodnutí, jímž se stanoví konkrétní rozsah daňového spisu, do něhož nelze nahlédnout, tj. rozsah veřejné a neveřejné části daňového spisu, je nutné odlišit situace, kdy správce daně bezdůvodně odmítá daňovému subjektu umožnit nahlédnout do celého daňového spisu, či jeho podstatné části: *„Rozhodnutí správce daně o rozsahu, v němž bylo daňovému subjektu umožněno nahlédnout do spisu týkajícího se jeho daňových povinností, je rozhodnutím, jehož cílem je ochrana práv ostatních subjektů [...] Případné vady způsobené nesprávnou aplikací ust. § 23 zákona o správě daní a poplatků lze však ve správním soudnictví napadnout jedině po vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení žalobou směřující proti meritornímu rozhodnutí správce daně [...] Od případných vad postupu při stanovení konkrétního rozsahu veřejné a neveřejné části daňového spisu je však nutno odlišit **bezdůvodné odpírání nahlédnutí do celého či podstatné části daňového spisu, šikanózně bránící daňovému subjektu seznámit se se skutečnostmi, ke kterým má právo se vyjádřit.** Právo seznámit se s dosavadním průběhem řízení, shromážděnými důkazy či jinými podklady pro rozhodnutí je totiž velmi důležitý aspekt práva daňového subjektu, které podmiňuje uplatnění dalších procesních práv, především práva vyjádřit se k dosud shromážděným důkazům či jiným podkladům pro rozhodnutí, navrhnout jejich doplnění či činit další procesní návrhy, tedy mít možnost uplatňovat celý souhrn procesních práv, která mají zaručit vedení spravedlivého procesu, jak je garantován v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. **Omezení práva nahlížet do daňového spisu v takové intenzitě, že by znemožňovala realizaci práva na spravedlivý proces, by bylo možno v některých případech kvalifikovat až jako nezákonný zásah.**“ (zvýrazněno soudem)*
137. Přitom NSS na tuto linii judikatury opakovaně navázal, např. v rozsudku ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017-40. NSS vysvětlil, že pozdější zpřístupnění důkazu, než stanoví zákon, může být dle povahy věci v některých situacích pro daňový subjekt z hlediska unesení jeho důkazního břemene klíčové: *„V mezidobí totiž může dojít k úmrtí či zmizení klíčových svědků, zániku obchodních partnerů či k jiným okolnostem rozhodným pro řádně vedené dokazování“* (tamtéž, bod 28).
138. Jak je uvedeno výše, soud se seznámil s obsahem dotčených písemností a dospěl při tom k závěru, že jejich nezpřístupněním nemohla být žalobkyně jakkoliv zkrácena na uplatňování svých procesních práv či plnění procesních povinností v průběhu daňové

kontroly, případně navazujícího doměřovacího a odvolacího řízení. Pro posouzení této otázky je podružné, zda dané písemnosti vsutku naplňují znaky stanovené v § 65 odst. 1 daňového řádu, resp. zda přesto nebyly naplněny podmínky pro jejich zpřístupnění upravené v § 66 odst. 3 daňového řádu [byť je soud toho názoru, že minimálně ve vztahu k nepřeraženým dotčeným písemnostem je *prima facie* bez nutnosti dalších úvah zjevné, že skutečně jde o písemnosti podle § 65 odst. 1 písm. d) a pro zpřístupnění podmínky splněny nebyly, neboť tyto dokumenty slouží výhradně pro potřeby správce daně, není možné je použít jako důkaz a nejsou pro další průběh řízení nijak nutné, jak je uvedeno dále].

