



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. Ondřeje Bartoše ve věci

žalobce: **JIP východočeská, a. s.**, IČO 27464822
sídlem Hradištská 407, 533 52 Pardubice
zastoupená daňovým poradcem Rödl & Partner Tax, k. s.
sídlem Platnéřská 191/2, 110 00 Praha – Staré Město

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2023, č. j. 21329/23/5200-11434-713159,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Žalobou napadené rozhodnutí

1. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), odvolání žalobce proti rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“), č. j. 106512/22/4227-21793-603568 a č. j. 106527/22/4227-21793-603568, obě ze dne 15. 6. 2022 (dále též „dodatečné platební výměry“), kterými byla žalobci z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období ode dne 1. 1. 2015 do dne 31. 12. 2015 a ode dne 1. 1. 2016 do dne 31. 12. 2016 (dále též „předmětné zdaňovací období“) v celkové výši 47 808 940 Kč a deklarována povinnost žalobce k úhradě penále z částky doměřené daně v celkové výši 9 561 788 Kč.
2. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce realizoval operace, jejichž hlavním cílem bylo snížit jeho daňové povinnosti, a proto se jednalo o zneužití daňového práva, resp. dospěl k závěru, že zahrnutí nákladů na licenční poplatky, které byly žalobci fakturovány kyperskou obchodní společností FF TM INTERNATIONAL LIMITED (dále též „obchodní společnost FF TM“) za využití kombinované ochranné známky „JIP“ (dále též „OZ“ či „OZ JIP“) do daňově uznatelných nákladů, svědčí „umělému“ navození situace bez ekonomického smyslu, tj. svědčí o zneužití práva ze strany žalobce, a to konkrétně zneužití ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále též „ZDP“). Žalovaný zjistil, že veškeré transakce probíhaly mezi kapitálově, personálně či jinak spojenými osobami [tj. žalobcem, obchodní společností FF TM, obchodní společností FAIRFIELD FINANCIAL INVESTMENTS LIMITED (dále též „obchodní společnost FFI“), I. a J. P. a obchodní společností JIP známková, a. s. (dále též „obchodní společnost JIP známková“)]. Dle zjištění žalovaného (1) OZ JIP nabyl žalobce od svých právních předchůdců bezúplatně a evidoval ji v podrozvahové evidenci v hodnotě 0 Kč (v podrobnostech srov. bod 73 žalobou napadeného rozhodnutí). Po celou svoji existenci žalobce OZ JIP využíval v rámci své ekonomické činnosti. (2) V kalendářním roce 2013 došlo k odštěpení OZ JIP do nově vzniklé obchodní společnosti JIP známková, a. s. (dále též „JIP známková“), která nevykonávala žádnou ekonomickou činnost, vlastnila pouze předmětné aktivum, které bylo oceněno znaleckým posudkem na částku 775,3 mil. Kč. Žalobce za využívání OZ JIP nehradil obchodní společnosti JIP známková žádné licenční poplatky. (3) Následně J. a I. P. (většinoví akcionáři žalobce i obchodní společnosti JIP známková) převedli svůj 90% obchodní podíl v obchodní společnosti JIP známková obchodní společnosti FFI, přičemž (4) kupní cena měla být ze strany obchodní společnosti FFI uhrazena směnkou, kdy bylo dohodnuto postupné splácení této směnky. (5) Dne 1. 1. 2015 došlo ke sloučení obchodní společnosti JIP známková s obchodní společností FF TM (jejímž 100% vlastníkem je obchodní společnost FFI), načež byla OZ JIP převedena právě na obchodní společnost FF TM a (6) žalobce počínaje kalendářním rokem 2015 začal hradit licenční poplatky za využívání OZ JIP obchodní společnosti FF TM (v podrobnostech srov. bod 74 žalobou napadeného rozhodnutí). (7) Obchodní společnost FF TM zasílala finanční prostředky inkasované z úhrady licenčních poplatků obchodní společnosti FFI formou plateb dividend, a to na bankovní účet vedený v České republice. (8) Tyto vyplacené dividendy následně obchodní společnost FFI poukazovala ve prospěch J. a I. P. (toho času většinoví akcionáři žalobce) z titulu splátky kupní ceny obchodního podílu obchodní společnosti JIP známková, (9) kteří se následně zavázali vložit tyto získané finanční

prostředky do ostatních kapitálových fondů žalobce. Finanční prostředky uhrazené žalobcem a uplatněné jako daňově uznatelný náklad v podobě licenčních poplatků tedy následně „proteklý“ přes obchodní společnost FFI zpět k žalobci formou příplatku do ostatních kapitálových fondů (v podrobnostech srov. např. bod 108 žalobou napadeného rozhodnutí). Vzhledem k tomu, že zahraniční destinace, do které byla OZ JIP vyvedena (tj. Kyprská republika), umožňovala využít režimu transakcí s ochrannými známkami podporujícího režim *IP Boxes* (tj. poskytování výhodných daňových pobídek týkajících se příjmů plynoucích z práv duševního vlastnictví), došlo k využití nižší než běžné sazby daně. Jelikož žalobce hradil licenční poplatky spojené osobě, u které bylo přiznáno osvobození licenčních poplatků dle § 19 ZDP v souladu s ustanovením § 38nb ZDP, nedošlo u vyplacených licenčních poplatků ke zdanění zvláštní sazbou daně na území České republiky dle § 36 ZDP. Rovněž také v souvislosti s prodejem akcií (tj. obchodního podílu obchodní společnosti JIP známková obchodní společnosti FFI) a následnou úhradou formou směnky a závazáním se vložit finanční prostředky z titulu úhrady kupní ceny akcií do ostatních kapitálových fondů žalobce, nepodléhaly tyto finanční prostředky dani z příjmů fyzických osob.

3. V období následujícím po skončení období, v němž žalobce mohl konzumovat výhody kyperského daňového systému podporujícího režim *IP Boxes*, žalobce navrátil OZ JIP zpět do České republiky [Akcionáři žalobce (tj. J. a I. P.) založili dne 18. 12. 2020 novou obchodní společnost JIP ČR, s. r. o., IČO 09779892 (dále též „obchodní společnost JIP ČR“), přičemž J. a I. P. vlastní každý 43% obchodní podíl na obchodní společnosti JIP ČR, obchodní společnost FFI vlastní 6% obchodní podíl a obchodní společnost FF TM pak 8% obchodní podíl. V prosinci roku 2021 bylo požádáno o převod OZ JIP do vlastnictví této nově založené obchodní společnosti (tj. do obchodní společnosti JIP ČR)].

4. Žalovaný výše popsané operace graficky znázornil (ve vyjádření k žalobě) následovně:

(obrázek)

5. Žalobce se v průběhu daňového řízení snažil objasnit ekonomickou racionalitu popsaných transakcí,¹ přičemž po korekcích (k tomu srov. např. body 138, 271, 274, 275 a bod 294 žalobou napadeného rozhodnutí) se jeho verze ustálila a žalobce trval na tom, že cílem shora popsaných transakcí bylo vyrovnat se s obchodní společností FFI za poskytnuté půjčky. Dle žalobce totiž obchodní společnost FFI (jednalo se o „ready made“ společnost vzniklou v

-
1. Např. ekonomickou racionalitu jinak na první pohled ekonomicky iracionálního

- a) vyvedení OZ JIP bez adekvátní protihodnoty, kdy žalobce za pozbytí předmětné OZ prakticky nezískal žádné finanční prostředky (k úhradě kupní ceny došlo směnkou se splatností 31. 12. 2020, která v roce 2021 stále nebyla plně uhrazena); přestože OZ změnila svého majitele, jediným uživatelem OZ byl nadále žalobce, který hradil náklady na propagaci OZ,
- b) pozbytí 10 % podílu na žalobci ve prospěch (původně) britské „ready made“ společnosti (FFI) vzniklé v listopadu roku 2005, která do roku 2009 neměla faktického ředitele a jejím ředitelem byla společnost zakládající „ready made“ apod.

listopadu roku 2005, která do roku 2009 neměla faktického ředitele a jejím ředitelem byla společnost zakládající „ready made“) poskytla žalobci v letech 2005 až 2011 nezajištěné půjčky v celkové výši cca 250 000 000 Kč (s úroky se mělo jednat o částku 268 234 264,53 Kč). Posléze došlo k „zajištění“ těchto půjček, které spočívalo v prodeji 10% podílu na žalobci obchodní společnosti FFI a k následné „kapitalizaci“ půjček do základního kapitálu žalobce. Dalším krokem k zajištění tvrzených půjček mělo být vyvedení OZ JIP do nově vzniklé společnosti JIP známková, a. s., a prodej akcií společnosti JIP známková, a. s., J. a I. P. společnosti FFI. Jako poslední měli I. a J. P. vložit peněžní prostředky získané z prodeje akcií společnosti JIP známková, a. s., do ostatních kapitálových fondů žalobce (podrobně viz bod 77 žalobou napadeného rozhodnutí). Dle žalobce tak došlo k získání dodatečných vlastních zdrojů ve výši cca 250 mil. Kč a současně k zániku závazku ve stejné výši a k zajištění posílení vlastního kapitálu ve výši cca 700 mil. Kč.

