



f

ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobce: **PRO-DOMA, SE**
se sídlem Budčická 1479, Praha 9 – Újezd nad Lesy
zastoupen GT Tax a. s.
se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2024, č. j. 4405/24/5200-11431-706481

takto:

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

Odůvodnění:

- I. Vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru (DPV) Specializovaného finančního úřadu (správce daně) ze dne 22. 12. 2020, č. j. 204835/20/4223-21792-403123, jímž byla žalobci za zdaňovací období roku 2014 doměřena daň z příjmu právnických osob (DPPO) ve výši 15 702 740 Kč, předepsáno penále ve výši 3 140 548 Kč a prvostupňové rozhodnutí potvrzeno.
2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplynulo, že daň a penále (daň) byla žalobci doměřena po daňové kontrole na DPPO za zdaňovací období roku 2014, jejímž předmětem bylo mimo jiné prověření emise korunových dluhopisů (provedené dne 19. 12. 2012) v celkové jmenovité hodnotě 1 miliarda Kč a související daňové uplatnění nákladových dluhopisových úroků. Konkrétně správce daně prověřoval, zda nákladové úroky z těchto dluhopisů upsaných v letech 2014-2016 (pouze) panem J. M. – jediným akcionářem žalobce, byly vynaloženy za účelem dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v rozhodném znění (ZDP), tedy v přímé a bezprostřední souvislosti se zdanitelnými příjmy. Bylo zkoumáno, zda měla emise dluhopisů potenciál pro generování zdanitelných příjmů v kontextu vytvořeného řetězce transakcí spřízněných společností, v němž byly dluhopisy využity. V tomto řetězci postupně došlo k nabytí akcií žalobce panem J. M., k prodeji podílu na společnost PRO-DOMA, spol. s r. o., drženého společností Pro-Doma Holding, AG sídlící ve Švýcarské konfederaci, fakticky ovládané panem J. M., žalobci; započtení pohledávky vzniklé z tohoto prodeje oproti pohledávce z panem J. M. upsaných dluhopisů a k fúzi společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. a žalobce. Správce daně poté uzavřel, že zatížení žalobce dlouhodobým dluhem v podobě úročených dluhopisů z důvodu úplatného pořízení podílu na společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o., který s ohledem na fúzi obou společností s rozhodným dnem od 1. 1. 2014 pořizován být nemusel, a který byl následně z velké části (z 95 %) uhrazen zápočtem, nespĺňuje podmínku přímé a bezprostřední souvislosti úrokového nákladu se zdanitelnými příjmy dle § 24 odst. 1 ZDP. Uvedený závěr správce daně vyplývá z výsledku kontrolního zjištění, zprávy o daňové kontrole a zobrazil se v dodatečném platebním výměru. O odvolání, v němž žalobce namítal obdobně jako v žalobě, žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím poté, kdy v odvolacím řízení doplnil dokazování o žalobcem předložené listiny a seznámil s jeho obsahem a hodnocením žalobce dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (daňový řád) písemností ze dne 15. 5. 2023 (Seznámení 1). S ohledem na reakci žalobce ze dne 30. 6. 2023 na Seznámení 1, v němž žalobce uplatnil návrh na výsledky svědků, žalovaný žalobce vyrozuměl sdělením ze dne 21. 7. 2023, že návrhu na doplnění dokazování nebude vyhověno a seznámil jej s důvody tohoto postupu. Žalovaný dále zohlednil reakci žalobce na toto sdělení a vzhledem k tomu, že v průběhu odvolacího řízení dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně seznámil s tím žalobce dle § 115 odst. 2 daňového řádu písemností ze dne 20. 11. 2023 (Seznámení 2). V průběhu odvolacího řízení žalovaný částečně vyhověl žádosti žalobce k prodloužení lhůty pro reakci na Seznámení 2 tak, že ji prodloužil o 35 dnů (rozhodnutí ze dne 29. 11. 2023). Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce prokázal naplnění podmínek daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 ZDP, ale v důsledku sledu kroku proběhlých v rámci vytvořeného řetězce transakcí, v němž byly příslušné dluhopisy užity, nebyl v jejich případě naplněn smysl a účel dluhopisového financování v podobě získání dalších nových finančních prostředků od nových investorů, a tedy nákladové úroky z těchto dluhopisů byly uplatněny v rozporu se smyslem a účelem § 24 odst. 1 ZDP, čímž došlo ke zneužití práva. Vzhledem k tomu, že odlišné právní hodnocení nevedlo ke změně výroku dodatečného Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

platebního výměru, žalovaný odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Žaloba

3. Žalobce v žalobě podrobně popsal předmět sporu, procesní postup daňových orgánů, právní koncept zneužití práva, současnou právní úpravou, judikaturou správních soudů (zejména Nejvyššího správního soudu-NSS) a právním posouzením žalovaného.
4. Žalobce dále uvedl, že nesouhlasí se závěry žalovaného v celém rozsahu, neboť žalovaný účelově hodnotil uzavřené ekonomické transakce, které měly racionální ekonomické důvody, jak se mu to hodilo, jednou jako uměle a jednou jako racionální. Účelově hodnotil celou transakci provedenou žalobcem a jeho akcionářem tak, aby to odpovídalo aktuální negativní judikatuře správních soudů v oblasti korunových dluhopisů. Tuto judikaturu považoval žalobce za nepřiléhavou. Tvrdil, že žalovaný dospěl ke svému závěru na základě nesprávného posouzení faktického stavu, tj. postupem odporujícím základní zásadě řádné správy daní dle § 8 odst. 3 daňového řádu. Ke svému závěru žalovaný dospěl nesprávným a neobjektivním hodnocením důkazních prostředků, nezákonným odmítáním/selekcí předložených/navržených důkazních prostředků, v rozporu se základními zásadami daňového řízení a platnou právní úpravou, jejíž výklad, jak je provedl žalovaný, odporuje i konstantní judikatuře správních soudů. Dle žalobce žalovaný dále nevyhodnotil správně naplnění podmínek pro zneužití práva, kdy jsou navíc jeho závěry vnitřně rozporné a někdy zcela nesmyslné.
5. V obsáhlé žalobě, v níž žalobce opakovaně uplatňoval obdobná žalobní tvrzení, lze považovat za stěžejní tvrzení žalobce, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno, které pouze jej výlučně tíží, neboť své tvrzení o zneužití práva, resp. kumulativní naplnění obou podmínek zneužití práva, relevantním a přezkoumatelným způsobem neprokázal. Dle žalobce prokazoval žalovaný zneužití práva na základě subjektivního názoru a domněnek „má za to“ v bodech 127, 133 a 163 atd. žalobou napadeného rozhodnutí, čímž skrytě přenášel důkazní břemeno na žalobce, aby prokázal, že ke zneužití práva nedošlo.
6. Žalobce namítal, že již v průběhu daňového řízení jednoznačně prokázal své právní a obchodní důvody pro celou restrukturalizaci. Vždy konzistentně tvrdil (i v odvolacím řízení), že všechny provedené transakce měly svůj samostatný ekonomický a právní smysl, a že v celku vedly k zajištění dalšího ekonomického rozvoje žalobce, resp. jeho právního předchůdce. Základním právním a ekonomickým důvodem pro transakci jako celku, včetně využití dluhopisů, bylo ukončení spolupráce se „správcovskou“ společností Pro-Doma Holding AG a zrušení 99 % podílu této zahraniční společnosti na společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. transparentním způsobem, který bude v souladu se švýcarským a českým právem a český rejstříkový soud jej zapíše jako změnu společníka společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. Důvodem pro zrušení 99 % podílu Pro-Doma Holding AG byl tlak domácích finančních ústavů na změnu vlastnické struktury společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. za účelem uvolnění nových úvěrových zdrojů pro další obchodní rozvoj. Podrobně tyto požadavky bank rozvedl svědek P. V. - generální ředitel žalobce ve svědecké výpovědi v Protokolu 1 a Protokolu 2. Žalovaný odpovědi a podklady, které tento svědek uvedl při výslechu, nijak nevyhodnotil a pouze konstatoval, že výslech tohoto svědka neosvědčil existenci takových požadavků financujících bank. Tento závěr žalovaného je v rozporu s obsahem protokolu I.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

a protokolu II., ale např. i s prohlášením ČSOB ze dne 21. 5. 2019, z nichž vyplývá, že zjednodušení skupiny formou zrušení Pro-Doma Holding AG hodnotí velmi pozitivně.

7. Za lživé hodnocení svědecké výpovědi svědka P. V. žalobce považoval závěry žalovaného v bodě 231 jeho rozhodnutí, kde uvedl, že podle svědecké výpovědi svědkovi nejsou známy důvody změny holdingové struktury v roce 2014. K tomu žalobce konstatoval, že v roce 2019 oslovil i další finanční ústavy, ale kromě ČSOB tyto nebyly ochotny zpětně potvrdit jejich požadavky. Žalobce proto kontinuálně od roku 2019 do současnosti navrhoval provedení výslechu příslušných svědků, jejichž seznam je uveden v bodě 220 rozhodnutí žalovaného, jeho návrhy ale nebyly připsány.
8. Takový postup žalobce hodnotil jako čistě účelový, aby nebyl schopen dalšími svědeckými výpověďmi podpořit svá tvrzení a dalšími objektivními důkazními prostředky prokázat existenci požadavku financujících bank na nezbytné zrušení Pro-Doma Holding AG. Žalobce tak byl skoro pět let zásadně krácen na své možnosti efektivně se bránit tvrzení žalovaného, že tyto požadavky financujících bank nikdy neexistovaly a transakce neměly ekonomické zdůvodnění (jak je uvedeno v bodě 170 rozhodnutí žalovaného). K tomu žalobce odkázal na judikaturu NSS a citoval z ní.
9. Dle žalobce byl postup žalovaného v rozporu se základními zásadami řádné správy daní a zároveň byl protiústavní, neboť vůči žalobci došlo k porušení ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces. Provedené transakce, včetně dluhopisů, měly svůj racionální ekonomický smysl, a to jiný, než získání daňových výhod dluhopisů. To jsou objektivní prokázané skutečnosti publikované v účetních závěrkách žalobce ověřených nezávislým auditorem a nikdy nezpochybněných jakýmkoli správcem daně. Pokud žalovaný uvedl, že požadavky financujících bank a racionalita provedených transakcí (mimo financování dluhopisů), zrušení švýcarského holdingu, prodej obchodního podílu a fúze z roku 2014 v rámci tohoto řízení nebyly zpochybněny, pak všechny tyto kroky a ekonomicko-právní důvody považuje za prokázané. Tím je vyvrácena domněnka žalovaného, že transakce, byť financované dluhopisy, neměly samostatný ekonomický a právní smysl.
10. Dále žalobce poukázal na bod 150 rozhodnutí žalovaného s tím, že nikdy nezastíral, že z titulu tzv. fiduciární smlouvy byl pan J. M. ekonomickým beneficentem majetku, jež pro něj držela švýcarská Pro-Doma AG a že pan J. M. působil jako prezident této švýcarské společnosti. Nicméně pan J. M. nebyl po uzavření tzv. fiduciární smlouvy v roce 2008 právním vlastníkem švýcarské Pro-Doma AG, a proto nebyl ani právním vlastníkem společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. To prokázala i analýza česko-švýcarské právní kanceláře společnosti PRK Partners s. r. o. advokátní kancelář. Konstatoval, že koncept identifikace tzv. konečného vlastníka nebyl v českém právu vyžadován do roku 2021, kdy byl implementován na základě příslušné EU Směrnice z roku 2018.
11. Žalobce popřel, že by výsledkem transakcí, zejména prodej obchodního podílu, bylo žalovaným tvrzené pouhé přeskupení společnosti v rámci jedné skupiny společností nebo přeskupení společností vlastněných jedním jediným společníkem, jehož jediným reálným dopadem bylo umělé zadlužení žalobce. Dle žalobce reálně došlo k převodu právního vlastnictví společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. do České republiky na žalobce (resp. jeho akcionáře), který za tímto účelem pan J. M. pořídil, tak jak by to udělal jakýkoli jiný nezávislý investor. Reálným převodem došlo rovněž ke splnění podmínek financujících bank.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

12. Žalobce tvrdil, že jsou závěry žalovaného vnitřně rozporné, a proto i nepřezkoumatelné a nemohou tak obstát. Žalovaný na jedné straně v první polovině svého hodnocení zpochybňuje ekonomickou racionalitu transakcí jako celku za účelem obhájení svého tvrzení o zneužití práva, a absenci ekonomického smyslu transakcí. Zároveň ale v druhé polovině hodnocení zneužití práva tvrdí, že ekonomická racionalita transakcí jako celku zpochybněna nebyla a rozporováno je jen využití dluhopisů (bod 221 rozhodnutí). Žalobce tak neví, zda má či nemá obhajovat celkovou ekonomickou racionalitu transakcí, protože sám žalovaný je v dané otázce zásadně nekonzistentní. K tomu žalobce opětovně zdůraznil, že důkazní břemeno prokázání zneužití práva nese správce daně/žalovaný, kteří musí jednoznačně definovat a prokázat, jaké transakce považují za účelové, vedené toliko snahou získat neoprávněnou daňovou výhodu. Pro zásadní rozpory v argumentaci žalovaného měl žalobce za to, že žalovaný důkazní břemeno neunesl.
13. K prodeji obchodního podílu (OP) žalobce rekapituloval, že to byl jediný možný způsob, jak ukončit právní vlastnictví tohoto OP společností Pro-Doma Holding AG s ohledem na fiduciární smlouvu s panem J. M. Prodej OP byl také nezbytným předpokladem pro následující fúzi společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. s žalobcem a dalšími zúčastněnými společnostmi. Fúze by nebyla možná, pokud by k prodeji OP nedošlo, jelikož by obecně byly slučovány společnosti s rozdílnými právními vlastníky, a tedy by se švýcarská Pro-Doma AG opět stala akcionářem žalobce jako nástupnické společnosti z takové přeměny.
14. Žalobce připustil argumentaci žalovaného, že právní analýza PRK nevyklučuje převod právního vlastnictví 99 % podílu na společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. formou prodeje přímo na pana J. M. Tato verze převodů OP byla vyloučena žalobcem již v roce 2014 z daňových a ekonomických důvodů, které žalobce blíže popsal. Závěry správce daně a žalovaného potvrdily obavu žalobce a pana J. M. z posouzení prodeje 99 % podílu na společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. přímo panu J. M. jako umělé transakce. Pokud měl být dle žalovaného prodej OP provedený jinak, dopustil se nepřípustného hodnocení podnikatelské strategie žalobce, resp. jeho managementu a pana J. M. Dle žalobce přímý prodej 99 % obchodního podílu na Pro-Doma AG nikdy nebyl a ani nemohl být reálnou možností realizace převodu právního vlastnictví podílu na společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. do České republiky. Prodej OP jedinou reálnou a ekonomicky smysl plnou variantou, proto není pravdivé tvrzení správce daně zopakované žalovaným v bodě 4 žalobou napadeného rozhodnutí.
15. Za nepravdivé žalobce označil tvrzení žalovaného v některých částech svého rozhodnutí, že byl prodej OP pouze uměle vytvořenou transakcí za účelem získání daňových výhod z dluhopisů. Žalovaný tak činil na podporu své argumentace o zneužití práva. V jiných částech samotný prodej OP přitom nerozporuje. K tomu žalobce citoval z bodu 221 rozhodnutí žalovaného.
16. Jelikož byl prodej OP jedinou možnou variantou převodu 99 % podílu, pak vzhledem ke skutečnosti, že žalobce, společnost PRO-DOMA, spol. s r. o., švýcarská Pro-Doma AG a pan J. M. byli v roce 2014 osoby spojené dle § 23 odst. 7 ZDP, musela být uplatněna při prodeji OP cena obvyklá. Tu určil nezávislý znalec ve výši 802,5 milionů Kč. Management žalobce a pan J. M. tedy nemohli realizovat převod OP například za cenu v extrémní výši 1 Kč nebo jinou cenu, která by nebyla obvyklá, jelikož by tím jednoznačně porušili pravidla platná pro transakce uskutečněné mezi spojenými osobami. Žalobce byl reálně ze strany správců daně penalizován za to, že se snažil vyhovět veškerým daňovým předpisům (nedělat disimulované právní úkony, dodržovat pravidla tržního odstupu, zcela jistě i nezneužít Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

práva), dodržet příslušné právní normy obou zemí a být maximálně transparentní jak vůči financujícím bankám, tak vůči správce daně.

17. Také ve vztahu k fúzi z roku 2014 žalobce poukázal na svá dosavadní tvrzení o celkovém smyslu transakce, prodeje OP a nekonzistentní postoj žalovaného v odůvodnění rozhodnutí, které proto považoval za vnitřně rozporné. Uvedl, že žalovaný za účelem obhájení konceptu zneužití práva žalobcem v jedné části svého rozhodnutí přijal argumentaci správce o absenci ekonomického smyslu fúze z roku 2014, zatímco v druhé polovině svého hodnocení účelově našrouboval závěry judikatury NSS a tvrdil, že ekonomická podstata uskutečněné fúze 2014 zpochybněna nebyla. K tomu žalobce poukázal na bod 221 rozhodnutí žalovaného. Racionalitu fúze z roku 2014 žalobce spatřoval v tom, že získal ve zdaňovacím období roku 2014 v důsledku této přeměny veškerý majetek zanikající společnosti, který byl následně použit k dosahování jeho zdanitelných příjmů, a to zejména výnosu z prodaného zboží. Dále byl tímto racionálním způsobem dokončen nejen prodej OP, ale i pořízení dalších společností účastných na fúzi a integrace jejich majetku, závazků, a hlavně jejich podnikatelských aktivit do žalobce. Fúze 2014 také zcela odpovídala standartnímu akvizičnímu procesu.
18. Dle žalobce se i v tomto ohledu správce daně a žalovaný svými závěry dopustili nepřijatelného hodnocení podnikatelské strategie žalobce, respektive jeho managementu a pana J. M., kdy ve svých rozhodnutích tvrdí, že fúze 2014 měla být uskutečněna jinak nebo neměla být uskutečněna vůbec.
19. Za rozpornou považoval žalobce také argumentaci žalovaného stran využití dluhopisů. K tomu poukázal na bod 221 žalovaného rozhodnutí a citoval z něj. Důvody žalovaného považoval za fakticky nesprávné a odporující i v platné judikatuře v oblasti korunových dluhopisů. Dále žalobce polemizoval se závěry žalovaného uvedenými v bodě 141 jeho rozhodnutí a tvrdil, že žalovaný interpretoval rozsudek NSS č. j. 10 Afs 289/2021-42 jen velmi selektivně, neboť se hodnocení „celkové situace“ vztahuje pouze na hodnocení propojenosti zúčastněných osob, parametrů dluhopisů a uskutečněný zápočet. Pokud žalovaný hodnotil veškeré provedené transakce jako ekonomicky racionální, ale hodnotil jako neracionální pouze prodej (využití) dluhopisů, tj. jen jednu ze všech provedených transakcí, pak rozhodně v rozporu s předmětným rozsudkem NSS nehodnotí celkovou ekonomickou racionalitu všech provedených transakcí. Pokud žalovaný rozporoval využití dluhopisů jako nejekonomičtější a možného dluhového prostředku k dlouhodobému financování druhu žalobce z prodeje OP, žalobce v jeho postupu spatřoval penalizaci žalobce, resp. jeho akcionáře za to, že svůj reálný problém (nutný převod právního vlastnictví na společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. do České republiky zpět na pana J. M.), a reálný ekonomický problém společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. s dalším externím financováním poskytovaným financujícími bankami se snažil vyřešit v souladu s podmínkami dle § 23 odst. 7 ZDP. Žalovaný tak de facto penalizuje žalobce za dodržování podmínek ZDP, kdy se svůj dlouhodobý dluh z prodeje OP snažil vyřešit dle podmínek ZDP jen mezi spojenými osobami a nikoli prostřednictvím externích věřitelů, které by vedly k vyššímu nákladovému zatížení žalobce.
20. Postup žalovaného byl dle žalobce nepřijatelnou diskriminací podnikatelských rozhodnutí žalobce odporující příslušné judikatuře NSS k podnikatelské strategii. Tuto judikaturu žalobce označil a citoval z ní. Přestože žalovaný nezpochybnil restrukturalizaci, respektoval i jedinou možnou variantu s ohledem na dopady švýcarského práva, a to prodej obchodního podílu PRO-DOMA, spol. s r. o. českému daňovému rezidentovi (žalobci), stanovil Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

nezákonnou podmínku pro uplatnění úrokových nákladů z dluhopisů pro jejich daňovou uznatelnost, a to, že žalobce nezískal za prodané (nikoli upsání) dluhopisy žádné finanční prostředky.