139. Z hlediska postavení žalobkyně v daňové kontrole a navazujícím řízení není rozhodující, zda správce daně dotčenými písemnostmi disponuje, či nikoliv. Nepřeražené dotčené písemnosti (položky č. 83, 96, 98, 99, 110 a 118) jsou zcela jednoznačně dokumenty interní a informace v nich obsažené jsou čistě operativní povahy. Navíc jde jen o „předběžné“ dokumenty, které samy o sobě nedosahují takových kvalit, aby mohly prokázat skutečnosti v nich uvedené [většinu z nich lze je do jisté míry srovnat s úředním záznamem ve smyslu § 65 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Aby je mohl žalovaný využít, musel (by) je podepřít řádně provedenými důkazními prostředky. Totéž pak platí o přeražených dotčených písemnostech (položky č. 63, 65, 70, 79 a 135). Byť některé z obsažených dokumentů (výpisy z obchodního rejstříku, znalecké posudky) by teoreticky mohly samy o sobě posloužit jako důkazní prostředek, primárně soubor přeražených dotčených písemností sloužil interní potřebě správce daně k tomu, aby se zorientoval ve složité struktuře, ve které žalobkyně (údajně) figurovala, a pochopil a dále popsal její smysl. Soud znovu opakuje, že v projednávaném případě tížilo finanční orgány břemeno tvrdit a prokazovat zneužití práva ze strany žalobkyně. Nezpřístupnění přeražených dotčených písemností proto žalobkyni nepoškodilo při její obraně v daňovém řízení, neboť o tyto dokumenty správce daně své závěry nemohl opřít, aniž by je žalobkyni při dokazování poskytl. Případnému zpochybňování jeho závěrů pak neposkytnutí přeražených dotčených písemností ze strany správce daně nijak nepřekáželo, jelikož si lze stěžít představit, že by pomocí nich žalobkyně závěry správce daně vyvracela nebo prokazovala alternativní skutkový stav. Některé písemnosti jednoznačně vyznívají v její neprospěch (srov. závěry znalce kritizující postup žalobkyně – položky č. 63, 65 daňového spisu) nebo jde o písemnosti snadno veřejně dostupné (pokud by žalobkyně pomocí výpisů z obchodního rejstříku obsažených v položce č. 79 daňového spisu např. hodlala zpochybňovat své personální propojení s jinými společnostmi, což je ostatně obtížně představitelné) nebo jde o dokumenty, které nejsou pro daňové řízení relevantní. To platí zejména o položce č. 135 daňového spisu, která „dopočítává“ pro účely trestního řízení daňovou povinnost žalobkyně při vyloučení nákladových položek, což není pro finanční orgány nijak závazné a je ostatně jejich úkolem daň správně zjistit a vlastní přezkoumatelnou úvahou na základě prokázaných skutečností stanovit. Jelikož žalovaný staví své závěry na tvrzené účelovosti a ekonomické neodůvodněnosti transakcí s OZ mezi spřízněnými subjekty, není podstatná ani položka č. 70 daňového spisu obsahující znalecké ocenění jednotlivých OZ. Jinak řečeno není rozhodující, jaká byla skutečná hodnota OZ, ale to, jestli transakce s nimi realizované měly ekonomický smysl, tak jak je popsáno v předchozích pasážích rozsudku.

140. I kdyby snad přece jen mohly být některé z přeražených dotčených písemností (zejména pak naposledy uvedená položka č. 70 daňového spisu) využitelné pro zpochybnění závěrů finančních orgánů, měla žalobkyně s ohledem na jejich zpřístupnění příležitost jejich obsah takto využít v odvolacím řízení. Stejně tak pokud snad finanční orgány využily informace obsažené v dotčených písemnostech ve zprávě o daňové kontrole či napadeném rozhodnutí,

aniž by je opřely o řádně opatřené a provedené důkazní prostředky založené ve veřejné části spisu (čemuž nic nenasvědčuje), bylo žalobkyni umožněno, aby taková případná nepodložená zjištění napadla v rámci odvolacího řízení. Tento postup je z hlediska zachování práva na soudní ochranu žalobkyně dostatečný (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III.ÚS 2383/19, bod 37).