6. Vzdor tomu, že měl žalobce obdržet od „FFI“ půjčky v celkové výši cca 250 mil. Kč,² nepředložil orgánům finanční správy smlouvy o půjčce ani výpisy z účtů, které by dokládaly faktické přijetí uvedených částek (faktické cash-flow v souvislosti s poskytnutými půjčkami), navíc žalobce tyto půjčky v řádech stovek milionů korun ani řádně neevidoval a nevykazoval je ve svých účetních výkazech za kalendářní roky 2005 až 2011, resp. za kalendářní roky 2009 až 2011, jak původně tvrdil žalobce a jak bylo uvedeno v předloženém právním stanovisku JUDr. K. Jelikož žalobce neprokázal jím tvrzené faktické přijetí půjček od obchodní společnosti FFI v letech 2005 až 2011 (původně tvrzeno v letech 2009 až 2011), a tím i racionalitu vyvedení OZ JIP z vlastnictví žalobce, uzavřel žalovaný, že se žalobci nepodařilo přesvědčivě vysvětlit a doložit, jaký ekonomicky racionální cíl dané transakce měly mít. V situaci, kdy žádná z realizovaných účetních operací nebyla podložena faktickým tokem finančních prostředků, setrval žalovaný na tom, že hlavním (převažujícím) účelem transakcí popsanych stručně pod body 3 až 4 tohoto rozsudku bylo získání daňové výhody (tj. snížení daňové povinnosti žalobce prostřednictvím uplatnění nákladů na licenční poplatky), a to vytvořením „umělých“ podmínek pro její dosažení (v podrobnostech viz např. body 131 až 148 žalobou napadeného rozhodnutí).

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

7. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2023, č. j. 21329/23/5200-11434-713159, o 76 stranách (které navazovalo na dodatečné platební výměry a na zprávu o daňové kontrole o 112 stranách) podal žalobce obsáhlou žalobu (včetně doplnění cca 50 stran textu)

² Žalobce měl obdržet v letech 2005 až 2011 tyto částky: V roce 2005 se mělo jednat o 27 862 065 Kč od společnosti INTRASTORE TRADING LIMITED se sídlem v Larnakos 30, 3rd Floor, Flat/Office 301, Nicosia, Cyprus (dále též „ITL“). Tato „půjčka“ měla být v prosinci roku 2009 „postoupena“ na FFI. V roce 2008 se mělo jednat o 54 300 000 Kč od JIP DRINK, s. r. o. V roce 2009 se mělo jednat o 45 700 000 Kč od JIP DRINK, s. r. o. I tyto „půjčky“ od JIP DRINK, s. r. o., v celkové hodnotě 100 000 000 Kč měly být v červenci roku 2009 „postoupeny“ na FFI. Konečně v letech 2009 až 2011 měl žalobce od FFI „přijmout půjčku“ ve výši 103 500 000 Kč. Žalobce tvrdil, že „půjčky“ evidoval na účtu 325. Na účtu 379 20 pak měl žalobce evidovat „předepsané úroky 2005–2011“ v celkové výši 36 872 199,53 Kč.

koncipovanou jako kompilát dříve učiněných podání (např. odvolání či vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení), v nichž obsáhle obhajoval ekonomickou racionalitu shora popsanych transakcí (viz stručně shrnutí pod bodem 5 žaloby), nově obohacený o polemiku s mnohými dílčími závěry žalovaného či o poukazy na různá formální pochybení žalovaného. Tato polemika je ovšem irelevantní, stejně jako případná zmiňovaná formální pochybení žalovaného [např. tvrzené pochybení při hodnocení podpisů pana C. (zvláště když sám žalovaný označil zjištění týkající se tohoto podpisu za „okrajová“) a tvrzené pochybení při hodnocení smlouvy o úplatném převodu akcií na majitele ze dne 21. 12. 2011], jelikož podstatu sporu, jak žalobce sám výstižně konstatoval na straně 14 žaloby (bod VI, viz též stranu 4 repliky žalobce), *„představuje načerpání peněžních prostředků od FFI, od kterého se odvíjí celé další posouzení následujících kroků transakce ze strany správce daně, resp. žalovaného“* (žalobce tvrdil, že *„souhrn na sebe navazujících transakcí byl motivován snahou vyrovnat se se společností FFI za poskytnuté peněžní prostředky“* - viz stranu 7 repliky). Dle žalobce totiž žalovaný *„naplnění objektivního znaku zneužití práva vystavěl pouze na předpokladu toho, že žalobce fakticky nenačerpал peněžní prostředky od FFI, tedy jeho akcionáři iracionálně pozbyli 10% podíl ve prospěch FFI a následně došlo k vyvedení OZ bez adekvátní protihodnoty“*. Žalobce připouští, že se v tomto ohledu *„ocitl v důkazní nouzi“* (viz stranu 4 repliky žalobce, event. strany 22 a 23 žaloby, kde žalobce uvádí, že *„není schopen dohledat veškeré související podklady, které by prokázaly přijetí peněžních prostředků ze strany FFI“*), neboť vzdor tomu, že se jednalo o půjčky ve výši cca 250 mil. Kč, tedy o značně vysoké částky, nepředložil ani jednu smlouvu o půjčce či výpisy z účtů, které by dokládaly faktické přijetí uvedených částek, resp. faktické cash-flow v souvislosti s konkrétními smlouvami o půjčce (jediný výpis z bankovního účtu byl předložen k půjčce od kyperské obchodní společnosti INTRASTORE TRADING LIMITED, jímž sice žalobce prokázal přijetí finančních prostředků, nicméně nebylo dle žalovaného prokázáno, že by tyto finanční prostředky souvisely s půjčkou, která by existovala koncem kalendářního roku 2006). Žalobce [byť se jinak domnívá, že to není on, nýbrž žalovaný, kdo je povinen prokázat, že k *„načerpání peněžních prostředků“* nedošlo (a přehlíží tak, že, jak výstižně konstatoval Nejvyšší správní soud např. v bodě 62 rozsudku ze dne 22. 8. 2024, č. j. 6 Afs 165/2023 – 51, trvající negativní skutečnost, tj. např. *„nenačerpání peněžních prostředků“*, nelze dokázat, a proto není dost dobře možné dospět k závěru, že správce daně tížilo důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnosti, že žalobce půjčky od FFI *„nenačerpал“*)] se nicméně *„načerpání peněžních prostředků snažil doložit jinými důkazními prostředky, které však žalovaný kompletně odmítl“* (viz stranu 4 repliky žalobce). Konkrétně se dle žalobce jednalo o *„výslech paní A. R., výslech účetní kanceláře Weminster Accountancy, výslech zástupce společnosti Probitus CY Limited, výslech daňového poradce pana Ing. D. Č. a výslech zástupce společnosti SYSTEMA AUDIT, a. s.“*.

8. Žalobce dále v žalobě poukázal na další *„procesní pochybení žalovaného“*, za které, vedle neprovedení *„výslechu paní A. R., výslechu účetní kanceláře Weminster Accountancy, výslechu zástupce společnosti Probitus CY Limited, výslechu daňového poradce pana Ing. D. Č. a výslechu zástupce společnosti SYSTEMA AUDIT, a. s.“*, považuje též neprovedení výslechu JUDr. A. K. a R. N. Dle žalobce navíc byly dodatečné platební výměry vydány až po uplynutí lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období (tato podle

žalobce uplynula dnem 28. 1. 2022), neboť mezinárodnímu dožádání, jež učinil správce daně v průběhu předmětné daňové kontroly, „nelze přiznat účinky“ předvídané v § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, protože bylo neúčelné a účelové.

9. Konečně se žalobce v žalobě opětovně domáhal aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP nebo § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, jelikož „...zvýšit základ daně z titulu zneužití práva lze (případně) pouze ve výši rozdílů mezi hrazenými licenčními poplatky a obdrženými licenčními poplatky“ (z pronájmu OZ JIP – sublicence).
10. Jelikož je žalobce přesvědčen, že ekonomickou racionalitu transakcí popsanych pod body 2 až 4 tohoto rozsudku v daňovém řízení objasnil a svá tvrzení prokázal, mělo by být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno a věc by měla být vrácena žalovanému k dalšímu řízení.
11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě [jež není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba se vypořádat s podstatou argumentace toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal; ostatně rozhodnutí soudu je primárně reakcí na žalobu,³ teprve až v druhé řadě - a pouze tehdy, je-li to pro vyjasnění stěžejních otázek nezbytné - případně může reagovat i na vyjádření k žalobě (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020 – 41, bod 9)] setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III.