21. K tomu žalobce poukázal na bod 158 žalobou napadeného rozhodnutí s tím, že zde žalovaný neuvedl žádnou správnou úvahu, zda restrukturalizace byla stále ekonomicky racionální, pokud by pan J. M. s žalobcem na místo využití dluhopisů použil úvěrový nástroj úročenou platební směnku nebo provedl novaci neúročeného původního závazku žalobce z titulu pořízení obchodního podílu společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. na dlouhodobý úročený závazek. V případě, že by žalobce, resp. pan J. M. nepoužil dluhopisy, jež měl díky koupi žalobci k dispozici v roce 2014, ale použil by nové dluhopisy nebo přijal jakýkoli obdobný dlouhodobý úvěr či půjčku, zjevně by porušil z výše uvedených důvodů princip péče řádného hospodáře. Naopak žalobce by místo úroků ve výši 82,6 milionů Kč musel v roce 2014 platit těmto externím věřitelům úrokové náklady ve výši, které žalobce specifikoval tak, aby jim nabídl stejný čistý úrokový výnos.
22. Z pohledu úrokových nákladů žalobce tedy využitím samotných dluhopisů přinesl pouze úsporu celkových nákladů na financování prodeje obchodního podílu a tím i nižší snížení jeho základu daně oproti jiným variantám možného dluhového financování prodeje OP, jež v daném případě preferuje žalovaný.
23. Pokud žalovaný tvrdí, že dluhopisy umožnily panu J. M. realizovat daňovou výhodu z odkoupených dluhopisů ve formě získání nezdanitelného příjmu z titulu vyplacených úroků, pak by měl rovněž identifikovat výši takové daňové výhody, aby mohl obecně zjistit, zda se v souladu s § 8 odst. 4 daňového řádu jednalo o převažující účel na straně žalobce v porovnání s jinými ekonomickými benefity vyplývajícími z využití dluhopisů v rámci transakcí v roce 2014. Z argumentace žalobce, z výslechu pana P. V. a z osvědčených požadavků financujících bank na vrácení minimálně 90 % vyplacených úroků zpět jednoznačně vyplývá, že by měl žalovaný rovněž zohlednit platnou judikaturu v oblasti dosahování a zdaňování reálného příjmu poplatníků. V případě pana J. M. je zjevně, že v případě vyplacených úroků musel minimálně 90 % těchto finančních prostředků bezodkladně zase vrátit do žalobce. Neměl tak jakoukoli možnost s těmito prostředky jakkoli ekonomicky nakládat nebo o nich reálně rozhodovat. Nelze tak tvrdit, že mohl realizovat jakýkoli reálný příjem z vyplacených úroků, proto nemá ani smysl v případě vyplacených úroků hovořit o jakémkoli benefitu pana J. M. z titulu nezdanění této částky z titulu zaokrouhlování úrokových výnosů dluhopisů emitovaných do konce roku 2012. K tomu žalobce do žaloby zakomponoval tabulku (str. 25 žaloby), z níž dle žalobce vyplývá, že v návaznosti na žalovaným osvědčený požadavek financujících bank vrátil pan J. M. 100 % vyplacených úroků zpět do žalobce po celou dobu výplaty úroků z dluhopisů žalobcem.
24. Podle žalobce lze objektivně konstatovat, že sám z titulu dluhopisů nerealizoval jakoukoli daňovou výhodu oproti jiným variantám dluhového financování, a rovněž pan J. M. nerealizoval jakoukoli daňovou výhodu z nezdaňování úroků, jelikož nikdy nerealizoval z titulu dohodnutých podmínek s financujícími bankami reálný příjem z titulu vyplacených úroků z dluhopisů. K tomu žalobce poukázal na požadavek o znovu provedení výsledků již dříve navržených svědeckých výpovědí zaměstnanců bank a nový výslech pana P. V. a zopakoval, že tyto výsledky měly osvědčit nejen požadavky daných financujících bank a tudíž racionalitu provedených transakcí, ale i existenci požadavků financujících bank na vrácení finančních prostředků z titulu úroků z dluhopisů už v průběhu přípravy transakcí a také samotnou ekonomickou racionalitu využitých dluhopisů, kterou žalovaný rozporoval. Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

v Seznámení 2, a to v porovnání s jinými případnými externími zdroji financování prodeje OP a tím daňovou uznatelnost z úroků z dluhopisů. Žalovaný měl provedení těchto důkazů povolit za situace, kdy účelově změnil posouzení daňové uznatelnosti úroků z dluhopisů dle § 24 odst. 1 ZDP na zneužití práva žalobcem. Pokud navržené svědecké výpovědi považoval za nadbytečné, zkrátil žalobce na právech a porušil základní zásadu daňového řízení dle § 6 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný při tom nebyl v této kauze tlačěn případným koncem prekluzivní lhůty, proto byl jeho postup účelový. Žalovaný jím chtěl zamezit prokázání ekonomické racionality dluhopisů v těchto výpovědích a tím zbourání argumentace, na které založil své závěry o zneužití práva žalobcem.

25. K tomu žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného ohledně opakovaného výsledku pana P. V., jak jsou uvedeny v bodě 234 rozhodnutí žalovaného. Poukázal na to, že se ocitl ve zcela nové důkazní situaci, měl 50 dní na svou reakci na Seznámení 2. Podstata obhajoby spočívala právě v provedení navržených svědeckých výpovědí, proto měl být opakovaný výsledek pana P. V. žalovaným připuštěn.
26. K propojenosti osob žalobce konstatoval, že ZDP ani jiná legislativa nezakazuje upsání nebo prodej dluhopisů osobě spojené dle § 23 odst. 7 ZDP. Prodej OP i prodej dluhopisů byly provedeny za podmínek stanovených tímto zákonným ustanovením. Za nestandardní nemůže být považována skutečnost, že pan J. M. byl členem statutárního orgánu žalobce, a tudíž jej zastupoval při prodeji dluhopisů nebo při zápočtu vzájemných pohledávek, dané transakce totiž byly činěny v souladu s § 23 odst. 7 ZDP. Uvedené platí zvláště v situaci, kdy hybatelem provedených transakcí byl primárně management PRO-DOMA, spol. s r. o., a nikoli sám pan J. M., který v době realizace transakcí dosáhl prakticky již důchodového věku.
27. Za nepravdivé označil žalobce tvrzení žalovaného, např. v bodech 132, 136 a 145 jeho rozhodnutí, dle kterého propojenost osob umožnila vytvoření umělé situace, která by v běžných ekonomických vztazích a za standardních podmínek nenastala. Žalovaný tento svůj závěr nijak nezduvodnil ani neprokázal. Žalovaný si v tomto dílčím závěru odporuje, např. v bodech 166 a 190 svého rozhodnutí, kdy jednoznačně uvádí, že ekonomická racionalita transakcí (mimo dluhopisy) nebyla zpochybněna. Žalovaný jen účelově formuluje zjevné nepravdy a polopravdy, aby vyhověl současné negativní judikatuře v oblasti korunových dluhopisů. Je zcela běžné, že ve společnostech rodinného typu je akcionář zároveň členem statutárního orgánu, a proto v rámci transakcí mezi takovou společností a jím samým vystupuje v obou těchto rolích. K žalobce tomu poukázal např. na Ing. A. B. s tím, že na rozdíl od něj se pan J. M. stal akcionářem žalobce až v roce 2014 a nijak se nepodílel na emisi dluhopisů v roce 2012. Tedy nemohl jako „osoba spojená“ se podílet na přípravě dluhopisové struktury v roce 2012 pro účely jejího začlenění do transakcí v roce 2014. Přístup žalovaného k propojenosti osob ve spojení s korunovými dluhopisy znamená, že se osoba spojená s emitentem prakticky nikdy nemohla stát majitelem korunových dluhopisů bez ohledu na celkovou ekonomickou racionalitu ekonomických transakcí, do kterých byly korunové dluhopisy zapojeny. Takový postup je nepřipustně diskriminační na základě „majetku“ a „jiného postavení“, jak je zakázáno čl. 3 Listiny základních práv a svobod (Listina).
28. Žalobce dále tvrdil, že žalovaný v rozhodnutí měnil zapojení pana J. M. v rámci emise dluhopisů a stanovení emisních podmínek a propojenosti jednotlivých subjektů, kdy v úvodu rozhodnutí konstatoval, že dluhopisy upsala sama společnost MISURATA SE (žalobce) v závěru roku 2012 a že pan J. M. se stal 100 % akcionářem žalobce až v roce 2014. Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Postupně ale v rámci hodnocení skutkového stavu a důkazních prostředků a svých úvah žalovaný přisuzuje nepravdivě odpovědnost za emisi dluhopisů a emisní podmínky panu J. M., a rovněž i propojení společností PRO-DOMA, spol. s r. o., Pro-Doma AG a pana J. M. s žalobcem se snaží žalovaný nepravdivě a účelově umístit již do roku 2012, aby mohl původním označenou ekonomicky racionální restrukturalizaci označit za umělou ekonomicky neracionální transakci.

29. K úhradě dluhopisů provedené formou zápočtu žalobce konstatoval, že v průběhu daňového řízení opakovaně namítal nepochopení, z jakého důvodu žalovaný tuto okolnost považuje za nestandardní skutečnost. K tomu odkázal na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 85/2004-40 a citoval z něj. Svůj postup považoval za zákonný a zcela běžný způsob vyrovnání si vzájemných pohledávek a závazků v rámci obchodních vztahů. Poukázal na stanovisko žalovaného pod bodem 155 rozhodnutí a citoval z něj. Měl za to, že žalovaný nepravdivě a zjevně účelově tvrdil, že v daném případě byla pohledávka a závazek „uměle vytvořeny“ pro zápočet. To žalobce odmítl, neboť zdůvodnil a prokázal ekonomickou racionalitu všech roků transakce. Dluhopisy měly být a také byly využity k zajištění profinancování změny právního vlastnictví společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. ze švýcarské Pro-Doma AG na žalobce dle podmínek § 23 odst. 7 z důvodů, které už předně uvedl. Nikdy netvrdil, že dluhopisy měly být využity k prostému získání finančních prostředků, jak toto požadoval správce daně, a nyní i žalovaný, jako jediný „správný“ způsob využití dluhopisů. Poukázal na to, že smlouva o prodeji dluhopisů má konsenzuální povahu, proto již jen v důsledku tohoto faktu bylo možné započítat vzájemné závazky mezi žalobce a panem J. M. po uzavření dané smlouvy o prodeji dluhopisů bez předchozího poskytnutí finančních prostředků. Žalovaný zcela mylně aplikoval požadavek nutný pro reálné smlouvy na konsenzuální smlouvu o prodeji dluhopisů, pro kterou žádný takový požadavek dle platných právních předpisů neplatí. Ekonomická podstata dluhopisů vyplývá zejména z § 2 odst. 1 zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ale také z konkrétního využití dluhopisů emitente v rámci podnikatelské činnosti.
30. Žalobce popřel, že by prodejem svých dluhopisů nezískal jakoukoli finanční hodnotu, neboť jejich prodejem a provedenými zápočty primárně získal 99 % podíl na společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. a uhradil své další krátkodobé závazky. Měl za to, že u žalovaného absentuje správná úvaha s odkazem na právní předpis, zda jím subjektivně definovaná podmínka pro daňovou uznatelnost z úroků z dluhopisů platí jen pro konkrétní případ žalobce nebo je to generální podmínka platící pro všechny typy dluhopisů. Žalovaným použitý termín „základní smysl emise“ nebo „primární smysl emise“ nemá oporu v zákoně ani odborné literatuře. Ze závěru žalovaného vyplývá nesmyslná a nezákonná podmínka, že dluhopis by obecně generoval nedaňové úroky, pokud by jeho cena byla uhrazena jinou komoditou. Žalovaný ve svém rozhodnutí, opírajícím se o podmínku reálného toku finančních prostředků při prodeji dluhopisům nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání, tj., že pro dané dluhopisy financovaly akvizici reálného aktiva žalobce v hodnotě 802,5 milionů Kč. Žalovaný tak opět ignoroval jednu ze stěžejních zásad řádné správy daní zakotvenou v daňovém řádu.
31. K parametrům emise žalobce poukázal na již uvedené, a sice, že dluhopisy byly emitovány v roce 2012, ale pan J. M. se stal akcionářem žalobce až v roce 2014, kdy se stal i majitelem dluhopisů na základě jejich odkupu, nikoli jejich úpisu. Do té doby byl žalobce, jeho statutární orgán i jeho akcionář osobami nespojenými s panem J. M. nebo skupinou společností PRO-DOMA. Pan J. M. a skupina společností PRO-DOMA tedy neměli Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

jakýkoli vliv na parametry emise dluhopisů v roce 2012 a cca do přelomu let 2013/2014 neměli ani jakékoli ponětí o existenci žalobce, natož aby mohli jakýmkoli způsobem cílit emisi a úpis dluhopisů nebo podmínky emise dluhopisů (tj. parametry emise dluhopisů, jež musely být určeny již v roce 2012) na pana J. M. Argument žalovaného z bodu 87 jeho rozhodnutí je tak zcela nepravdivý a nesmyslný. Explicitní uvedení důvodu emise není nezbytnou součástí emisních podmínek dle příslušné české legislativy. Žalobce neuvedl žádný specifický důvod emise z čistě pragmatických důvodů, aby v dalších 20 letech nebyl do splatnosti této emise vázán takovým konkrétním titulem. Nejednalo se o jednorázový nástroj využitelný pouze pro získání nových finančních prostředků, jak připouští žalovaný. Od počátku byly dluhopisy původním statutárním orgánem a původním akcionářem koncipovány jako universální dlouhodobý dluhový instrument, jež mohl být žalobcem a jeho akcionáři použit několikrát k financování různorodých potřeb. Žádná platná zákonná úprava v oblasti dluhopisů, cenných papírů nebo kapitálového trhu nelimituje využití dluhopisů pouze na získání nových externích zdrojů od nespojených osob nebo dokonce od veřejnosti. Žalobce zopakoval, že žalovaný v rozhodnutí změnil zapojení pana J. M. v rámci emise dluhopisů a stanovení emisních podmínek a propojení jednotlivých subjektů, kdy v úvodu rozhodnutí konstatoval, že dluhopisy upsala sama společnost MISURATA SE (žalobce) v závěru roku 2013 a že pan M. se stal 100% akcionářem žalobce až v roce 2014, ale postupně v rámci hodnocení skutkového stavu a důkazních prostředků a svých úvah přisuzoval nepravdivě odpovědnost za emisi dluhopisů a emisní podmínky panu M. a rovněž i propojení společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o., Pro-Doma AG a pana J. M. s žalobcem se snažil nepravdivě a účelově umístit již do roku 2012, aby mohl původně jím označenou ekonomicky racionální restrukturalizaci shledat umělou ekonomicky neracionální transakcí.

32. K vydání dluhopisů v závěru roku 2012 žalobce konstatoval, že je zcela irelevantní, zda to bylo začátkem roku nebo koncem roku. Tato skutečnost nemůže podporovat názor žalovaného o údajném zneužití práva, jelikož se nejedná o žádnou nestandardnost. Emise dluhopisů k určitému datu je pouze formálním završení dlouhodobého procesu. Pokud původní akcionář žalobce, zcela nespřízněný s panem J. M. nebo skupinou společností PRO-DOMA emitoval dluhopisy před koncem roku 2012, sama tato skutečnost nemůže svědčit o zneužití práva žalobcem. Neplatí ani argument správce daně a žalovaného, že vydání dluhopisů v závěru roku 2012 je nestandardní okolností, jelikož v druhé polovině toho roku došlo k uvolnění podmínek neveřejných emisí dluhopisů. Tento argument nemůže rovněž obstát proto, že k neveřejným emisím korunových dluhopisů docházelo ve velkém objemu již v roce 2011 a v průběhu první poloviny roku 2012. Navíc podmínky neveřejných emisí korunových dluhopisů primárně obsahovaly pouze požadavek na schválení prospektů emise ze strany ČNB, jež tyto souhlasy běžně udělovala. Uvolnění podmínek pro neveřejné emise dluhopisů měly za cíl pouze ulevit ČNB.
33. Dle žalobce žalovaný nezdůvodnil, proč by upsání emise dluhopisů v závěru roku 2012 mělo představovat nestandardní okolnost. Skutečnost, že byla přijata nebo bude novela ZDP měnící způsob zaokrouhlování korunových dluhopisů pro emise od 1. 1. 2013 byla v dané době již známa cca půl roku a sama osobě nespřízněná o zneužití práva.
34. Dále se žalobce vyjádřil k dalším nestandardním okolnostem dle žalovaného, jak jsou uvedeny v bodě 131 až 157 jeho rozhodnutí s tím, že zde zcela absentuje přezkoumatelná správní úvaha ke zde uvedeným tvrzením. Uvedl, že mu není známo, z jakého důvodu žalovaný považuje tyto skutečnosti za nestandardní. Svůj závěr nezdůvodnil ani neprokázal, Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

proto se žalobce ani relevantním způsobem k těmto tvrzením nemohl vyjádřit a reagovat na ně.

35. K podmínkám pro konstatování zneužití práva žalobce předně shrnul podmínky vymezené evropskou i českou judikaturou a obecně pojednal o naplnění těchto podmínek.
36. K naplnění podmínky „A“ - hlavním cílem hospodářské činnosti (transakcí) je získání daňového zvýhodnění - se žalobce ohradil a odmítl jako nepravdivé a nepodložené tvrzení žalovaného v bodu 134 rozhodnutí. Zopakoval, že jednoznačně vysvětlil, doložil a prokázal celkovou ekonomickou racionalitu provedených transakcí, ale i její samostatný racionální smysl (včetně využití dluhopisů). Poukázal na body 166 a 190 žalovaného rozhodnutí s tím, že zde žalovaný schválil ekonomickou racionalitu transakcí (mimo dluhopisy), což svědčí ve prospěch tvrzení žalobce, že provedené transakce měly racionální ekonomický důvod. Samotná skutečnost, že v rámci proběhlých transakcí byly využity dluhopisy, tj. pro žalobce jednoznačně nejekonomičtější dluhový zdroj financování svého dlouhodobého dluhu z titulu prodeje OP v souladu s § 23 odst. 7 ZDP, nemůže sama automaticky vést k závěru o zneužití práva žalobcem, a to ani dle poslední judikatury NSS v oblasti korunových dluhopisů a zneužití práva. To platí zvláště, kdy žalovaný nikdy neprovedl jakoukoli identifikaci a analýzu benefitů vyvstalých z provedených transakcí a neprovedl ani řádnou identifikaci daňových výhod z dluhopisů v konkrétní situaci žalobce a jeho akcionáře. Nezhlednil, že pan J. M. prakticky v dané specifické situaci nerealizoval jakýkoli reálný příjem z titulu vyplacených dluhopisů, když 90 % úroků musel vrátet žalobci, a tudíž ani nemohl reálně realizovat jakoukoli daňovou výhodu z této části vyplacených úroků.
37. Žalovaný tak žádným způsobem objektivně neprokázal, že hlavním nebo převažujícím benefitem z provedených transakcí bylo právě získání případných daňových benefitů z dluhopisů, protože nikdy takovou analýzu objektivně neprovedl. Nikdy se nezabýval jakýmkoli jinými aspekty provedených transakcí než snahou prokázat „nestandardnost“ transakcí nebo popřípadě nadbytečnost dluhopisů. Pokud však žalovaný neprovedl jakoukoli analýzu „jiných“ benefitů z provedených transakcí, pak nemůže tvrdit, že daňové benefity z dluhopisů byly hlavním převažujícím, resp. převažujícími benefity z provedených transakcí. Pokud případným daňovým benefitem z provedených transakcí je snížení daňové povinnosti žalobce ve výši cca 16 milionů Kč ročně, výše uvedená restrukturalizace vedla minimálně k dvojnásobnému zvýšení té samé daňové povinnosti oproti situaci před provedenou restrukturalizací. Z pohledu daně z přímo právnických osob měla minimálně dvakrát větší příznivý ekonomický dopad na daňové povinnosti žalobce. Žalovaným tvrzené daňové benefity nedosahují ani 50 % ostatních ekonomických benefitů plynoucích z provedených transakcí. Pak lze těžko zhodnotit, že tyto „daňové benefity“ byly hlavním nebo byt jen převažujícími benefity daných transakcí, což je podmínka nutná pro uplatnění konceptu zneužití práva. Žalovaný tak zjevně neunesl ani v tomto aspektu své důkazní břemeno, jež pouze jeho tíží při prokazování zneužití práva.
38. K naplnění podmínky „B“ - poskytnutí daňového zvýhodnění je v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou - žalobce poukázal na závěry rozšířeného senátu NSS ve věci č. j. 7 Afs 54/2006-155 a explicitní nutnost splnění této podmínky dle důvodové zprávy k novele daňového řádu zákonem č. 94/2018 Sb. s účinností od 1. 4. 2019, již byla do daňového řádu implementován nově § 8 odst. 4, a z této důvodové zprávy citoval.
39. Dle žalobce žalovaný neprokázal splnění podmínky A) pro své konstatování údajného zneužití práva. Ale i kdyby se tak stalo, tedy že by realizované kroky transakce byly činěny Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

za účelem čerpání daňové výhody, což žalobce jednoznačně odmítl, musel by žalovaný prokázat, že byla splněna i podmínka B) zneužití práva, tj., že poskytnutí daňového zvýhodnění bylo v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou. Žádnou z podmínek žalovaný neprokázal.

40. Ke zneužití práva s cílem čerpání výhody v podobě daňově účinných úroků z dluhopisů žalobce poukázal na zákon daních z příjmu s tím, že zákonodárce tuto daňovou výhodu velmi často upravuje, to znamená v souladu s politickými a ekonomickými záměry zákonodárce je tato výhoda v rámci úprav ZDP poskytována více nebo méně restriktivně. Konstatoval, že novela č. 80/2019 Sb. tuto daňovou výhodu pouze více omezila, resp. zavedla nový institut tzv. nadměrných výpůjčních nákladů, které jsou pro účely daně z příjmu považovány jako neuznatelné ve smyslu § 23e, § 23f ZDP. Dále poukázal na důvodovou zprávu k novele a citoval z ní. Konstatoval, že u něj došlo k využití cizího kapitálu ve formě korunových dluhopisů. K omezení nadměrných výpůjčních nákladů slouží speciální ustanovení ZDP a nelze připustit, aby žalovaný nad rámec těchto omezení (např. § 25 odst. 1 písm. zk), zl) a w) a § 23 odst. 7 ZDP), extenzivním výkladem nepřipustně omezil využití cizího kapitálu žalobcem. To jednoznačně podpořil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 10. 2017 č. j. 22 Af 86/2015-43.
41. Dle žalobce nelze akceptovat, aby využití cizího kapitálu žalovaný obecně identifikoval jako nestandardní transakci, při které údajně nedochází k ekonomickému přínosu pro žalobce, ale naopak k navýšení nákladů o cenu cizího kapitálu a tím ke zhoršení majetkové situace subjektu. Žalovanému totiž nepřísluší se vyjadřovat k ekonomickým rozhodnutím žalobce, jak bude své podnikání financovat. Pro daňovou uznatelnost ceny cizího kapitálu je třeba přistupovat při splnění všech omezení daných ZDP pouze s tím, zda z pohledu poplatníka, jenž tuto cenu cizího kapitálu hradí může využití cizího kapitálu rozumně vést a s přiměřenou pravděpodobností k dosažení zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Je třeba zohlednit, zda financování podnikání cizím kapitálem umožňuje společnosti použít volné finanční prostředky k investicím či provozním výdajům vedoucí k těmto nebo případně zabránit výprodeji stávajících akty. I z tohoto pohledu obecně jakékoli financování cizím kapitálem a úhrada úroku s tím souvisejícím může představovat pouze využití možnosti dané daňovým zákonem (daňové pobídky), která je plně v souladu se smyslem a účelem ZDP.
42. V konkrétním případě žalobce nemohla být a nebyla splněna podmínka B) pro aplikaci institutu zneužití práva, jelikož poskytnutí daňového zvýhodnění nebylo a není v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou.
43. K žalovaným konstatovanému zneužití práva s cílem čerpání výhody v podobě jím tvrzeného nulového zdanění příjmu z úroků z dluhopisů žalobce zdůraznil, že tyto úroky podléhaly v souladu se ZDP dani z příjmu a žalobce tyto úroky zdaňoval dle § 36 odst. 3. Žalobce emitoval v roce 2012 korunové dluhopisy a v průběhu daňové kontroly vysvětlil, proč zvolil cizí kapitál ve formě dluhopisů za jím zvolených emisních podmínek. K tomu poukázal na sdělení finanční správy z 6. 3. 2017 a citoval z něj. Považoval za nepřijatelné, aby žalovaný dovozoval práva zneužívající účel vydání tzv. korunových dluhopisů, pokud v rámci reakce finanční správy na mediálně vykonstruovanou kauzu tzv. korunových dluhopisů, tato opakovaně tvrdila, že prostá emise nemohla být zneužitím práva, a to dokonce, kdy žalobce emitoval dluhopisy v roce 2012 za co možná nejobecnějších podmínek a za situace nebylo nijak personálně nebo majetkově spojen s panem M. Zdůraznil, že dle konstantního právního názoru NSS (např. rozsudek sp. zn. 6 Afs 156/2014) platí zásada Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

legitimního očekávání a je plně k dispozici každého daňového subjektu rozhodnout, jakou formou cizího kapitálu pro své financování zvolí. Nebyla tedy splněna druhá podmínka B) pro aplikaci institutu zneužití práva, jelikož poskytnutí daňového zvýhodnění nebylo a není v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou. Žalobce znovu odkázal na důkazní břemeno, které tíží výlučně žalovaného s tím, že je žalovaný neunesl, jak již podrobně argumentoval.

44. Žalobce považoval za nepřiléhavou judikaturu, na kterou žalovaný ke zneužití práva poukázal s tím, že u něj je stav rozdílný s ohledem na vliv švýcarského právního řádu a potřebnou transparentnost pro český rejstříkový soud. Dále proto, že jediný možný způsob převodu vlastnictví podílu na společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. do ČR formou prodeje OP a z důvodu prakticky nulového reálného příjmu pana M. z vyplacených úroků, a tudíž minimálního daňového benefitu z nezdanění vyplacených úroků. Žalovaný neprovedl jakékoli porovnání ekonomických a daňových benefitů z restrukturalizace v Seznámení 2 nebo ve svém rozhodnutí a změnil svůj právní názor jen na základě výsledku aktuálních soudních rozhodnutí a očekává potvrzení svého rozhodnutí v soudním řízení.
45. K (ne)unesení důkazního břemene žalovaným a dalších aspektech žalobce opětovně poukázal na to, že důkazní břemeno nesl výlučně žalovaný, jak vyplývá i z bodu 66 jeho rozhodnutí, což se nestalo a ani nemohlo stát, protože závěr o zneužití práva je v rozporu s faktickým stavem, jakož i doloženými důkazními prostředky. To je patrné ze samotného rozhodnutí, kdy žalovaný zneužití práva neprokazoval, ale pouze vyjadřoval své úvahy formulované jako subjektivní názor nebo domněnky, např. v bodu 133, 157 a 163, z nichž žalobce citoval. Argumentaci žalovaného ohledně tvrzeného zneužití práva považoval žalobce za nepřezkoumatelnou pro nedostatek důvodů, neboť v rozhodnutí prezentoval mnoho tvrzení, která však žádným způsobem nezduvodnil, nevedl k nim relevantní správní úvahu a nemohou proto obstát jako přezkoumatelné zdůvodnění jeho závěru. Žalobce se může pouze domnívat, že žalovaný považoval za nestandardní obchodní podmínku úhradu závazku započtením, což jako nepravdivé odmítl. K tomu odkázal na již citované posouzení transakce zápočtu ze strany NSS v rozsudku č. j. 5 Afs 85/2004-40.
46. Žalovaný rovněž uvedl výčet „nestandardních okolností“ aniž by uvedl přezkoumatelnou správní úvahu, proč je považuje za nestandardní. Žalovaný v rozhodnutí uvedl zcela rozporuplnou argumentaci, jak již podrobně žalobce argumentoval výše, což má za důsledek nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Žalovaný dále překročil své kompetence, když v rozporu s konstantní judikaturou NSS se dopustil hodnocení podnikatelské strategie žalobce.
47. Žalobce, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno ohledně tvrzení o zneužití práva, proto jeho závěry nemohou obstát. Žalobce rovněž shrnul svou argumentaci ke zneužití práva s tím, že závěry žalovaného jsou v rozporu s faktickým stavem, vnitřně rozporné, v rozporu s doloženými důkazními prostředky a platnou daňovou judikaturou správních soudů. Argumentaci žalovaného považoval za nepřezkoumatelnou a v rozporu s konstantní judikaturou NSS, kdy nepřipustně hodnotil podnikatelskou strategii žalobce. Dle žalobce nedošlo k naplnění ani objektivního ani subjektivního kritéria zneužití práva. Žalovaný neunesl své důkazní břemeno, neprokázal, že by provedeným transakcemi realizoval žalobce jakoukoli reálnou daňovou výhodu, natož aby prokázal, že by tato byla hlavním či převažujícím cílem transakcí. Závěry žalovaného ohledně zneužití jsou zjevně vnitřně rozporné, jak ukazuje jeho naprosto rozdílné hodnocení provedených transakcí (mimo dluhopisy) v bodech 166, 190 a 224 a v bodech 172, 210 a 244. Žalovaný se snažil účelově najít jiný důvod k obhájení doměřené daně poté, kdy dospěl k závěru, že argumentace Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

správce daně nemůže obstát. K tomu žalobce odkázal na konstantní judikaturu NSS a rozhodnutí Ústavního soudu, která označil. Dle žalobce je z postupu žalovaného jednoznačné, že zjevně, záměrně a účelově nepostupoval v souladu s touto judikaturou, kdy jeho snahou nebylo naplnění základního cíle řádné správy daní, ale pouze doměření daně z jakéhokoli důvodu. O tom svědčí i skutečnost, že zcela nezákonně odmítl provedení navrhovaných svědeckých výpovědí, které by mohly některá jeho tvrzení vyvrátit. Postup žalovaného odporoval základním zásadám daňového řízení a jen doplnil nezákonnost postupu správce daně, který nejenže nedodržoval základní zásady daňového řízení, postupoval v rozporu s platnou judikaturou při hodnocení podnikatelské strategie, ale neváhal i falšovat výpovědi ve výsledku pana P. V. v Protokolech 1 a 2, jak prokazuje znění jeho zprávy.

48. Žalobce dále tvrdil další nezákonný postup žalovaného správního orgánu. Předně poukázal na změnu právního názoru žalovaného. K tomu uvedl, že poté, kdy žalovaný shledal, že závěry správce daně nemohou obstát, učinil tak až v Seznámení 2 na konci roku 2013, když ještě v předchozím Seznámení z května 2023 (po dvou letech odvolacího řízení) nic takového neindikoval. Žalobce tedy po dobu téměř 5 let prokazoval naplnění podmínek daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 ZDP v intencích právního posouzení správce daně, aby pak na základě postupu žalovaného, který tento téměř pětiletý postup správců daně zcela popřel, měl pouze 50 dnů na možnost se k této zásadní změně vyjádřit a navrhnout nové důkazní prostředky. Žalobce při tom ještě v průběhu roku 2023 navrhoval svědky a další důkazní prostředky k prokázání podmínek § 24 odst. 1. Ani v jednom z dokumentů z roku 2023 žalovaný neuvedl, že má v úmyslu změnit zcela hodnocení transakcí na zneužití práva nebo že hodnotí celou kauzu prizmatem zneužití práva. Naopak tyto dodatečné návrhy důkazních prostředků vždy odmítl optikou prokazování daňové uznatelnosti úroku dle § 24 odst. 1 ZDP a důvodů uvedených žalobcem v odvolání.
49. Až v Seznámení 2 žalovaný uvedl, že skutečnosti, jež měly dané důkazní prostředky a svědecké výpovědi prokázat považuje za žalobcem prokázané, ale z pohledu nové optiky zneužití práva považuje žalobcem navržené svědecké výpovědi opět za nadbytečné, jelikož dle jeho nového názoru nemohou osvědčit daňovou uznatelnost úroků z dluhopisů při zneužití práva.
50. Takový postup žalobce považoval za jednoznačně v rozporu se základními zásadami řádné správy daní a krátící jej na zákonném právu na obranu proti zjištěným závěrům. Žalovaný sám v bodu 210 svého rozhodnutí konstatoval, že svůj právní názor změnil ve vazbě na judikaturu NSS a Ústavního soudu. K tomu žalobce uvedl, že zásadní judikatura těchto soudních orgánů byla vydána v následujících datech a tuto judikaturu označil. Tvrzení žalovaného v citovaném bodu jeho rozhodnutí nemůže obstát, neboť veškeré zásadní rozsudky zmiňované žalovaným byly vydány příslušnými soudy jež řadu měsíců před vydáním o Seznámení 1 a vzhledem k jejich dopadu byly okamžitě diskutovány širokou odbornou veřejností. Dále i proto, že v obdobných kauzách re klasifikoval žalovaný zdůvodnění správci daně z titulu nesplnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP na kauzy zdůvodnění zneužití práva obdobným způsobem již v minulých letech, tj. dlouho před vydáním výše uvedených rozsudků.
51. Dále žalobce uvedl svou argumentaci k fiduciární smlouvě a jejímu neobjektivnímu hodnocení. Konstatoval, že v průběhu celého prvoinstančního řízení byla správce daně existence této smlouvy rozporována. Správce daně většinu odpovědí svědka V. využil zcela neobjektivně ve zprávě jako důkazní prostředek prokazující, že žalobce neosvědčil existenci Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

fiduciární smlouvy a smlouvy o jejím ukončení mezi J. M. a společností Pro-Doma AG. Jakkoli byly odpovědi svědka, týkající se fiduciární smlouvy a smlouvy o jejím ukončení v Protokolu 1 a Protokolu 2, limitovány omezenou znalostí těchto smluvních vztahů ze strany svědka, žádný soudný posuzovatel těchto protokolů by je nemohl objektivně vyhodnotit jako správce daně na straně 122 zprávy, že výslech svědka P. V. nepotvrzuje existenci fiduciární smlouvy jako řádného důkazního prostředku v tomto daňovém řízení. O to je to nepochopitelnější, když fiduciární smlouva a smlouva o jejím ukončení byly žalobcem předloženy správci daně jako příloha vyjádření k VKZ (strana 45 žaloby) jakmile je žalobce získal od bývalých správců společnosti PRO-DOMA AG. Tyto smluvní vztahy byly řádně analyzovány a de facto potvrzeny renomovanou právní kanceláří PRK. Sám správce daně mnohokrát ve zprávě uvedl, že existence fiduciární smlouvy a smlouvy o jejím ukončení byla zmíněna již v roce 2014 v komentáři k zahajovací rozvaze daňového subjektu sestavené k 1. 1. 2014 ověřené auditorem žalobce. Jediné, co lze objektivně zhodnotit z Protokolu 1 a Protokolu 2 ve vztahu k výše uvedeným smlouvám je to, že svědek nikdy neviděl osobně smlouvu o ukončení fiduciární smlouvy a její obsah. Z Protokolu 1 je zcela jisté, že svědek P. V. potvrdil existenci fiduciární smlouvy, již měl sám v držení v průběhu 2020, když ji předával k posouzení PRK s výhradami, že pouze při své úrovni angličtiny nerozuměl celému jejímu obsahu a že při své činnosti generálního ředitele žalobce není v jeho misii starat se o věci „na druhé straně“, čímž svědek myslel o věci mezi PRO-DOMA, spol. s r. o., panem J. M. a jeho správcovskou firmou Pro-Doma AG. Dle žalobce není pravda, že svědek P. V. neuměl posoudit, zda dokument předložený správcem daně je nebo není fiduciární smlouva, kdy z Protokolu 1 jasně vyplývá, že se jedná o dokument podobný fiduciární smlouvě, pouze neumí posoudit, zda je úplný. Svědek vnímal, že dokument neobsahuje datумы, ale předpokládal, že to je originální dokument. Správce daně tak opět manipuloval se svědkovou výpovědí, kdy uvedl část odpovědi svědka, aby tato získala jiný rozměr, lépe vyhovující záměru správce daně zpochybnit důvěryhodnost fiduciární smlouvy.

52. K tomu žalobce poukázal na bod 138 a 139 rozhodnutí žalovaného s tím, že zde žalovaný hodnotí existenci fiduciární smlouvy velmi zavádějícím, neobjektivním a návodným způsobem, neboť tvrdí, že žalobce existenci fiduciární smlouvy ne/osvědčil, nebo že pohledávka z takové smlouvy nebyla apriori neprokázána.
53. Dále žalobce tvrdil živou manipulaci s textem výpovědi svědka ze strany správce daně s tím, že taktika správce daně byla primárně založena na zpochybňování žalobcem uskutečněných právních kroků, uzavřených právních dokumentů a na základě takového zpochybnění pak odmítnutí daňové uznatelnosti úroků z dluhopisů dle § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce ani jeho zákonný zástupce se však nikdy nesetkali se stavem, kdy správce daně za účelem zpochybnění příslušného právního kroku, v daném případě existence fiduciární smlouvy, vědomě zfalšuje ve zprávě výpověď svědka P. V., jak je zaznamenána v Protokolech 1 a 2. K tomu žalobce poukázal na str. 120 zprávy a citoval z ní. Poukázal dále na str. 10 Protokolu 1, na str. 22 zprávy a měl za zjevné, že se správce daně snažil zmanipulovanými přepisů výpovědi svědka navodit dojem, že svědkovi není známa existence fiduciární smlouvy, což vedlo správce daně k jejímu odmítnutí jako důvěryhodného důkazního prostředku.
54. Dle žalobce takový postup správce daně jednoznačně prokázal jeho neobjektivní přístup k celé daňové kontrole a zásadní porušení základních zásad správy daní dle § 8 daňového řádu, kdy navíc záměrně manipuloval s výpovědí svědka, aby podpořil svou argumentaci. Žalobce odmítl závěr žalovaného, stejně koncipované závěry správce daně, ve Vyhodnocení Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

stížnosti č. j. 129493/21/4200-11773-208789, a žalovaného ve Vyrozmění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 12. 10. 2021, že manipulace s výpovědí svědka pana P. V. byla pouze chyba v psaní. Dle žalobce je tomu tak proto, že výslech pana P. V. byl jeden ze stěžejních důkazních prostředků v daňovém řízení a dále tato interpretace „chyby v psaní“ jednoznačně odporuje právní úpravě § 144 daňového řádu, komentářům k danému ustanovení a platné judikatuře. Z manipulace s výpovědí svědka P. V. vyplynulo, že se nejednalo o ojedinelou záměnu jedné odpovědi svědka, tyto pozměněné odpovědi správce daně jednoznačně použil pro své hodnocení daného výslechu a tyto pozměněné odpovědi jednoznačně negativně změnilo vyznění odpovědi svědka v neprospěch žalobce ve zprávě o daňové kontrole v porovnání se zněním výpovědi svědka v Protokolu 1 a 2. Zjevně se tedy nejednalo o „chybu v psaní“, nýbrž o zcela flagrantní nezákonný postup správce daně a selhání kontrolního systému správce daně, pokud takový vůbec existuje. To odhaluje postoj správce daně k „zákonnému“ provedení dané daňové kontroly. Obhajoba takového nezákonného postupu správce daně ze strany žalovaného pak ukazuje, že stejný nezákonný postoj k daňovému řízení přetrvává i na úrovni žalovaného, který takový postup správce daně hodnotí pouze jako „chyby v psaní“. Tím byly porušeny základní principy dvojinstančního daňového řízení a je zjevné, že celé řízení je vedeno ze strany správce i žalovaného nezákonným způsobem, a proto by mělo být rozhodnutí žalovaného zrušeno.

55. Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

56. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný shrnul dosavadní průběh řízení, vymezil předmět sporu a konstatoval žalobní námitky.
57. K tvrzení žalobce, že sama restrukturalizace v roce 2014 měla své opodstatnění a byla krokem ekonomicky racionálním uvedl, že je celá argumentační rovina žalobce zcela mimoběžná s předmětem nyní projednávané věci. K tomu poukázal na opakované stanovisko v odůvodnění svého rozhodnutí, např. v bodech 158, 166, 177, 180, 190, 221 a 224, z nichž jednoznačně vyplývají jím prezentované úvahy. Na nich spočívá výsledný závěr (především body 127 až 164), že žalovaný na podkladu shromážděných skutkových zjištění nedospěl k závěru, že by restrukturalizace jako taková, přesněji záměr „zrušit“ 99 % švýcarské Pro-Doma AG na společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. a celkově přeskupit majetkovou strukturu uvnitř skupiny fakticky plně ovládané panem M., byla od počátku neopodstatněná či přímo ekonomicky iracionální. Naopak v uvedených pasážích odůvodnění rozhodnutí opakovaně upozorňoval, že v daňovém řízení nebyla ekonomická racionalita oné restrukturalizace jako takové zpochybněna a tato problematika tak nebyla ani předmětem zkoumání. Už vůbec žalovaný nerozporoval žalobcem opakovaně zmiňovaný výsledný dopad restrukturalizace na jeho budoucí podnikání a naopak např. uznal, že v jejím důsledku nastalo zjednodušení a ztransparentnění vlastnické struktury bylo kvitováno tuzemskými bankami (např. body 170, 224 a 265 rozhodnutí). Coby představující zneužití práva byl v daňovém řízení vyhodnocen „pouze“ způsob praktického provedení oné restrukturalizace (a jeho následné daňové dopady), přesněji pak v části iracionální konkrétní chronologický sled vytvořeného řetězce transakcí (bod 89 rozhodnutí), v užším smyslu pak uskutečnění nákupu obchodního podílu ve společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. žalobcem, kterýžto krok v celkovém individuálním kontextu onoho řetězce nebyl reálně potřebným (nezbytným), a fakt, že coby způsobu financování jeho nákupu bylo bez racionálního opodstatnění užito korunových druhopisů emitovaných na sklonku roku 2012 Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

v daňově výhodném režimu. To vše je pak s ohledem na skutečnost, že na celém jejím průběhu se podílely výhradně spojené osoby dle § 23 odst. 7 ZDP – společnosti ovládané přímo či nepřímo panem J. M.

58. K tomu žalovaný poukázal na právní názor v bodě 33 rozsudku NSS ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 175/2022-37, citovaný již v bodě 164 jeho rozhodnutí s tím, že byl výslovně aprobován Ústavním soudem, jak je uvedeno v bodě 17 usnesení Ústavního soudu ze dne 21. 3. 2023 sp. zn. II.ÚS 509/23, a z těchto rozhodnutí citoval. Doplnil, že v tomto duchu postupoval v nyní projednávané věci, kdy sice nezpochybňoval (nehodnotil) racionalitu celkového záměru provést restrukturalizaci ani možný pozitivní dopad jejího provedení co zjednodušení vlastnické struktury a zvýšení transparentnosti. Na druhou stranu však na podkladu skutkových zjištění coby účelový s cílem dosažení daňové výhody shledal konkrétní nastavený postup, jehož cestou byl onen původní záměr v praxi naplněn. Konstatoval, že samotné nezpochybnění racionality celkového záměru ani argumentace poukazující na jeho apriorní bezproblémovost nemůže závěr o účelovém vytvoření konkrétního řetězce transakcí s využitím dluhopisů dříve emitovaných v daňově výhodném režimu jakkoli zahladit či překrýt. Žalobní argumentaci věnující se motivaci vedoucí k pojetí záměru provést příslušnou restrukturalizaci, stejně jako poukaz žalobce na pozitivní dopady jejího provedení na jeho budoucí podnikání, tak nelze s ohledem na předmět nyní projednávané věci mít za relevantní a při hodnocení, zda bylo zneužití práva konstatováno v souladu se zákonem k ní nelze v probíhajícím v soudním řízení přihlídnout. S obdobně laděnou argumentací se vypořádal v bodech 165-196 svého rozhodnutí a na tyto body odkázal.
59. Uvedený postoj žalovaného platí rovněž pro soubor žalobních tvrzení, v jejichž smyslu měl žalobce provedením restrukturalizace reagovat na přímý pokyn/požadavek tuzemských bank. Otázka tvrzených požadavků bank není reálným předmětem nyní projednávané věci, jak ostatně žalovaný uvedl již v bodě 221 svého rozhodnutí. Na jedné straně uznal, že výsledný stav po provedení restrukturalizace, přesněji zmíněné zvýšení transparentnosti vlastnické struktury, byl tuzemskými bankami pozitivně kvitován a obecně, že ty na ně dodatečně adresně reagovaly; na stranu druhou z provedení dokazování nevyplývalo, že by tuzemské banky přímo žádaly či snad nařídily restrukturalizaci provést, tím méně pak, že by z jejich strany bylo výslovně požadováno za účelem jejího financování využít korunových dluhopisů emitovaných v daňově výhodném režimu.
60. K tomu žalovaný poukázal na body 170-175 a 224 svého rozhodnutí. Dodal, že i kdyby snad takový požadavek ze strany některé z bank zazněl, nejednalo by se o požadavek pro žalobce a další aktéry zapojené do řetězce transakcí jakkoli závazný, jak již bylo poznamenáno v bodě 175 rozhodnutí žalovaného. Banky, přestože se jedná o významné instituce, nemají na řízení jednotlivých obchodních společností jakýkoli přímý vliv. Především by pak pouhá tato skutečnost neměla jakýkoli dopad na vyslovený závěr o zneužití práva, k němuž při praktické realizaci restrukturalizace došlo, neboť ani fakt, že bylo při vytváření účelového řetězce transakcí s cílem dosáhnout neoprávněné daňové výhody jednáno na doporučení (či příkaz) jiného subjektu, neumenšuje společenskou škodlivost takového jednání a nestírá fakt, že se jedná o počínání nelegitimní a odporující smyslu a účelu § 24 odst. 1 ZDP.
61. Dále se žalovaný vyjádřil k rozsahu dokazování, které bylo nutno v daňovém řízení provést, konkrétně k otázce, jaké důkazy byly pro objasnění potřebné a které nikoli. Z opatrnosti k tomu připomněl, že není povinností orgánu veřejné moci mechanicky provést všechny navržené důkazy. Naopak je oprávněn (povinen) uvážít, zda je provedení navrhovaných Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

důkazů s ohledem na konkrétní okolnosti věci potřebné (nezbytné) či nikoli a v odůvodněných případech vzneseným důkazním návrhům nevyhovět. K elementárním podmínkám, za nichž lze k neprovedení navrženého důkazu přikročit poukázal na náleží Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I.ÚS 118/09, a citoval z něj. Konstatoval, že v souladu s předestřenyými judikaturními předpoklady se vypořádal s návrhy na provedení výslechu svědků L. Š., Z. Š., Z. B. a P. Z. – zaměstnanců bank, konkrétně v bodech 221 až 225 svého rozhodnutí. Zdůraznil, že otázka přesné podoby vlivů jež stály při formování motivace provést restrukturalizaci s cílem „zrušení“ podílu švýcarské Pro-Doma AG není jádrem předmětu projednávané věci, protože jakékoli doplnění dalšího dokazování by nemohlo věc blíže osvětlit. Z podstaty by se nejednalo o informace pro rozhodnutí o stanovení daně relevantní a potřebné. Proto ve svém rozhodnutí uzavřel, že provedení oněch výslechu by ve vztahu k předmětu nyní projednávané věci v kontextu všech zjištěných skutečností již nepřineslo nic nového a shledal je nadbytečnými.

62. Za nedůvodnou žalovaný označil i námitku neprovedení opakovaného (ve věci již třetího) výslechu svědka P. V. s tím, že s obdobným argumentem žalobce vypořádal v intencích judikatury napříč body 226 až 235 svého rozhodnutí. Zde poukázal především na fakt, že daný svědek již v daňovém řízení opakovaně vypovídal, a to rovněž k otázce existence a podoby žalobcem tvrzených požadavků tuzemských bank, a otázce konkrétního průběhu restrukturalizace s využitím předmětných dluhopisů. S ohledem na tuto skutečnost, a rozsah informací, které svědek sdělil, vyhodnotil žalovaný jeho další výslech jako nadbytečný s poukazem na právní názor NSS v bodě 234 svého rozhodnutí, z něhož citoval. Samotný fakt, že byl skutkový děj, který daný svědek postupně vyličil v rámci svých dvou předchozích výpovědí, následně odlišně právně hodnocen (optikou pomyslného následujícího kroku v posloupnosti prověřování daňové povinnosti žalobce, jak vyplývá z bodu 56 a 124 až 128 rozhodnutí žalovaného), nepředstavoval bez dalšího důvod pro opakování jeho výslechu.
63. K námitkám žalobce napříč žalobou, kdy opakovaně tvrdil údajnou vnitřní rozpornost či nekonzistentnost závěru žalovaného, a srovnání žalobce příkladmo u bodů 166, 190 a 224 žalobou napadeného rozhodnutí, v níž byla podle žalobce byla uznána ekonomická racionalita proběhlé transakce, oproti bodům 172, 210 a 244, kde žalovaný uvedl, že se ze strany žalobce jedná o výsledek chybné interpretace textu odkazovaných pasáží, žalovaný poukázal na své konkrétní závěry v jednotlivých citovaných bodech rozhodnutí.
64. Obdobné stanovisko zaujal žalovaný k výhradám žalobce stran závěrů žalovaného v bodech 150 a 151 rozhodnutí oproti bodu 190, jakož i na jiných místech, kde se žalovaný v odůvodnění věnoval vymezení předmětu v nyní projednávané věci a jeho hodnocení. Žalovaný zopakoval stručně svůj závěr v bodě 190 svého rozhodnutí, v němž opakovaně vysvětloval, proč je nutno konkrétní sled transakcí v rámci vytvořeného řetězce mít za uměle vytvořený a postrádající reálnou racionalitu. Vnitřní rozpor žalovaný neshledal ani mezi body 221 a 200 svého rozhodnutí a uvedl důvody, pro které tomu tak z jeho pohledu je. Konstatoval, že zatímco v bodu 221 pojednával o tom, že jádrem sporu není otázka, zda byla restrukturalizace přímo vyžádána tuzemskými bankami a uvedl, že ekonomická racionalita tohoto záměru ani nebyla v daňovém řízení zpochybněna, oproti tomu se bod 200 věnuje zcela jiné otázce, kdy úzce pojednává o reálném smyslu vybraných kroků praktické realizace restrukturalizace jako celku. A pokud hovoří o účelovosti převodu OP, není tím myšlen obecně převod podílu Pro-Doma AG na PRO-DOMA, spol. s r. o. na nového (nezahranického) vlastníka, ale fakt, že k jeho nabytí žalobcem došlo navzdory Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

připravované fúzi s touto společností s rozhodným dnem k 1. 1. 2014. Tedy aniž by byl onen převod pro danou fúzi jakkoli potřebný, a to v situaci, kdy byly všechny na něm zúčastněné právnické osoby přímo nebo nepřímo fakticky ovládané jednou osobou panem J. M.

65. K tomu žalovaný poukázal dále na body 134 a 192 svého rozhodnutí. Trval na tom, že text napadeného rozhodnutí je v bodu 200 zřetelně formulován a nepřipouští jiný, než jím prezentovaný výklad. Podle žalovaného je snahou žalobce využít poměrně obsáhlého a místy složitě formulovaného odůvodnění k účelovému vykreslení coby nepřezkoumatelného, a ke zpochybnění zákonnosti postupu při jeho vydání.
66. K námitkám majoritní části žalobní argumentace, za kterou žalovaný považoval zneužití práva, poukázal na své podrobné odůvodnění v bodech 120 až 164 rozhodnutí, kde postupně vyjevil proč řetězec transakcí v základních obrysech vymezený v bodě 89 odůvodnění a podrobně včetně širokého skutkového kontextu v bodech 88 až 113, nelze mít za nastavený v rámci obvyklých obchodních vztahů, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem a předestřel i důvody, které jej k tomu vedly. Po obsáhlém zhodnocení skutkových zjištění sice nerozporoval smysl samotného záměru restrukturalizace a přeskupit majetkovou strukturu uvnitř skupiny fakticky plně ovládané panem J. M., avšak v konkrétních krocích, realizovaných v rámci řetězce transakcí, jejichž cestou byla restrukturalizace provedena, identifikoval obsáhlou množinu objektivně daných rizikových (nestandardních) znaků (bod 131 rozhodnutí). Upozornil, že na celém řetězci transakcí se podílely výhradně spojené osoby – společnosti přímo či nepřímo ovládané panem J. M., který byl sám jediným nabyvatelem předmětných dluhopisů. Poukázal na bod 134 rozhodnutí kde shrnul mechanismus vytvořeného řetězce, kdy pan J. M. fakticky prodal obchodní podíl společnosti PRO-DOMA spol. s r. o. sám (od jím fakticky ovládané společnosti Pro-Doma AG) sobě (žalobci) a prostřednictvím fiduciární smlouvy tím umožnil vznik pohledávky, kterou bylo možno započíst na pohledávku za prodané dluhopisy, které upsal opět on sám. Prodej onoho OP pak po zasazení do individuálního skutkového stavu, přesněji na budoucí fúzi žalobce a společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o., nebylo možno vnímat jako krok nezbytný, neboť obě společnosti byly v době fúze ovládány přímo panem J. M., a není zřejmé, z jakého ekonomicky racionálního důvodu bylo tedy ze strany žalobce nutné získat právě v dané fúzi celého sledu kroků majoritní podíl na společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. Předmětné dluhopisy tak byly „financovány“ (uhrazeny) z finančních prostředků, které pan J. M. získal v podobě vyplacených úroků z těchto dluhopisů od samotného žalobce. Příмым výsledkem realizace tohoto osobitého sledu transakcí byl stav, v němž pan J. M. získal příslušné dluhopisy, aniž musel reálně vynaložit finanční prostředky na jejich úhradu a v důsledku toho ani žalobce jejich prodejem žádné reálné finanční prostředky nezískal (a byl toliko povinen hradit příslušné úrokové výnosy). Tato situace, jejíž dosažení by v rámci běžných obchodních vztahů nebylo možné, byla uměle vytvořena v důsledku vlivu jedné osoby na celý řetězec transakcí. K tomu žalovaný poukázal na bod 200 rozhodnutí.
67. Žalovaný tak shledal naplnění objektivního kritéria zneužití práva, kdy usoudil, že popsané transakce coby mezi spojenými osobami, společně s emisí korunových dluhopisů v exponovaném čase (daňově výhodném režimu), absencí získání jakýchkoli finančních prostředků pro rozvoj společnosti, s minimálními finančními toky nahrazenými v převážné části pouhými zápočty, popíraly základní smysl a účel daňově uznatelného výdaje dle § 24 odst. 1 ZDPH. Současně shledal naplněným též subjektivní kritérium, neboť po dalším hodnocení jednotlivých aspektů transakcí v bodech 145 až 165 vyhodnotil soubor pěti Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

okruhů subjektivních skutečností spjatých s příslušným řetězcem transakcí, na jehož podkladu seznal, že tyto, přesněji pak jejich konkrétní zvolené nastavení (zda a v jakém sledu byly realizovány), měly jediný cíl, a to získání daňové výhody. Žalovaný neshledal jiný iracionální/ekonomický důvod, který by v celkovém panujícím skutkovém kontextu provedení restrukturalizace právě tímto způsobem odůvodňoval (bod 157).

68. Daňové zvýhodnění, jehož bylo tímto řetězcem transakcí dosaženo, žalovaný jednoznačně vymezil jako snížení daňového zatížení žalobce, který uplatnil příslušné nákladové výroky coby daňově účinný náklad a následné nulové zdanění úrokových příjmů jeho jediného akcionáře, jak vyplývá z bodu 133, 136, 142, 152 a 200 rozhodnutí. V podrobnostech žalovaný odkázal na svou argumentaci v bodech 120 až 164 rozhodnutí.
69. Žalovaný připomněl, že co by zneužití (veřejného subjektivního) práva bývá nazírán stav, v němž někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti a zdánlivě dovoleným chováním tak ve skutečnosti dosahuje výsledku nedovoleného. Tímto prizmatem je nutno nahlížet taktéž na jednotlivá ustanovení ZDPH, je nutno zkoumat skutečný smysl a účel daňovými subjekty učiněnými jednáními a rozlišovat situace, v níž volí z různých smysluplných alternativ tu, která je pro ně daňově nejvýhodnější, od situací, kdy jediným smyslem jeho činnosti či konkrétní transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. K tomu poukázal na závěry Soudního dvora EU (SDEU) a NSS, které konkrétně vymezil. Doplnil, že obdobně jako je tomu při aplikaci jiných institutů daňového práva, také při zkoumání, zda došlo ke zneužití práva jednotlivá skutková zjištění, nevyjímaje pak význam jednotlivých kroků činěných v rámci prověřovaného řetězce transakcí, nelze hodnotit izolovaně, ale zda ve svém celkovém souhrnu a při zasazení do celkového skutkového kontextu, který je provázal (s ohledem na konkrétní sled jednání zúčastněných osob a s tím spojených okolností) mohou znamenat zneužití práva. Vždy záleží na individuálním komplexním posouzení všech skutkových zjištění. K tomu žalovaný poukázal na judikaturu, která se uvedeným zabývá. Uvedl, že zatímco sám postupoval v těchto intencích a význam jednotlivých kroků vždy hodnotil s přihlédnutím k celkovému souhrnu zjištěných skutečností, žalobce ve své argumentaci opakovaně sklouzává do pozice, v níž se dílčím transakcím věnuje samostatně, takový přístup je ale z podstaty lichý.
70. K námitkám žalobce ve vztahu k prodeji obchodního podílu a fúzi žalovaný podotkl, že z jeho strany nebyla rozporována racionalita samotného deklarovaného záměru ani to, že v obecné rovině tohoto cíle mohlo být dosaženo prodejem obchodního podílu tuzemské fyzické nebo právnické osobě. Za problematický považoval, v souladu s předestřenými judikaturními východisky, tento krok s přihlédnutím k jeho zasazení do konkrétního řetězce transakcí, jakož i celkovému osobitému kontextu, v němž byl učiněn. K tomu poukázal na předchozí pasáže svého vyjádření a body 177 až 179 svého rozhodnutí, v nichž jednoznačně odmítl, že by v popsané situaci byl nákup OP žalobcem a jeho financování s použitím korunových dluhopisů jedinou objektivně možnou cestou, jak provést zamýšlenou restrukturalizaci. Přitom nijak nerozporoval žalobcem uváděné překážky stran hypotetické přeshraniční fúze či přesídlení švýcarské společnosti do ČR, přesněji tyto okolnosti nebyly v daňovém řízení předmětem zkoumání.
71. K nynější argumentaci žalobce, že na jeho straně, resp. na straně pana J. M. a jím ovládané skupiny panovaly jiné, veskrze subjektivní a hypotetické důvody pro zvolení konkrétního řešení namísto např. přímého nákupu obchodního podílu, není žalovanému známo, proč tato argumentace nebyla vznesena již v rámci daňového řízení. K tomu žalovaný poukázal Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

na reakci žalobce na Seznámení 2, v němž žalobce setrval na postoji, že zvolené řešení bylo jediné možné. Žalobcem nyní nově uváděné důvody se jeví v kontextu daňového řízení a zjištění z něj vyplývajících zástupně, mající za cíl toliko zakrýt skutečný účel onoho sledu kroků v rámci popsaného transakčního řetězce.

72. Konkrétně k tvrzení žalobce, že by byl přímý prodej obchodního podílu panu J. M. hodnocen jako dissimulované právní jednání žalovaný uvedl, že se jedná o tvrzení pohybující se v rovině čistě spekulativní. Dále podotkl, že hodlal-li pan J. M. za účelem převodu podílu ve společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. využít jím ovládanou právnickou osobou, nemusel volit cestu nabytí akcií již existující ready-made společnosti (jejíž jednou dosavadní aktivitou bylo prakticky pouze emitování dluhopisů) disponující dluhopisy emitovanými v dřívějším daňově výhodném režimu, ale mohl například přikročit k založení zcela nové právnické osoby. I kdyby skutečně část motivace pana J. M. pro neprovedení přímé akvizice příslušného obchodního podílu a na místo toho vytvoření zkoumaného řetězce transakcí měla být hnána neochotou ocitnout se v pozici přímého dlužníka švýcarské Pro-Doma AG, či snahou o udržení vyrovnaného cash flow, a i kdyby těchto tvrzených dílčích soukromoprávních cílů bylo ve výsledku dosaženo, nelze to mít za vylučující závěr o zneužití subjektivního veřejného práva. K tomu žalovaný odkázal na právní názor NSS, dle kterého svoboda volby v organizování podnikání a při jeho praktickém výkonu existuje pouze v rozsahu daných legálních a legitimních možností, přičemž hranice oné volby je definována právě korektivem zneužití práva.
73. Žalovaný odmítl, že by jeho závěry stran otázky fúze s rozhodným dnem 1. 1. 2014 byly vnitřně nekonzistentní. V žádné části svého rozhodnutí nezastával postoj, dle něž by samotná fúze postrádala ekonomický smysl. K takovému kategorickému závěru nedospěl ani správce daně, jak vyplývá z bodu 117 žalobou napadeného rozhodnutí. Naopak napříč odůvodněním svých závěrů zcela konzistentně uváděl, že ekonomická racionalita samotného tohoto kroku zpochybňována není. Coby neopodstatněný však byl rovněž konzistentně napříč celým odůvodněním žalovaného rozhodnutí (viz např. body 134, 151, 190, 192 a 200) hodnocen této fúzi chronologicky předcházející krok v podobě prodeje OP ve společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. žalobci, který nebyl pro realizaci oné fúze jakkoli nezbytným, jak již bylo uvedeno výše. Hovoří-li žalobce o ekonomické opodstatněnosti v rámci realizace proběhlé fúze, jedná se o argumentaci mimoběžnou s předmětem v nyní projednávané věci.
74. Také tvrzení žalobce o zasahování do jeho podnikatelské strategie žalovaný považoval za lichou námitku. Otázka hodnocení průběhu realizace konkrétního obchodního záměru a úvaha nad alternativami je běžnou a pevnou součástí posouzení, zda v konkrétním případě nedošlo ke zneužití práva. Znovu připomněl, že daňové subjekty sice mají volnost při organizování svého podnikání, svého podnikání, a to včetně roviny optimalizace daňové zátěže, avšak svoboda jejich volby existuje pouze v rozsahu daných legálních a legitimních možností, jejichž hranice je definována korektivem zneužití práva. Daňové orgány se při formulaci svých závěrů, zda konkrétní počínání nepřekročilo hranici zneužití práva, bez úvahy nad možnými alternativními cestami k dosažení vytyčeného cíle neobejdou.
75. K námitkám využití dluhopisů a podstaty zneužití práva žalovaný pojednal o objektivním kritériu zneužití práva s odkazem na bod 127 až 142 svého rozhodnutí s tím, že sama argumentace žalobce, ospravedlňující konkrétní podobu nastavení a v průběhu vytvořeného řetězce transakcí a začlenění příslušné emise dluhopisů jako způsobu financování, nemůže z pohledu správy daní obstát. Zopakoval, že daňové subjekty jsou se ve své snaze zvolit cíle, které jsou pro ně finančně (daňově) nejvýhodnější, povinny setrvat v mantinelech Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

vystavených nejen výslovným znění soukromoprávních a veřejnoprávních právních předpisů, ale též korektivem zneužití práva. K tomu poukázal na judikaturu, jež se k uvedenému váže a označil ji. Zdůraznil, že závěr, zda je realizované řešení konkrétní ekonomické a právní otázky v zákonných mezích vždy striktně závisí od individuálního posouzení skutkových okolností toho kterého případu a rozhodně nelze obecně stanovit, jaké kroky jsou optikou zásady zákazu zneužití práva vždy povoleny či vždy zapovězeny.

76. K žalobcem akcentované roli korunových dluhopisů žalovaný nad rámec své argumentace v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí připomněl, že v souladu s konstantní judikaturou NSS je nutno za primární smysl emise považovat zajištění externího zdroje financování, a tedy získání dodatečného kapitálu pro další rozvoj nebo udržení podnikání z externích zdrojů. Přičemž není-li tento účel v praxi naplněn, je na místě zkoumat, zda uplatnění s nimi spjatých úrokových nákladů neodporuje smyslu a účelu § 24 odst. 1 ZDP. K tomu odkázal na relevantní judikaturu NSS s tím, že stav, v němž by žalobce prodejem emitovaných dluhopisů reálně nezískal jakékoli finanční prostředky pro svůj rozvoj nebo udržení podnikání, ale prakticky toliko pozbyl tyto dluhopisy za současného vzniku zatížení povinnosti hradit panu J. M. příslušné úrokové výnosy, je bez nadsázky „typový“ nežádoucí stav předpokládaný odkazovanou judikaturou.
77. K poukazu žalobce, že užití příslušných korunových dluhopisů představovalo postup souladný s principem péče řádného hospodáře žalovaný konstatoval, že nelze mít za legitimizující jednání vedoucí k neoprávněnému zneužití veřejného subjektivního práva, resp. coby důvod, pro něž by měla být onomu zneužívajícímu počínání poskytnuta právní ochrana. Způsob, jakým bylo s dluhopisy naloženo v nyní projednávané věci, vymezené judikaturní požadavky nenaplňoval. Je při tom evidentní, že doměřením daně z příjmu právnických osob nebyl žalobce penalizován za prostou skutečnost, že došlo k emisi a následnému úpisu příslušných korunových dluhopisů. Proto považoval je irelevantní celá část žalobní argumentace, zaměřující se na tuto v žalobou napadeném rozhodnutí reálně neřešenou rovinu dané problematiky. Žalovaný upozornil, že vzhledem k tomu, že v nyní projednávané věci došlo při nakládání s emitovanými dluhopisy k překročení hranic legitimní aplikace veřejných subjektivních práv (užil je zneužívajícím způsobem), není žalobci dána možnost dovolávat se ve spojitosti s nimi jakéhokoli legitimního očekávání.
78. K žalobcem rozporované daňové výhodě, již bylo v důsledku nastalého zneužití práva dosaženo, žalovaný připomněl opakovaně ve svém rozhodnutí vysvětlovanou podstatu neoprávněného (nelegitimního) snížení daňového zatížení žalobce a dodal, že plně dostal svým povinnostem, když jasně a přezkoumatelně vystihl, v čem toto neoprávněné daňové zvýhodnění spočívalo. Jedná-li se o neoprávněné snížení daňového zatížení žalobce (a to původně na dobu minimálně 20 let od emise příslušných dluhopisů) je logické, že toto by mu v důsledku proběhlé restrukturalizace neplynulo, pokud by nebyl do vytvořeného řetězce transakcí zakomponován prvek korunových dluhopisů. Žalovaný k tomu poukázal na konstantní judikaturu NSS, dle které je-li využití dluhopisů emitovaných ve výhodném daňovém režimu v roce 2012 na financování zkoumaných shledáno účelovým, je pak právě neoprávněné snížení základu daně uplatněním nákladových úroků u těchto dluhopisů vnímáno, coby typické daňové zvýhodnění, jehož lze touto cestou dosáhnout. Není na místě tento dopad na výši výsledné daňové povinnosti jakkoli relativizovat. Tento dílčí závěr zcela konvenuje v tomto směru zastávaném postoji NSS a ostatních správních soudů, K tomu danou judikaturu žalovaný označil. Dále poukázal na judikaturu NSS, která v rovině druhé považuje za typické daňové zvýhodnění, jehož lze účelovým zakomponováním takovýchto
- Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

dluhopisů do prováděné transakce dosáhnout, vnímáno vytvoření prostoru pro nezdaněný úrokový příjem na straně jejich držitelů. Poukazuje-li v tomto směru žalobce přesto na další osud z daného titulu panu J. M. vyplacených finančních prostředků, ani okolnost, jakým konkrétním způsobem byly tyto dále využívány nemění ničeho na faktu, že jejich nabytí v důsledku zmíněného výhodného zaokrouhlovacího režimu nebylo reálně zatíženo daní z příjmu, tedy na naplnění podstaty shledaného zneužití práva.

79. K námitkám žalobce k subjektivnímu kritériu zneužití práva a tvrzeným rozporům dílčích závěrů žalovaného na straně 145 až 156 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný opětovně zdůraznil, že žalobce rozebírá a „obhazuje“ bezproblémovost jednotlivých zde hodnocených skutečností zcela izolovaně od ostatních, současně učiněných skutkových zjištění a ignoruje vypovídací potenciál těchto skutečností plynoucí z jejich celkového souhrnu a po zasazení do plného skutkového kontextu. Naproti tomu žalovaný je posuzoval vždy právě v jejich vzájemném souhrnu. Žalobcem vybrané skutkové okolnosti se mohou z pohledu žalobní argumentace jevit coby zcela standardní a bezproblémové, avšak takto vykreslený, resp. zkrácený obraz již z principu nelze mít za relevantní.
80. K žalobce vznášeným výhradám žalovaný konstatoval, že se jedná o typický projev nepřipustně izolovaného hodnocení jednotlivých subjektivních skutečností. Jako takový žalovaný hodnotil poukaz na formální legalitu úpisu spojené osobě dle § 23 odst. 7 ZDP a obecnou standardnost v rodinných společnostech a holdinzích. Poukázal na body 145 až 148 rozhodnutí, věnující se zneužití práva, kde přehledně vysvětlil, jaký konkrétní dopad měla zjištěná propojenost všech subjektů zapojených do řetězce transakcí (jejich ovládnutí jedinou osobou) v individuálních skutkových kulisách projednávané věci. Hovoří-li žalobce o legálnosti zápočtu pohledávek a absenci povinnosti reálného poskytnutí finančních prostředků, činí tak opět zcela izolovaně od zbylého kontextu a mimo význam, který byl příslušné skutečnosti při jejím hodnocení v souhrnu s dalšími zjištěnými příkládan. V nyní projednávané věci došlo k vytvoření příslušné dvojice pohledávek účelově (uměle) proto, aby bylo možno onen následný zápočet, hrající významnou roli v rámci popsaného řetězce transakcí, provést. Celkově žalovaný nedospěl k závěru, že by byly v rámci řetězce transakcí užity prostředky zákonem zakázané či byly užity protiprávně, nýbrž že cestou volby „příhodné“ volby konkrétních formálně legálních nástrojů a jejich aplikace v osobitém sledu, s cílem dosáhnout neoprávněného daňového zvýhodnění, byl navozen stav, překračující meze svobodné volby a vstupující na pole neakceptovatelného zneužití práva. Takový závěr pouhým poukazem na formální legálnost proběhlého zápočtu či jiných dalších transakcí z principu vyvrátit nelze.
81. Při formulaci svých závěrů žalovaný nevycházel ani z postoje, v jehož smyslu je obligatorní náležitostí dluhopisu vymezení důvodu jeho emise, ani z přesvědčení, že není apriori možné upsat dluhopisy spojené osobě, jak žalobce tvrdí. K tomu žalovaný poukázal na body 152 a 153 svého rozhodnutí s tím, že zjištění týkající se samotných parametrů příslušných dluhopisů coby relevantní pro závěr o zneužití práva vyslovil až po jejich zasazení do celkového kontextu souboru v nyní projednávané věci identifikovaných subjektivních skutečností. Připomněl, že dluhopisy, které nebyly určeny k obchodování na veřejných trzích a ani nijak jinak nabízeny, byly nejen emitovány v závěru období, v němž panoval mimořádně výhodný daňový režim, ale navíc společností (žalobcem), která sama vznikla až v závěru roku 2012, a která mimo nedlouho po svém vzniku provedené emise (do doby nabytí jejich akcií panem J. M.) ani nijak reálně nepodnikala a fakticky pouze vyčkávala na případné budoucí využití „svých“ dluhopisů. K tomu poukázal na body 88, 90 až 93 a 200
- Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

svého rozhodnutí. Tyto a další v žalobou napadeném rozhodnutí popsané okolnosti svědčí i ve prospěch důvodného předpokladu, že žalobce původně vznikl a ve výhodném režimu emitoval příslušné dluhopisy právě s tím cílem, že jej samotného a „jeho“ dluhopisů bude v budoucnu využito pro zapojení do nějakého účelově vytvořeného řetězce transakcí stejného či podobného tomu, jaký byl popsán v nyní projednávané věci.

82. Poukazuje-li žalobce k otázce emise dluhopisů v samém závěru roku 2012 opakovaně na to, že se stal pan J. M. jeho akcionářem až po jejím provedení, pouhý tento fakt význam dané dílčí subjektivní skutečnosti v kontextu celkového souboru nijak neoslabuje. Z pohledu zkoumání, zda došlo ke zneužití práva je nerozhodné, zda byl pan J. M. iniciátorem příslušné emise těchto dluhopisů, či zda jejich existence a spolu s ní se mu naskýtající možností toliko v rámci vytvořeného řetězce transakcí využil.
83. Namítá-li žalobce ve vztahu k závěrům žalovaného, formulovaným napříč body 131 až 157 rozhodnutí, že zde absentuje přezkoumatelná úvaha, z níž vyplynulo, proč jsou zde popisované a hodnocené okolnosti považovány za nestandardní a svědčící ve prospěch závěru o zneužití práva, konstatoval žalovaný, že institut nepřezkoumatelnosti rozhodnutí orgánu veřejné moci musí být vykládán ve svém skutečném smyslu jako faktická nemožnost je přezkoumat, jako krajní řešení vyhrazené toliko nejzávažnějším vadám, přičemž žalobcem vyzdvihovaná část odůvodnění rozhodnutí nedostatky této kvalifikované intenzity rozhodně netrpí. Naopak jsou v příslušných bodech v souladu s konstantní judikaturou nejen vymezeny skutečnosti, které byly shledány jako varovné, nestandardní či jinak vypovídající o nastalém zneužití práva, ale především bylo vyjeveno, proč jsou takto hodnoceny a jak je o nich ve vztahu k předmětu konkrétní věci smýšleno, a to nejen samostatně, ale především v jejich celkovém souhrnu. Z odůvodnění rozhodnutí je jasně zřejmé, jaký skutkový stav vzal žalovaný za rozhodný a jak uvážil o podstatných skutečnostech.
84. K námitkám žalobce stran unesení důkazního břemene a hodnocení provedených důkazů žalovaný nepopřel, že jej tížilo důkazní břemeno k závěru o zneužití veřejného subjektivního práva. K tomu poukázal na judikaturu NSS, dle které k prokázání rozhodných skutečností pro stanovení daně není vyžadováno úrovně absolutní jistoty, ale postačí prokázat ji s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, které je dosaženo, je-li možné z provedených důkazů učinit příslušný závěr bez vážných pochybností. Žalovaný v tomto duchu v daňovém řízení žalobce postupoval, když obsáhle vylíčil, proč nebyl naplněn smysl a účel § 24 odst. 1 ZDP (objektivní podmínka), jakož i proč jím byl v konkrétním nastavení řetězce transakcí shledán záměr získat neoprávněnou daňovou výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení (subjektivní podmínka). Za tím účelem poukázal na obsáhlou množinu s oním řetězcem spjatých okolností, které hodnotil samostatně, ale především v celkovém souhrnu. K tomu odkázal na body 120 až 164 svého rozhodnutí s tím, že jeho závěry spočívají na konkrétních skutkových zjištěních vyvstalých z provedeného dokazování a mají pevnou oporu v postupovaném spisovém materiálu. Vyjádřil přesvědčení, že bylo postupováno v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu a relevantní judikaturou, kdy při hodnocení důkazu nebyl zkoumán toliko samotný jejich obsah, ale rovněž byl konfrontován se skutečnostmi vyplývajícími z ostatních podkladů založených ve spisovém materiálu. Své závěry považoval nejen za jasné a přezkoumatelně vysvětlené, ale především za zcela správné. Konstatoval, že pouhé subjektivní přesvědčení žalobce a s ním spjatý nesouhlas a odlišný náhled nečiní jeho závěry nesprávnými, nedostatečnými a obecně nezákonnými. K tomu připomněl limity hodnocení v daňovém řízení provedených důkazů v rámci soudního řízení
- Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

a s tím související judikaturou NSS, dle které správním soudům nepřisluší přehodnocovat myšlenkovou úvahu správce daně, pokud vzala v úvahu všechny podstatné skutečnosti a logicky z nich dovozuje závěr odpovídající zákonu. Dle žalovaného jeho úvahy stran provedených důkazů a závěry z nich dovozované z mezí kombinovaně vytyčených pozitivně právní úpravou a nepsanými pravidly racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky nikterak nevybočují.

85. K námitkám procesního postupu žalovaného a ostatním námitkám žalovaný nejprve zaujal stanovisko k tvrzené změně právního názoru a námitkám k průběhu daňového řízení. Žalovaný odmítl, že v odvolacím řízení došlo k formulaci odlišného právního názoru oproti názoru správce daně a že se tak stalo až na sklonku odvolacího řízení. K tomu poukázal na § 115 odst. 2 daňového řádu s tím, že samotná skutečnost, že dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně je souladná se zákonem. Překážkou tomu nemůže být ani fakt, že se tak stalo až na sklonku odvolacího řízení, resp. až poté, co bylo vydáno v jeho průběhu Seznámení 1. Daňový řád ani jiný právní předpis nepodmiňuje možnost přehodnocení právního názoru, na němž bylo založeno prvostupňové rozhodnutí o stanovení daně, naplněním nějaké kvalifikované podmínky, ani jinak časově nelimitují okamžik, k němuž nejpozději může odvolací orgán formulaci nového právního názoru provést. Tedy se tak může stát v zásadě kdykoli v průběhu odvolacího řízení. Odlišný názor byl žalovaným vysloven až v pokročilé fázi odvolacího řízení, to ale nepředstavuje procesní pochybení, tím méně kvalifikované procesní pochybení mající dopad na podobu výroku ve věci samé. Jako problematickou nelze vnímat ani délku lhůty, jež byla žalobci poskytnuta k reakci na sdělení o změně právního názoru v Seznámení 2, neboť mu ve výsledku byla poskytnuta formální lhůta 50 dnů, tedy více než trojnásobek lhůty zakotvené v § 115 odst. 3 daňového řádu a v délce přesahující 1,5 násobek lhůty pro podání odvolání podle § 109 odst. 4 daňového řádu. K tomu žalovaný podotkl obdobně jako v bodě 216 svého rozhodnutí, že dle rozhodovací praxe NSS je co by dostačující lhůta pro reakci na podstatné rozsáhlejší písemnosti daňových orgánů lhůta výrazně kratší. Fakticky mohl žalobce na změnu právního názoru žalovaného reagovat v ještě delším časovém rozmezí, neboť ve smyslu § 111 odst. 2 daňového řádu lze doplňovat podané odvolání, a tedy rovněž vznášet a doplňovat odvolací argumentaci, stejně jako důkazní návrhy, kdykoli v průběhu odvolacího řízení, až do okamžiku vydání rozhodnutí o dovolání. Proto nelze časový prostor k reakci na odlišný právní názor žalovaného a k odpovídajícímu doplnění argumentace vnímat coby nedostatečný a neoprávněně zasahující do veřejných subjektivních práv žalobce.
86. K výhradám žalobce vůči délce daňového řízení a okolnosti, že po většinu jeho průběhu byl nucen vést polemiku a navrhopvat důkazy k jinému právnímu hodnocení, než na jakém je ve výsledku založeno žalobou napadené rozhodnutí žalovaný uvedl, že irelevantnost v předchozím řízení uplatněné argumentace a jiné procesní aktivity, ať již ze strany daňového subjektu nebo správce daně, je sice nemilým, ale nevyhnutelným a daňovým řádem implicitně předvídaným důsledkem stavu, v němž dojde v průběhu daňového řízení k přehodnocení dosavadního právního posouzení věci. Žalovaný obecně vnímá, že doba, po níž byly příslušné daňové povinnosti prověřovány, nebyla krátká, avšak měl-li žalobce výhrady vůči celkové délce daňového řízení a jeho plynulosti, anebo měl-li za to, že daňové řízení bylo zatíženo nesprávním úředním postupem, dopadá na tuto situaci civilně právní řízení o nárocích v režimu zákona č. 82/1998 Sb., odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, eventuelně v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 a následující s. ř. s., nikoli však v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Nehospodárný, nepřiměřeně Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

dlouhý či jinak v tomto duchu problematický průběh nalézacího řízení nemá sám osobě žádný vliv na zákonnost v něm vydaného rozhodnutí o stanovení daně. K tomu poukázal na judikaturu NSS.

87. K tvrzení žalobce o neobjektivním hodnocení existence fiduciární smlouvy žalovaný nepopřel, že správcem daně nebyla osvědčena sama existence dané fiduciární smlouvy, jak ostatně vyplývá z bodu 115 žalovaného rozhodnutí. Žalovaný však upozornil na své hodnocení, jež vyplývá z bodu 131, 134 a 138 a 139 jeho rozhodnutí, kdy podle § 65 a následující s. ř. s. tvoří rozhodnutí obou správních orgánů materiálně jeden celek, pročež eventuální výtky proti prvostupňovému rozhodnutí lze uplatnit jen v rozsahu, v němž nebyly napraveny či jinak odstraněny v odvolacím řízení. Pokud se tedy žalobce ohrazoval vůči dílčímu hodnocení prokázání faktické existence fiduciární smlouvy ve zprávě o daňové kontrole, které nebylo žalovaným aprobováno v odůvodnění jeho rozhodnutí, nejedná se o argumentaci, jež by mohla představovat předmět posouzení v nyní vedeném soudním řízení.
88. K závěrům ohledně fiduciární smlouvy žalovaný konstatoval, že z jeho strany nejen nebyla popřena její existence, ale zcela věcně se zde vyjádřil k jejímu obsahu a dalším objektivním okolnostem (bod 139). Jak samotný závěr o neprokázání neexistence dané fiduciární smlouvy (z podstaty směřující ve prospěch žalobcem v odvolacím řízení zastávaných postojů), tak podobu výstupu z hodnocení jejího obsahu a dalších s ní souvisejících okolností, nelze mít za jakkoli neobjektivní, přičemž tyto nalézají pevnou oporu v postupovaném spisovém materiálu.
89. K tvrzené manipulaci s textem výpovědi svědka P. V. žalovaný předeslal, že tato otázka byla, jak sám žalobce uvádí, předmětem zkoumání správce daně z titulu podané stížnosti, jež byla konstatována nedůvodnou, a posléze žalovaným, který coby nedůvodnou shledal žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti. Žalovaný v tomto směru na jedné straně jednoznačně uznal, že se správce daně při vyhotovování zprávy dopustil pochybení, když v rámci přepisu obsahu výpovědi tohoto svědka ve dvou případech nesprávně spároval položenou otázku a odpověď na ni učiněnou. Žalovaný nicméně dospěl k závěru, že původcem tohoto nešťastného stavu je prostá chyba v psaní, reálně nastalá v důsledku „posunutí“ při přepisování (kopírování) obsahu protokolu do textu zprávy o daňové kontrole, kterážto chyba je při nahlédnutí do spisového materiálu snadno seznatelná a v jeho kontextu též odstranitelná. Dále žalovaný poukázal na vypořádání obdobné argumentace žalobce v bodech 239, 240 a 262 svého rozhodnutí, kde uzavřel, že se tato chyba ve výsledném hodnocení důkazu fakticky nijak neprojevila. K tomu žalovaný upozornil, že v důsledku nastalé chyby při přepisu nevyznívá sumarizovaný obsah svědecké výpovědi jakkoli ve prospěch závěrů správce daně a toliko působí falešným dojmem, že svědek ve dvou případech odpověděl na jeho dotazy sdělením zcela mimo běžných skutečností. Hypotetické účelové využití takto vyznívajícího textu si lze představit snad jen při snaze znevěrohodnit podané svědectví (oslabit jeho vypovídací potenciál, avšak k ničemu takovému v nyní projednávané věci nedošlo.
90. Jakkoli tento chybný přepis nadále formálně setrvává součástí textu zprávy o daňové kontrole, jeho obsah se nejenže nějak nepromítl do v ní provedeného konečného hodnocení, ale není jakkoli reflektován ani v hodnocení žalovaného, který jej nepromítl do svých závěrů, na nichž spočívá výsledné stanovení daně. Žalovaný navíc v rámci vlastní sumarizace výpovědi tohoto svědka spároval (v bodě 230) tak, aby vybrané otázky a odpovědi byly bezchybné. Jakkoli se tedy správce daně dopustil vytýkané chyby, toto nejen v kontextu absence reálného dopadu do jeho závěrů, ale současně s ohledem na reakci na ni Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

v odůvodnění rozhodnutí žalovaného nelze v žádném případě vnímat coby procesní pochybení dosahující kvalifikované intenzity, u níž lze dovodit přímý vliv na podobu výroku ve věci samé.

91. K argumentaci žalobce, že namítaný stav shledává naplňujícím základní znaky trestného činu zneužití pravomoci úřední osoby žalovaný uvedl, že pravomoc vyhodnocovat případné podezření, že byl spáchán trestní čin a činit v tom úkony, náleží věcně příslušným orgánům činným v trestním řízení; rozhodovat o vině a trestu za trestné činy může toliko soud v rámci trestního řízení soudního. Zda byla shora uvedeným dílčím pochybením naplněna skutková podstata nějakého trestného činu tak není a nemůže být předmětem nyní vedeného soudního řízení.
92. Žalovaný žádal, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Replika žalobce

93. Žalobce předně setrval na závěru, že převod 99 % podílu ve společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. ze společnosti PRO-DOMA AG na žalobce byl nezbytným krokem v provedení restrukturalizace. Argumentoval nepřiléhavostí žalovaným citované judikatury, konkrétně rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 175/2022 – 37, a usnesení Ústavního soudu ze dne 21. 3. 2023, sp. zn. II. ÚS 509/23. Žalobce zdůraznil skutkové odlišnosti proti citované judikaturou řešeným případům. Zrekapituloval, že převod 99 % podílu bylo možné realizovat v souladu se švýcarským právem pouze úplatným převodem, což bylo potvrzeno stanoviskem advokátní kanceláře PRK Partners. Neexistoval jiný vhodný způsob realizace transakce, a tento úplatný převod musel proběhnout za podmínek dle § 23 odst. 7 ZDP, tedy za cenu obvyklou. Pan J. M. nevyužil dluhopisy v rámci restrukturalizace holdingového uspořádání ke zhodnocování vlastních finančních prostředků, nebyl ani právním vlastníkem společnosti PRO-DOMA AG nebo PRO-DOMA, spol. s r. o. (min. od roku 2008), byl pouze vlastníkem benefitů (obmyšleným) ze švýcarské struktury. Nemohl tedy ani sám samoučelně prodat společnost PRO-DOMA, spol. s r. o. žalobci nebo tyto společnosti sloučit bez předchozího úplatného převodu podílu. Žalovaný neuvedl žádné právně možné postupy restrukturalizace. Žalobce dle svých slov prokázal, že úroky z jakéhokoliv jiného druhu dluhového financování by vedly k navýšení úrokové zátěže. Využití dluhopisů bylo neekonomičtější řešením financování provedené restrukturalizace. Pan J. M. byl nadto povinen získané finanční prostředky z úroků z dluhopisů vracet zpět žalobci (min 90 %), aby je žalobce mohl využívat k podnikatelské činnosti a úhradě závazků vůči finančním institucím. Pan J. M. vrátil žalobci prakticky veškeré vyplacené úroky z dluhopisů, žádné nezdaněné finanční prostředky tak neměl ve své moci, a proto ani nemohlo de facto realizovat jakýkoliv příjem ve smyslu citované judikatury. Z pohledu pana J. M. úrokový příjem z dluhopisů představoval jen zdánlivý nebo dočasný formální příjem, z něhož mu neplynula žádná reálná daňová úspora reprezentovaná zaokrouhlením základu daně a daně samotné u dluhopisů emitovaných před 1. 1. 2013.
94. Žalobce nevyužil dluhopisy jako příležitosti získat daňovou výhodu, ale jako nejlevnější finanční instrument k realizaci zrušení švýcarské holdingové struktury. Zrekapituloval, že restrukturalizace měla příznivý ekonomický dopad na žalobce a na výběr na dani z příjmu. Dále opakovaně uváděl důvody, pro které považuje postup správce daně a žalovaného při dokazování za selektivní. V analýze žalovaného absentuje jakákoli právní analýza potvrzující, že existovaly jiné varianty zrušení švýcarské holdingové struktury nebo Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

racionálnější způsoby financování této restrukturalizace. Napadené rozhodnutí neobsahuje přezkoumatelnou právní úvahu, která by podpořila tvrzení žalovaného o možných alternativních řešeních bez předchozího prodeje 99 % podílu na společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. s výjimkou návrhu na odkup podílu přímo panem J. M., k čemuž se však žalobce nemohl vyjádřit dříve než v žalobě. Žalobce odmítl tvrzení žalovaného, která hodnotí argumenty žalobce pouze jako „spekulativní“, „v podstatě zástupné“ bez toho, aby tato tvrzení jakýmkoliv přezkoumatelným způsobem zdůvodnil. Neobstojí ani argument žalovaného z vyjádření, že pan J. M. mohl využít nově vzniklou společnost, a nikoliv ready-made společnost s dluhopisy. Dluhové financování využitě takovou společností by bylo jednoznačně dražší než dluhopisy pro žalobce (minimálně o daň vyměřenou věřiteli z přijatých úrokových výnosů), taková společnost by nemohla splnit požadavek financujících bank o vrácení min. 90 % vyplacených finančních prostředků věřitelem zpátky do této společnosti (pokud by daň dosahovala být jen 15 %, vrácené prostředky by nemohly dosáhnout 90% hranice požadované financujícími bankami). Pan J. M. vrátil cca 100 % vyplacených úroků zpět žalobci, nedosahoval jakéhokoliv trvalého reálného příjmu z vplacených úroků z dluhopisů a tedy ani jakékoliv daňové výhody při použití dluhopisů v porovnání s jinými formami dluhového financování. Nadto bylo (dle výpovědi svědka P. V.) zrušení celé švýcarské struktury v závislosti na prokázané požadavky financujících bank primárně cílem výkonného managementu společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o., a nikoliv pana J. M.

95. Žalovaný dle žalobce porušil základní zásady daňového řízení ve snaze připodobnit tuto specifickou kauzu obvyklým kauzám zneužití práva korunovými dluhopisy. Nelze paušálně přistupovat k rozhodování jednotlivých kauz a obecně stanovovat, které kroky jsou optikou zásady zneužití práva vždy povoleny nebo zapovězeny. Žalobce se vždy snažil postupovat v mantinelech soukromoprávních i příslušných daňových veřejnoprávních předpisů (zejména § 23 odst. 7 ZDP, § 8 odst. 3 daňového řádu, princip zneužití práva v EU legislativě). Nepříléhavá je také argumentace rozsudkem NSS ze dne 18. 9. 2023, č. j. 8 Afs 53/2022 – 56 (pozn. soudu – žalobce opětovně poukazoval taktéž na nepřiléhavost rozsudku NSS ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 175/2022 – 37). Pan J. M. neobdržel od žalobce žádné finanční prostředky, aby za tytéž finanční prostředky upsal dluhopisy, aby získal nezdaněné úroky. Nezaplátil za nákup dluhopisů žalobci jakékoliv finanční prostředky, aby je obratem získal zpět a dále nezdaněný úrok. Především pak neobdržel žádný reálný příjem z vyplacených úroků z dluhopisů ve smyslu rozsudků NSS.
96. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2024, č. j. 9 Afs 51/2024 – 58, žalobce uvedl, že v jeho případě se jednalo o specifickou formu zrušení švýcarské holdingové struktury, které žalobce náležitě podložil a odůvodnil. Nadto argumentoval, že pan J. M. koupil žalobce v době, kdy žalobce existoval jako ready-made společnost s vlastními upsanými dluhopisy (dne 26. 3. 2014). Využití žalobce panem J. M. a související právní jednání při zrušení švýcarského holdingu je nutno posuzovat až od okamžiku jeho nabytí panem J. M. Žalovaný však (dle žalobce účelově) dává do souvislosti s jednáním pana J. M. při restrukturalizaci holdingu i jednání bývalých členů statutárního orgánu žalobce (tehdy MISURATA SE), kteří připravili emisi a úpis dluhopisů v roce 2012, aby mohl přičíst taková jednání panu J. M. k tíži pomocí nestandardních znaků (úpis dluhopisů bez poskytnutí finančních prostředků, textaci emisních podmínek, emisí dluhopisů v závěru roku 2012 a parametry dluhopisů), i když na jejich vznik neměl pan J. M. žádný vliv.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

97. Z rozsudků NSS ze dne 31. 5. 2022, čj. 4 Afs 376/2021-60, a ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 175/2022 – 37, žalobce dovedl, že obvyklým nebo nejčastějším smyslem emise dluhopisů je zajištění finančních prostředků z externích zdrojů, což ale nevyklučuje jiný práva nezneužívající smysl emise dluhopisů nebo dluhopisů jako takových obecně. K názoru žalovaného, že emitent dluhopisů by měl získat jakékoliv majetkové hodnoty, které mu reálně slouží při provozování jeho podnikatelské činnosti, žalobce uvedl, že z pohledu podnikatelské činnosti žalobce by případné finanční prostředky získané emisí dluhopisů představovaly jen prostředek k provedení restrukturalizace a tím k získání vyšší úrovně úvěrového financování poskytnutého bankami. Úrokový příjem pana J. M. byl pouze hypotetický nebo dočasný (nebyl skutečným příjmem ve smyslu rozsudků NSS), k tomu žalobce zrekapituloval svou argumentaci stran nutnosti vracet tyto peněžní prostředky žalobci, a stran účelového konstatování splnění podmínek zneužití práva žalovaným.
98. Žalovaný si dle žalobce protiřečí, pokud tvrdí, že nevycházel z obligatorních náležitostí dluhopisu a přitom definuje nestandardní znaky v rámci objektivních kritérií zneužití práva. Nadto neprokázal (ani nezahrnul do svých úvah), jakým způsobem byla příprava a emise dluhopisů bývalým statutárním orgánem žalobce v roce 2012 účelově cílena na budoucího akcionáře (pana J. M.). Žalovaný nezohlednil budoucí vývoj podnikatelské činnosti žalobce po restrukturalizaci (zejména nárůst zdanitelných příjmů).
99. Závěrem žalobce zrekapituloval svou předchozí argumentaci, a poukazoval na neunesení důkazního břemene žalovaným.

V. Duplika žalovaného

100. K přiléhavosti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 175/2022 – 37, a usnesení Ústavního soudu ze dne 21. 3. 2023, sp. zn. II. ÚS 509/23, žalovaný uvedl, že nevyslovil názor, že by měla skutková situace hodnocená v nyní projednávané věci plně odpovídat situaci řešené v odkazované judikatuře, a neformuloval závěr, v jehož smyslu by pouze na údajné shodnosti obou skutkových situací spočívala detekce zneužití práva, potažmo výrok napadeného rozhodnutí. Jednání vykračující z mezí legitimní realizace subjektivních práv a představující zneužití práva může v praxi dosahovat nepřeborného množství podob. Nepřeborné je i množství výchozích stavů, do nichž jsou takové konstrukce jejich aktéry zasazovány. Pouhá dílčí skutková odlišnost bez dalšího nevyklučuje, aby byl právní názor vyslovený v předmětných judikátech ve zobecněné podobě aplikovatelný nejen na zcela shodné, ale rovněž na (v podstatných rysech) obdobné případy. Opačný přístup by nabourával zásadu, podle níž má být v obdobných případech rozhodováno obdobně. Pro závěr o zneužití práva není nezbytné, aby získání neoprávněné daňové výhody bylo jediným a výsledkem zkoumaného jednání daňového subjektu. Může být vysloven rovněž v situacích, kdy se sama realizace příslušné komplexní ekonomické a právní otázky nejeví jako od počátku účelová, avšak konkrétní zvolený způsob praktického řešení překračuje meze legitimní realizace subjektivních práv. Je nerozhodné, zda ona komplexní ekonomická a právní otázka byla od počátku plánovaná s cílem získat neoprávněnou daňovou výhodu, či k tomu byla její realizace „jen“ využita. Právě ve světle výše uvedeného právního názoru je nutno pohlížet také na skutkovou situaci, jak byla zmapována v nyní projednávané věci. Obdobně se pak žalovaný vyjádřil k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2023, č. j. 8 Afs 53/2022 – 56.
101. K argumentu stran benefitu v podobě rozvoje ekonomické činnosti žalovaný uvedl, že tímto žalobce hovoří o důsledcích restrukturalizace (nikoli samotné emise dluhopisů), a že pro Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

realizaci restrukturalizace nebylo užití korunových dluhopisů nezbytné. Zdůraznil, že se nelze s předestřenou interpretací závěrů příslušné judikatury ztotožnit, nadto žalovaný citoval z rozsudku NSS ze dne 31. 5. 2022, čj. 4 Afs 376/2021-60, sumarizaci podání jedné ze stran sporu, nikoli pasáž obsahující vlastní závěry NSS. Žalovaný z opatrnosti z těchto rozsudků sám citoval dle něj relevantní pasáže a zdůraznil, že předestřené judikáty přínos vymezují jako získání nových volných finančních prostředků. Korunové dluhopisy žalobci žádné nové finanční prostředky z externích zdrojů nepřinesly, jejich úpisem byla pouze účelově vytvořena pohledávka pro účely jejího následného započtení, po němž zůstala žalobci toliko povinnost hradit panu J. M. příslušné úrokové výnosy, a to za konstelace, jejíž vytvoření by stěžejí bylo možné, pokud by se se na řetězci transakcí podílely jiné než spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Daná skutečnost (spolu se zbytkem popsanych okolností) dle žalovaného hovoří o naplnění objektivního a subjektivního kritéria zneužití práva. V napadeném rozhodnutí je hodnocena plně v souladu s judikaturou.

102. Žalovaný setrval na závěru, že zmapovaný řetězec transakcí byl konstrukcí uměle vytvořenou za účelem zisku daňového zvýhodnění. Fakt, že odhalená konstrukce nepůsobí na první pohled triviálním dojmem, závěr o jejím účelovém využití nevyklučuje ani nerelativizuje. Žalovaný předmětná východiska aplikoval s plným respektem k osobitým aspektům řešeného případu. Ve vztahu ke všem skutkovým okolnostem, které byly vyhodnoceny jako svědčící o naplnění kritérií zneužití práva, vždy konkrétně vysvětlil, proč o nich takto smýšlí, a to s přihlédnutím k individuálnímu kontextu projednávané věci.
103. K žalobcem uváděným okolnostem podotknul, že ani tyto nestaví zvolenou konstrukci (sled jednání) do pozice jediného možného řešení. Žalovaný nerozporoval skutečnost, že nebylo možné ukončení švýcarské struktury jinak než úplatným převodem, rozporoval volbu způsobu úhrady tohoto převodu a celkové nastavení sledu kroků, do něžž byly dluhopisy zakomponovány. Skutečnost, že pan J. M. emisi dluhopisů neinicioval, je neúměrně nadhodnocována. Žalobce mezi svým vznikem a převedením 100 % do vlastnictví pana J. M. fungoval coby téměř neaktivní ready-made společnost. Ta krátce po svém vzniku emitovala předmětné korunové dluhopisy a dále vyčkávala, až se objeví zájemce o převzetí jejího obchodního podílu, motivovaný právě vidinou zisku kontroly nad daňově výhodnými dluhopisy. Pan J. M. sám neinicioval příslušnou emisi, což však kompenzoval využitím naskýtající se obchodní příležitosti v podobě nabytí obchodního podílu v žalobci. V rovině materiální mezi těmito situacemi není kvalitativní rozdíl. Pokud by nebylo cílem pana J. M. (v době, kdy již jejich emise nebyla právně možná) dostat do dispozice neupsané korunové dluhopisy emitované v daňově výhodném režimu před koncem roku 2012, nebyl by dán jakýkoli racionální důvod, aby vynakládal finanční prostředky na nabytí obchodního podílu v již existující obchodní společnosti namísto toho, aby např. přikročil k založení nové právnické osoby.
104. Následně žalovaný předestřel jiné alternativní řešení (nabytí obchodního podílu přímo, založení nové právnické osoby) a jiné možné zdroje financování (vlození prostředků panem J. M. přímo na účet žalobce).
105. Žalovaný odmítl, že by ex post vyslovený požadavek, aby byla do žalobce navrácena částka rovnající se 90 % hodnoty finančních prostředků vyplacených panu J. M. coby úroky z dluhopisů, měl být vykládán jako zavazující žalobce zvolit takové nastavení řetězce transakcí, aby vedlo k zatížení úroků daní nepřesahující 10 %, a že by jediným způsobem naplnění tohoto požadavku bylo právě zapojení příslušných korunových dluhopisů. Cílem tohoto požadavku byla garance zachování bonity žalobce a jeho cash-flow. Banky rozhodně Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

nestanovily povinnost, aby se jednalo o tytéž peníze, které byly coby úroky z dluhopisů toliko očištěné o zaplacenou daň. I pokud by byly do předmětného řetězce transakcí zakomponovány dluhopisy emitované v pozdějším daňovém režimu (zatížené vyšší daní), neznamenalo by to nemožnost tomuto požadavku dostat, neboť neexistovala žádná formální překážka, aby vzniklý rozdíl byl dorovnán finančními prostředky z jiných zdrojů. Takové řešení by bylo pro pana J. M. finančně náročnější. Tento stav však nelze ztotožňovat se stavem reálné nemožnosti přijetí žádného jiného řešení.

106. Skutečnost, že na straně pana J. M. nebyl reálně dán majetkový prospěch, neboť jím bylo téměř 100 % vyplacených úroků z dluhopisů vráceno spět žalobci, je nesporná, avšak pro meritum nyní projednávané věci irrelevantní. Jakým způsobem bylo s finančními prostředky vyplacenými coby úroky z dluhopisů panem J. M. naloženo, nemění nic na faktu, že jejich nabytí v důsledku zmíněného výhodného zaokrouhlovacího režimu nebylo reálně zatíženo daní z příjmů. Pan J. M. nadto těchto prostředků pozbyl navrácením na účet jím plně ovládaného subjektu, zpětný převod finančních prostředků na účet žalobce byl toliko majetkovým transferem mezi dvěma spojenými osobami. I po jeho provedení zůstaly dané finanční prostředky pod vlivem pana J. M. Nadto daný převod nevedl toliko k navrácení finančních prostředků, nýbrž tyto byly panem J. M. v části využity k úhradě úpisu dalších dluhopisů.
107. Stran otázky unesení důkazního břemene žalovaným žalovaný zdůraznil, že striktně vycházel z výsledku dokazování provedeného v daňovém řízení, přičemž výstupy vždy hodnotil jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti. Každý důkaz a s ním spojená tvrzení žalobce konfrontoval se skutečnostmi vyplývajícími z ostatních podkladů založených ve spisovém materiálu. Na základě toho pak předestřel obsáhlou množinu konkrétně doložených skutečností s dostatečnou mírou pravděpodobnosti svědčících o naplnění kritérií zneužití práva a tyto srozumitelně popsal a vysvětlil ve vzájemných souvislostech. Řádně se vypořádal se všemi výhradami, ať už explicitně či předestřením a vysvětlením vlastního postoje, z podstaty vylučujícího jejich relevanci v žalobcem spatřovaném smyslu.
108. Závěrem žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a své předcházející vyjádření. Zdůraznil, že coby relevantní přínos emise dluhopisů nelze vnímat jakýkoliv emitentem nazíraný kladný stav. Fakt, že jejich zakomponování do vytvořené konstrukce mělo pro něj ve výsledku pozitivní efekt, není samo o sobě důkazem její ekonomické smysluplnosti. Opakovaně zdůraznil, že ekonomická racionalita záměru ani jeho případné úspěšné dotažení a existence pozitivních důsledků pro budoucí podnikání nevyklučují detekci zneužití práva ve způsobu jeho praktického provedení. I kdyby provedení bylo reálně ku prospěchu žalobcova podnikání, nemůže to zahladit či jakkoli relativizovat fakt, že sled kroků, skrze nějž toho bylo dosaženo, byl zatížen jasně identifikovaným zneužitím práva. Hmatatelně opodstatnění transakce či její kladný dopad na budoucí podnikání žalobce je pro závěr o existenci zneužití práva zcela irrelevantní.

VI. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

109. Při ústním jednání účastníci uváděli obdobně jako ve svých dosavadních podáních. Zástupce žalobce zdůraznil, že žalovaný snaží navázat na věci řešené správními soudy v minulých letech. K tomu poukázal na bod 35 rozsudku NSS ze dne 29. 10. 2024, č. j. 9 Afs 51/2024-58. Poukázal na výpověď svědka P. V. a navržené svědecké výpovědi. Měl za to, že pan J. M. neměl jinou cestu. Dále uváděl obdobně jako v podané žalobě a replice. Ve stejném duchu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

reagoval na dupliku žalovaného. Celý postup daňové správy považoval za snahu doměřit daň. Zástupce žalovaného trval na svých závěrech o zneužití práva a uváděl obdobně jako v napadeném rozhodnutí, vyjádření k žalobě a duplice. Poukázal na judikaturu NSS a Ústavního soudu uváděnou ve svém rozhodnutí. Důkazy žalobce nenavrhol, soud o nich proto nerozhodoval a vyšel z obsahu spisového materiálu, který si od žalovaného vyžádal.

110. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou uplatněných bodů, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
111. Předně se soud zabýval žalobcem opakovaně namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí.
112. Z ustálené judikatury správních soudů je zřejmé, že institut nepřezkoumatelnosti nelze libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Nedostatkem důvodu nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění, ale pouze nedostatek důvodů skutkových (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75).
113. Nepřezkoumatelnost není způsobena ani nižší kvalitou odůvodnění, nýbrž závěrem o tom, zda rozhodnutí obsahuje alespoň základní náležitosti do té míry, že může být podrobeno soudnímu přezkumu. Správní orgán není povinen vypořádat každý dílčí argument. Pokud žalobce uplatní pouze obecné námítky, může se s nimi rozkladový orgán vypořádat pouze v obecné rovině (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2018, č. j. 8 Afs 71/2007 – 116). Námítky lze vypořádat i tak, že správní orgán prezentuje v odůvodnění právní názor odlišný od názoru účastníka řízení, pakliže zdůvodnění tohoto názoru poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Tím jsou minimálně *implicitae* vypořádány i námítky účastníka, absence odpovědi na jednotlivé námítky účastníka v odůvodnění rozhodnutí bez dalšího nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námítkami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014 – 78).
114. V projednávané věci žalobou napadené rozhodnutí těmto požadavkům dostálo. Z jeho odůvodnění je totiž zřejmé, jakými úvahami byl žalovaný veden, jakými skutečnostmi se zabýval, z jakých důvodů a na základě jakých konkrétních skutečností své závěry učinil. Zároveň se dostatečně vypořádal se všemi základními námítkami, jež žalobce v průběhu správního řízení uplatnil. Žalovaný nebyl povinen provádět všechny dílčí žalobcem navrhované důkazy, či vážit veškeré žalobcem předestírané dopady alternativních řešení transakce. Postačí, že prezentoval ucelený právní názor na provedená skutková zjištění, protože tento poskytuje dostatečnou oporu výroku napadeného rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí lze seznat, na základě jakých podkladů a na základě jakých úvah žalovaný dospěl ke svým závěrům. Nenastala situace, kdy by žalovaný dospěl k závěrům na základě úvah, jež by byly žalobci skryty, s nimiž by nemohl polemizovat. O tom ostatně svědčí také skutečnost, že žalobce uplatnil ke každému z dílčích zjištění žalovaného velmi rozsáhlou žalobní argumentaci. Rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
115. Soud neshledal, že by rozhodnutí bylo vnitřně rozporné. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný shledával zneužití práva ve využití dluhopisů v transakci, a opakovaně Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

zdůrazňoval, že nezpochybňuje racionalitu reorganizace změny holdingové struktury skupiny PRO-DOMA. Nosným rozhodovacím důvodem je tedy právě absence ekonomické racionality pro *užití dluhopisů* v transakci. Napadené rozhodnutí je nutno číst v jeho celku, nelze jednotlivé úvahy žalovaného vytrhávat z jejich celkového kontextu a žalovaného „chytat za slovo“. Nelze přitom pominout, že výsledná podoba napadeného rozhodnutí je silně ovlivněna způsobem argumentace žalobce v předcházejícím řízení. Rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné ani pro nesrozumitelnost.

116. Námitky nejsou důvodné.

117. V rozsáhlé argumentaci ve prospěch ekonomických důvodů restrukturalizace žalobce poukazoval na potřebu zrušení švýcarské holdingové struktury, a to především z důvodu požadavků finančních institucí. Zároveň poukázal na zlepšení hospodářské situace žalobce v důsledku provedení transakce. Žalovaný oproti tomu argumentoval, že nezpochybňoval racionalitu celkového záměru provést restrukturalizaci ani pozitivní dopad co do zjednodušení vlastnické struktury a zvýšení její transparentnosti. Coby účelový shledal postup, jehož cestou byl původní záměr naplněn. Mezi stranami tak bylo sporu o tom, zda je podstatnou otázkou důvodnost emise dluhopisů v transakci, či racionalita změny holdingové struktury skupiny PRO-DOMA jako celek.

118. Z napadeného rozhodnutí plyne, že stěžejním důvodem, pro nějž žalovaný shledal, že došlo ke zneužití práva žalobcem, nebyla samotná skutečnost, že došlo ke změně korporátního uspořádání žalobce (zrušení švýcarské holdingové struktury), nýbrž využití dluhopisů a z nich plynoucí daňové výhody, aniž by tyto dluhopisy bezprostředně sloužily k zajištění externího financování žalobce.

119. Žalovaný příhodně odkázal na závěry Nejvyššího správního soudu, podle nějž zákonem stanovená možnost emise dluhopisů představuje pobídku k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů. Primárním smyslem emise dluhopisů je dle této judikatury zajištění externího zdroje financování, čili získání dodatečného kapitálu. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2022, čj. 4 Afs 376/2021-60, bod 31).

120. Nado žalovaný přílehavě poukázal na judikaturu NSS, podle níž ekonomická racionalita dílčích operací nebo celkového způsobu řešení komplexní ekonomické a právní otázky, jako je převod podnikatelské praxe, *automaticky* nevyklučuje závěr o zneužití práva konkrétní transakcí, která je součástí takového souboru operací, například konkrétního způsobu financování převodu podniku. Ani skutečnost, že konkrétní provedení transformace podnikání bylo v dané situaci ekonomicky racionálně zdůvodnitelné, nevyklučuje závěr, že zvolený způsob financování této operace nemůže s ohledem na související objektivní okolnosti představovat zneužití práva (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2022, čj. 7 Afs 175/2022-37, bod 33). Na tomto místě soud ve shodě s žalovaným poukazuje také na závěry Ústavního soudu, jenž v usnesení ze dne 21. 3. 2023, sp. zn. II. ÚS 509/23, shrnul závěry obecných soudů, podle nichž *„[t]ato tvrzení obecné soudy odmítly, přičemž dostatečně zdůvodnily, proč tak učinily, tedy že (ve stručnosti řečeno) daná operace neměla ekonomické ratio. To by zde mělo spočívat (s ohledem na smysl a účel příslušné právní úpravy) v zajištění externího financování stěžovatelčina podnikání. Jak však dostatečně plyne z napadených rozhodnutí, o externí financování fakticky nešlo, neboť stěžovatelka úpisem dluhopisů sice „získala“ dne 6. 12. 2012 (tj. ještě před reálnou emisí dne 12. 12. 2012) finanční prostředky v celkové hodnotě 10 mil. Kč, jedinými upisovateli však byli její jednatelé, resp.*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

společníci (...), přičemž dne 11. 12. 2012 stěžovatelka uhradila (...) kupní cenu ve výši 11 500 000 Kč. Svou povahou zjevně šlo o operaci účetně-právní, která byla provedena za účelem transformace podnikání (...). Možno dodat, že v daňovém řízení sice nebylo zjištěno, že by k této transformaci jmenovaný přistoupil se záměrem získat daňové zvýhodnění, nicméně způsob jejího provedení byl zvolen tak, aby zúčastnění dosáhli daného zvýhodnění, přičemž Ústavní soud nevidí podstatný rozdíl v tom, byla-li transformace jako taková provedena kvůli získání daňového zvýhodnění nebo zda byla k tomuto účelu ve svém průběhu jen 'využita' (cit. Usnesení Ústavního soudu, ze dne 21. 3. 2023, sp. zn. II. ÚS 509/23, bod 17).

121. Z výše citované judikatury plyne, že otázku ekonomického ratia vydání dluhopisů (dluhopisy je nutno chápat jako nástroj, jehož primárním účelem je zajištění externího financování podnikání) je nutno posuzovat samostatně. V důsledku toho může být zneužití práva, spočívající v čerpání neoprávněné daňové výhody, identifikováno také v rámci transakce, jež byla provedena za účelem legitimní transformace podnikání. Stěžejní otázkou pro posouzení důvodnosti žaloby proto v nyní projednávané věci není, zda byla změna korporátní struktury v rámci skupiny PRO-DOMA ekonomicky racionální, nýbrž zda použití dluhopisů v této transakci představovalo zneužití práva.
122. Ve světle těchto východisek soud nevěšel na argumentaci žalobce stran ekonomických důvodů restrukturalizace podniku PRO-DOMA. Významná část argumentace žalobce spočívala ve vylíčení důvodů, pro které se žalobce rozhodl (svými slovy) „ukončit spolupráci se správcovskou společností Pro-doma Holding AG“. Stěžejní důvod, na němž žalovaný založil napadené rozhodnutí, však spočívá v konkrétním postupu, jehož cestou byl původní záměr naplněn. Podstatnou pro rozhodnutí ve věci samé tudíž není ani otázka žalobcem tvrzených požadavků bank, ani žalobcem tvrzené pozitivní dopady restrukturalizace na jeho hospodářství. Žalovaný nadto v napadeném rozhodnutí správně zdůraznil, že financování transakce nemuselo být zajištěno pomocí korunových dluhopisů, existovaly zde jiné přípustné varianty (jak např. uvedl žalovaný v bodech 177 až 179 napadeného rozhodnutí, akvizice mohla být provedena přímo panem M., nikoliv ready-made entitou, která pořízení podílu na PRO-DOMA financovala dluhem). Žalovaný z tohoto důvodu ani nebyl povinen vyhovět opakovaným důkazním návrhům žalobce, jež se týkaly požadavků bank, neboť tyto důkazy nesměřují k prokázání takové skutečnosti, jež je pro posouzení zásadního rozhodovacího důvodu žalovaného (ekonomickou racionalitu využití dluhopisů v transakci) rozhodná.
123. Námitky nejsou důvodné.
124. V námitkách proti závěru žalovaného o zneužití práva žalobce zdůrazňoval, že úplatný převod obchodního podílu byl jediným možným způsobem, kterým mohlo být převedeno právní vlastnictví 99 % podílu na společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. na žalobce, resp. jeho akcionáře, a byl také nezbytným předpokladem pro fúzi mezi společnostmi PRO-DOMA, spol. s r. o. a žalobcem. Tvrdil, že pokud žalovaný naznačuje, že prodej OP měl být proveden jinak, dopouští se nepřipustného hodnocení podnikatelské strategie žalobce (resp. pana M.). Prodej musel být realizován za cenu obvyklou (§ 23 odst. 7 ZDP). Žalovaný oproti tomu zdůrazňoval, že dluhopisy v transakci nesloužily k získání externího financování základním účelem emise dluhopisů je získání nových externích finančních prostředků, získání externího zdroje financování, dostatečného kapitálu, který by bylo možné použít v rámci podnikatelské činnosti směřující k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Opakovaně přitom uvedl, že žalobce žádné nové prostředky nezískal.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Podstatou sporu mezi žalobcem a žalovaným je tak otázka, zda užití dluhopisů v transakci představuje zneužití práva.

125. Daňové orgány zjistily, že žalobce byl založen dne 24. 10. 2012 pod obchodním jménem MISURATA SE, přičemž se jednalo o tzv. ready-made entitu bez zaměstnanců a významných podnikatelských aktivit. Za zdaňovací období 2012 a 2013 vykonala pouze nevýznamnou činnost, výnosy činily 445 tis. Kč, resp. 34 tis. Kč. Dne 19. 12. 2012 žalobce emitoval jako nově založená ready-made společnost zaknihované dluhopisy na majitele (doručitele) s názvem MISURATA 10/2032, a to v celkové hodnotě 1.000.000.000 Kč. Dluhopisy nebyly nabízeny formou veřejné nabídky, emisní podmínky nebyly schváleny ČNB ani jiným orgánem, mohlo dojít k předčasnému splacení dosud nesplacených dluhopisů ke kterémukoliv datu, emitent mohl dluhopisy kdykoli odkupovat na trhu za jakoukoliv cenu, každý vlastní dluhopisů mohl požádat emitenta o předčasné splacení v případě, že dojde po datu emise ke změně způsobu zdaňování dluhopisů. V emisních podmínkách není uveden účel emise dluhopisů. Celá emise byla téhož dne upsána samotným emitentem. Po dobu, kdy byly dluhopisy v majetku emitenta, nebyly úročeny. Pan J. M. nabyl žalobce dne 28. 2. 2014 a byl do obchodního rejstříku jako jediný akcionář zapsán dne 26. 3. 2014. K převodu 802 498 000 ks dluhopisů na pana J. M. došlo dne 10. 3. 2014, převodem vznikl panu J. M. závazek vůči žalobci závazek v částce 802 498 000,- Kč. K dalšímu převodu došlo dne 30. 6. 2014 (40 000 000 ks dluhopisů), dne 22. 9. 2014 (20 502 000 ks dluhopisů) a dne 19. 12. 2014 (21 000 000 ks dluhopisů). Celkem pan J. M. upsal/koupil v roce 2014 dluhopisy v celkové výši 884 000 000 Kč. Zároveň byla mezi panem J. M. a žalobcem uzavřena Dohoda o započtení pohledávek z titulu prodeje dluhopisů ze dne 10. 3. 2014 a zároveň z titulu Smlouvy o převodu podílu ze dne 16. 4. 2014 (jímž došlo k převodu 99% podílu na společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. od společnosti Pro-Doma AG), kterou se smluvní strany dohodly na zápočtu vzájemných pohledávek ve výši 802 498 000,- Kč. Dne 1. 7. 2014 na základě trojstranné Dohody o započtení pohledávek došlo k zápočtu vzájemných pohledávek ve výši 40 000 000 Kč. Žalobce měl pohledávku za panem J. M. z titulu prodeje dluhopisů, pan J. M. měl pohledávku za společností PRO-DOMA, spol. s r. o. z titulu půjčených peněžních prostředků na základě krátkodobé bezplatné zápůjčky ze dne 23. 6. 2014 ve výši 40 119 130 Kč. Společnost PRO-DOMA, spol. s r. o. měla za žalobcem peněžní pohledávku (jednalo se o úhradu dlužného závazku místo žalobce vůči majiteli dluhopisů z titulu splatných úroků za první úrokové období roku 2014 a dále o krátkodobé zápůjčky poskytnuté společností PRO-DOMA, spol. s r. o. žalobci na výplatu úroků majiteli dluhopisů panu J. M.) Úhrada dluhopisů proběhla započtením, žalovaný si de facto půjčil peněžní prostředky od pana J. M. na výplatu úroků pro pana J. M. Úhrada zbývajících dluhopisů upsaných ve ZO 2014 ve výši 20 502 000 Kč a 21 000 000 Kč byla uhrazena z účtu pana J. M. z úrokových dluhopisových výnosů za 3.Q, resp. 4.Q. 2014 panem J. M. Dluhopisy tak byly financovány z prostředků, které pan J. M. získal v podobě vyplacených úroků z dluhopisů od žalobce.
126. Daňové orgány dále zjistily, že společnost PRO-DOMA, spol. s r. o. byla založena dne 12. 7. 1990 a jejím spoluzakladatelem byl pan J. M. Ode dne 23. 3. 1993 byli jedinými společníky pan J. M. s manželkou. Dne 5. 3. 2004 převedli své obchodní podíly na švýcarskou obchodní společnost Pro-doma AG, od níž žalobce získal 99 % podíl za cenu 802 498 000 Kč (podíl 1 % již držel syn pana J. M.). Společnost Pro-Doma AG tak měla vůči žalobci pohledávku z prodeje obchodního podílu, kterou převedla na základě Fiduciární smlouvy na pana J. M., který tak nabyl pohledávku za žalobcem. Společnost Pro-Doma AG držela podíl ve společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. svým jménem a na účet pana J. M., a to na základě Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

fiduciární smlouvy. Na základě výše uvedených kroků došlo ke vzniku závazků a pohledávek mezi žalobcem a panem J. M. (pohledávky žalobce z titulu prodeje dluhopisů, pohledávky pana J. M. z titulu převodu obchodního podílu). Dne 6. 5. 2014 na základě Dohody o započtení pohledávek byla započtena pohledávka žalobce za panem J. M. z titulu prodeje dluhopisů a pana J. M. z titulu Smlouvy o převodu podílu (99 % podílu na společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o.). Dne 16. 5. 2014 byli do OR zapsáni nově zapsáni společníci společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. (žalobce – podíl 99 %, syn pana J. M. – podíl 1 %). Žalovaný zevrubně popsal navýšení základního kapitálu společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. a následnou fúzi, v jejímž důsledku se stal žalobce právním nástupcem společnosti PRO-DOMA, spol. s r. o. Projekt fúze byl za všechny zúčastněné strany podepsán panem J. M. Žalovaný dále zjistil, že ve ZO 2014 byly zaúčtovány dluhopisové úroky celkem ve výši 82 645 669 Kč, které byly vyplaceny na účet pana J. M. V podrobnostech soud odkazuje na body 88 až 111 napadeného rozhodnutí.

127. Z výše předestřených skutkových zjištění vyplývá, že pan J. M. fakticky umožnil (prostřednictvím fiduciární smlouvy) vznik pohledávky, kterou bylo možno započíst na dluhopisy upsané ready-made společnostmi, jíž pan J. M. taktéž ovládal. Žalobce v žalobě žádné z těchto skutkových zjištění nezpochybnil, o skutkovém stavu tak nebylo mezi stranami sporu. Soud se proto zabýval otázkou, zda žalovaný využití dluhopisů v transakci posoudil jakožto zneužití práva v souladu se zákonem.
128. V oblasti daňového práva rozhodovací činnost soudů při posuzování jednotlivých případů dospěla k vymezení pojmu zneužití práva (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48). Dříve nepsaný zákaz zneužití práva byl v rámci transpozice čl. 6 odst. 1 směrnice Rady (EU) 2016/1164, ze dne 12. 7. 2016, s účinností od 1. 4. 2017, výslovně upraven v § 8 odst. 4 daňového řádu, podle něhož 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. Výše uvedené však nic nemění na skutečnosti, že zákaz zneužití práva byl, jakožto jedna z obecných zásad právních, již před touto transpozicí nedílnou součástí právního řádu.
129. Jak vyplývá z ustálené judikatury, zneužití práva lze konstatovat, je-li zároveň splněno objektivní a subjektivní kritérium. Objektivní kritérium zneužití práva spočívá v tom, že daňová výhoda byla získána v rozporu s účelem právní úpravy, jímž je v případě § 24 odst. 1 ZDP podpora podnikání a jeho rozvoje (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 175/2022-37, bod 36).
130. Při posuzování naplnění objektivního kritéria zneužití práva je nutno jednotlivé úkony a transakce provedené daňovým subjektem hodnotit jednotlivě i v souvislosti. K naplnění objektivního prvku dojde tehdy, pokud ze všech objektivních okolností (zejm. úkonů provedených daňovým subjektem) po jejich celkovém zhodnocení vyplývá, že postrádají ekonomický smysl a jejich hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. V takovém případě pak tyto zjištěné objektivní okolnosti provedených transakcí dále umožňují učinit závěr o záměru daňového subjektu získat daňovou výhodu takovýmto umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2022, čj. 4 Afs 376/2021-60, bod 27).
131. Subjektivní kritérium spočívá v tom, že převažujícím účelem posuzovaného jednání bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu a jeho obsahem umělé vytváření podmínek Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

vyžadovaných pro její přiznání. Subjektivní a objektivní kritérium není třeba posuzovat striktně odděleně (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42).

132. Ke vztahu korunových dluhopisů a zneužití práva lze dále uvést, že byt' zneužití práva zpravidla nebude pouze v samotné emisi dluhopisů, emise může být součástí delšího řetězce kroků, které ve svém souhrnu mohou zneužití práva znamenat. Je nutné se zabývat tím, zda byla emise dluhopisů ekonomicky opodstatněná. Emise dluhopisů bude ekonomicky opodstatněná, pokud zajistí finanční prostředky z cizích zdrojů. Pokud emise dluhopisů žádné dodatečné prostředky daňovému subjektu nepřinese a pouze mu zvýší náklady o úrok, bude se jednat o zneužití práva (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2023, č. j. 8 Afs 53/2022-56, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2024, č. j. 11 Af 6/2022-153).
133. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se naplněním kritérií zneužití práva zabýval důsledně a celistvě, soud jeho závěrům plně přisvědčuje a pro stručnost na ně v podrobnostech odkazuje. Žalovaný správně poukázal na skutečnost, že emitent a vlastník korunových dluhopisů byly spojené osoby, a především že vytvoření závazku vůči panu J. M. bylo provedeno bez zjevných ekonomických důvodů tak, aby mohl být později proveden zápočet vzájemných pohledávek a závazků osob spojených (bod 146). Fyzická osoba tak mohla upsat emitované dluhopisy, aniž by uhradila jejich cenu (bod 147). Dále žalovaný opodstatněně poukázal na skutečnost, že k emisi dluhopisů došlo v závěru roku 2012 (bod 149), a na to, že pan J. M. jakožto majoritní vlastník (99,05%) fakticky prodal majetkový podíl sám sobě a následně upsal emisi korunových dluhopisů též sám sobě, přičemž k reálnému toku peněz téměř nedošlo (bod 150). Zároveň žalovaný přiléhavě poukázal na skutečnost, že dluhopisy mají podobu zaknihovaného cenného papíru, znějícího na majitele, každý v hodnotě 1 Kč, jsou úročeny pevnou úrokovou sazbou 10 % ročně (výplata výnosů byla stanovena čtvrtletně), emitent dluhopisů nepožádal o přijetí k obchodování na regulovaném trhu a nehodlal dluhopisy veřejně nabízet. Datum emise byl 19. 12. 2012 a emitent mohl dluhopisy kdykoliv odkupovat za jakoukoli cenu. O předčasné splacení dluhopisů může požádat i jejich vlastník, v případě, že dojde po datu emise ke změně způsobů zdaňování (bod 152). Nadto byl nakonec téměř celý emisní kurz započten se závazkem vůči osobě spojené (bod 154).
134. Jak správně podotkl žalovaný, z pohledu správy daní nemají daňové subjekty při svém počínání zcela volnou ruku. Zkoumání otázky, zda daňový subjekt nezneužil právo užitím korunových dluhopisů, nemůže být vyloučeno z přezkumu daňovými orgány. Proto ostatně nelze přisvědčit argumentaci žalobce, že postup žalovaného představoval diskriminaci žalobce, či nepřijatelné hodnocení podnikatelské strategie ze strany daňových orgánů.
135. Z napadeného rozhodnutí je přitom zcela zřejmé, že žalovaný nashromáždil dostatek podkladů, jež při hodnocení jednotlivých úkonů žalobce a pana J. M. v jejich vzájemné souvislosti poskytovaly dostatečnou oporu pro závěr, že zde byly naplněny objektivní znaky zneužití práva. Především ze skutkových zjištění nashromážděných daňovými orgány plyne, že emise z dluhopisů nezískal žalobce žádné peněžní prostředky pro svůj rozvoj nebo pro udržení podnikání. Jak uvedl žalovaný v bodě 142 napadeného rozhodnutí, dotčené úrokové náklady po vydání dluhopisů ničím nepřispěly k dosažení očekávaných zdanitelných příjmů. Za této situace dle zdejšího soudu není nutno již blíže zkoumat konkrétní výši získané daňové výhody a porovnávat ji s daňovými dopady alternativních řešení transakce, neboť je zcela evidentní, že převažujícím účelem zařazení dluhopisů do transakce nebylo získání Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

externího financování. Za této situace je zcela nerozhodné, jakým způsobem pan J. M. s úroky nakonec naložil, zda je vložil zpět do žalobce, či zda byl k tomuto jednání motivován požadavky jiných subjektů soukromého práva, např. finančních institucí. Žádná z těchto žalobcem tvrzených skutečností není s to závěry žalovaného vyvrátit.

136. Podle stanoviska soudu žalovaný v souhrnu shromáždil dostatečné podklady pro závěr, že účelem začlenění dluhopisů do transakce bylo získání daňové výhody. Jinými slovy řečeno, žalobce nebyl penalizován za prosté vydání a emisi korunových dluhopisů, podstatou hodnocení žalovaného je zjištění, že žalobce získal daňovou výhodu, na níž by jinak nedosáhl. Jak důvodně uvedl žalovaný, skutečnost, že vznikají úrokové náklady, u nichž se předpokládá jejich daňové uplatnění na straně emitenta, v kombinaci s příznivým zaokrouhlovacím režimem u úrokových příjmů na straně dluhopisů (úroky z dluhopisů s nominální hodnotou 1 Kč nejsou řádné dani z příjmů podrobeny), představovala v kontextu posuzované transakce daňovou výhodu přičítící se smyslu a účelu právní úpravy.
137. Soud nevešel na argumentaci žalobce, že se žalovaný přílišně zaměřil na dílčí otázky propojenosti zúčastněných osob, parametrů dluhopisů a zápočet. Soud opakovaně zdůrazňuje, že ekonomická racionalita dílčích operací nebo celkového způsobu řešení komplexní ekonomické a právní otázky, jako je převod podnikatelské praxe, nevylučuje závěr o zneužití práva konkrétní transakcí, která je součástí takového souboru operací, například konkrétního způsobu financování převodu podniku. Žalovaný ze souhrnu veškerých skutkových okolností správně vytkl právě ty, které svědčí o nelegitimním zapojení dluhopisů do řetězce transakcí. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně plyne, že dluhopisy umožnily žalobci získat daňové zvýhodnění, aniž by sloužily k získání externího financování. Právě v tomto zapojení dluhopisů do transakce spočívá získání nelegitimního daňového zvýhodnění na straně žalobce. Zneužití práva tedy nespočívá v samotné skutečnosti, že se pan J. M. rozhodl pro změnu organizační struktury jím ovládaného podniku, nýbrž právě ve využití dluhopisů, aniž by tyto vedly k získání externího financování. Pokud přitom žalobce argumentuje, že v důsledku transakce dosáhl v konečném důsledku vyšších zdanitelných příjmů (například v důsledku dostupnějšího financování provozu podniku žalobce), nelze ani tuto skutečnost vykládat takovým způsobem, že svědčí o užití dluhopisů v transakci v souladu s jejich zákonem předpokládaným smyslem a účelem. Veškeré žalobcem tvrzené přínosy jsou totiž nepřímým, zprostředkovaným důsledkem transakce jako celku. Otázku celkových dopadů transakce nelze s otázkou zneužití práva zařazením dluhopisů do této transakce zaměňovat, a žalobcem tvrzené nepřímé (byť pozitivní) dopady je nutno odlišovat od otázky, zda byly dluhopisy užity v souladu se smyslem a účelem tohoto institutu, jímž je zajištění bezprostředního a přímého externího financování. Žalobcem tvrzené přínosy tudíž nejsou s to vyvrátit závěr žalovaného o tom, že užití dluhopisů v rámci transakce představovalo zneužití práva.
138. Pokud jde o otázku propojenosti osob v rámci transakce, vyplývá ze skutkových zjištění žalovaného zcela jednoznačně, že pan J. M. nabyl žalobce jakožto ready-made společnost s již emitovanými dluhopisy. Jinými slovy řečeno, pan J. M. využil žalobce jakožto nástroj k učinění transakce s plným vědomím, že žalobce vydal v roce 2012 dluhopisy, které by následně bylo možno využít k získání daňového zvýhodnění. Ostatně skutečnost, že žalobce byl ready-made společností, připustil žalobce sám ve své replice. Pro posouzení otázky zneužití práva v rámci posuzované transakce proto není rozhodná skutečnost, že v roce 2012 pan J. M. ještě členem statutárního orgánu žalobce nebyl. Žalovaný učinil dostatečná Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

skutková zjištění pro závěr, že pan J. M. byl osobou, jež fakticky rozhodovala o veškerých úkonech učiněných v rámci transakce. Tato zjištění, ve spojení s velmi specifickým nastavením emisních podmínek dluhopisů (výše uvedená možnost je kdykoliv splatit, skutečnost, že nikdy nebyly volně nabízeny, atd.), svědčí pro závěr, že pan J. M. vytvořil situaci, jež by v běžných ekonomických vztazích nenastala.

139. K argumentaci žalobce, že započtení pohledávek je postaveno na roveň finanční úhradě, soud opakovaně zdůrazňuje, že v daném případě je nutno započtení pohledávek hodnotit v kontextu veškerých ostatních úkonů učiněných v rámci posuzované transakce. Tato transakce byla plně v režii pana J. M., který v době její realizace fakticky vykonával vliv na veškeré do ní zapojené osoby. Jen stěží tak lze tvrdit, jako to činí žalobce, že dluhopisy financovaly akvizici reálného aktiva žalobcem – ve skutečnosti byly pouze nástrojem k realizaci změny korporátní struktury skupiny PRO-DOMA. Ze skutkových zjištění učiněných daňovými orgány přitom jednoznačně vyplynulo, že hlavním benefitem využití dluhopisů v transakci bylo získání daňového zvýhodnění (nic panu J. M. nebránilo využít alternativní způsob provedení transakce, neobsahující korunové dluhopisy užití způsobem, jež nevedl k získání externího financování, a požadavek na využití dluhopisů nelze dovozovat ani ze § 23 odst. 7 ZDP), které však v situaci, kdy dluhopisy nepřinesly žádné nové externí zdroje financování pro podnikatelskou činnost skupiny PRO-DOMA, nelze považovat za legitimní, za učiněné v souladu se smyslem a účelem právní úpravy.
140. Pokud jde o skutečnost, že byly dluhopisy vydány v závěru roku 2012, žalovaný toto skutkové zjištění zcela správně zařadil mezi indicie svědčící o zneužití práva v rámci transakce. Pan J. M. využil žalobce jakožto ready-made společnost právě proto, že umožňovala užití dluhopisů vydaných v daňově výhodnějším režimu v rámci zkoumané transakce. Žalobce vydával tzv. korunové dluhopisy v nejzazší možný okamžik, těsně před změnou právní úpravy. Žalovaný správně poukázal na skutečnost, že žalobce po založení nijak reálně nepodnikal a fakticky pouze vyčkával na případné budoucí využití „svých“ dluhopisů. Následně byly tyto dluhopisy využity způsobem, který nevedl k zajištění externího financování, ale k získání daňové výhody, a to téměř rok a půl po jejich vydání. Jinými slovy řečeno, žalobce jakožto ready-made společnost vydával dluhopisy „do zásoby“ v nejzazší přípustný okamžik, nevydával je za účelem bezprostředního získání externího financování. Byly-li takto vydané dluhopisy následně využity ke snížení daňového zatížení v rámci transakce, aniž by bezprostředně vedly k získání externího financování, svědčí tato skutečnost o zneužití práva.
141. Žalobce tedy v rámci své argumentace odděluje jednotlivé aspekty, jež vedly k závěru o zneužití práva od sebe, a argumentuje proti nim samostatně. Takováto oddělená argumentace však nemůže zvrátit správnost a zákonnost závěru žalovaného, vystavěného právě na hodnocení veškerých relevantních okolností týkajících se využití dluhopisů v rámci transakce v jejich celkovém kontextu.
142. Ve světle výše uvedených zjištění není na místě ani argumentace žalobce, že žalovaný neprovedl identifikaci a analýzu benefitů vyvstalých z provedených transakcí. Jak totiž soud již uvedl výše, ani skutečnost, že z transakce jako celku vyplynul ekonomický prospěch, sama o sobě nemůže vyvrátit závěr, že dluhopisy byly v rámci transakce využity takovým způsobem, který představuje zneužití práva.
143. Obdobné platí k argumentaci žalobce, že žalovaný neprovedl řádnou identifikaci výhod z dluhopisů v konkrétní situaci a nezohlednil, že pan J. M. nerealizoval reálný příjem z titulu Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

vyplacených dluhopisů. K tomu soud dále zdůrazňuje, že podstatou řešené otázky je samotný akt využití dluhopisů za účelem, jež zákon nepředpokládá, nikoli sekundární dopady do majetkové sféry žalobce či pana J. M. Jak přílehně uvedl žalovaný, ani okolnost jakým způsobem byly finanční prostředky vyplacené panu J. M. z titulu úrokového příjmu dále užívány, totiž nemění ničeho na faktu, že jejich nabytí v důsledku výhodného zaokrouhlovacího režimu nebylo reálně zatíženo daní z příjmů, tedy na naplnění podstaty shledaného zneužití práva. Z téhož důvodu nebyl žalovaný povinen provádět analýzu dopadů všech alternativních způsobů provedení transakce. Ani žalobcem uváděná argumentace, podle níž by v případě jiného nastavení transakce mohl dojít k vyššímu nákladovému zatížení příjmů žalobce, totiž nemůže ničeho zvrátit na závěru, že dluhopisy byly užity v rozporu se smyslem a účelem tohoto institutu. I pokud by byly příjmy státního rozpočtu v důsledku užití dluhopisu vyšší než při alternativním nastavení transakce, nemohla by tato skutečnost legitimizovat zneužití práva žalobcem. Stejně tak nebyl žalovaný povinen provádět opětovně navrhované výsledky svědků, neboť ani tyto by již s ohledem na žalovaným shromážděná skutková zjištění nemohly rozumně zpochybnit žalovaným dostatečně vyargumentovaný závěr, že dluhopisy v daném případě nebyly užity k získání externího financování.

144. Pokud jde o otázku subjektivního kritéria zneužití práva, soud opakovaně zdůrazňuje, že subjektivní a objektivní kritérium zneužití práva není nutno posuzovat zcela odděleně, a zároveň opakovaně zdůrazňuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí zevrubně odůvodnil, z jakých důvodů jednotlivé kroky žalobce ve vztahu k emisi dluhopisů v rámci transakce představovaly zneužití práva. Jak správně uvedl žalovaný, žalobce v žalobě vykládá jednotlivé žalovaným hodnocené skutečnosti izolovaně od ostatních, avšak závěr o zneužití práva vyplývá právě z jejich souhrnu.
145. Skutečnost, že jednání naplňující znaky zneužití práva, obsahuje úkony, jež jsou samy o sobě formálně legální, nemůže na závěru žalovaného tedy ničeho změnit. Právní argumentace založená na vyzdvihování jednotlivostí, mezi něž patří poukaz žalobce na formální legalitu úpisu dluhopisů spojené osobě, legálnost zápočtu pohledávek, či na to, že žalobce nebyl povinen formálně vymezit důvod emise dluhopisů, tedy neobstojí. Žalovaný dostatečně odůvodnil své závěry, ze skutkových zjištění neplyne jiný racionální důvod pro využití ready-made společnosti s dluhopisy v transakci, než je právě získání daňového zvýhodnění. Ze souhrnu skutkových zjištění přitom bez jakýchkoliv pochybností plyne, že využití dluhopisů v transakci bylo v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou, jímž byla podpora podnikání skrze zajištění výhodného externího financování. Nelze přitom přijmout tezi žalobce, že žalovaný identifikoval využití cizího kapitálu jako nestandardní transakci, při které nedochází k ekonomickému přínosu pro žalobce. Podstata argumentace žalovaného je totiž přesně opačná, tedy že dluhopisy fakticky k získání cizího (externího) kapitálu v posuzované transakci nesloužily. Žalovaný se tedy nevyjadřoval k ekonomickým rozhodnutím žalobce, jak své podnikání financovat.
146. Soud proto uzavřel, že žalovaný důsledně uvážil veškeré relevantní skutkové okolnosti a posoudil je v souladu se zákonem, a soud se s jeho právním hodnocením ztotožňuje. Souhrn zjištěných skutečností bez pochyby vypovídá o naplnění objektivního i subjektivního znaku zneužití práva. V průběhu transakce žalovaný identifikoval takové znaky zneužívajícího jednání, které jsou dle judikatury Nejvyššího správního soudu typickými znaky zneužívání institutu korunových dluhopisů, a právem zdůraznil, že žalobce nezískal v důsledku vydání dluhopisů žádné finanční prostředky z externího financování. Žalovaný na základě Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

skutkových zjištění a na základě hodnocení všech okolností v jejich vzájemné souvislosti proto učinil se zákonem souladný závěr, že hlavním účelem transakce bylo získání nelegitimního daňového zvýhodnění.

147. Závěrem soud opakovaně zdůrazňuje, že otázka potřeby skupiny PRO-DOMA k provedení restrukturalizace není podstatou nyní projednávané věci. Není tedy rozhodné, zda bylo pro pokračování podnikání této skupiny nezbytné provést převod vlastnické struktury do ČR, jaké ze „zrušení švýcarské holdingové struktury“ vyplynuly pro tuto skupinu benefity, či zda byl prodej obchodního podílu nezbytným způsobem převodu vlastnictví. Relevantní není ani výše příjmu pana J. M. z vyplacených úroků. Podstatou identifikovaného zneužití práva je právě skutečnost, že zařazením dluhopisů do transakce došlo k získání nelegitimní daňové výhody.
148. Pokud jde o otázku unesení důkazního břemene, důkazní břemeno zde skutečně tížilo daňové orgány, jelikož ty tvrdily, že žalobce uvedenými transakcemi zneužil právo (§ 92 odst. 5 písm. f/ daňového řádu). Žalovaný však důkazní břemeno unesl, neboť předestřel dostatek skutečností, které svědčí o zneužití práva ze strany žalobce. Soud přitom podotýká, že pro prokázání této skutečnosti se nevyžaduje absolutní jistota, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a ze dne 18. 9. 2023, č. j. 8 Afs 53/2022-56). A uvedené nastalo i v nyní posuzované věci, kdy žalovaný přednesl takové skutečnosti, které ve svém souhrnu svědčily jím vyřčeným závěrům, k čemuž soud odkazuje především na body 120 až 164 napadeného rozhodnutí. Jak přílehlavě uvedl žalovaný, tyto okolnosti byly hodnoceny ve vzájemných souvislostech, a tedy plně v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Za situace, kdy žalovaný zneužití práva prokázal, bylo na žalobci, aby závěry žalovaného vyvrátil, což se mu však v průběhu daňového řízení (a ani v průběhu řízení před soudem) nezdařilo.
149. Námitky nejsou důvodné.
150. V tvrzeních o procesních pochybeních daňových orgánů žalobce v první řadě argumentoval tím, že žalovaný změnil právní názor po téměř 5 letech daňového řízení, žalobce měl poté pouze 50 dnů k tomu, aby se k této změně vyjádřil a navrhnul nové důkazní prostředky. Judikatura, jíž se při tom žalovaný dovolával, přitom již byla vydána a všeobecně známa již před vydáním Seznámení č. 1, a žalovaný rekvantifikoval jiné kauzy na zneužití práva již dříve. Žalovaný oproti tomu s odkazem na § 115 odst. 2 daňového řádu uváděl, že zákon umožňuje změnu právního názoru v průběhu odvolacího řízení, a to i v jeho pokročilé fázi.
151. Dle § 115 odst. daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
152. Znění § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu tedy výslovně připouští změnu právního posouzení odvolacím orgánem, pokud tento umožní kontrolovanému daňovému subjektu se ke změně vyjádřit či předložit důkazy. Jak sám žalobce uvedl v žalobě, žalovaný tuto svou povinnost splnil a o změně právního názoru žalobce informoval a vyzval jej k vyjádření.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Žalobce tedy měl v průběhu správního řízení možnost vyjadřovat se k právní kvalifikaci zneužití práva.

153. K námitce žalobce, že k této změně právního názoru došlo až v pozdní fázi odvolacího řízení, soud podotýká, že tato skutečnost sama o sobě nebránila žalobci se k právní kvalifikaci spočívající ve zneužití práva vyjádřit. Není tedy rozhodné, ve které fázi odvolacího řízení ke změně právního názoru dojde, pokud odvolací orgán dodrží zákonnou povinnost plynoucí z § 115 odst. 2 daňového řádu. Skutečnost, že žalovaný v předcházejícím průběhu daňového řízení vynaložil úsilí a prostředky na prokázání nesprávnosti předcházejícího právního názoru daňových orgánů (tedy na prokázání naplnění podmínek uznatelnosti dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) proto nemůže vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
154. Nezákonnost napadeného rozhodnutí neplyne ani z délky správního řízení. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu není možné vydané rozhodnutí zrušit pouze z důvodu namítaných průtahů v řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2024, čj. 5 As 193/2023-29, body 17 až 20). Žalobce ostatně neuvedl žádnou konkrétní právní argumentaci, jež nemohl v důsledku postupu žalovaného v odvolacím řízení uplatnit. Z výše uvedených důvodů se soud zcela ztotožňuje s vypořádáním obdobného odvolacího důvodu žalovaným v bodech 209 až 218 napadeného rozhodnutí, a odkazuje na ni.
155. Námitky nejsou důvodné.
156. Dále žalobce brojil proti neobjektivnímu hodnocení skutkových zjištění, konkrétně stran fiduciární smlouvy a způsobu, jakým správce daně interpretoval výpověď svědka. Žalovaný oproti tomu uváděl, že na rozdíl od správce daně žalovaný existenci fiduciární smlouvy nezpochybňoval. K výpovědi svědka uvedl, že správce daně ve dvou případech nesprávně spároval položenou otázku a odpověď na ni učiněnou. Tato chyba se ve výsledném hodnocení důkazů fakticky nijak neprojevila, žalovaný zápis nijak nepromítl do závěrů, na nichž spočívá výsledné stanovení daně.
157. Soud předně uvádí, že žalovaný zcela správně argumentuje zásadou jednotnosti řízení. Tato zásada (mimo jiné) znamená, že řízení až do vydání rozhodnutí představuje jeden celek, tedy totéž řízení zahrnuje jak řízení před správním orgánem (správcem daně) prvního stupně, tak i případné odvolací řízení. Případné nedostatky prvostupňového řízení proto mohou být napraveny až v řízení odvolacím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, čj. 9 As 272/2017-31, bod 21).
158. Pokud jde o otázku fiduciární smlouvy, žalobce primárně rozporoval závěry správce daně, nikoli žalovaného. Žalovaný existenci fiduciární smlouvy nerozporoval. Právě naopak, fiduciární smlouva byla jedním z podkladů, na nichž žalovaný vystavěl svou argumentaci (viz body 131 napadeného rozhodnutí). Postup prvostupňového orgánu (správce daně) stran fiduciární smlouvy neměl na závěry žalovaného uvedené v napadeném rozhodnutí zásadní dopad. Nemohl proto dle soudu způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí.
159. Pokud jde o otázku pochybení správce daně při záznamu svědecké výpovědi P. V., soud uvádí, že se tato námitka týká především postupu správního orgánu prvního stupně. Žalobce nerozporuje způsob, kterým byla svědecká výpověď zaznamenána ve správním spise v Protokolu č. 1 a č. 2, právě naopak na tyto dokumenty odkazuje. Z porovnání textu uvedeného na str. 10 Protokolu o výslechu svědka ze dne 13. 10. 2020, č. j. 169424/20/4200-11773-050706 (Protokol 1), a str. 120 zprávy o daňové kontrole plyne, že ve zprávě skutečně Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

došlo toliko k nesprávnému „spárování“ položené otázky a odpovědi. Jen stěží se přitom mohl správce daně „snažit navodit dojem, že svědkovi není známa existence fiduciární smlouvy“ jak tvrdí žalobce, když tentýž správce daně na téže straně zprávy o daňové kontrole výslovně opakovaně uvedl, že svědek dle své výpovědi fiduciární smlouvu viděl. Předmětné pochybení je tedy doopravdy pouze chybou v psaní, či nanejvýše zjevnou nesprávností ve smyslu § 104 daňového řádu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí toto pochybení korigoval, neboť v bodě 230 napadeného rozhodnutí zcela bezchybně odcitoval odpověď svědka na otázku, zda je mu známa existence fiduciární smlouvy, přesně tak, jak je uvedena v Protokolu č. 1.

160. Lze tedy shrnout, že uvedené pochybení správce daně nemělo vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Byť žalobce v žalobě uváděl, že „se nejednalo o ojedinělou záměnu jedné odpovědi svědka“, jiná konkrétní pochybení z hlediska zjištěného skutkového stavu v žalobě nenapadal a o zbylých skutkových zjištěních tak není mezi stranami sporu. Z tohoto ojedinělého pochybení proto nelze dovozovat, že by správce daně k celé věci přistupoval neobjektivně, či že by porušoval základní zásady správy daní dle § 8 daňového řádu. Tím spíše nelze dovozovat, že by v rozporu se základními zásadami daňového řízení postupoval žalovaný, jež pochybení do napadeného rozhodnutí nepřevzal, naopak jej v mezích možností napravil. Rozhodné je, že žalovaný v žalobcem namítaném rozsahu „chybu“ správce daně neučinil nosným důvodem zamítnutí odvolání žalobce, proto uvedené pochybení správce daně nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Soud proto neshledal, že by řízení vedené před daňovými orgány prvního a druhého stupně ve svém celku bylo zatíženo takovými vadami, jež by měly za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

161. Námitky nejsou důvodné.

VII. Závěr a náklady řízení

162. S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

163. Výrok o nákladech řízení je dán ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci procesně úspěšný, a proto mu nenáleží náhrada nákladů řízení; žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

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

Praha 26. února 2025

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.