141. Je tedy vyloučeno, že by žalobkyně mohla být vedením dotčených písemností ve vyhledávací části spisu a jejich nezpřístupněním či nepřerážením do vyhledávací části spisu zkrácena na svém právu uplatňovat v daňovém řízení efektivní procesní obranu, a nebylo tedy zasazeno do jejího práva na spravedlivý proces.
142. Při posuzování anonymizace písemností založených do veřejné části spisu následně soud vycházel z totožných východisek, jako v případě výše uvedeného nezpřístupnění dokumentů. Co do dopadu na žalobkyni je totiž nerozhodné, zda se s určitým obsahem spisu nemůže seznámit z toho důvodu, že je zařazen do vyhledávací části spisu, do kterého jí není povoleno nahlédnout, nebo z toho důvodu, že je anonymizován začerněním. Soud sice již v rozsudku o zásahu uvedl, že výše popsany rozsah byl minimálně po část řízení širší, než by bylo potřeba, nikoliv však takový, že by žalobkyni znemožnil učinit úvahu o využitelnosti dokumentů pro hájení jejích zájmů v daňové kontrole a navazujícím řízení. Z většiny dokumentů je i po anonymizaci patrný alespoň jejich hrubý význam, byť v ojedinělých případech je seznatelný jen s obtížemi. Ač lze v některých případech pochybovat o potřebnosti uvedeného postupu a v některých výjimečných případech jde o anonymizaci *prima facie* zbytečnou (např. výše zmíněné znečitelnění adresy Vrchního státního zastupitelství), nemá soud za to, že by v celkovém souhrnu byly vypuštěny podstatné údaje či že by nebylo vůbec možno pochopit, čeho se dokumenty týkají. Případné svědky či původce dokumentů je možno při uplatňování procesních návrhů označit alternativním způsobem (např. právě označením konkrétního začerněného údaje v anonymizované listině).
143. Speciálně k dotčeným písemnostem pak soud uvádí, že proti rozsahu jejich anonymizace nemá veskrze námitky. Za předpokladu, že (by) žalovaný využil některé znalecké posudky k prokazování svých tvrzení, by sice bylo nutno trvat na zpřístupnění údajů o osobě zpracovatele (zejm. za účelem možnosti posouzení jeho případné podjatosti), k tomu však nedošlo.
144. Podle § 64 odst. 5 daňového řádu jednotlivé části spisu musí obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou.
145. Podle § 66 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností.
146. Mírou detailu provedeného soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu se zabýval NSS. V rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, bodech 34-36, dospěl k závěru, že z položek soupisu týkajících se vyhledávací části musí být v každém jednotlivém případě patrné, o jakou konkrétní písemnost jde, v té míře, aby si z toho mohl daňový subjekt učinit aspoň rámcovou představu, zda konkrétní písemnosti mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jak s tím počítají § 65 odst. 1 písm. a) a odst. 2 daňového řádu, včetně s tím spojeného povinného přesunu písemnosti z vyhledávací do „nevychledávací“ části spisu v okamžik stanovený zákonem. O tom, zda budou písemnosti

přesunuty do veřejné části spisu či zda bude umožněno do nich výjimečně nahlédnout, si dle NSS správce daně musí činit úsudek a svůj závěr sdělit daňovému subjektu tak, že vždy bude patrné, jaké konkrétní písemnosti (či více konkrétních písemností) jsou předmětem jeho postupu.

147. Ostatně již za účinnosti zákona o správě daní a poplatků vyslovil NSS v žalobkyní citovaném rozsudku ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 65/2009-128, následující závěr: „*Vyloučení písemností, jež je součástí daňového spisu, z nablížení, tedy nelze zdůvodnit pouhým obecným odkazem na § 23 odst. 2 daňového řádu a na jednotlivé kategorie uvedené ve větě první zmíněného ustanovení bez toho, aniž by byla každá taková listina dostatečně specifikována, aby bylo zřejmé, jaký druh informací obsahuje a proč spadá do některé z těchto kategorií dle § 23 odst. 2 věty první daňového řádu, a hlavně aniž by bylo zároveň přezkoumatelným způsobem vysvětleno, proč v daném případě nebyly naplněny podmínky pro nahlédnutí do takové písemnosti ve smyslu § 23 odst. 2 věty druhé daňového řádu.*“
148. Skutečně tedy bylo povinností správce daně žalobkyni na její žádost učiněnou dne 11. 10. 2019 při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a nejpozději pak v reakci na stížnost učiněnou dne 2. 12. 2019 předat soupis písemností vedených ve vyhledávací části spisu se sdělením jejich obecné povahy, aniž by při tom byla seznámena s detaily, se kterými být seznámena nesmí (např. takovým způsobem, který soud použil v bodě 132 tohoto rozsudku). Jakkoliv soud v rozsudku o zásahu shledal, že této povinnosti správce daně nedostál, současně tento nedostatek sám napravil a konstatoval, že takový postup nezákonnost zhojil. Žalobkyně nenamítá konkrétní důvody, proč by tomu tak nemělo být. Přeražené dotčené písemnosti pak byly žalobkyni zpřístupněny v takovém rozsahu, že o jejich charakteru a rámcovém obsahu nemůže být pochyb. Jak vyplývá z rozsudku o zásahu, žalobkyně se s nimi seznámila nejpozději při nahlédnutí do soudního spisu dne 31. 3. 2021.
149. Namítala-li žalobkyně, že jí správce daně nesdělil důvody nezpřístupnění dokumentů, konstatuje soud, že se o těchto důvodech dozvěděla nejpozději dne 30. 1. 2020, kdy správce daně žalobkyni důvody, proč nebylo nahlédnutí do spisu umožněno, poskytl. Vadou jeho postupu sice bylo, že neumožnil přezkum těchto důvodů tím, že před žalobkyní tajil povahu dotčených písemností, to však soud zhojil již vydáním rozsudku o zásahu, čímž ještě před vydáním napadeného rozhodnutí poskytl žalobkyni příležitost na uvedené případně reagovat.
150. Soud uzavírá, že k zásahu do žalobkynina práva na spravedlivý proces nedošlo a ani tento okruh žalobních bodů není důvodný.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

151. Závěrem soud shrnuje, že žalobkyně i Ing. D. mají v nastavení svých soukromoprávních záležitostí naprostou svobodu a není úkolem finančních orgánů určovat, jak mají nakládat s majetkem. Snaha zajistit si kontrolu nad poskytováním (ze strany Ing. D.) a užíváním (ze strany žalobkyně) OZ jakožto klíčového prvku marketingové strategie žalobkyně je zcela racionální, pochopitelná a legální. Avšak zvolená struktura a postup zejména těchto aktérů, který nelogicky zapříčinil hrozbu ztráty kontroly nad OZ, vedly zcela správně finanční orgány k prověřování skutečných záměrů žalobkyně a spojených osob. Vzhledem ke zjištěným okolnostem propojenosti zcela ob stojí jejich závěr o zneužití práva. Finanční orgány nejsou tržním regulátorem a neomezují podnikání, jak tvrdí žalobkyně, ale vyvozují jen správné daňové důsledky z žalobkynina jednání.

152. Pro úplnost soud sděluje, že žalobkyní (po uplynutí žalobní lhůty v bodu 146 repliky) uváděná a zdejší soudem v jiném řízení shledaná nezákonnost při zřizování zástavních práv na majetek žalobkyně nemá na rozhodování aktuální otázky vliv. Žádný kontinuální nezákonný a zaujatý (dle žalobkyně „horlivý“) postup žalovaného soud neshledal.
153. Vzhledem k tomu, že žalobní body nejsou nedůvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
154. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s.
155. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost nevznikly.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je 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. května 2024

Lenka Bursíková, v. r.
předsedkyně senátu