Posouzení věci soudem

12. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí [přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Předně soud zdůrazňuje, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument. Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení – srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–13), případně i s akceptací odpovědi implicitní - tzn., že na

³ Jak mnohokrát uvedl Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudky ze dne 15. 1. 2021, č. j. 7 Ads 435/2019–34, bod 10, ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 As 71/2018–31, bod 34, ze dne 31. 10. 2019, č. j. 7 As 303/2019–49, bod 15, ze dne 29. 3. 2016, č. j. 5 As 74/2015–56, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 2 Afs 174/2015–45), „je to žalobce, kdo určuje rozsah a meze přezkumu napadeného rozhodnutí v podobě žalobních bodů“ a „správní soud je tak povinen vypořádat se pouze s žalobní argumentací“.

námítka lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí [„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68)]. Ostatně i Ústavní soud v případě, že námítka stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok jeho rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. nález ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, bod 24), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci – pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů – nesmí být přemrštěné. Takový postup je vhodný zejména u obsáhlých podání, která v zásadě ulpívají na detailech a formálních námitkách, jež nemohou mít vliv na konečný závěr soudu o důvodnosti návrhu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019–56, a ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021–75, bod 50). Jiný postup by ohrožoval funkčnost orgánů veřejné moci, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly (k tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 9 As 413/2018–43, bod 21). Z výše uvedených důvodů proto např. soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015–48, bod 35, popř. rozsudky téhož soudu ze dne 5. 2. 2021, č. j. 5 As 140/2019–93, bod 41, a ze dne 5. 3. 2021, č. j. 5 As 267/2019–106, bod 66). Implicitně lze samozřejmě vypořádat i důkazní návrhy účastníků řízení (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. III. ÚS 35/19, bod 62, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2017, č. j. 9 Ads 225/2016–61, body 42 a 44, a ze dne 11. 7. 2019, č. j. 5 Ads 213/2018–25, bod 18).

14. Lze tedy shrnout, že (jak výstižně konstatoval Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 As 272/2020–81, bod 26) „*obecně není dána povinnost soudu posoudit všechny námítka vznesené v řízení a ty obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl přednášené argumentace a vypořádat se s ní*“. Současně platí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené, a proto bude soud tam, kde se se závěry správních orgánů shodne, na tyto odkazovat, event. je stručně shrne. Soud přitom není povinen hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013–128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014–88), resp. soud není povinen vše znovu převyprávět „vlastními slovy“ (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20).
15. K podstatě sporu soud uvádí následující:
16. V obecné rovině má daňový subjekt výhradní právo na volbu struktury ekonomické činnosti tak, aby omezil svůj daňový dluh (rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006 ve věci *Halifax*

Plc a další, C-255/02, bod 73). Daňové subjekty tedy mohou uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly daňové povinnosti, avšak je třeba pečlivě rozlišovat situace, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něj daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situací, kdy převažujícím (resp. dostatečně významným) smyslem dané činnosti či transakce je právě získání nelegitimního daňového zvýhodnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108). Hlavním (převažujícím, dostatečně významným) účelem podnikání (či jednotlivých transakcí) tak nesmí být získání nelegitimní daňové výhody.⁴ V daňovém řízení je proto třeba posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací. Jinými slovy, hlavní (resp. dostatečně významný) účel provedených transakcí musí být jiný než účel daňový (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, č. 4630/2024 Sb. NSS). Zároveň musí být zneužití práva dostatečně prokázáno, neboť se jedná o výjimečný postup (*ultima ratio*) a musí mu předcházet aktivita správce daně směřující ke zjištění, že právo skutečně zneužito bylo (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2023, č. j. 2 As 17/2023-23). Za tím účelem judikatura vytvořila tzv. dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití práva, který spočívá v hodnocení splnění objektivního a subjektivního prvku zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu naplnění podmínek daných příslušnými právními předpisy nebyl naplněn účel dané právní úpravy. Subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. Subjektivní prvek zneužití práva je naplněn tehdy, pokud byly uměle vytvořeny podmínky s převažujícím záměrem získat daňovou výhodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2024, č. j. 5 Afs 195/2022–51, bod 69). Daňovému subjektu tak lze odeprít nárokové právo z důvodu jeho zneužití tehdy, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné převažující objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem aplikovaných ustanovení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, a judikatura v něm uvedená). V rozsudku ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, Nejvyšší správní soud doplnil, že v praktické rovině se rozdíl mezi objektivním a subjektivním kritériem zneužití práva může stírat.

⁴ Na tomto místě soud pro úplnost dodává, že podle § 8 odst. 4 daňového řádu (ve znění účinném od 1. 4. 2019) se při správě daní 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. Ačkoli institut zákazu zneužití práva nebyl do 1. 4. 2019 výslovně upraven tuzemskými daňovými předpisy, možnost jeho aplikace potvrdil i Ústavní soud, který dovodil, že ačkoli daňové právo institut zneužití práva explicitně nevymezuje, 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 (viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07). Povinnost aplikovat institut zneužití práva i při absenci výslovné zákonné úpravy potvrdil též Soudní dvůr v rozsudcích *Italmoda* a *UP CAFFE d. o. o.* Výslovné zakotvení institutu zneužití práva v daňovém řádu (s účinností od 1. 4. 2019) proto nepředstavuje věcnou změnu dosavadního pojetí, jedná se o výslovné legislativní zakotvení tohoto institutu (již existujícího a aplikovaného) z důvodu zvýšení právní jistoty daňových subjektů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 16/2023-78). Finanční orgány proto mohly tento institut aplikovat na posuzovanou věc i v případech zdaňovacích období před 1. 4. 2019 (v podrobnostech viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2025, č. j. 6 Afs 193/2024–54, body 17 až 21).

17. Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 7. 2024, č. j. 5 Afs 195/2022 – 51, bod 70), „*důkazní břemeno při prokazování zneužití práva leží na správci daně, postačuje však prokázat samotnou existenci transakcí, které měly určitý daňový efekt (vznik daňové výhody), okolnosti svědčící o tom, že transakce byly uměle vytvořené (např. personální či majetkové propojení zúčastněných ekonomických subjektů), a zároveň to, že hlavním účelem daných transakcí bylo získání daňového zvýhodnění. Je zřejmé, že správce daně nemůže přímo prokázat skutečné pohnutky osob jednajících za daňový subjekt, může vycházet toliko z objektivních okolností, které o účelu série transakcí svědčí*“. Právě to orgány finanční správy v nyní posuzované věci učinily.
18. Z bodů 72 až 130 žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že orgány finanční správy detailně popsaly transakce realizované žalobcem (viz též shrnutí pod body 2 a 4 tohoto rozsudku) a identifikovaly objektivní a subjektivní prvky zneužití práva. Pokud jde o objektivní prvek, žalovaný správně zdůraznil, že nastolením umělých podmínek transakce – vyvedením obchodní známky z vlastnictví žalobce – byla získána daňová výhoda (v případě žalobce jde o snížení jeho daňové povinnosti prostřednictvím uplatnění nákladů na licenční poplatky jakožto nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP), kterou by žalobce za standardních podmínek nemohl využít. Přitom ze všech okolností případu vyplývá, že hlavním (či zjevně převažujícím) účelem vyvedení obchodní známky bylo právě získání daňové výhody. Nestandardní okolnosti soud ve shodě s žalovaným spatřuje především v:
- a) ekonomicky iracionálním pozbytí 10% obchodního podílu na žalobci ve prospěch (původně) britské „ready made“ obchodní společnosti FFI vzniklé v listopadu roku 2005, která do kalendářního roku 2009 neměla faktického ředitele a jejímž ředitelem byla obchodní společnost zakládající právě „ready made“ obchodní společnosti (v podrobnostech srov. zejména body 75 až 78 žalobou napadeného rozhodnutí ve spojení s bodem 84 téhož rozhodnutí),
 - b) neprokázání faktického přijetí půjček, které by měly být odpovídajícím způsobem zajištěny (v podrobnostech srov. zejména body 85 až 103 ve spojení s body 197 až 203 žalobou napadeného rozhodnutí),
 - c) vyvedení OZ bez adekvátní protihodnoty [kdy žalobce za pozbytí OZ fakticky nezískal žádné finanční prostředky; k úhradě kupní ceny došlo směnkou se splatností k datu 31. 12. 2020, která v kalendářním roce 2021 stále nebyla plně uhrazena - v podrobnostech srov. zejména body 104 až 111 žalobou napadeného rozhodnutí] s povinností žalobce nově hradit licenční poplatky za práva k využívání OZ, kterou žalobce historicky vlastnil a náležitě ji na své náklady udržoval, vedl v podrozvahové evidenci v hodnotě 0 Kč (nadto vzdor tomu, že OZ změnila svého právního majitele, jediným uživatelem OZ byl nadále žalobce, který hradil i náklady na propagaci obchodní známky),
 - d) vyvedení OZ do Kyperské republiky, která poskytuje daňové pobídky ve formě nižších než obvyklých sazeb v souvislosti s OZ, a následné navrácení OZ zpět do České republiky (v podrobnostech srov. bod 175 žalobou napadeného rozhodnutí),
 - e) navrácení finančních prostředků, které byly vynaloženy na úhradu licenčních poplatků, zpět k žalobci formou příplatku mimo základní kapitál (v podrobnostech srov. např. body 112 až 119 žalobou napadeného rozhodnutí).

19. Výše popsané okolnosti byly žalovaným správně hodnoceny ve svém souhrnu, nikoliv každá samostatně, neboť tyto okolnosti nemusí být každá samostatně vnímány jako protiprávní či účelové, klíčové však je, zda ve svém celkovém souhrnu svědčí o tom, že šlo o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody, kterou by za standardních podmínek žalobce nemohl mít (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2023, č. j. 3 Afs 233/2021–135). A to v posuzované věci svědčí. Soud tedy souhlasí s orgány finanční správy, že popsané okolnosti nasvědčují tomu, že se jednalo o strukturu (k tomu viz obrázek pod bodem 4 tohoto rozsudku) vytvořenou s cílem získat nelegitimní daňovou výhodu, přičemž realizace transakcí byla možná díky propojení akterů jednotlivých transakcí (subjektivní prvek).
20. Ze shora uvedeného je přitom zřejmé, že nešlo o pouhé konstatování či o nepodložené dohady, ale o prokázání obou prvků zneužití práva. Orgány finanční správy tedy své důkazní břemeno unesly a umožnily žalobci, aby dosažené závěry zpochybnil. Jak výstižně konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 7. 2024, č. j. 5 Afs 195/2022 – 51 (bod 71), je totiž pouze v moci daňového subjektu, aby prokázal, že ve skutečnosti byl ekonomický účel jiný, než jaký na první pohled vyplýval z objektivních okolností⁵, resp. „je na daňovém subjektu, aby prokázal, že jeho chování mělo, i přes zjištění orgánů finanční správy, ekonomický smysl, že jeho cílem nebylo umělé získání daňové výhody atp.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022 – 26, bod 15, obdobně srov. bod 12 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022 – 26, kde Nejvyšší správní soud uvedl, že „daňový subjekt tak může (resp. musí) prokazovat, že hlavním účelem jeho transakcí nebylo zneužití práva, že měl ekonomický důvod pro dané transakce atp.“). To se však žalobci podle názoru soudu nepodařilo.
21. Jak již bylo uvedeno pod body 5 a 6 tohoto rozsudku, žalobce se v průběhu daňového řízení snažil obhájit ekonomickou racionalitu popsaných transakcí, přičemž po korekcích (k tomu srov. např. bod 138 a bod 294 žalobou napadeného rozhodnutí) se jeho verze v odvolacím řízení ustálila a žalobce trval na tom, že cílem shora popsaných transakcí bylo vyrovnat se s obchodní společností FFI za poskytnuté půjčky, resp., že *„souhrn na sebe navazujících transakcí byl motivován snahou vyrovnat se se společností FFI za poskytnuté peněžní prostředky“* (viz stranu 7 repliky žalobce). Dle žalobce totiž obchodní společnost FFI (jednalo se o „ready made“ společnost vzniklou v listopadu roku 2005, která do roku 2009 neměla faktického ředitele a jejím ředitelem byla společnost zakládající „ready made“) poskytla žalobci v letech 2005 až 2011 nezajištěné půjčky v celkové výši cca 250 000 000 Kč [s úroky se mělo jednat o částku 268 234 264,53 Kč; vzhledem k tomu, že se ukázalo, že FFI nevykázala samostatně aktiva odpovídající tvrzeným pohledávkám za žalobcem, zdůrazňoval později žalobce, že FFI jednala jako „agent“, resp. „zmocněnec“ („na základě plné moci“) jiného subjektu – „externího investora“ z Velké Británie, jehož identitu ovšem žalobce nezná a ani v příloze k dodatečně upraveným (závěrky byly po zahájení daňové kontroly upraveny – k tomu srov. např. body 78 a 99 žalobou napadeného rozhodnutí) účetním závěrkám FFI nejsou tvrzené transakce uskutečněné s neznámým
-

investorem vykázaný]. Posléze došlo k „zajištění“ těchto půjček, které spočívalo v prodeji 10% podílu na žalobci obchodní společnosti FFI a k následné kapitalizaci půjček do základního kapitálu žalobce. Dalším krokem k zajištění půjček mělo být vyvedení OZ JIP do nově vzniklé společnosti JIP známková, a. s., a prodej akcií společnosti JIP známková, a. s., J. a I. P. společnosti FFI. Jako poslední měli I. a J. P. vložit peněžní prostředky získané z prodeje akcií společnosti JIP známková, a. s., do ostatních kapitálových fondů žalobce (podrobně viz bod 77 žalobou napadeného rozhodnutí). Dle žalobce tak došlo k získání dodatečných vlastních zdrojů ve výši cca 250 mil. Kč a současně k zániku závazku ve stejné výši a k zajištění posílení vlastního kapitálu ve výši cca 700 mil. Kč. Vzdor tomu, že měl žalobce obdržet od „FFI“ půjčky v celkové výši cca 250 mil. Kč, nepředložil orgánům finanční správy jedinou smlouvu o půjčce ani výpisy z účtů,⁶ které by dokládaly faktické přijetí uvedených částek (faktické cash-flow v souvislosti s poskytnutými půjčkami),⁷ ačkoliv se mělo jednat o půjčky od zahraničního subjektu v desítkách milionů Kč, tedy i z pohledu žalobce o velmi významný dluh, jehož vypořádání mělo být předmětem celé série transakcí s dopady i do období po datu zahájení daňové kontroly⁸. Žalobce tedy neměl prokazovat reálné uskutečnění nějakých banálních historických transakcí, nýbrž transakcí zcela zásadních (přijetí cca 250 000 000 Kč), o jejich uskutečnění každý racionálně jednající subjekt uchovává doklady minimálně do doby, dokud tyto půjčky a na ně navazující transakce nejsou zcela vypořádány (což se nestalo ještě v roce 2021–k tomu viz poznámku pod čarou 8).

22. Žalobce navíc tvrzené půjčky ani řádně neevidoval a nevykazoval je ve svých účetních výkazech za kalendářní roky 2005 až 2011, resp. za kalendářní roky 2009 až 2011, jak původně tvrdil žalobce a jak bylo uvedeno v předloženém právním stanovisku. Žalobce

⁶ Žalobce předložil pouze výpis z účtu, jímž prokázal přijetí celkové částky 1 079 925 EUR od kyperské obchodní společnosti INTRASTORE TRADING LIMITED (dále též „obchodní společnost ITL“), konkrétně šlo o částku 999 925 EUR (dne 8. 9. 2005) a částku 80 000 EUR (dne 22. 12. 2005), tyto částky však byly prakticky obratem odeslány [dne 8. 9. 2005 900 000 EUR, dne 30. 9. 2005 99 600 EUR a dne 28. 12. 2005 80 000 EUR] na běžný účet ve vlastnictví obchodní společnosti JIP východočeská, s. r. o., IČ: 25922858, tj. personálně propojené obchodní společnosti vystupující nyní pod obchodní firmou JIP majetková, s. r. o. Žalobce tedy prokázal přijetí celkové částky 1 079 925 EUR od kyperské obchodní společnosti ITL, nicméně neprokázal, že by tyto finanční prostředky souvisely s konkrétní půjčkou (nebyla předložena ani smlouva o půjčce), která by existovala koncem kalendářního roku 2006. Nadto o věrohodnosti předložených dokumentů panují výrazné pochybnosti (v podrobnostech soud odkazuje na body 278 až 280 žalobou napadeného rozhodnutí, když se se závěry žalovaného tam prezentovanými se ztotožňuje).

⁷ Na tomto místě soud připomíná, že smlouva o půjčce je reálný kontrakt a vznik závazkového právního vztahu tak předpokládá nejen dohodu smluvních stran, ale i skutečné odevzdání předmětu půjčky dlužníku (v podrobnostech srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2018, č. j. 6 Afs 95/2018–22, a na něj navazující usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 2. 2019, sp. zn. II.ÚS 4240/18).

⁸ V rámci zajištění tvrzených půjček poskytnutých společnostmi FFI, které bylo sjednáno v LOI, byla dne 1. 9. 2014 uzavřena smlouva o prodeji akcií (Shares Transfer Agreement) společnosti JIP známková a. s., do které byla odštěpena předmětná OZ, za 348 897 150 Kč pro J. P. a za stejnou cenu také pro I. P. Sjednaná kupní cena byla uhrazena vystavením směnky (Promisory Note) dne 17. 12. 2014. Převzetí směnky bylo dokumentováno předávacím protokolem ze dne 22. 12. 2014. Splatnost obou směnky byla stanovena do konce roku 2020 (ještě v roce 2021 však nebyly směnky plně uhrazeny, předložená potvrzení o úhradě ze dne 17. 8. 2021 deklarují úhradu 12 500 000 Kč ze strany směnečného dlužníka FFI pro každého z většinových akcionářů, ale současně to, že nesplacená směnečná suma činí k tomuto datu 68 533 850 Kč z každé směnky, tedy celkem 137 067 700 Kč).

uváděl, že „*půjčka od FFI je v jednotlivých letech vykazována na účtu 325 000 – ostatní závazky*“, na který se ovšem účtují krátkodobé závazky vůči dodavatelům v ostatních případech (například odběrateli uplatněné reklamace). Zákon o účetnictví v § 19 odst. 8 stanoví, že se majetek a závazky člení na dlouhodobé a krátkodobé, přičemž dlouhodobým se rozumí takový majetek a závazky, kde doba použitelnosti, popřípadě sjednaná doba splatnosti při vzniku účetního případu je delší než 1 rok, ostatní majetek a závazky jsou považovány za krátkodobé. Půjčky od FFI proto rozhodně nebyly krátkodobými závazky a soud, i s přihlédnutím k Českému účetnímu standardu pro podnikatele č. 014 a 017, nesouhlasí s názorem žalobcem prezentovaným např. na straně 23 žaloby, že takto účtovat mohl. Žalobce navíc nepředložil žádnou účetní souvztažnost, přičemž souhrnné obraty účtů 325 a 379, případně účetní zápisy na účtu 325 - ostatní závazky, jsou bez prokázání jakékoliv souvztažnosti s peněžními prostředky přijatými na bankovní účet žalobce, bez data účtování a prokazatelné vazby na uzavřené smlouvy o půjčkách s obchodní společností FFI ve vztahu k tvrzenému přijetí půjček neprůkazné. V situaci, kdy ani FFI tvrzené půjčky ve svých účetních výkazech nevykazovala samostatně, a proto „*nemusí být v účetní závěrce FFI viditelné*“, ⁹ jak připustil sám žalobce v doplnění žaloby na listu číslo 297 soudního spisu, resp. „*viditelné*“ nejsou (nejsou vykázána samostatná aktiva odpovídající pohledávkám za žalobcem – což potvrdil žalobce i na straně 16 žaloby dole), nelze přisvědčit žalobci, že prokázal faktické přijetí finančních prostředků (reálný finanční tok) od obchodní společnosti FFI v jím tvrzené výši na základě konkrétních smluv o půjčkách uzavřených v letech 2005 až 2011, tedy že prokázal vznik skutečného dluhu, jehož vypořádání mělo být předmětem celé shora popsané série transakcí. Protože sporné bylo skutečné (slovy žalobce) „*načerpání peněžních prostředků od FFI*“ (viz např. stranu 14 žaloby), nepostačovalo za shora popsaných okolností (zevrubně rozebraných ve zprávě o daňové kontrole i v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí) k prokázání reálného finančního toku předkládat pouze různé účetní dokumenty, potvrzení auditorů či daňových poradců, neboť prostřednictvím účetnictví a jiných formálních záznamů nelze prokázat faktické přijetí shora zmíněných stamilionových částek (půjček), resp. to, že skutečnosti v těchto formálních dokumentech

⁹ Žalobce tuto „neviditelnost“ půjček vysvětloval tím, že FFI jednala jako „agent“, resp. „zmocněnec“ („na základě plné moci“) jiného subjektu – „externího investora“ z Velké Británie, jehož identitu ovšem žalobce nezná a ani v příloze k dodatečně upraveným (závěrky byly po zahájení daňové kontroly upraveny – k tomu srov. např. body 78 a 99 žalobou napadeného rozhodnutí) účetním závěrkám FFI nejsou tvrzené transakce uskutečněné s neznámým investorem vykázány. Žalobce k tomu v žalobě na straně 16 žaloby uvedl: „*Jinými slovy řečeno, důsledek britského účtování vztahů mezi tzv. principal (neboli investorem FFI) a FFI je takový, že investor může do společnosti půjčit peníze, které jsou následně poskytnuty dále (zde JIP), aniž by došlo k jejich vykázaní na úrovni FFI*“. Tvrzení žalobce, že při půjčování prostředků žalobci jednala FFI jako „agent“, resp. „zmocněnec“ („na základě plné moci“) jiného subjektu – „externího investora“ z Velké Británie, však žalobce taktéž neprokázal. I pan D., který ve svém vyjádření (viz listy číslo 298 až 301 soudního spisu) připustil, že pokud FFI jednala jako „zmocněnec“ neznámého investora „*na základě plné moci*“, nemusela FFI „*tyto zápůjčky dle příslušných platných účetních standardů vykazovat samostatně*“ (bod 1.12 vyjádření), resp. nemusela „*vykázat samostatná aktiva odpovídající pohledávkám za společností JIP*“ (bod 4. 4. vyjádření), současně zdůraznil, že při formulaci svých závěrů vycházel z tvrzení žalobce, že „*FFI údajně jednala jako zmocněnec externího investora*“ (bod 1.6), přičemž pan D. toto tvrzení neověřoval („*skutečnost, zda společnost FFI jednala jako zmocněnec externího investora, je otázkou poskytnutí dodatečných důkazů*“ – viz bod 4. 3. prohlášení).

odpovídají realitě (tyto formální podklady nemají za daných okolností potřebný vypovídací potenciál - viz - mutatis mutandis - např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2018, č. j. 6 Afs 95/2018–22, bod 18). Ze stejných důvodů postrádalo smysl daňové poradce či auditory vyslýchat jako svědky. Vzhledem k tomu, že žalobce zdůrazňoval (viz stranu 4 repliky žalobce), že se *„načerpání peněžních prostředků snažil doložit jinými důkazními prostředky, které však žalovaný kompletně odmítnul“*, přičemž konkrétně zmiňoval *„výslech paní A. R., výslech účetní kanceláře Weminster Accountancy, výslech zástupce společnosti Probitus CY Limited, výslech daňového poradce pana Ing. D. Č. a výslech zástupce společnosti SYSTEMA AUDIT, a. s.“*, uvádí soud k těmto důkazním návrhům nad rámec výše zmíněného stručně následující:

23. Předně je vhodné připomenout, že správce daně není povinen vyslechnout svědka vždy, požaduje-li to daňový subjekt. Není totiž povinen vyhovět důkaznímu návrhu daňového subjektu, jestliže 1) tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, 2) důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, nebo jestliže 3) tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014–49). Jakkoliv tedy není na libovůli správce daně, jakým způsobem naloží s návrhy daňového subjektu na provedení důkazů, není povinen mechanicky provést všechny v průběhu řízení navržené důkazy, a může tedy uvážit, které z navrhovaných důkazů je s ohledem na konkrétní okolnosti věci potřebné a nezbytné provést. To platí i pro návrhy na výslech svědků (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021, bod 50, či rozsudky téhož soudu ze dne 27. 8. 2021, č. j. 5 Afs 362/2020–49, body 35 a 36, ze dne 16. 8. 2019, č. j. 4 Afs 262/2017–37, body 21 až 23, a ze dne 4. 4. 2019, č. j. 9 Afs 431/2017–39, body 21 až 23). Orgány finanční správy neprovedení všech žalobcem zmíněných důkazů řádně odůvodnily, soud se s jejich závěry ztotožňuje a dodává, že Nejvyšší správní soud již v odůvodnění rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 81/2011–147, zdůraznil, že *„svědecká výpověď, jako jeden z možných a zásadních důkazů nejen v daňovém řízení, osvědčuje průběh a stav rozhodných okolností očima svědka. To znamená, že relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti, jež osvědčují zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. K ostatním skutečnostem – jako jsou domněnky svědka, zprostředkovaná zjištění, zprávy z doslechu, byť by i byly obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení váhy tohoto důkazu přihlížet a nelze jim přikládat důkazní sílu. Nemohou totiž bezprostředně prokázat zkoumaný/prokazovaný děj“*. Těchto závěrů se Nejvyšší správní soud dovolává dosud (srov. např. rozsudek ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022–49, bod 40). Jestliže se svědek určité události neúčastnil, resp. bezprostředně svými smysly konkrétní děje nevnímal, nemůže o nich nic relevantního uvést a jeho výslech je nadbytečný. Stejně tak není úkolem svědka, aby hodnotil jiné důkazní prostředky či „potvrzoval“, že tyto důkazní prostředky prokazují určitou skutečnost, byť z nich prima vista neplyne (jako v případě účetních závěrek FFI, v nichž nejsou, i dle žalobce, tvrzené půjčky „viditelné“, event. v případě souhrnných obrátů účtů 325 a 379 a účetních zápisů na účtu 325, které bez prokázání jakékoliv souvztažnosti s peněžními prostředky přijatými na bankovní účet žalobce, bez data účtování a prokazatelné vazby na konkrétní smlouvy o

půjčkách s obchodní společností FFI ve vztahu k tvrzenému přijetí půjček nic neprokazují). Ve vztahu k spornému faktickému (reálnému, tj. nikoliv pouze účetnímu) „*načerpání půjček od FFI*“ (odevzdání předmětu půjček dlužníku) v období 2005 až 2011 bylo tedy nadbytečné vyslýchat paní A. R., neboť ta se stala jednatelkou obchodní společnosti FFI až v kalendářním roce 2017, nadto se narodila až v roce 1994, a proto do poskytnutí půjček v letech 2005 až 2011 nemohla být jakkoli přímo zapojena a žádné relevantní skutečnosti týkající se „*načerpání půjček od FFI*“ v období 2005 až 2011 sdělit orgánům finanční správy nemohla (relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti, jež osvědčují zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly). V podrobnostech odkazuje soud na body 204 až 209 žalobou napadeného rozhodnutí. Ze stejných důvodů (absence vypovídací potence) nebylo třeba vyslýchat zástupce společnosti Probitus CY Limited pana L. L., neboť v době, kdy mělo dojít k „*načerpání půjček od FFI*“ (2005 až 2009), obchodní společnost Probitus CY Limited ještě neexistovala, byla založena až v kalendářním roce 2016 a audit pro obchodní společnost FFI vykonávala až od kalendářního roku 2018 (v podrobnostech soud odkazuje na body 215 až 222 žalobou napadeného rozhodnutí), nadto auditor nemůže potvrdit reálný tok finanční prostředků, funkcí auditu není potvrzovat správnost účetnictví, dodržování všech právních norem účetní jednotkou, zjišťování podvodů či zneužívání práva, potvrzování správnosti daňového přiznání apod.

24. Nadbytečný z obdobných důvodů byl i výslech JUDr. K. (která je autorem právních stanovisek, jež žalobce předkládal správci daně v průběhu daňové kontroly za účelem prokázání ekonomické racionality vyvedení OZ ze svého vlastnictví), neboť i ta do poskytování půjček v letech 2005 až 2011 nebyla jakkoli přímo zapojena a žádné relevantní skutečnosti týkající se „*načerpání půjček od FFI*“ v období 2005 až 2011 sdělit orgánům finanční správy nemohla (relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti, jež osvědčují zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly). V podrobnostech odkazuje soud na body 250 a 251 žalobou napadeného rozhodnutí.
25. Z důvodu, že auditor nemůže potvrdit reálný tok finančních prostředků, resp. „*načerpání půjček od FFI*“ v období 2005 až 2011, bylo též nadbytečné (v podrobnostech soud odkazuje na body 243 až 246 žalobou napadeného rozhodnutí) vyslýchat zástupce společnosti SYSTEMA AUDIT, a. s. (navíc žalobce neuvedl, jaká konkrétní fyzická osoba by měla být vyslechnuta, přitom Nejvyšší správní soud již v minulosti mnohokrát vyslovil, že pokud daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej přesně identifikovat a zásadně musí uvést, co má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení - srov. např. rozsudky ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005-79, a ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101). Nelze totiž ztrácet ze zřetele, že základní spornou otázkou není to, jak byly zmíněné transakce formálně zaznamenány (zachyceny), ale zda k „*načerpání půjček od FFI*“ v období 2005 až 2011 skutečně došlo, resp. zda skutečně došlo k odevzdání předmětů tvrzených půjček žalobci. Orgány finanční správy proto důvodně nepřistoupily pro nadbytečnost (viz bod 301 žalobou napadeného rozhodnutí) k mezinárodnímu dožádání „*britské daňové správy, která by vysvětlila podstatu účtování operací mezi principal a agent*“ (viz strany 19 až 20 žaloby), či k výsledku - opět neidentifikovaného (nejednalo se tedy o řádný důkazní návrh na výslech fyzické osoby) - zástupce společnosti Westminster Accountancy [která písemně potvrdila, že „*finanční výkazy za období let 2009 až 2012 byly zpracovány v souladu s britskými předpisy a že ve výkazech nebyla povinnost vykazovat položky v rozvaze*“

jednotlivě, protože společnost vystupovala jako prostředník (agent)“], neboť orgány finanční správy obecně nezpochybnilly možnost „specifického zobrazování transakcí mezi tzv. principal (investor, zmocnitel) a agent (zmocněnec) ve Velké Británii“ (viz doplnění žaloby na listu číslo 297 soudního spisu), ale – kupodivu ve shodě s žalobcem – uzavřely, že „peněžní prostředky zapůjčené ze strany FFI“ nejsou v účetní závěrce FFI „viditelné“ (viz doplnění žaloby na č. l. 297) a že žalobcovo tvrzení o existenci externího investora nebylo žalobcem prokázáno (s čímž soud souhlasí, žalobce neznámého externího investora ani neidentifikoval). Ze stejných důvodů postrádalo smysl vyslýchat daňového poradce žalobce Ing. Č., který již písemně potvrdil, nutno dodat, že nikoliv překvapivou, skutečnost, že údaje evidované v účetnictví žalobce odpovídají „údajům zachyceným v jeho daňovém spise“ (strana 38 žaloby), jelikož pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo ZDP nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem (§ 23 odst. 10 ZDP), a proto lze předpokládat, že daňový poradce daňová přiznání sestavil v souladu s tím, co z účetnictví žalobce „vyčetl“. Nicméně úkolem svědka, jak již bylo zdůrazněno výše, není interpretovat důkazní prostředky a sdělovat orgánům finanční správy, co dle jeho názoru z účetnictví plyne a co neplyne, a proto na neprovedení výsledku Ing. Č. neshledává soud nic nezákonného. Ostatně v situaci, kdy

- a) žalobce nepředložil smlouvy o tvrzených půjčkách ani bankovní výpisy s těmito smlouvami o půjčkách spojené,
- b) sporné půjčky nebyly ze strany FFI vykázány samostatně, resp. nebyla vykázána samostatná aktiva odpovídající pohledávkám FFI a ani v rámci účetní závěrky FFI nejsou v příloze k účetní závěrce uvedeny transakce uskutečněné s tvrzeným externím investorem (který měl poskytnout FFI prostředky, jež byly následně zapůjčeny žalobci), jehož existence nebyla žalobcem prokázána (viz žalobcem předložené vyjádření pana D. na listech číslo 298 až 301 soudního spisu),
- c) souhrnné obraty účtů 325 a 379, případně účetní zápisy na účtu 325 - ostatní závazky bez prokázání jakékoliv souvztažnosti s peněžními prostředky přijatými na bankovní účet žalobce, bez data účtování a prokazatelné vazby na konkrétní (nepředložené) smlouvy o půjčkách skutečné odevzdání předmětu půjček žalobci neprokazují,

nemůže nahradit absenci tak zásadních důkazních prostředků, jako jsou výpisy z bankovního účtu (které by prokázaly faktické přijetí finančních prostředků od obchodní společnosti FFI, resp. skutečné odevzdání předmětu půjček žalobci, a účetní souvztažnost), pouhé konstatování daňového poradce Č., že půjčky od FFI jsou evidovány na účtu 325000 a že tato evidence odpovídá také údajům zachyceným v jeho daňovém spise. Jestliže žalobce nebyl schopen v daňovém řízení předložit žádný rozhodující a přesvědčivý důkaz o jím tvrzeném faktickém „načerpání půjček od FFI“ ve výši cca 250 mil. Kč, nelze za takové situace za nezákonné považovat řádně odůvodněné neprovedení dalších svědeckých výpovědí, které by jen stěží mohly být takovým rozhodujícím důkazem (srov. obdobně např. bod 12 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2019, č.j. 9 Afs 396/2018-32). Doklad o faktickém přijetí tvrzených cca 250 mil. žalobcem totiž nemůže být nahrazen výpovědí svědka (srov. k tomu – mutatis mutandis – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016–20, bod 26). Co se týče požadavku na výslech paní R. N.,

dlouholeté a současné členky představenstva žalobce,¹⁰ tj. statutárního orgánu žalobce, soud k tomu dodává, že v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 16. 8. 2019 č. j. 4 Afs 262/2017-37, bod 26, rozsudek ze dne 16. 1. 2020 č. j. 8 Afs 58/2018, bod 9, rozsudek ze dne 24. 5. 2018 č. j. 3 Afs 45/2017-23, bod 19) a Ústavního soudu (z poslední doby srov. např. bod 14 usnesení ze dne 7. 5. 2024, sp. zn. IV. ÚS 347/24) výpověď statutárního orgánu daňového subjektu nemůže být provedena a následně hodnocena jako výpověď svědka, nýbrž jako tvrzení daňového subjektu. To se také stalo (viz body 87 a 88 žalobou napadeného rozhodnutí), její tvrzení byla vyhodnocena a soud se s hodnocením žalovaného ztotožňuje.

26. Závěry žalovaného ohledně podpisů pana C. na smlouvě o příplatku do vlastního kapitálu žalobce se přímo netýkaly základní sporné otázky, tj. „*načerpání peněžních prostředků od FFI*“. Jde pouze o jeden z četných dílčích závěrů podporujících celkový závěr orgánů finanční správy ohledně zneužití práva (jde jen o další „*nestandardnost*“, která provedené transakce navazující na tvrzené „*načerpání peněžních prostředků od FFI*“ provází). Nad rámec nutného odůvodnění však soud dodává, že souhlasí s orgány finanční správy, že podpisy na dokumentech, které byly podepsány tehdejším directorem/nomineé společnosti FFI panem C. (viz bod 199 žalobou napadeného rozhodnutí) se značně liší, přičemž bylo povinností žalobce jakožto osoby, která se soukromé listiny dovolávala, aby dokázala její pravost a správnost. V podrobnostech odkazuje soud na body 86, 247 až 249 žalobou napadeného rozhodnutí. Je též vhodné na tomto místě dodat, že directorem společnosti FFI byla původně společnost zakládající ready made společnosti a následně právě pan D. J. C., který figuroval jako director/nominee u celkem 708 společností, z toho u 430 britských společností, a figuroval rovněž v dalších problematických finančních kauzách. V podrobnostech odkazuje soud na stranu 10 zprávy o daňové kontrole.
27. K návrhu žalobce na provedení důkazu posudkem znalce V. H., který žalobce předložil až v průběhu řízení před soudem, byť jeho předložení avizoval již během daňového řízení, soud [odhlédne-li od toho, že žalobce chtěl předmětným posudkem „*prokázat přijetí půjčky od společnosti INTRASTORE ve výši 1 079 925 EUR v roce 2005 a současně to, jakým způsobem s těmito půjčkami bylo žalobkyní naloženo*“, tedy že se předmětný posudek měl týkat pouze roku 2005 a pouze zlomku z celkového objemu půjček (přijetí 1 079 925 EUR v roce 2005 navíc orgány finanční správy nezpochybnily, jak soud shrnul v poznámce pod čarou 7, zdůraznily však, že žalobce neprokázal, že by tyto finanční prostředky souvisely s konkrétní půjčkou, která by existovala koncem kalendářního roku 2006)] uvádí, že „*těžiště dokazování v daňovém řízení musí probíhat před správcem daně*“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2023, č. j. 5Afs 3/2022- 41, bod 40) a že „*zcela odporuje zásadě subsidiarity správního soudnictví, aby daňový subjekt přenášel těžiště dokazování v důsledku své předchozí procesní pasivity až do řízení před správním soudem*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2021, č. j. 1 Afs 450/2020 – 69). Soudní přezkum rozhodnutí daňových orgánů je koncipován až jako následný prostředek ochrany

¹⁰ R. N. totiž během místního šetření v sídle společnosti dne 28. 6. 2013 potvrdila stav úvěrů dle účetní závěrky žalobce k 31. 12. 2011 a stav úvěrů k 31. 5. 2013 v protokolu o ústním jednání č. j. 256968/13/4027-07000-601351 a současně uvedla, že žalobce žádné jiné úvěry nečerpá. Dále potvrdila čerpání půjček od dceřiných společností. Nicméně se nezmínila o půjčkách od FFI a jejich existenci nijak nepotvrdila.

subjektivních veřejných práv, který nemůže nahrazovat prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy. Není možné, aby se žalobce pokoušel napravit v řízení soudním svoji liknavost během daňového řízení a teprve v řízení před správními soudy navrhoval provedení nových důkazů namítaje, že skutkový stav nebyl v daňovém řízení zjištěn dostatečně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2024, č. j. 3 Afs 222/2022-70, bod 42). Žalobce měl dostatek prostoru pro to, aby předložil důkazní prostředky (tj. včetně znaleckého posudku) týkající se sporného „*načerpání*“ tvrzených prostředků (soud připomíná, že předmětná daňová kontrola byla zahájena na počátku kalendářního roku 2019), přičemž mu nic objektivně nebránilo zadat vyhotovení daného znaleckého posudku již v průběhu daňového řízení a následně jej ještě před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí předložit coby důkaz na podporu svých tvrzení (např. v rámci odvolacího řízení, poté, co se seznámil s finálním obsahem zprávy o daňové kontrole). Pokud však žalobce byl v tomto směru pasivní (sám žalobce při jednání dne 22. 1. 2025 připustil „*jisté prodlení*“), není možno důsledky této jeho pasivity sanovat až dodatečně v soudním řízení správním (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2023, č. j. 5 Afs 3/2022-41, bod 41). Pokud jde o další důkazní návrhy k základní sporné otázce [tj. k faktickému přijetí cca 250 mil. Kč od FFI (skutečnému odevzdání předmětu tvrzených půjček žalobci) na základě tvrzených smluv o půjčkách uzavřených v letech 2005 až 2011], které žalobce označil na straně 18 žaloby, pak těm se soud věnoval při jednání dne 4. 9. 2024, a proto odkazuje na protokol o jednání a stručně dodává, že všechny žalobcem označené důkazy byly předloženy již v daňovém řízení a správní orgány se jimi řádně zabývaly. Soud tedy opět odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na závěry tam prezentované, s nimiž se ztotožňuje, a opakuje, že žádný z důkazů žalobcem označený na straně 18 žaloby faktické přijetí cca 250 mil. Kč od FFI na základě tvrzených smluv o půjčkách uzavřených v letech 2005 až 2011 není způsobilý prokázat. K vyjádřením paní R., která se stala jednatelkou obchodní společnosti FFI až v kalendářním roce 2017, nadto se narodila až v roce 1994, a proto do poskytnutí půjček v letech 2005 až 2011 nemohla být jakkoli přímo zapojena, odkazuje soud konkrétně např. na body 135, 276 a 296 žalobou napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že dle britských předpisů lze za určitých okolností vykazovat pouze salda transakcí, orgány finanční správy nezpochybňovaly, nejednalo se o spornou skutečnost, a proto nebylo třeba ji dokazovat prostřednictvím Financial Reporting Standard for Smaller Entities. Ze stejných důvodů nebylo nezbytné dokazovat ani WA Statementem (viz protokol o jednání ze dne 4. 9. 2024). Ke sdělení Probitus CY Limited, která ověřuje účetní závěrky společnosti FFI (pobočky na Kypru) počínaje od roku končícího 31. 12. 2018, se žalovaný dostatečně vyjádřil v bodě 100 žalobou napadeného rozhodnutí. Fakt, že došlo k dodatečné úpravě účetních výkazů, orgány finanční správy nezpochybňovaly, nejedná se o spornou skutečnost. V situaci, kdy nebylo prokázáno faktické přijetí sporných částek, resp. skutečné odevzdání předmětu tvrzených půjček žalobci, je a bylo nadbytečné podrobněji objasňovat důvody, které vedly k dodatečným úpravám účetních výkazů (soud tedy neprováděl dokazování listinou označenou jako Fair Reporting CY UK, kterou mělo být „*objasněno, proč došlo k dodatečné úpravě účetních závěrek FFI*“, ani listinou označenou jako Resolution transfer of assets, která měla opět „*odůvodňovat změnu účetních výkazů ve sbírce listin*“). Hlavními knihami 2009–2010 a 2011–2012 také

nebylo třeba dokazovat, neboť tyto formální doklady nemohou prokázat sporný reálný tok finančních prostředků od společnosti FFI k žalobci v letech 2009 a následujících. V podrobnostech soud odkazuje na body 295 a násl. žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že nepochybuje, že by transakce související s vyvedením OZ, které vyvrcholily 21. 12. 2011, nebyly následně vtěleny do účetních výkazů společnosti FFI, stejně jako tyto transakce jsou vtěleny do účetních výkazů žalobce v období končícím 31. 12. 2012. Tyto žalobcem předložené důkazní prostředky, tedy snaha o prokázání evidence půjček ze strany FFI, však neprokazují jakýkoliv tok finančních prostředků od společnosti FFI k žalobci v letech 2009 a následujících. Na dokazování účetními závěrkami žalobce při jednání netrval, nadto i pro ně platí výše uvedené (nemohou prokázat faktické „načerpání prostředků od společnosti FFI“). Jiné důkazní návrhy žalobce neměl (viz protokol o jednání ze dne 4. 9. 2024 a 12. 11. 2024).

28. Důvodnou soud neshledal ani námitku uplynutí lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období, ani námitku neúčelnosti mezinárodního dožádání. Námitka uplynutí lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období byla již žalovaným vypořádána v bodech 176 až 184 žalobou napadeného rozhodnutí, na které tímto soud odkazuje a shrnuje, že ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím uplynuly lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za tato zdaňovací období dle § 136 odst. 1 a 2 daňového řádu dne 1. 7. 2016, resp. dne 3. 7. 2017 (s přihlédnutím k § 33 odst. 4 daňového řádu). Lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu) z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období by tedy uplynuly dne 1. 7. 2019, resp. dne 3. 7. 2020, pokud by ovšem nedošlo k přerušení těchto lhůt. Vzhledem k tomu, že dne 28. 1. 2019 byla u žalobce zahájena daňová kontrola (mimo jiné) daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období (v podrobnostech viz protokol, č. j. 14863/19/4227-24791-603481), běžely lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu znovu od tohoto dne a skončily by dne 28. 1. 2022, pokud by však nedošlo ke stavění těchto lhůt. Jelikož správce daně v průběhu předmětné daňové kontroly odeslal britskému správci daně dne 14. 3. 2019 žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní (dále též „mezinárodní dožádání“), došlo ke stavění lhůt pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu od tohoto dne až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost (tj. v žalobcově případě do dne 3. 9. 2019), tj. celkově 174 dní, o čemž byl ostatně žalobce správcem daně vyrozuměn sdělením č. j. 164446/19/4227-24791-603481 ze dne 27. 9. 2019. „Nové“ lhůty pro stanovení daně by tak uplynuly dne 21. 7. 2022 (tj. 28. 1. 2022 + 174 dní), pokud by však nedošlo k prodloužení těchto lhůt. Vzhledem k tomu, že v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadních lhůt pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu [dodatečné platební výměry byly žalobci doručeny (oznámeny) dne 22. 6. 2022], lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období byly prodlouženy o jeden rok, a proto by lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období uplynuly dne 21. 7. 2023, přičemž napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno (oznámeno) dne 3. 7. 2023. Soud tedy

ve shodě s žalovaným konstatuje, že dodatečné platební výměry i žalobou napadené rozhodnutí byly žalobci doručeny (oznámeny) před uplynutím lhůt pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období, nadto oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku má opětovně za účinek prodloužení lhůt ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu.

29. Pokud jde o sporné mezinárodní dožádání, Nejvyšší správní soud [při vědomí toho, že třetí senát v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, vyjmenoval skutečnosti, které je vhodné při posuzování účelnosti mezinárodního dožádání vzít v potaz] výstižně konstatoval v odůvodnění rozsudku ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 124/2023 – 69 (bod 46), že neexistuje žádný všeobíhající algoritmus přezkumu účelnosti mezinárodního dožádání při správě daní pro účely stavení lhůty pro stanovení daně, a proto je třeba vycházet z toho (viz bod 47 téhož rozsudku), že *„mezinárodní dožádání má účinek stavení běhu lhůty pro stanovení daně, je-li dána věcná i časová souvislost žádosti o mezinárodní spolupráci s předmětem probíhající daňové kontroly“*. V nyní posuzovaném případě účelnost žádosti o mezinárodní spolupráci není zjevně vyloučena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023–52, bod 25), resp. existuje věcná i časová souvislost žádosti o mezinárodní spolupráci s předmětem daňové kontroly. Žalovaný na základě zjištění, že žalobce měl přijmout půjčky od obchodní společnosti FFI, která se stala spojenou osobou žalobce, oslovil britského správce daně se souborem otázek, prostřednictvím kterých mělo být zjištěno, na základě jakých podkladů byly žalobci jím tvrzené půjčky poskytnuty, neboť tyto podklady nebyly žalobcem předloženy. Na tyto otázky britský správce daně odpověděl (3. 9. 2019) a správce daně následně takto získané informace zakomponoval do svých hodnocení, přičemž i odmítnutí obchodní společnosti FFI odpovědět na otázku č. 12 bylo další indicií pro správce daně k dalšímu zkoumání fakticity poskytnutí finančních prostředků tak, jak tvrdil žalobce (viz např. bod 200 žalobou napadeného rozhodnutí). Nic tedy nenásvědčuje účelovosti postupu správce daně (tj. že by jeho smyslem bylo kupříkladu jen umělé prodlužování prekluzivní lhůty, neboť k provedení dožádání správce daně přikročil hned z počátku daňové kontroly, kdy započala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně a mezinárodní dožádání netrvalo nepřiměřeně dlouhou dobu – k tomu srov. obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40, bod 31). Nelze též tvrdit, že u tohoto mezinárodního dožádání *„šlo o úkony zjevně neúčelné či nadbytečné a že vybočovalo ze zákonného účelu daňového řízení v předmětné věci“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020–60, bod 64), resp. že *„účelnost mezinárodního dožádání byla zjevně vyloučena“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023–52, bod 25). Dožádání věcně i časově souviselo s předmětem daňové kontroly. Ostatně sám žalobce zdůrazňoval (viz bod VI žaloby, event. stranu 4 repliky žalobce), že podstatu sporu *„představuje načerpání peněžních prostředků od FFI, od kterého se odvíjí celé další posouzení následujících kroků transakce ze strany správce daně, resp. žalovaného“*.

30. K možné aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP se vyjadřoval již žalovaný v bodech 186 až 191 žalobou napadeného rozhodnutí a soud se s jeho závěrem, že na žalobcův případ nelze použít ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, ztotožňuje, když náklady na licenční poplatky

ani správce daně a ani žalovaný neoznačili za daňově neúčinné náklady, které by bylo možno podřadit pod ustanovení § 25 ZDP, ani za náklady, které nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, právě naopak, oba správní orgány deklarovaly splnění podmínek ustanovení § 24 odst. 1 ZDP a současně však naplnění podmínek zneužití práva [k podmínkám aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP srov. v podrobnostech rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 190/2021 ze dne 14. 10. 2021]. Ve vztahu k možné aplikaci § 23 odst. 4 písm. e) ZDP na žalobcův případ soud odkazuje na body 264 až 267 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že v případě naplnění podmínek zneužití práva není ani pro aplikaci § 23 odst. 4 písm. e) ZDP žádný prostor, neboť § 23 odst. 4 písm. e) ZDP se vztahuje na výnosy, které souvisejí s náklady, které nelze obecně uznat jako náklady vynaložené dle § 24 odst. 1 ZDP. V nyní posuzovaném případě však bylo naplnění podmínek daných § 24 odst. 1 ZDP zcela jasně deklarováno, a proto zde nebyl prostor pro možnou aplikaci § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Na podporu shora uvedených závěrů lze odkázat na rozsudek ve věci *JIP Majetková*, ve kterém Nejvyšší správní soud posuzoval (byť opožděně uplatněnou) obdobnou námitku a uvedl následující: „*Kasační námitka je proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná, neboť byla uplatněna až v kasační stížnosti, ačkoliv stěžovatelce nic nebránilo vznést ji v žalobě ve lhůtě pro podání žaloby. Nad rámec toho Nejvyšší správní soud uvádí, že daňově uznatelné jsou na základě § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP pouze náklady uvedené v § 25 ZDP, které nelze podle tohoto ustanovení uznat za daňově účinné. Stěžovatelka netvrdí, že by se v případě posuzovaného nákladu jednalo o nějaký z případů uvedených v § 25 ZDP, a nevyplývá to prima facie ani z textu tohoto ustanovení. Pokud jde o § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, ten neupravuje daňovou účinnost nákladů, nýbrž úpravu základu daně o některé výnosy. Tímto ustanovením tedy nelze odůvodnit daňovou účinnost nákladových úroků. Stěžovatelka nenamítala nezákonnost napadeného rozhodnutí z toho důvodu, že ze základu daně nebyly vyloučeny výnosy z půjčky poskytnuté stěžovatelkou společností JIP východočeská. Jakkoliv tyto otázky (daňová účinnost nákladů a vyloučení výnosů ze základu daně) do určité míry spolu souvisí, nelze je směřovat.*“

31. Námitka, že měl být rovněž aplikován § 23 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP, se poprvé objevila až v replice ze dne 23. 8. 2024, tedy po uplynutí lhůty pro podání žaloby, a proto je nepřipustná (§ 71 odst. 2 s. ř. s.).

IV.

Závěr a náklady řízení

32. Soud tedy uzavírá, že orgány finanční správy prokázaly existenci transakcí, které měly určitý daňový efekt (vznik daňové výhody), jakož i okolnosti svědčící o tom, že transakce byly uměle vytvořené a že hlavním účelem daných transakcí bylo získání daňového zvýhodnění (snížení jeho daňové povinnosti prostřednictvím uplatnění nákladů na licenční poplatky jakožto nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP). Orgány finanční správy tedy své důkazní břemeno unesly a umožnily žalobci, aby dosažené závěry zpochybnil. Je totiž pouze v moci daňového subjektu, aby prokázal, že ve skutečnosti byl ekonomický účel jiný, než jaký na první pohled vyplýval z objektivních okolností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2024, č. j. 5 Afs 195/2022 – 51, bod 71), resp. „je

na daňovém subjektu, aby prokázal, že jeho chování mělo, i přes zjištění orgánů finanční správy, ekonomický smysl, že jeho cílem nebylo umělé získání daňové výhody“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022 - 26, bod 15, obdobně srov. bod 12 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022 - 26, kde Nejvyšší správní soud uvedl, že „daňový subjekt tak může (resp. musí) prokazovat, že hlavním účelem jeho transakcí nebylo zneužití práva, že měl ekonomický důvod pro dané transakce atp.“). To se však žalobci nepodařilo. Žalobce se v průběhu daňového řízení snažil obhájit ekonomickou racionalitu popsanych transakcí a tvrdil, že cílem shora popsanych transakcí bylo vyrovnat se s obchodní společností FFI za půjčky poskytnuté v letech 2005 až 2011 v celkové výši (včetně úroků) 268 234 264,53 Kč. Žalobce však nepředložil (mimo jiné) ani jednu smlouvu půjčky a – především – neprokázal žádný faktický (tj. reálný) peněžní tok finančních prostředků na základě tvrzených smluv, resp. neprokázal odevzdání předmětu půjček žalobci. Základ celé konstrukce prezentované žalobcem (a ekonomický smysl navazujících kroků, který měl spočívat právě ve „snaze vyrovnat se se společností FFI za poskytnuté půjčky“) tak nebyl žalobcem prokázán, a proto postrádalo smysl zabývat se polemikou žalobce s dalšími závěry orgánů finanční správy, které se týkaly následných transakcí popsanych pod body 2 až 5 tohoto rozsudku, neboť přezkum správnosti dalších úvah orgánů finanční správy by se již nemohl promítnout do výsledků tohoto soudního řízení (obdobně ostatně podstupuje i Nejvyšší soud – srov. např. rozsudek ze dne 21. 8. 2019, sp. zn. 24 Cdo 3293/2018). Evidence závazku, bez ohledu na to, zda chybná či správná, neprokazuje faktický tok finančních prostředků. Taktéž auditorské a daňově poradenské společnosti neověřují fakticitu veškerých transakcích provedených žalobcem, které žalobce navíc ani v rámci daňového řízení nedoložil žádným souvztažným účetním zápisem. Tyto důkazní prostředky proto nemohou prokázat faktické přijetí půjček (reálný finanční tok) právě tak, jak žalobce tvrdil. Absentující smlouvy o půjčkách a bankovní výpisy nemohou za okolností popsanych výše nahradit ani žalobcem navrhované svědecké výpovědi, zejména pak ne v případě, kdy se tyto výpovědi měly týkat pouze evidence půjček, nikoliv jejich faktického přijetí.

33. Základní žalobní námitky tedy nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I). Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Soud tedy rozhodl (výrok II), že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Pardubicích dne 29. ledna 2025

JUDr. Petra Venclová, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu