



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Jana Jiráka a Petra Pospíšila v právní věci

žalobkyně: **Solární, a. s., IČO 28294289**
sídlem Příkop 843/4, 602 00 Brno
zastoupená advokátem Mgr. Ing. Tomášem Horkým
sídlem tř. Jaroše 1844/28, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2022, č. j. 21426/22/5200-11433-710862

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci soud posuzoval otázku, zda právní předchůdkyně žalobkyně [společnost SUN PORT, s. r. o., se sídlem Mlýnská 326/13, 602 00 Brno, IČO 28326598], zneužila právo uplatněním smluvní pokuty jako výdaje dle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů [„ZDP“].

2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 6. 2022, č. j. 21426/22/5200-11433-710862, zamítl odvolání právní předchůdkyně žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (správce daně) ze dne 4. 6. 2021, č. j. 2978525/21/3002-50522-712974. Tímto rozhodnutím správce daně částečně vyhověl odvolání právní předchůdkyně žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 27. 1. 2021, č. j. 315138/21/3002-50522-712974, a snížil doměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 z částky 1 539 000 Kč na 1 520 000 Kč a stanovené penále z částky 307 800 Kč na 304 000 Kč. Právní předchůdkyně žalobkyně přitom v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2014 přiznala daň pouze ve výši 24 510 Kč. Doměřený rozdíl je způsoben výlučně tím, že správce daně neuznal jako daňově účinný výdaj smluvní pokutu ve výši 8 000 000 Kč, kterou právní předchůdkyně žalobkyně zaplatila kyperské společnosti KAVENGA HOLDINGS LTD („Kavenga“). Podle mínění správce daně i žalovaného právní předchůdkyně žalobkyně uplatněním tohoto výdaje zneužila právo.
3. V průběhu řízení před soudem právní předchůdkyně žalobkyně zanikla v důsledku fúze sloučením s žalobkyní. Pro zjednodušení soud procesní označení „žalobkyně“ používá dále v textu též pro právní předchůdkyni žalobkyně.
4. Skutkový základ případu spočívá v tom, že žalobkyně založila v letech 2009 a 2010 pět dceřiných společností – Sun Ship 01, s. r.o. („SS01“), Sun Ship 02, s. r. o. („SS02“), Sun Ship 03, s. r. o. („SS03“), Sun Ship 04, s. r. o. („SS04“) a Sun Ship 05, s. r. o. („SS05“), s tím, že každá z těchto společností postaví a bude provozovat jednu fotovoltaickou elektrárnu („FVE“). Žalobkyně pak dceřiným společností zajišťovala financování této činnosti, a za tím účelem s nimi uzavřela „smlouvy o úvěrových linkách“. Finanční prostředky žalobkyně získala nejprve prostřednictvím půjček (původně podnikového spoření) od společníků žalobkyně s pevným úrokem 9 % p. a. Následně uzavřela dne 8. 3. 2010 s kyperskou společností DEWPLAN ENGINEERING LIMITED („Dewplan“) rámcovou smlouvu o úvěru a ve dnech 14. – 16. 6. 2010 jednotlivé smlouvy o úvěru, na jejichž základě poskytla Dewplan žalobkyni částku ve výši celkem 136 000 000 Kč, která byla splatná do 30. 6. 2025 a byla úročena pevnou úrokovou sazbou 7,15 % p. a., přičemž úroky byly splatné na roční bázi. Po načerpání úvěrů byla pohledávka společnosti Dewplan postoupena na společnost Kavenga. Část těchto finančních prostředků ve výši 74 900 000 Kč žalobkyně použila v letech 2010 a 2011 na úhradu půjček od společníků; část ve výši 61 000 000 Kč pak na financování výstavby FVE u dceřiných společností SS03, SS04 a SS05.
5. Žalobkyně svému věřiteli, společnosti Kavenga, neuhradila úroky z úvěrů za roky 2010 a 2011. Dle tvrzení žalobkyně bylo důvodem zavedení „solární daně“, kvůli níž neměla dostatek finančních prostředků od svých dceřiných společností, a hradila pak přednostně pohledávky svých společníků, které byly úročeny vyšší úrokovou sazbou. Dne 12. 1. 2012 uzavřela žalobkyně se společností Kavenga smlouvu o novaci, v níž uznala své závazky ve výši 136 000 000 Kč společně s dosud vzniklým úrokem ve výši 9 530 068 Kč, s tím, že tyto pohledávky budou splatné do 30. 6. 2025 a úročené úrokovou sazbou 7,15 % p. a. Tyto úroky měly být hrazeny na roční bázi do 15 dnů po skončení kalendářního roku počínaje rokem 2012. Pro případ, že by žalobkyně neuhradila řádně a včas sjednaný úrok, strany sjednaly smluvní pokutu ve výši 8 000 000 Kč. Dne 16. 1. 2012 pak žalobkyně uzavřela s jednotlivými dceřinými společnostmi dodatky ke smlouvám o úvěrových linkách, v nichž se tyto společnosti zavázaly uhradit žalobkyni k 31. 12. 2012, 31. 12. 2013 a 13. 12. 2014 splátky úvěru v dohodnuté výši tak, aby souhrn splátek pokryl celou částku ročního úroku,

ježž musela odvést žalobkyně společnosti Kavenga. Pro případ, že by se dceřiné společnosti dostaly do prodlení se splátkou úvěru, sjednala s nimi žalobkyně povinnost uhradit jí smluvní pokutu, jejichž úhrn by pokryl smluvní pokutu nárokovanou společností Kavenga.

6. Žalobkyně nezaplatila společnosti Kavenga úrok za rok 2012 ve výši 9 724 000 Kč splatný ke dni 15. 1. 2013. Dne 4. 7. 2013 byly vyhotoveny dva notářské zápisy, ve kterých žalobkyně svolila k přímé vykonatelnosti a zavázala se zaplatit společnosti Kavenga jistinu úvěru do 30. 6. 2025, dlužný úrok za rok 2012 nejpozději do 31. 12. 2013, a dále hradit smluvní úrok za uplynulý rok k poslednímu dni příslušného roku. Žalobkyně dlužný úrok za rok 2012 ve lhůtě splatnosti nezaplatila; volné prostředky použila na úhradu svých závazků vůči společníkům. Dne 2. 1. 2014 vyzvala společnost Kavenga prostřednictvím advokáta JUDr. Milana Vašíčka žalobkyni k úhradě smluvní pokuty. Žalobkyně následně uplatnila nárok na smluvní pokuty vůči svým dceřiným společnostem, které je uhradily. Žalobkyně pak v průběhu roku 2014 uhradila společnosti Kavenga smluvní pokutu ve výši 8 000 000 Kč. Smluvní pokuty přijaté od dceřiných společností v částce 8 000 000 Kč zahrnula do výnosů a smluvní pokutu zaplacenou společností Kavenga ve výši 8 000 000 Kč do nákladů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

7. Žalobkyně namítla, že správce daně i žalovaný postupovali při zjišťování skutkového stavu tendenčně – selektivně, a to výlučně v neprospěch žalobkyně, nutili ji nést negativní důkazní břemeno, překrucovali a dezinterpretovali její tvrzení a předložené důkazy. Správce daně též šikanózně nutil žalobkyni prokazovat skutečnosti, o nichž však již věděl z vlastní vyhledávací činnosti. Z rozsáhlé daňové kontroly přitom zbyla pouze jedna oblast, v níž správce daně hodlal stůj co stůj dosáhnout doměření daně, aby náklady vynaložené na daňovou kontrolu nepřišly vniveč. S ohledem na rozsah podnikatelského záměru (investice cca 500 000 000 Kč v časovém období cca 10 let) považuje žalobkyně za absurdní, že by její veškeré jednání mělo od počátku směřovat k tomu, aby získala daňovou výhodu v rozsahu 1 500 000 Kč.
8. Domněnka finančních orgánů o propojenosti žalobkyně, Dewplan a Kavenga je nesprávná už s ohledem na výše uvedený rozsah a dlouhodobost podnikatelského záměru a z ničeho nevyplývá. Z odpovědi kyperského správce daně na mezinárodní dožádání nelze tuto propojenost dovodit. Tento závěr nevyplývá ani ze smluvní dokumentace – údaj o čísle bankovního účtu ve smlouvě o úvěru je nadbytečný, pokud je dlužníkovi „jiným způsobem známo“, jak má svůj závazek splácet. Tvrzení o absenci úředně ověřeného podpisu na oznámení o postoupení pohledávek a na plné moci udělené JUDr. Vašíčkovi považuje žalobkyně za úsměvné, neboť postačuje-li soudům předložení kopie těchto dokumentů, musí postačovat i žalobkyni. Podezřelé není ani to, že bankovní účty společnosti Dewplan byly vedeny v Kč – pokud věřitel ví, že bude půjčovat peněžní prostředky českému subjektu, pak je s ohledem na riziko kurzových ztrát ekonomicky racionální založení účtu v měně, v níž se bude půjčka poskytovat. Okamžik vzniku společností Dewplan a Kavenga nemohl být žalobkyni znám stejně jako skutečnost, že Kavenga ve stálých aktivech evidovala pouze pohledávku za žalobkyní. Ostatně je běžnou praxí, že pro konkrétní projekt je založená nová SPV společnost pouze za tímto účelem. Žalobkyně též neměla žádný vliv na to, komu Dewplan pohledávku postoupí. Žalobkyně nerozumí tomu, jak může osoba advokáta JUDr. Vašíčka, který zastupoval společnost Kavenga, propojovat společnost Kavenga s žalobkyní. Jednatelé žalobkyně v minulosti poznali JUDr. Vašíčka v souvislosti s nákupem

tzv. ready made společností, nicméně tuto službu advokáta využívá celá škála klientů. Jde nadto o skutečnost, kterou uvádí žalovaný až v napadeném rozhodnutí, neboť ve zprávě o daňové kontrole obsažena nebyla. Žalobkyni nebyla známa ani skutečnost, že finanční prostředky poskytnuté úvěrem pocházejí od společnosti PRIVEE PROPERTY S. A. („Privee“). Společnost Privee sice byla v roce 2005 společníkem společnosti 1. Mariánská CZ, s. r. o., v níž jako jednatelé figurovali i společníci žalobkyně, nicméně jako společník byla zapsána jeden jediný den, což souviselo se zajištěním krátkodobého závazku ve zcela nesouvisející věci. Napadené rozhodnutí žalovaného je vnitřně rozporné, neboť žalovaný na jedné straně zakládá domněnku o zneužití práva na propojenosti uvedených osob, na straně druhé uvádí, že prokázání propojenosti těchto osob není předpokladem pro závěr o zneužití práva.

9. Žalobkyně dále tvrdila, že vysvětlila důvody pro uzavření smlouvy o novaci, která obsahovala standardní ujednání a byla pro žalobkyni výhodná. Důvodem uzavření smlouvy bylo odsunutí splatnosti úroků za roky 2010 a 2011 až do 30. 6. 2025 (a zažehnání hrozby soudního sporu a případné exekuce vedené společností Kavenga) výměnou za utvrzení závazku smluvní pokutou. Odklad splatnosti úroků v částce 9 530 000 Kč jednak zamezil uplatnění zákonných úroků z prodlení z této částky ve výši 2 300 000 Kč za období do 2. 1. 2014, jednak zamezil věřiteli využít právo na odstoupení od smlouvy dle § 506 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, čímž by se stala splatnou celá jistina včetně všech úroků ve výši 145 530 068 Kč. Věřitel sice mohl uplatnit smluvní pokutu již při prodlení v řádu jednotek Kč, ale takto se sjednávají smluvní pokuty vždy a všude. Ačkoliv byla výše smluvní pokuty ve vztahu k ročnímu úroku poměrně vysoká, věřitel ji mohl uplatnit pouze jednou; možnost opakovaného uplatnění by musela být stranami sjednána (opačný výklad smlouvy žalovaný neprokázal). Ve vztahu k celkovým úrokům do roku 2025 (cca 126 000 000 Kč) se výše pokuty nejevila žalobci jako nepřiměřená. Pokud jde o uzavření notářských zápisů, pak to s uplatněním smluvní pokuty nijak nesouvisí. Žalobkyně je uzavřít musela, protože byla v prodlení se splácením úroků a jako dlužník si nemohla diktovat podmínky. Uzavřením notářských zápisů naopak došlo k prodloužení doby splatnosti úroků za rok 2012. Závěry žalovaného jsou i zde v rozporu (v bodě 87 uvádí uzavření smlouvy o novaci jako subjektivní podmínku zneužití práva, v bodě 104 naopak uvádí, že samotné uzavření smlouvy o novaci není žalobkyni vytýkáno).
10. Podle názoru žalobkyně finanční orgány účelově vytrhávaly z kontextu jednotlivé bankovní převody z bankovních účtů žalobkyně na účty společníků a dceřiných společností, neboť zmiňovaly pouze výdajové částky, aniž by zohlednily související příjmové částky na účtu žalobkyně. V každém roce proběhla celá řada bankovních transakcí, kdy žalobkyně splatila část vkladu společníkům, kteří následně tyto prostředky poskytli na výstavbu dalších FVE. Je tak třeba vycházet výlučně ze zůstatkové výše cizích zdrojů ke konci každého roku. Z hlediska splácení jednotlivých závazků žalobkyně je nezbytné rozlišovat tři období. V prvním období (do 12. 1. 2012, tj. do uzavření smlouvy o novaci) žádná hrozba smluvní pokuty neexistovala. Žalobkyně proto přednostně splácela závazky vůči svým společníkům úročené vyšší úrokovou sazbou, než byly úročeny závazky vůči společnosti Kavenga, což je v souladu s péčí řádného hospodáře. Smluvní povinnost obsažená ve smlouvách o úvěru hradit přednostně závazky vůči Kavenga totiž nebyla spojena s žádnou sankcí. V roce 2011 takto žalobkyně snížila své závazky vůči společníkům z částky 108 892 901 Kč na částku 14 409 205 Kč, a tím ušetřila na úrocích 2 000 000 Kč. Žalobkyně v letech 2010 a 2011

nemohla očekávat, že dne 12. 1. 2012 bude nucena uzavřít smlouvu o novaci – správce daně i žalovaný zde postupují se znalostí celého příběhu a na období roku 2010/2011 nahlíží ex post. Žalobkyně zdůraznila, že celý její plán cash flow se rozpadl ze dne na den zavedením solární daně. V druhém období od 12. 1. 2012 do 2. 1. 2014 (uplatnění smluvní pokuty) uhradila žalobkyně svým společníkům za roky 2012 a 2013 částku 14 409 000 Kč, avšak výše úroků, které byla za toto období povinna vyplatit společnosti Kavenga, činila částku 19 448 000 Kč. I kdyby žalobkyně nevyplatila společníkům ani jednu korunu, nebyla schopna vzhledem k objektivnímu nedostatku prostředků uhradit svému věřiteli dlužné úroky v plné výši. Žalobkyně sice byla schopna zaplatit na konci roku 2013 úroky za rok 2012, avšak nebyla by schopna uhradit úroky za rok 2013 splatné o několik dní později. Žalobkyně tak nemohla objektivně zabránit uplatnění smluvní pokuty ze strany společnosti Kavenga. Žalobkyně přitom při uzavření smlouvy o novaci věřila, že se jí podaří získat zpět od státu prostředky odvedené na solární dani prostřednictvím soudních sporů. V třetím období (od 3. 1. 2014) klade žalovaný žalobkyni k tíži vyplacení zálohy na nákup podílů ve společnostech SOLINVEST ENE, s. r. o., a SOLINVEST s. r. o., k nimž však došlo až v době od září do prosince 2014, tj. po uplatnění smluvní pokuty. Nákup podílů v těchto společnostech byl přitom ekonomicky racionální a pro žalobkyni výhodný. Otázka zániku závazku vůči společnosti Kavenga v roce 2015 pak nemůže mít žádný vliv na uplatnění smluvní pokuty v roce 2014.

11. Žalovaný žalobkyni neprávem vyčítá též to, že v době od 1. 1. 2010 do 15. 5. 2010 (tedy ještě před uzavřením úvěrových smluv se společností Dewplan) byla úroková sazba podnikového spoření, kterou byly úročeny vklady společníků, pouze 3 % p. a. Jednalo se o anomálii, která odporovala situaci na trhu a k níž byla žalobkyně nucena přistoupit v návaznosti na požadavky Českomoravské záruční a rozvojové banky, a. s., v souvislosti se smlouvou o poskytnutí bankovní záruky, jinak by záruka nebyla poskytnuta. Snížení ani následné zvýšení úrokové sazby tak nijak nesouviselo s úvěrem od společnosti Dewplan.
12. O zneužití práva nemůže v žádném případě svědčit ani způsob, jakým žalobkyně sjednala smluvní pokuty se svými dceřinými společnostmi. Výše smluvních pokut byla skutečně sjednána v nepřímé úměře ke smluvní pokutou utvrzené povinnosti. Čím vyšší bylo úvěrové zatížení dceřiné společnosti, tím nižší byla sjednaná smluvní pokuta. Žalovaný však přehlíží, že žalobkyně a jeho dceřiné společnosti tvoří jeden funkční celek, přičemž žalobkyně neměla v úmyslu ohrozit chod některé ze svých dceřiných společností.
13. Pokud by zaplacená smluvní pokuta neměla být daňově účinná, pak je dle žalobkyně namístě na věc aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění do 31. 12. 2014, neboť tento náklad byl doprovázen přímo souvisejícím výnosem v podobě smluvních pokut inkasovaných žalobkyní od svých dceřiných společností. Mezi příjmy a výdaji je zde logická vazba ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016-50. Výklad žalovaného, že podmínkou uplatnění práva žalobkyně na smluvní pokutu vůči dceřiným společnostem bylo kumulativní prodlení s úhradou všech ujednaných splátek úvěru, a že tedy smluvní pokuta mohla být uplatněna nejdříve 1. 1. 2015, je v rozporu se skutečnou vůlí smluvních stran. Náklad na žalobkyni zaplacenou smluvní pokutu a úhrn výnosů ze smluvních pokut přijatých žalobkyní se kryjí, a tudíž na straně žalobkyně nenastalo žádné skutečné zvýšení majetku, které by mohlo být předmětem daně z příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2018, č. j. 3 Afs 29/2017-53).

14. Konečně žalovaný sám uvádí, že došlo-li ke zneužití práva, je třeba postupovat tak, aby výsledný stav odpovídal stavu, jako by ke zneužití práva nedošlo. Žalovaný tedy měl namodelovat stav, jako by ke sjednání a uplatnění smluvní pokuty nikdy nedošlo – avšak v takovém případě by nedošlo ani ke sjednání a uplatnění smluvních pokut ze strany žalobkyně vůči jejím dceřiným společnostem. Žalovaný tedy měl rovněž vyjmout z výnosů žalobkyně smluvní pokuty získané od dceřiných společností ve výši 8 000 000 Kč. Pokud došlo k umělému vytvoření smluvní pokuty, měl správce daně zvýšit základ daně a doměřit daň dceřiným společnostem žalobkyně, které si smluvní pokuty vyplacené žalobkyni uplatnily do daňově účinných nákladů. U dceřiných společností přitom proběhly daňové kontroly, a v tomto ohledu nebyla shledána žádná pochybení.
15. Závěrem žalobkyně navrhla, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného i správce daně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě primárně odkázal na své rozhodnutí, neboť žalobní námitky se shodují s námitkami odvolacími. K propojenosti žalobkyně, Dewplan a Kavenga žalovaný poznamenal, že výše daňového zvýhodnění není pro posouzení věci podstatná. Odpovědi kyperské finanční správy se týkají pouze kapitálového propojení osob a shodných osob podílejících se na vedení či kontrole. O propojení těchto společností však svědčí řada dílčích indicií. Ke smlouvě o novaci žalovaný konstatoval, že pouhý odklad splátky úroků za roky 2010 a 2011 nemohl nijak celkovou ekonomickou situaci žalobkyně vyřešit a za rok nastala shodná situace. Další navazující krok – sjednání notářských zápisů – nadto způsobil přesně ten efekt, kterého se žalobkyně obávala, neboť učinil reálným výkon rozhodnutí. Nehodlala-li žalobkyně hradit úroky, neboť měla v úmyslu hradit prioritně závazky vůči společníkům, pak uzavření smlouvy o novaci nelze zdůvodnit obavou, že věřitel bude po žalobkyni vymáhat úroky. Uzavření smlouvy o novaci tak nemělo žádný smysl vyjma vzniku nového závazku – hradit smluvní pokutu. Řádný hospodář by jistě upřednostnil úhradu úvěru od třetí osoby. Žalobkyně sama libovolně pohybovala s výší úroků u podnikového spoření v organizační směrnici, a proto je tvrzení žalobkyně o výhodném úroku od společnosti Dewplan účelové. Potvrzení ČSOB o úroku ve výši 12 % p. a. se týká sazby pro osobní neúčelové nezajištěné úvěry, což je pro projednávanou věc nepoužitelné. Stanovení smluvních pokut dceřiným společnostem v nepřímé úměře k výši jejich závazků vůči žalobkyni svědčí dle žalovaného o nestandardním průběhu podnikatelských operací. Důvodem vyloučení smluvní pokuty bylo zneužití práva a nikoliv otázka její daňové uznatelnosti. Argumentace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP se proto zcela míjí s jádrem sporu. Žalovaný pak postupoval tak, jako by ke zneužití práva nedošlo, tj. jako by nebyly vytvořeny podmínky pro uložení a zaplacení smluvní pokuty. Tento postup však nelze automaticky použít i ve vztahu k výnosům žalobkyně z titulu smluvních pokut inkasovaných od dceřiných společností. Rozhodnutí vedoucí ke vzniku povinnosti zaplatit smluvní pokutu činila sama žalobkyně, nikoliv její dceřiné společnosti. Jestliže dceřiné společnosti zaplatily žalobkyni smluvní pokuty za neplnění svých povinností, jedná se o příjmy dle § 18 odst. 1 ZDP, které jsou předmětem daně. Zneužití práva dceřinými společnostmi nebylo předmětem řízení. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
17. Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného repliku, v níž setrvala na své žalobní argumentaci.

IV. Posouzení věci

18. Žalobkyně označila v žalobě celou řadu důkazů. Naprostá většina z nich je však součástí správního spisu správce daně a žalovaného, přičemž správním spisem se v soudním řízení správním v zásadě dokazování neprovádí. Další část důkazů sice ve správním spisu založena není, nicméně soud nepovažoval za nutné je provádět pro nadbytečnost. Měly totiž prokazovat skutečnosti, které nejsou pro věc jakkoliv rozhodné či sporné, konkrétně:
- daňová priznání, která měla prokazovat prodej dceřiných společností žalobkyně v roce 2018 a 2019 za částku 76 330 980 Kč;
 - účetní závěrky SS01 – SS05 k prokázání pořizovací ceny FVE;
 - smlouvy o úvěru uzavřené mezi SS01 – SS05 s bankovními institucemi, které měly prokazovat, že část peněžních prostředků načerpaly dceřiné společnosti od tuzemských bankovních institucí, přičemž tyto prostředky byly zajištěny řadou zajišťovacích institutů;
 - daňová priznání dceřiných společností SS03, SS04 a SS05 za roky 2011 – 2014 k prokázání částek, které odvedly na solární daň;
 - usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 3740/13 a žaloba SS01 proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích k prokázání skutečnosti, že se dceřiné společnosti bránily solární dani všemi prostředky;
 - smlouva o poskytnutí bankovní záruky k prokázání povinnosti žalobkyně snížit sazbu úroku u podnikového spoření na 3 % p. a.
19. Konečně žalobkyně navrhovala k celé řadě tvrzení výslech svého bývalého jednatele Z. O. V naprosté většině se však jedná o prokazování skutečností, které byly v řízení zjištěny a prokázány jinými důkazy (zpravidla listinami), a výslech bývalého jednatele je proto v takovém případě nadbytečný. Žalobkyně přitom v případech, kdy navrhovala předmětný výslech, nijak nespécifikovala, jakou konkrétní dosud neprokázanou právně významnou skutečnost má výslech bývalého jednatele prokazovat. Jinými slovy z žaloby nebylo zřejmé, proč by měl být výslech bývalého jednatele vlastně prováděn. Ve zbytku se pak návrhy na výslech bývalého jednatele týkaly skutečností, které nejsou pro posouzení věci právně významné nebo nejsou sporné. Kromě věcí uvedených v předešlém odstavci soud konkrétně poukazuje na to, že podnikatelský záměr žalobkyně v zásadě nebyl sporný ani nebyl správcem daně zpochybňován. Výslech bývalého jednatele žalobkyně proto soud neprovedl pro nadbytečnost.
20. Žalobkyně k výzvě soudu uvedla, že dospěje-li soud k závěru, že výslech bývalého jednatele neprovede pro nadbytečnost, pak souhlasí s rozhodnutím věci bez nařízení jednání. Jelikož soud skutečně vyhodnotil výslech bývalého jednatele jako nadbytečný, vyšel z toho, že je dán souhlas žalobkyně ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. a o věci rozhodl bez nařízení jednání.
21. Žaloba není důvodná.
22. Z judikatury Nejvyššího správního soudu, o kterou se opřel též žalovaný, vyplývá, že pro závěr o zneužití práva v oblasti daní musí být splněny dvě podmínky. Objektivní podmínka spočívá v tom, že i přes formální naplnění požadavků daňového zákona nebyl naplněn jeho účel a smysl, resp. že výsledek provedených operací je z hlediska daňového práva nežádoucí.

Subjektivní podmínka je dána tehdy, pokud získání daňové výhody bylo jediným, či alespoň převažujícím důvodem jednání daňového subjektu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, a ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78).

IV. A) Objektivní podmínka

23. Pokud jde o objektivní podmínku, pak je její podstatou výklad ve věci aplikovaného § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP, podle nějž jsou výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů též smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený. Zákon zde reflektuje skutečnost, že daňové subjekty dosahují zdanitelných příjmů prostřednictvím ekonomické činnosti, která je právně založena na závazkových vztazích. V nich je běžnou praxí utvrzovat jednotlivé smluvní povinnosti smluvními sankcemi. Základní úvaha je přitom taková, že racionálně jednající daňový subjekt má zájem splnit svoji smluvní povinnost a vyhnout se smluvní sankci. Mohou však nastat situace, kdy daňový subjekt z objektivních důvodů svoji smluvní povinnost nesplní. Jestliže k porušení smluvní povinnosti došlo v souvislosti s dosahováním zdanitelných příjmů daňového subjektu, přičemž smluvní pokuta byla sjednaná obvyklým způsobem v daném odvětví a je přiměřená okolnostem případu, bylo by nespravedlivé, aby daňový subjekt nemohl tento výdaj zohlednit v základu daně. Daňově účinným výdajem však nemůže být zaplacená smluvní pokuta, jejíž sjednání a vznik by racionálně uvažující daňový subjekt nepřipustil. Smyslem citovaného ustanovení rovněž není snížení základu daně v důsledku porušení smluvní povinnosti daňového subjektu, k níž nedošlo v důsledku objektivních okolností, nýbrž úmyslným či nedbalostním porušením zákonné povinnosti daňového subjektu.
24. Jak v této souvislosti správně uvedl žalovaný, k naplnění objektivního kritéria dojde proto též tehdy, je-li smluvní pokuta zaplacená v důsledku porušení povinnosti statutárního orgánu daňového subjektu jednat s péčí řádného hospodáře [která je mu uložena v § 159 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a § 51 odst. 1 a § 52 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstev (zákon o obchodních korporacích), resp. dříve vyplývala též ze zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník]. Je totiž z daňového hlediska zjevně nežádoucí, aby snížení základu daně (získání daňové výhody) bylo přímým důsledkem porušení základní zákonné povinnosti statutárního orgánu daňového subjektu.
25. Soud nemá pochyb o tom, že v projednávané věci je objektivní kritérium naplněno. Mezi žalobkyní a žalovaným není spor o to, že žalobkyně formálně specifické podmínky § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP splnila. Nejsou zde žádné pochybnosti o úhradě smluvní pokuty v konkrétním zdaňovacím období ani o tom, že povinnost zaplatit smluvní pokutu žalobkyni skutečně vznikla. Smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP se však příčí uplatnění smluvní pokuty, jejíž sjednání a vznik nelze považovat za racionální a k jejímuž sjednání, vzniku a úhradě došlo v důsledku porušení povinnosti statutárního orgánu žalobkyně jednat s péčí řádného hospodáře.

IV. B) Subjektivní podmínka

26. Zbývá tak posoudit naplnění subjektivního kritéria, přičemž právě sem míří podstata posuzované žaloby. Správce daně i žalovaný shromáždili celou řadu objektivních indicií svědčících tomu, že převažujícím důvodem jednání žalobkyně v souvislosti se smluvní pokutou bylo získání daňové výhody, s čímž žalobkyně nesouhlasí.

27. Nejprve soud musí odmítnout tvrzení žalobkyně, která považuje za absurdní s ohledem na časový a finanční rozsah podnikatelského záměru, že by její veškeré jednání mělo od počátku směřovat k tomu, aby získala daňovou výhodu v rozsahu 1 500 000 Kč. Správce daně ani žalovaný nikdy netvrdili, že by žalobkyně měla od počátku podnikatelského záměru výstavby a provozování pěti solárních elektráren v hodnotě 500 000 000 Kč v úmyslu získat daňovou výhodu v rozsahu 1 500 000 Kč. Podezření na zneužití práva vzniká až (a pouze) v souvislosti s uzavřením úvěrových smluv se společností Dewplan a s následným jednáním žalobkyně vedoucím ke sjednání smluvní pokuty a ke vzniku nároku věřitele na její úhradu. Kromě toho, jak správně poznamenal žalovaný ve vyjádření k žalobě, výše daňové výhody nehraje při posuzování otázky zneužití práva roli.
28. Žalobkyně uzavřením rámcové smlouvy o úvěru a jednotlivých smluv o úvěru se společností Dewplan na sebe převzala smluvní povinnost splatit jistinu ve výši 136 000 000 Kč do 30. 6. 2025 a dále platit úroky z jistiny ve výši 7,15 % p. a. na roční bázi. Splatnost úroků nebyla konkrétně dohodnuta, nicméně žalobkyně se zavázala hradit své závazky ze smluv přednostně před jakýmkoliv svými jinými závazky. Žalobkyně úroky za roky 2010 a 2011 neuhradila s odůvodněním, že přišla o finanční prostředky v důsledku zavedení „solární daně“ a že přednostně splácela závazky vůči svým společníkům úročené vyšší úrokovou sazbou. V roce 2011 takto žalobkyně snížila své závazky vůči společníkům z částky 108 892 901 Kč na částku 14 409 205 Kč, a tím ušetřila na úrocích 2 000 000 Kč. Porušení povinnosti hradit přednostně závazky ze smluv o úvěru totiž nebylo spojeno s žádnou sankcí. Žalobkyně tak má za to, že postupovala s péčí řádného hospodáře, neboť v letech 2010 a 2011 nemohla očekávat, že dne 12. 1. 2012 bude nucena uzavřít smlouvu o novaci.
29. Soud k tomu podotýká, že s účinností od 1. 1. 2011 skutečně došlo k zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření („solární daně“) zákonem č. 402/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Tento odvod pak měl reálný dopad na dceřiné společnosti žalobkyně, které byly nuceny v roce 2011 odvést tuto daň. Jestliže bylo záměrem žalobkyně splácet své vlastní závazky z příjmů od jednotlivých dceřiných společností, pak solární daň nepochybně mohla tento záměr ovlivnit. Jak však uvedl již správce daně ve zprávě o daňové kontrole, žalobkyně i přes uvedené odvody obdržela od svých dceřiných společností v roce 2010 částku 8 149 427 Kč a v roce 2011 částku 7 052 823 Kč, přičemž úroky za roky 2010 a 2011 z úvěrových smluv se společností Dewplan činily částku 9 530 068 Kč. Je tedy zcela zjevné, že žalobkyně měla od svých dceřiných společností k dispozici dostatečné prostředky k úhradě úroků za roky 2010 a 2011. Argumentace zavedením solární daně je proto nepřijatelná stejně jako poukaz na soudní spory, které žalobkyně ohledně ní vedla.
30. Žalobkyně však úroky nehradila a místo toho volné finanční prostředky použila k úhradě svých závazků vůči svým společníkům, které byly úročeny vyšší úrokovou sazbou. V obecné rovině lze jistě považovat za rozumné, je-li dlužníkem upřednostněna úhrada závazku s vyšším úročením před závazkem úročeným nižším úrokem, jedná-li se jinak o srovnatelné závazky. V projednávané věci ovšem absolutní upřednostnění úhrady závazků společníků před závazky vyplývajícími ze smluv o úvěru se společností Dewplan nedává rozumný smysl. Společníci poskytli žalobkyni finanční prostředky původně prostřednictvím tzv. podnikového spoření; poté, co byla zákonnou úpravou tato možnost

vyloučena, byly se společníky v roce 2011 uzavřeny smlouvy o půjčkách. V případě podnikového spoření byla doba uložení prostředků minimálně 6 měsíců a jejich vrácení bylo podmíněno výpovědí; úroková sazba byla stanovena v organizační směrnici žalobkyně. V případě následných smluv o půjčkách byla splatnost jistiny stanovena na 31. 12. 2025, úroky ve výši 9 % p. a. byly splatné ročně. Soud nepovažuje za účelné zabývat se sporem mezi finančními orgány a žalobkyní ohledně standardnosti výše úrokové sazby (kterou si žalobkyně v případě podnikového spoření stanovovala sama a která v jeden čas činila pouhá 3 % ročně). Za podstatný totiž považuje výsledný efekt postupu žalobkyně. Ta v roce 2011 vyvinula značné úsilí k úhradě (vrácení) poskytnutých finančních prostředků svých společníků, ačkoliv tento dluh nebyl splatný. Dle jejího vlastního tvrzení snížila tento dluh o 94 483 696 Kč, čímž ušetřila na úrocích cca 2 000 000 Kč. Pokud by však žalobkyně zaplatila dlužné úroky ze smluv o úvěru uzavřených se společností Dewplan, tak by sice uhradila společníkům méně a ušetřený úrok by byl nižší cca o 200 000 Kč, nicméně nemusela by řešit důsledky porušení svých povinností ze smluv o úvěru. Žalobkyně zde tvrdí, že nemohla očekávat, že bude nucena uzavřít dne 12. 1. 2012 smlouvu o novaci: to je jistě pravda. Ovšem žalobkyně musela vědět, že neuhradí-li smluvní úrok ze smluv o úvěru uzavřených se společností Dewplan, bude chtít její věřitel nepochybně toto porušení smluv řešit (ať už jakýmkoliv způsobem). Porovná-li soud na jedné straně ušetřený úrok ve výši 200 000 Kč a na druhé straně porušení povinností ze smluv o úvěru, které nutně muselo mít nějaké následky, pak jednání žalobkyně nedává rozumný smysl. Rozhodnutí nesplácet v letech 2010 a 2011 úroky z úvěrových smluv uzavřených se společností Dewplan hodnotí soud jako zcela arbitrární s tím, že vystavilo žalobkyni riziku sporu s věřitelem. Takový postup nelze považovat za jednání s péčí řádného hospodáře.

31. Tím se dostáváme k uzavření smlouvy o novaci. Žalobkyně tento kontrakt obhájí tím, že byla odsunuta splatnost úroků za roky 2010 a 2011 až do 30. 6. 2025, a tím zažehnána hrozba soudního sporu a exekuce, hrozba platby úroků z prodlení anebo využití práva věřitele na odstoupení od smlouvy. Soud v první řadě podotýká, že prodlení s platbou úroků z úvěrů za roky 2010 a 2011 a hrozbu soudního sporu si žalobkyně „vyrobila“ sama neodůvodněným upřednostněním úhrady pohledávek svých společníků. Žalobkyně se rovněž mylila, pokud se obávala možnosti platby úroků z prodlení. Jednotlivé smlouvy o úvěru uzavřené se společností Dewplan se řídily českým právem, přičemž v době uzavření smlouvy o novaci již byla ustálena judikatura, dle níž zákonná úprava neumožňovala požadovat úroky z prodlení ze smluvených úroků (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 8. 2006, sp. zn. 29 Odo 689/2006). Jediným způsobem, jak dosáhnout úroku z prodlení ze smluvených úroků, byla situace, kdy by bylo mezi stranami dohodnuto, že smluvní úrok přirůstá k jistině (rozsudek velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 35 Odo 101/2002, publ. pod č. 5/2006 Sb. NS). To však v projednávané věci dohodnuto nebylo. Nebylo namístě uvažovat ani o možnosti věřitele odstoupit od smluv o úvěru podle § 506 obchodního zákoníku, neboť ten se týkal situace, kdy bylo dohodnuto splácení úvěru ve splátkách (což se v nyní projednávané věci nestalo).
32. Jediným „reálným“ důvodem pro uzavření smlouvy o novaci tak byla hrozba soudního sporu s věřitelem pro prodlení žalobkyně s úhradou smluvních úroků. Tento důvod si ovšem žalobkyně přivodila sama jednáním v rozporu s péčí řádného hospodáře. To nicméně nijak nezpochybnuje legitimní zájem věřitele nastalou situaci řešit. Soud tu ovšem musí poukázat

na další okolnosti, které zpochybňují tvrzení žalobkyně, že smlouva o novaci byla uzavřena za standardních podmínek.

33. Správce daně i žalovaný v souvislosti s posuzováním možné propojenosti jednotlivých subjektů poukázali mimo jiné na skutečnost, že smlouvě o novaci předcházelo postoupení pohledávek ze smluv o úvěru ze společnosti Dewplan na společnost Kavenga. Správce daně se přitom podívoval nad tím, že se žalobkyně spokojila s předložením smlouvy o postoupení pohledávek bez úředně ověřených podpisů, ačkoliv postoupení pohledávky s nikoliv zanedbatelnou částkou oznamoval žalobkyni postupník a nikoliv postupitel. K tomu soud doplňuje, že jednotlivé smlouvy o úvěru uzavřené se společností Dewplan v čl. 10 umožňovaly postoupit pohledávky z dlužníka nebo věřitele na třetí osobu pouze na základě přechozího písemného souhlasu druhé strany. V řízení nebylo tvrzeno, že by snad žalobkyně kdy písemně souhlasila s postoupením pohledávky na společnost Kavenga. Podle názoru soudu by se daňový subjekt jednající s péčí řádného hospodáře v případě dluhu převyšujícího 100 000 000 Kč nepochybně zajímal o to, kdo je jeho věřitelem a zda došlo platně k postoupení pohledávek. Žalobkyni však tyto zjevné pochybnosti vůbec netrápily a bez dalšího uznala svůj dluh vůči společnosti Kavenga co do důvodu i výše, aniž by ve smlouvě o novaci byl důvod dluhu vymezen.
34. Za problematické pak soud považuje i samo ujednání o smluvní pokutě. V čl. III odst. 4 smlouvy o novaci se smluvní strany dohodly, že úroky budou placeny průběžně za uběhlý kalendářní rok do 15 dnů po jeho skončení, a to nejdříve za rok 2012 v roce 2013. V čl. III odst. 5 smlouvy o novaci pak bylo dohodnuto, že nebudou-li úroky řádně a včas zaplacený, může věřitel uplatnit vůči dlužníkovi smluvní pokutu ve výši 8 000 000 Kč. K uplatnění smluvní pokuty musí dojít písemně. Z těchto ujednání je zřejmé, že žalobkyně mohla být nucena hradit smluvní pokutu ve výši 8 000 000 Kč i v případě, kdy by neuhradila řádně a včas na úrocích byť i jednu jedinou korunu. Tvrzení žalobkyně, že se takto sjednávají smluvní pokuty vždy a všude jednoduše není pravdivé: smluvní pokutu lze sjednat jak pevnou částkou, tak procentem z dluhu, a lze ji navázat na kvalifikované a nikoliv jakékoliv porušení smluvní povinnosti. Přiměřenost smluvní pokuty pak lze v projednávané věci stěží posuzovat ve vztahu k sumě ročního úroku, mohla-li být v celé výši uložena i za prodlení s částkou 1 Kč. Ostatně i ve vztahu k ročnímu úroku byla sjednaná smluvní pokuta velmi vysoká (činila cca 90 % tohoto úroku). V této souvislosti pak soud nesdílí přesvědčení žalobkyně, že věřitel mohl smluvní pokutu uplatnit pouze jednou, neboť opakované uplatnění smluvní pokuty by muselo být sjednáno. Takový závěr z ničeho nevyplývá a samotný text smlouvy o novaci nepochybně umožňuje výklad opakovaného ukládání smluvní pokuty. Na jednorázovou povahu pokuty se tedy žalobkyně nemohla bez dalšího spolehnout.
35. Shrnuto, k uzavření smlouvy o novaci došlo výlučně v důsledku iracionálního jednání žalobkyně, a to se společností Kavenga, u níž bylo možno mít oprávněné pochybnosti, zda na ni byla postoupena pohledávka společnosti Dewplan, přičemž smluvní pokuta byla pro žalobkyni sjednána nevýhodně. Tento závěr není založen na posouzení věci ex post, jak nepřipadně tvrdí žalobkyně, nýbrž na základě skutečností existujících a žalobkyni známých v roce 2012.
36. Za této situace by soud od racionálně jednajícího daňového subjektu alespoň očekával, že „napne všechny síly“, aby řádně a včas hradil úroky ze smlouvy o novaci, a vyhnul se tak

smluvní pokutě. Ne tak žalobkyně, která neuhradila nic a sjednáním notářských zápisů se svolením k přímé vykonatelnosti dosáhla pouze toho, že úroky za rok 2012 byly splatné až k 31. 12. 2023. Ani k tomuto datu však nic nezaplatila s odůvodněním, že dne 15. 1. 2014 by došlo ke splatnosti dalších úroků za rok 2013. Žalobkyně sice svým společníkům za roky 2012 a 2013 vyplatila částku 14 409 000 Kč, avšak výše úroků, které byla za toto období povinna vyplatit společnosti Kavenga, činila dohromady částku 19 448 000 Kč. I kdyby žalobkyně nevyplatila společníkům ani jednu korunu, nebyla schopna vzhledem k objektivnímu nedostatku prostředků uhradit svému věřiteli dlužné úroky v plné výši. Tato argumentace žalobkyně nemůže před soudem obstát. Je zcela zřejmé, že žalobkyně měla dostatek prostředků k úhradě úroků za rok 2012 (9 724 000 Kč) – právě neuhrazení těchto úroků pak bylo důvodem pro uplatnění smluvní pokuty. Žalobkyně tedy reálně mohla uložení smluvní pokuty zabránit. Nárok věřitele na smluvní pokutu tudíž nevznikl v důsledku objektivních okolností (nedostatku finančních prostředků), ale proto, že žalobkyně opět upřednostnila platby svým společníkům před úhradou úroků společnosti Kavenga. Brání-li se dále žalobkyně tím, že dne 15. 1. 2014 byla splatná částka úroků 2013, které by uhradit nemohla, pak ani tuto námitku soud nepovažuje za relevantní. Žalobkyně nepochybně již v průběhu roku 2012 a dále 2013 věděla, že nedisponuje dostatkem prostředků pro úhradu veškerých úroků. Žalobkyně ovšem neučinila nic, aby získala další prostředky k jejich úhradě, ať už od třetích osob nebo od společníků, jimž naopak vyplácela milionové částky. Tvzení žalobkyně, že by jí již nikdo peníze neposkytl, neboť byla zadlužená a veškerý majetek byl zastaven, není obhajitelné v situaci, kdy se žalobkyně o získání dodatečných prostředků ani nepokusila. Celé konání žalobkyně (neuhrazení ani jedné koruny na dlužné úroky společnosti Kavenga a naopak hrazení milionů korun na nesplacené závazky vůči společníkům) je ještě bizarnější, pokud takto postupovala po uzavření notářských zápisů se svolením k přímé vykonatelnosti. Neuhrazení úroků řádně a včas tak mohlo vést k okamžitému výkonu rozhodnutí.

37. Korunu mozaice podivností pak nasazuje jednání žalobkyně a další skutečnosti nastalé v roce 2014 a po něm. Žalobkyně v roce 2014 uhradila společnosti Kavenga pouze uplatněnou smluvní pokutu ve výši 8 000 000 Kč a dále částku 600 000 Kč. Zbývající částku úroků (ani úroky za předchozí roky) nezaplatila. Na podzim 2014 naopak vyplatila svým společníkům 57 000 000 Kč na zálohy na nákup obchodních podílů ve společnostech SOLINVEST ENE, s. r. o. a SOLINVEST, s. r. o. Tato operace samozřejmě neměla vliv na vznik smluvní pokuty na počátku roku 2014 a pro věc není ani zajímavé, zda byla dle mínění žalobkyně výhodná. Podstatné je, že žalobkyně se k této transakci odhodlala v situaci, kdy dlužila společnosti Kavenga desítky milionů na smluvních úrocích. Tvrdí-li žalobkyně, že jí v té době nehrozila další smluvní pokuta, pak s ní soud nemůže souhlasit (viz výše), přičemž za ještě podstatnější soud považuje skutečnost, že společnost Kavenga se mohla kdykoliv domáhat úhrady dlužných úroků exekucí na základě přímé vykonatelnosti dlužné pohledávky. Jednání žalobkyně proto nelze považovat za racionální. Konečně celý příběh končí tím, že k úhradě celého dluhu u společnosti Kavenga došlo v roce 2015, přičemž tato společnost je od roku 2018 neaktivní. Žalobkyně přitom finančním orgánům sdělila, že k zániku pohledávky došlo dohodami o započtení pohledávek ze dne 1. 9. 2015. Ty však byly uzavřeny mezi žalobkyní a jejími dceřinými společnostmi a z logiky věci se nijak netýkaly dluhu žalobkyně u společnosti Kavenga. Jak tedy ve skutečnosti došlo k zániku dluhu žalobkyně věrohodně netvrdila ani neprokázala. Žalobkyně samozřejmě tyto skutečnosti sdělit ani prokázat

nemusí, nesmí se pak ale divit, že správce daně a žalovaný budou považovat celou „akci“ se smluvní pokutou za – slovy žalobkyně – „divadlo“, po jehož skončení představitel hlavní role záhadně mizí ze scény.

38. S tím pak souvisí podezření, že žalobkyně a společnosti Dewplan a Kavenga mohly být jinak spojenými osobami. Poukazuje-li žalobkyně v této souvislosti na odpovědi kyperského správce daně na mezinárodní dožádání, pak z něj skutečně takové spojení dovozovat nelze. To ovšem neznamená, že je touto odpovědí tato otázka definitivně vyřešena. Správce daně totiž v tomto případě shromáždil celou řadu indicií, z nichž lze usuzovat na jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Pokud bychom některé z nich posuzovali izolovaně (a žádné jiné by dány nebyly), pak by jistě mohla být argumentace správce daně a žalovaného úsměvná, jak tvrdí žalobkyně. Nicméně takto postupovat nelze. Jednotlivé indicie je třeba posuzovat i v jejich souhrnu.
39. Je objektivní skutečností, že společnosti Dewplan a Kavenga byly založeny nedlouho předtím, než v projednávané věci vešly do smluvního vztahu s žalobkyní. S ohledem na jejich aktiva a účty vedené v Kč se lze domnívat, že jejich jedinou činností bylo právě poskytnutí úvěru žalobkyni. Ostatně žalobkyně takový postup (založení společnosti pro konkrétní projekt) sama označuje za běžnou praxi. S tím potom souvisí i smluvní dokumentace, v níž chybělo číslo bankovního účtu, na nějž má být pohledávka splácena, nebo akceptování smlouvy o postoupení pohledávek či plné moci advokáta bez úředně ověřeného podpisu. Takový postup lze jistě akceptovat v případě obchodních společností, které spolu dlouhodobě obchodují a mají mezi sebou vysokou důvěru. Žalobkyně však se společnostmi Dewplan a Kavenga nikdy dříve neobchodovala a čerpala od nich velmi vysoký úvěr. Tvrdí-li žalobkyně, že jí bylo jiným způsobem známo, jak má úvěr splácet, pak jednak tento „jiný způsob“ nijak nespécifikovala, jednak takové tvrzení samo o sobě nasvědčuje propojenosti osob. Argumentace žalobkyně předkládáním plných mocí soudům bez ověřeného podpisu je nepřipadná, neboť se nejedná o srovnatelnou situaci. Tvrdí-li žalobkyně, že o spojené osoby v daném případě nešlo, pak by totiž byla na místě větší opatrnost při posuzování plných mocí a další smluvní dokumentace. Konečně za indicii lze považovat i skutečnost, že za společnost Kavenga jednal advokát, s nímž byla žalobkyně (její jednatelé a společníci) již dříve ve styku (byť se jednalo o zcela nesouvisející obchody), a že financování úvěru poskytla společnost Privee, s níž společníci žalobkyně rovněž v minulosti spolupracovali.
40. Soud podotýká, že shromážděné indicie nejsou dostatečné pro prokázání existence jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. To ale ve vztahu ke zneužití práva není nutné. Na základě těchto indicií je totiž možné uzavřít, že zde existuje silné podezření na existenci takového spojení. Samo toto podezření je pak dalším dílem do skládačky subjektivního testu zneužití práva.
41. Podle názoru soudu tak bylo v projednávané věci prokázáno, že jednání žalobkyně v souvislosti se smluvní pokutou bylo po celou dobu obtížně logicky vysvětlitelné a založené na soustavném porušování povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře. S ohledem na řadu výše uvedených okolností případu je pak nutné učinit závěr, že důvodem jednání žalobkyně a společnosti Kavenga v souvislosti se smluvní pokutou bylo získání neoprávněné daňové výhody. Subjektivní podmínka testu zneužití práva tak byla naplněna.

IV. C) Zbývající (dosud nevyřádané) námitky týkající se zneužití práva

42. Podle § 85 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Správce daně tedy daňovou kontrolou prověřuje, zda daňový subjekt správně a v úplnosti přiznal a odvedl tu kterou daň. Cílem daňové kontroly není za každou cenu doměřit daň, aby náklady na ni vynaložené nepřišly vniveč, jak se mylně domnívá žalobkyně. Náklady na kontrolní postupy správce daně jsou předem plně zajištěny ze státního rozpočtu. Správce daně v průběhu daňové kontroly zpravidla prošetřuje více oblastí či transakcí a je zcela běžné, že k doměření daně dojde jen v některých z nich nebo vůbec. Jestliže v případě žalobkyně přikročil správce daně k doměření daně pouze v jedné oblasti z osmi kontrolovaných, jde dle názoru soudu o výsledek pro žalobkyni veskrze pozitivní, neboť ve většině případů plnila své daňové povinnosti řádně a včas. To ovšem současně neznamená, že lze tolerovat její nezákonné jednání v souvislosti se smluvní pokutou.
43. K obecným námitkám žalobkyně, že správce daně i žalovaný postupovali při zjišťování skutkového stavu tendenčně a překrucovali její tvrzení a důkazy, může soud rovněž pouze obecně uvést, že takové jednání ze strany finančních orgánů neshledal. Rovněž není soudu zřejmé, kdy měly finanční orgány žalobkyni nutit nést negativní důkazní břemeno. K tvrzení žalobkyně o šikanózním jednání správce daně (v souvislosti s prokazováním přijetí peněz prostřednictvím České spořitelny, a. s.) pak soud odkazuje na s. 33 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně tvrzení žalobkyně vyvrátil. Jelikož se žalobkyně proti argumentaci správce daně nijak konkrétně nevymezuje, soud na ni v plném rozsahu odkazuje.
44. Soud rovněž neshledal, že by rozhodnutí žalovaného bylo vnitřně rozporné. Pokud jde o otázku spojených osob, pak ve věci skutečně nebylo nutno prokazovat existenci jinak spojených osob; současně však indicie nasvědčující tomuto spojení jsou součástí subjektivního prvku zneužití práva. Tyto závěry jsou vzájemně kompatibilní. Stejně tak soud nevidí rozpor mezi tím, že žalovaný v bodě 87 uvádí uzavření smlouvy o novaci jako součást subjektivního testu, a vyjádřením žalovaného v bodu 104 jeho rozhodnutí. Zde žalovaný uvádí, že žalobkyni nebylo vytýkáno, že by uzavření smlouvy o novaci se současným sjednáním nové sankce nemělo jiný ekonomický smysl než získání daňové výhody. Bez ekonomického smyslu bylo následné jednání žalobkyně. Jinými slovy řečeno dle žalovaného je uzavření smlouvy o novaci jednou ze skutečností podstatných pro subjektivní podmínku (nebyla-li by smlouva uzavřena, nebylo by o čem se bavit), ale samo o sobě žalobkyni vytýkáno není. Tento závěr není vnitřně rozporný. Jak nicméně vyplývá z argumentace soudu shora, soud má za to, že podezřelé a uměle vyvolané bylo i samotné uzavření smlouvy o novaci.
45. Tvrdí-li žalobkyně, že finanční orgány vytrhávaly z kontextu jednotlivé bankovní převody, přičemž měly vycházet ze zůstatkové výše cizích zdrojů ke konci každého roku, pak s ní soud nemůže souhlasit. Správce daně musel pro potvrzení nebo vyloučení zneužití práva žalobkyni zjistit finanční toky mezi žalobkyní, jejími dceřinými společnostmi, společníky a společností Kavenga v průběhu celého sledovaného období. Zůstatková výše cizích zdrojů na konci roku je v tomto ohledu nevypovídající. Tvrdí-li žalobkyně, že správce daně nezohlednil některé příjmové částky na účtu žalobkyně, pak jednak neuvádí, o jaké částky by mělo konkrétně jít, jednak taková argumentace pozici žalobkyně příliš nepodporuje. Pokud by tu totiž byly nějaké další příjmy žalobkyně, které správce daně v posuzovaných

letech nezohlednil, pak by vznikla jediná legitimní otázka: proč nebyly použity na úhradu dlužných úroků u společnosti Kavenga. Ani tyto námitky proto nejsou důvodné.

46. Jde-li o dodatky ke smlouvám o úvěrových linkách, které žalobkyně uzavřela se svými dceřinými společnostmi dne 16. 1. 2012, pak žalobkyně tvrdí, že je uzavřela v souvislosti se smluvní pokutou sjednanou ve smlouvě o novaci. Pokud by dceřiné společnosti nezaplátily žalobkyni řádně a včas konkrétně dojednané splátky půjčené jistiny (které žalobkyně chtěla použít na úhradu smluvního úroku společnosti Kavenga), zavázaly se žalobkyni zaplatit smluvní pokutu. Jednotlivé smluvní pokuty byly nicméně sjednány tak, že čím méně měla dceřiná společnost žalobkyni ve splátkách uhradit, tím vyšší byla smluvní pokuta. To je i dle názoru soudu poněkud neobvyklé, i když jistě ne nemožné. Soud dále poukazuje na to, že z textu dodatku není jednoznačně určitelné, kdy mohla být smluvní pokuta požadována (dle mínění správce daně až v případě neuhrazení třetí splátky, tj. až dne 1. 1. 2015). Kromě toho měly-li být smluvní pokuty od dceřiných společností zdrojem financí pro uhrazení smluvní pokuty společnosti Kavenga, znamenalo by to, že se do prodlení se splátkami musely dostat všechny dceřiné společnosti zároveň (aby jednotlivé smluvní pokuty daly dohromady částku 8 000 000 Kč). Pravděpodobnost takového scénáře je dle názoru soudu o dost nižší než prodlení jen některé z těchto společností. Žalobkyně se však zavázala zaplatit společnosti Kavenga smluvní pokutu 8 000 000 Kč bez ohledu na částku, s kterou bude v prodlení. Údajný důvod a způsob sjednání smluvních pokut proto i soud považuje za zvláštní. Současně nicméně podotýká, že tato okolnost je při posuzování subjektivní části testu zneužití práva spíš okrajovou a posouzení věci na ní nestojí.

IV. D) Aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP

47. Žalobkyně argumentuje, že na věc je třeba dále aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění do 31. 12. 2014, podle nějž jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů též výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.
48. Žalobkyně k tomu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016-50, podle nějž aplikace citovaného ustanovení vyžaduje splnění čtyř podmínek:
- 1) jde o výdaj (náklad), který není výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 zákona o daních z příjmů,
 - 2) příjmy (výnosy) s tímto výdajem musí přímo souviset,
 - 3) výdaj (náklad) je daňově uznatelný jen do výše přímo souvisejících příjmů (výnosů),
 - 4) tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.
49. Žalobkyně má za to, že je-li dle mínění správce daně a žalovaného výdaj v podobě smluvní pokuty daňově neúčinný z důvodu zneužití práva, pak by měl být považován za daňově účinný do výše souvisejících výnosů – smluvních pokut, které žalobkyně obdržela od svých dceřiných společností.
50. Žalovaný tuto konstrukci žalobkyně odmítl v zásadě proto, že není splněna již první podmínka, neboť zaplacená smluvní pokuta ze závazkových vztahů je daňově uznatelným

nákladem podle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP. Důvodem vyloučení částky 8 000 000 Kč nebyl závěr, že se jedná o daňově neuznatelný náklad dle § 25 ZDP, nýbrž to, že žalobkyně uplatněním této částky jako daňově uznatelného výdaje dle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP zneužila právo. S touto argumentací se soud plně ztotožňuje. Žalobkyně skutečně formálně splnila podmínky pro daňovou uznatelnost částky 8 000 000 Kč jako výdaje dle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP, nicméně z okolností věci bylo prokázáno, že tímto postupem zneužila daňové právo. Z toho ovšem nelze dovozovat, že se smluvní pokuta najednou stala daňově neuznatelným výdajem dle § 25 ZDP. Výdaj totiž nemůže být současně daňově uznatelný (dle § 24 ZDP) a neuznatelný (dle § 25 ZDP). Dalšími námitkami žalobkyně ohledně aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP proto nemá význam se zabývat. Žalobkyně se svou sofistikovanou argumentací nesnaží v zásadě o nic jiného než obejít důsledky zneužití práva. To ovšem soud nemůže připustit, neboť tím by došlo k úplnému vyprázdnění smyslu tohoto institutu.

51. To samé platí též pro úvahy žalobkyně týkající se postupu správce daně v případě závěru o zneužití práva. Správce daně je v takové situaci povinen posoudit případ tak, jako by ke zneužití práva nedošlo. To však nelze vykládat natolik široce, jak to činí žalobkyně, tj. že by měl správce daně „namodelovat“ stav, jako by nedošlo ke sjednání smlouvy o novaci ani ke sjednání dodatků ke smlouvám o úvěrových linkách a následně k uplatnění smluvních pokut jak vůči žalobkyni, tak i vůči dceřiným společnostem žalobkyně. Důsledky závěru o zneužití práva posuzuje správce daně výlučně v rozsahu svého oprávnění správně zjistit a stanovit daň. Prakticky to znamená, že plnění zatížené zneužitím práva správce daně neuzná jako daňově účinný výdaj, případně jej bude považovat za daňový příjem apod. Nemůže však přitom vykročit z mezí, v nichž se mu zneužití práva podařilo prokázat. Ve vztahu ke sjednání a zaplacení smluvních pokut s dceřinými společnostmi žalobkyně nebylo zneužití práva prokázáno, a nebylo proto žádného důvodu, aby správce daně příjem z těchto pokut vyloučil ze základu daně žalobkyně. Už vůbec pak v dané věci nebyly dány podmínky pro to, aby správce daně zvýšil základ daně dceřiným společnostem žalobkyně a doměřil jim daň z příjmů, neboť jejich daňové povinnosti nebyly předmětem daňové kontroly u žalobkyně. Ostatně, pokud žalobkyně sama uvádí, že proběhlé daňové kontroly u jejích dceřiných společností neshledaly v tomto směru žádná pochybení, není soudu zřejmé, na základě jakých skutečností by měla být těmito společnostem doměřována daň.

V. Závěr a náklady řízení

52. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
53. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. srpna 2024

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu