ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Mark2 Corporation Investment SE,** IČO: 28980654,
sídlem Vladislavova 1390/17, Praha 1 – Nové Město, 110 00
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Radanem Tesařem,
sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, 120 00

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného:

1. **ze dne 18. 4. 2023, č. j. 13814/23/5200-11432-709204,**
2. **ze dne 18. 4. 2023, č. j. 13976/23/5200-11432-709204,**

takto:

I. Žaloba se zamítá

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů v řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení dvou rozhodnutí žalovaného označených v záhlaví tohoto rozsudku, kterými žalovaný rozhodl tak, že rozhodnutím ad 1) (dále jen „Rozhodnutí 13814/23“) zamítl odvolání proti třem dodatečným platebním výměrům na daň z příjmu právnických osob vydaných Finančním úřadem pro hl. m. Prahu dne 12. 4. 2022 jimiž byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částky 183 350 Kč, 320 720 Kč a 172 710 Kč a současně jimi bylo vždy z částky doměřené daně uloženo penále, a to v částkách 36 670 Kč, 64 144 Kč a 34 542 Kč.
2. Uvedené dodatečné platební výměry byly vydány za zdaňovací období roku 2012, 2014 a 2015.
3. Rozhodnutím ad 2) ze dne 12. 4. 2022 (dále jen „Rozhodnutí 13976/23“) pak žalovaný změnil dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro hl. m. Prahu ze dne 12. 4. 2022 na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013 tak, že žalobci byla doměřena daň z příjmu právnických osob vyšší o částku 315 210 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále v částce 63 042 Kč.
4. Dodatečné platební výměry byly vydány na základě daňových kontrol daně z příjmu právnických osob za uvedená zdaňovací období, které byly zahájeny dne 30. 4. 2019 a ukončeny dne 4. 4. 2022, přičemž o každé daňové kontrole zvlášť byla vydána zpráva o daňové kontrole za příslušný rok. Oznámení o ukončení daňových kontrol i zprávy o daňových kontrolách byly žalobci doručeny. Dodatečné platební výměry na daň z příjmu právnických osob byly vydány na základě kontrolních zjištění správce daně o uplatnění nesprávné výše daňově uznatelných nákladů, kterými dle zpráv o daňových kontrolách za uvedená zdaňovací období byly v různých částkách za jednotlivá zdaňovací období r. 2012-2015:
   a) úroky z dluhopisů vynaložených na příjmy uvedené v § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů za r. 2012-2015
   b) nákladové úroky z půjček převyšujících výnosové úroky z půjček spojeným osobám za r. 2012
   c) nepřímé náklady související s osvobozenými příjmy dle § 19 zákona o daních z příjmů za r. 2012-2014
   d) přímé náklady související s osvobozenými příjmy dle § 19 zákona o daních z příjmů
5. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, v němž nesouhlasil s body kontrolních zjištění, a to, pokud jde o :
   a) nepřímé náklady spojené s držbou podílu v dceřiných společnostech ve zdaňovacích obdobích 2012, 2013 a 2014,
   b) úrokové náklady spojené s emisemi dluhopisů ve zdaňovacích obdobích 2012-2015
   c) úrokové náklady spojené s půjčkami ve zdaňovacím období 2012

přímé náklady k osvobozeným příjmů ve zdaňovacím období 2015.

6. Žalobce dále nesouhlasil s procesním postupem správce daně, a to s vedením daňové kontroly a odepřením práva na vyjádření se k dosavadním výsledkům kontrolních zjištění. Namítal nezákonné ukončení daňové kontroly a z toho plynoucí porušení dvojinstančnosti a namítal způsob vedení spisu.

7. Žalovaný napadenými rozhodnutími odvolání žalobce zamítl.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadená rozhodnutí)

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve uvedl právní základ případu posuzovaných nákladů, a to jednak výkladem zásad dokazování v daňovém řízení založeném na prioritní povinnosti daňového subjektu daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení doložit (břemeno důkazní). K procesu dokazování poukázal na ustanovení daňového řádu a judikaturu Nejvyššího správního soudu s vyložením toho, jaké skutečnosti je povinen daňový subjekt prokazovat a jaké povinnosti k prokázání v daňovém řízení nese správce daně. Uvedl, že podle zákona je na správci daně, aby vyjádřil své pochybnosti a sdělil daňovému subjektu pochybnosti vyplývající z konkrétních zjištěných skutečností, a to tak, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání jeho tvrzení. Popsal průběh daňové kontroly podle § 88 daňového řádu s tím, že těžištěm daňové kontroly, co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejich výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit, je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (dále jen VKZ) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům. Zdůraznil, že je to právě řízení před správcem daně I. stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci k provedení dokazování. Uvedl, že základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně je vždy řízení před orgánem prvostupňovým, a je to daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně 1. stupně dopustil a nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení a judikaturu, V uvedeném směru judikaturu Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí citoval.

8. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí předestřel hmotněprávní úpravu, podle které posuzoval daňově uznatelné či neuznatelné náklady žalobce v kontrolovaných obdobích, týkající se dluhopisů, obecně daňové účinnosti nákladů dle zákona o daních z příjmů a další speciální ustanovení zákona o daních z příjmů, podle nichž se upravuje rozdíl mezi příjmy a výdaji (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 2, § 19 odst. 1 písm. ze), § 19 odst. 1 písm. zi), § 25 odst. 1 písm. i), § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů. Přitom vyložil způsob zdanění úrokových příjmů finančních nákladů ve vztahu k úvěrovým finančním nástrojům, omezení daňové uznatelnosti výdajů, uvedl částky, které nelze podle zákona o daních z příjmů zahrnout do daňově uznatelných výdajů a souvislost daňově neuznatelných výdajů s příjmy, které jsou osvobozeny od daně nebo nejsou předmětem daně.

9. Následně se žalovaný v napadených rozhodnutích zabýval aplikací právního základu na skutkový stav žalobce v rámci vypořádání jeho odvolacích důvodů k jednotlivým žalobcem tvrzeným nákladům.

10. A) K tvrzeným nepřímým nákladům spojeným s držbou podílu v dceřiných společnostech ve zdaňovacích obdobích 2012-2014 žalovaný nevešel na tvrzení žalobce o nulových

nepřímých výdajích, když žalobce namítal, že tyto nepřímé náklady přefakturoval do dceřiných společností, a tedy prokázal, že neexistují Podle žalovaného žalobce sice předkládal písemnosti k vyúčtování nákladů se specifikací středisek s ročními náklady, avšak ani k výzvě správce daně neprokázal, za jaké konkrétní činnosti byly náklady přefakturovány na dceřiné společnosti a neprokázal a nedoložil, které konkrétní nepřímé (režijní) náklady považuje za náklady související či případně nesouvisející s držbou podílu v dceřiných společnostech, které byly nutné přefakturovat. Podle žalovaného žalobce nedoložil žádný konkrétní a určitý algoritmus vyčíslení nepřímých nákladů, když žalobce předloženými smlouvami doložil, že poskytoval služby dceřiným společnostem (řízení lidských zdrojů a obchodní činnost), za které jim vystavil faktury a do základu daně zahrnul výnosy z nich plynoucí. K těmto výnosům se vztahovaly pak náklady, které jsou uznatelné dle § 24 zákona o daních z příjmů, nikoli však jako náklady, které mají souvislost s držbou podílu. Žalovaný vysvětlil, jaké náklady lze považovat za nepřímé, tedy ty, které nelze přímo k držbě podílu v dceřiné společnosti přiřadit, ale které spočívají v nákladech mateřské společnosti souvisejících s výkonem práv akcionářů nebo společníků, které souvisejí jednak s držbou podílu, jednak s ostatními činnostmi společnosti a ty žalovaný vyjmenoval v bodě 69 ad 1) napadeného rozhodnutí a v bodě 67 ad 2) napadeného rozhodnutí. Žalovaný následně uvedl příklady fakturace žalobce dle předložených smluv v oblasti služeb personálního poradenství, podpory obchodních činností poskytnutých odvolatelem dceřiným společnostem, které nejsou nepřímými náklady souvisejícími s držbou podílu v dceřiných společnostech a na straně 22-23 Rozhodnutí ad 1) a na straně 20-22 Rozhodnutí ad 2) odůvodnil, proč žalobcem předložené důkazní prostředky neprokazují přefakturaci veškerých režijních nákladů na dceřiné společnosti, od kterých žalobce přijal podíly na zisku osvobozené od daně, když předložené faktury prokazovali stav, kdy žalobce fakturoval společnostem za služby, které těmto společnostem poskytoval za úplatu (rovněž na straně 23-25 napadeného rozhodnutí ad 1) a strana 23 Rozhodnutí ad 2).

11. B) K odvolací námitce o úrokových nákladech spojených s emisí dluhopisů ve všech zdaňovacích obdobích 2012-2015 žalovaný zhodnotil, a to z provedené analýzy účetnictví a dále ze smluv o půjčkách a zápůjčkách, výpisu z bankovních účtů, přehledu nákladových a výnosových úroků a přehledu půjček, že žalobce neprokázal, k čemu konkrétně využil finanční prostředky získané prodejem dluhopisů, když disponoval a přerozděloval dostatek finančních prostředků z přijatých půjček od dceřiných společností, které následně zapůjčil dalším dceřiným společnostem. Z konečných stavů k 31. 12. 2012 z běžného účtu vyplynulo, že žalobce využil téměř všechny finanční prostředky získané z dluhopisů i půjček již v roce 2012 a nemohl jej tedy využít na půjčky dceřiným společnostem v následujících letech, jejichž smlouvy doložil v rámci odvolání. Dle žalovaného toto žalobce nedoložil ani přehledem nákladových a výnosových úroků, neboť žalovaný nezpochybnil, že žalobce realizoval výnosové úroky z poskytnutých půjček dceřiným společnostem, avšak tyto přehledy neprokázaly, že žalobce použil finanční prostředky z dluhopisů na poskytnutí půjček dceřiným společnostem. Finanční analýzou na základě výkazu o peněžních tocích k 31. 12. 2012, který předložil žalobce k důkazu a který mapuje pohyb peněžních prostředků z emise dluhopisů přijatých půjček od dceřiných společností a poskytnutých půjček dceřiným společnostem až do data 9. 7. 2015 žalovaný nepovažoval za prokázané, že provedená emise dluhopisů byla nezbytně nutná k poskytnutí půjček dceřiným společnostem. Tato skutečnost nebyla uvedena ani nevyplývala ze samotných emisních podmínek předmětné emise dluhopisů.

12. C) K námitkám žalobce týkajícím se úrokových nákladů spojených s půjčkami ve zdaňovacím období roku 2012 žalovaný neuznal žalobcem uplatňované úrokové náklady, o které si žalobce zvýšil základ daně, neboť z účetnictví žalobce vyplynulo, že z poskytnutých půjček realizoval výnos, který zahrnul do zdanitelných příjmů a základu daně. Z předložených smluv vyplynulo, že žalobce čerpal půjčky od tuzemských dceřiných společností v celkové výši 14 242 000 Kč, přičemž nedoložil, že přijaté půjčky byly použity na běžné financování žalobce a nedoložil k tomu žádné důkazní prostředky. Z důkazního řízení vyplynulo, že přijaté finanční prostředky byly použity na provozní a investiční financování holdingu M2C, které pro žalobce generovalo příjmy osvobozené od daně. Rozdíly mezi výnosovými a nákladovými úroky tak byly z daňových nákladů žalobce vyloučeny, neboť nákladové úroky jsou daňové neúčinné dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, když souvisejí s výnosy zahrnutými v roce 2012 do základu daně. Žalovaný nepřijal vysvětlení žalobce k rozdílu mezi nákladovými a výnosovými úroky kurzovým rozdílem, a to z důvodu, že půjčky byly čerpány od tuzemských dceřiných společností.

13. D) K přímým nákladům k osvobozeným příjmům ve zdaňovacím období 2015 žalovaný odmítl námitku žalobce proti zvýšení základů daně o náklady na překladatelské služby, když žalobce tvrdil, že se jednalo o náklady související s jeho běžnou činností, nikoliv o překladatelské služby pro dceřinné společnosti. Žalobce sice doložil faktury s označením daňového výdaje jako překladu určité písemnosti pro různé subjekty, ovšem nebyl schopen dohledat samotné překlady dokumentů a předložil toliko e-mailovou komunikaci od kanceláře, která překladatelské služby k fakturám poptávala a ze které je patrné jejich objednání. Žalobce však nepředložil předmětné dokumenty, které byly předmětem překladů a nebylo možné zjistit, kolik stránek bylo přeloženo pro odvolatele a kolik pro dceřiné společnosti. Nebylo tedy možné určit, jaký konkrétní náklad z fakturovaných částek připadá na překlad dokumentů pro žalobce.

14. Žalovaný dále nevešel na procesní námitky žalobce o krácení jeho práv v průběhu daňového řízení tím, že by nedal žalobci možnost vyjádřit se k výsledkům kontrolních zjištění, že stanovené lhůty prodloužil v rozporu s § 36 odst. 2 daňového řádu a na to, že až do vydání výsledků kontrolních zjištění nebyly ze strany správce daně vůči žalobci vyřčeny žádné pochybnosti k již předloženými důkazním prostředkům. Žalovaný poukázal na průběh daňového řízení od jeho zahájení až po sdělení VKZ a na to, že v průběhu řízení uskutečnil 4 výzvy i několik ústních jednání, při kterých požadoval po žalobci předkládání důkazních prostředků k jeho tvrzením, a žalobce věděl, co přesně je předmětem kontroly, co se po něm požaduje a mohl po celou dobu jejího průběhu neomezeně dokládat důkazní prostředky. Žalovaný dále vysvětlil časové souvislosti týkající se stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění za roky 2012-2015, plynutí a počítání lhůt i v případě rozhodnutí správce o prodloužení lhůty k vyjádření, přičemž přisvědčil chybě, která spočívala ve zkrácení prodloužených lhůt o 3 dny. Nicméně zhodnotil, že nešlo o natolik závažné vady, když žalobce vždy v případech zkrácení lhůt o 3 dny vždy stihl zareagovat a v takto chybné lhůtě své vyjádření předložit. Žalobce byl seznámen s VKZ za roky 2012-2015 a měl možnost se k nim v prodloužených lhůtách kvalifikovaně vyjádřit, podat návrhy na doplnění, což využil.

15. K námitce nezákonnosti ukončení daňové kontroly pro nedostatek prostoru k vyjádření se k VKZ, kterou žalobce dovozoval ze snahy správce daně rychle ukončit daňové kontroly z důvodu blížícího se uplynutí lhůty pro stanovení daně, žalovaný odkázal na pravidla a základní požadavky kladené na daňovou kontrolu, které jsou platné od 1. 1. 2011, kdy nabyl

účinností daňový řád, jenž v § 85-88 upravuje pravidla a základní požadavky pro daňovou kontrolu včetně vypracovávání VKZ se stanovením přiměřené lhůty pro vyjádření se k takovým zjištěním a doručení tohoto aktu daňovému subjektu. Poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu pojednávající o rozdílech mezi VKZ a daňovou kontrolou s tím, že při seznámení s VKZ může daňový subjekt uplatnit své výhrady v rámci odvolání, což žalobce učinil, a proto nedošlo ke zkrácení jeho práv. Žalovaný uvedl, že žalobce své právo vyjadřovat se v průběhu odvolacího řízení aktivně využíval, když byl seznamován s hodnocením nově předložených důkazních prostředků a bylo mu umožněno se k nim vyjádřit.

16. K procesní námitce žalobce o nesprávném vedení spisu, která se soustřeďuje na to, že do spisu nebyla zařazena e-mailová komunikace mezi správcem daně a žalobcem, žalovaný vysvětlil, k jakému účelu sloužila předmětná e-mailová komunikace, totiž k předložení důkazních prostředků, nikoliv však k hodnocení důkazů a ke zjištění, že by důkazní řízení bylo ukončeno. Žalovaný dále s odkazem na dílčí body napadeného rozhodnutí uvedl, v jakých pasážích se zabýval posouzením prodloužení lhůt k vyjádření se k VKZ a jak změnil nápravu pochybení prvostupňového správce daně v rozhodnutí o výsledku přezkoumání vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2014 a 2015.

17. Ve vztahu k rozhodnutí za zdaňovací období roku 2013 žalovaný v rozhodnutí vysvětlil, jak narovnal duplicitní zdanění částky zaúčtované za rok 2013 a 2014 na účtu 562.200 snížením výše z kontrolní zjištění za rok 2013, nemající pak. dopad v roce 2014 do základu daně.

18. Žalovaný shrnul, že svým postupem v režimu daňového řádu reagoval na podstatu odvolacích námitek žalobce a dostál svým povinnostem, když zhodnotil všechny skutečnosti mající oporu ve spise, které byly podkladem pro vydání napadených rozhodnutí, jež byl povinen v odvolacím řízení zkoumat a s nimiž se vypořádal.

19. Z uvedených důvodu rozhodl tak, jak uvedené ve výroku napadených rozhodnutí.

III. Žaloba

20. Žalobce v podané žalobě namítal nepřezkoumatelnost obou napadených rozhodnutí,vady řízení spočívající v tom, že skutkový stav nemá oporu ve spise, podstatné porušení ustanovení o řízení před správcem daně i žalovaným, nesprávné zjištění skutkového stavu věci a v konečné fázi jeho nesprávné právní posouzení. Tyto obecně uplatněné námitky pak rozvinul v podané žalobě tak, že elementární podstatou sporu je posouzení:

    a) nepřímých (režijních) nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiných společnostech dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, a to za zdaňovací období 2012-2014,

    b) daňové účinnosti úroků z dluhopisů emitovaných žalobce ve zdaňovacím období roku 2012, a to za zdaňovací období roku 2012-2015,

    c) daňové účinnosti úroků z půjček (zápůjček) za zdaňovací období roku 2012.

21. Žalobce předeslal, že žalobní tvrzení a argumentace se vztahují obecně ke všem zdaňovacím obdobím včetně dílčích tvrzení u roku 2012 stran nákladových úroků u půjček či u roku 2015 stran vyčíslení nepřímých nákladů v daňovém přiznání.

22. Žalobce dále v konkrétních žalobních bodech ve vztahu k vymezené podstatě sporu namítal:

23. Porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu.

24. V tomto žalobním bodě žalobce poukázal na důkazy, které předkládal v průběhu odvolacího řízení, a to v reakci na Seznámení žalovaného se zjištěnými skutečnostmi a k výzvě, aby se vyjádřil v rámci odvolacího řízení, přičemž vytýkal, že žalovaný se s těmito důkazy neseznámil, měl je provést a následně seznámit žalobce s výsledky hodnocení provedeného dokazování a právního hodnocení v souladu s postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce uvedl, že byť nikterak nerozporuje, že některé písemnosti předložil například již v průběhu daňové kontroly, ale považoval za efektivní jejich opětovné předložení pro účely odvolacího řízení. Konkrétně uvedl, že „výkaz o peněžních tocích k 31. 12. 2012“ a písemnost „2012-2014 rozdělení nákladů“, „přehled toků z přijatých peněz z dluhopisů a výzvu ze dne 10. 6. 2015“ či výpis z obchodního rejstříku byly předloženy právě až v reakci na obsah Seznámení žalovaného. Žalobce považuje za vadu řízení, že žalovaný na toto reagoval pouze Sdělením, které bylo vydáno 12. 4. 2023, přičemž napadená rozhodnutí byla vydána již dne 18. 4. 2023. Žalobce dále pojednal o právní úpravě postupu dle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu pro případ, že správní orgán provádí před vydáním rozhodnutí dokazování. Žalovaný však neseznámil žalobce se všemi podklady rozhodnutí společně s tím, jaké důsledky z nich odvolací orgán vyvozuje. Jeho vydané Sdělení pouze supluje postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu, ale neposkytl tím žalobci žádnou lhůtu k vyjádření. Proto žalobce pro absenci postupu žalovaného dle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu navrhl v podané žalobě důkazy, jejichž provedení by navrhl v rámci odvolacího řízení, pokud by žalovaný postupoval v souladu s právními předpisy. Konkrétně výslech označeného svědka Ing. I. D. a výzvami ke třem společnostem k předložení informací a podkladů o půjčkách mezi žalobcem a těmito subjekty a dále o finančních tocích mezi těmito subjekty. Žalobce také požadoval provedení dokazování výpisem z transakcí v souvislosti s poskytnutím půjčky společnosti Mark2 Corporation Slovakia s. r. o.

25. Námitka porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaným je pak spojena s dalším bodem, v němž žalobce namítal uplynutí lhůty pro stanovení daně dle ustanovení § 148 daňového řádu.

26. Žalobce tvrdil, že od zahájení daňové kontroly dne 30. 4. 2019 by dne 30. 4. 2022 uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu, a tyto své námitky staví na tom, že žalovaný se snažil sdělením ze dne 12. 4. 2023, aniž poskytl žalobci časový prostor na reakci se Seznámením, ukončit daňovou kontrolu za každou cenu, nehledě na práva žalobce a zákonná pravidla. Vytýkal, že orgány finanční správy rezignovaly na dodržení procesních práv žalobce, když neumožnily procesní obranu žalobce, zejména v podobě adekvátní reakce na jednotlivé výsledky kontrolních zjištění či na sdělení. Popsal, jakým způsobem a v jakých časových rozmezích správce daně vydával výsledky kontrolních zjištění za jednotlivé roky 2012-2015, a to až v únoru roku 2022, kdy se žalobce teprve až po téměř třech letech dozvěděl konkrétní pochybnosti správce daně, kdy již značné množství podkladů bylo archivováno, a žalobce neměl v rámci daňové kontroly dostatek časového prostoru na přípravu a zpracování relevantní obhajoby. Žalobce má za to, že příčinná souvislost mezi porušováním popsaných práv žalobce specifikovaných v odvolání i ve vyjádření k Seznámení a blížícím se uplynutím lhůty pro stanovení daně je tak zjevná. Z jednání správce daně jednoznačně vyplynula účelovost a formálnost jeho úkonů, tj. jednotlivých VKZ kontrolních zjištění a Sdělení, které v souladu s judikaturou správních soudů neprodlužují lhůtu pro stanovení daně. S odkazem na konkrétní rozsudky Nejvyššího správního soudu i Krajského soudu v Ostravě má za to, že i v jeho věci lze aplikovat, že

důvodem oznámení dodatečných platebních výměrů bylo zabránit marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně, a z tohoto důvodu nejsou dodatečné platební výměry způsobilé prodloužit lhůtu pro stanovení daně. Protože jediným důvodem porušování ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaným bylo neposkytnutí dostatečného časového prostoru pro vyjádření se k jednotlivým výsledkům kontrolních zjištění a zabránit uplynutí lhůty pro stanovení daně, pak čistě formální a účelové úkony správce daně nemohou mít zamýšlený účinek. Jejich jediným smyslem bylo zastřít snahu správce daně co nejrychleji ukončit daňovou kontrolu. Žalobce toto považuje za své svévoli správce daně dosahující intenzity zneužití práva, neboť žalobce nemá reálnou možnost průběh a ukončení daňové kontroly urychlit. Žalobce je tak přesvědčen, že v projednávané věci uplynula lhůta pro stanovení daně, což je důvodem ke zrušení napadených rozhodnutí.

27. Žalobce namítal nezákonné vedení spisu.

28. Námitka nezákonného vedení spisu je žalobcem opřena o skutečnost, že žalobce byl v průběhu řízení před správcem daně ujišťován o dostatečném prokázání jím tvrzených skutečností, a to v rámci e-mailové komunikace, která není součástí daňového spisu. K tomu uvedl příklad čtrnácti e-mailových komunikací s úředními osobami s tím, že byť jde o komunikaci neformální, beze sporu se týkala daňového řízení, měla být součástí spisu, a pokud nebyla, došlo v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu k výraznému zásahu do tzv. práva na informační sebeurčení daňového subjektu, které je garantováno ústavními předpisy. Došlo k zapření velmi důležité e-mailové komunikace mezi žalobcem a správcem daně, kdy správce daně ujišťoval žalobce o dostatečných podkladech a informacích stran posuzovaných oblastí uváděné v jednotlivých VKZ.

29. Žalobce namítal nepřezkoumatelnost a nezákonnost napadených rozhodnutí a neunesení důkazního břemene správcem daně a žalovaným. Pod okruh těchto námitek týkajících se jak vady řízení, tak nezákonnosti napadených rozhodnutí žalovaný shrnul své námitky směřující proti hodnocení dokazování v daňovém řízení ve vztahu k hodnocení žalobcem uplatněných nákladů jako daňově uznatelných, a to v jednotlivých právních režimech jejich posuzování podle zákona o daních z příjmu.

30. Ve vztahu k nepřímým režijním nákladům souvisejícím s držbou podílu i k daňové neúčinnosti úroků z přijatých finančních prostředků (emise dluhopisů a půjčky) žalobce zrekapituloval, jaké důkazy předložil v průběhu daňové kontroly, u nichž má za to, že prokazují jeho tvrzení uplatněné v rámci daňových přiznání, tj. že neexistují žádné nepřímé režijní náklady související s držbou podílu v dceřiných společnostech, a že nákladové úroky byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. V souvislosti s tímto to byl naopak správce daně a žalovaný, které tížilo důkazní břemeno a kdo důkazní břemeno neunesl. Žalobce shrnul základní aspekty rozložení důkazního břemene v daňovém řízení s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu s tím, že na účastníka řízení lze klást jen rozumné a reálně splnitelné nároky při dokazování. Ze standardu rozložení a přinášení důkazního břemene pak učinil zobecňující závěr, že v případě, že daňový subjekt vede účetnictví v souladu se zákonem, pak unáší své primární důkazní břemeno, a to v tomto okamžiku přechází na stranu správce daně. V případě vzniku pochybností správce daně ohledně tvrzení daňového subjektu má žalobce za to, že i v případě, kdy správce daně na základě vydaných výzev a na základě odpovědí daňového subjektu stále považuje některá tvrzení za nevysvětlená, neobjasněná a nedoložená, nestačí to k tomu, aby konstatoval neunesení důkazního břemene, ale stále důkazní povinnosti leží na správci daně, který je povinen prokazovat skutečnosti vyvracející

věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost povinných evidencí účetních záznamů a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Žalobce namítal, že v průběhu daňové kontroly a v odvolacím řízení orgány finanční správy existenci vážných a důvodných pochybností neprokázaly. Bylo na správci daně, aby identifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil předložené doklady jako nevěrohodné a neprůkazné.

31. Žalobce k aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů k oblasti nepřímých (režijních) nákladů na držbu podílu v dceřiných společnostech prokazoval, že žádnými takovými náklady nedisponuje, že neexistují S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 170/2019 (rozsudek „Hardman“) uvedl, že v jeho situaci nedošlo k tomu, že by správce daně poukázal na existenci režijních nákladů v účetnictví a tím vznesl relevantní pochybnosti o tvrzení žalobce. Žalobce kontinuálně tvrdil a prokazoval, že neměl žádné režijní nepřímé náklady, neboť veškeré náklady přefakturoval na dceřinné společnosti a tyto náklady jsou kryty zdanitelnými výnosy. Poukázal na to, že z citace ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů, kde se hovoří o případných režijních nepřímých nákladech vyplývá, že tyto náklady související s držbou podílu v dceřinné společnosti mohou, ale nemusejí existovat. Má za to, že prioritní otázkou je, zda takový náklad vůbec existuje, a to je naopak důkazní povinností správce daně. Elementární podstatou je tedy skutečnost, že vyvrácení existence či neexistence režijních nepřímých nákladů dle účetnictví je povinností správce daně. Žalobce nemůže prokazovat negativní skutečnosti, tj. že nepřímé režijní náklady jsou nulové, v situaci, kdy správce daně či žalovaný ani neoznačili nějaké náklady, které by mohly být nepřímými režijními náklady spojenými s držbou podílu v dceřiné společnosti. Žalobce nemůže být nucen prokazovat takzvanou negativní skutečnost. Tedy to, co daňový subjekt sám netvrdí. Žalobce předložil velmi konkrétní a určitý algoritmus vyčíslení nepřímých nákladů, které byly přefakturovány do dceřiných společností. Prokázal tím, že neexistují a z podstaty činnosti žalobce existovat nemohou náklady vztahující se k podpůrným organizačním procesům, které souvisejí s držbou podílu v dceřiných společnostech. Náklady na držbu podílu jsou zejména finanční náklady ve formě úroku z úvěrů, zápůjček či jiných finančních úvěrových nástrojů vynaložené za účelem získání podílu v nějaké společnosti či náklady na řízení dceřiných společností. Zpravidla půjde o takzvané přímé náklady a ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů primárně pracuje s přímými náklady, neboť případné režijní náklady související s držbou podílu vznikat vůbec nemusí.

32. Žalobce v souvislosti s uvedeným poukázal na vytvoření zavedené správní praxe potvrzené koordinačním výborem Ministerstva financí a Komory daňových poradců, která potvrdila možnost přefakturace nákladů postupem dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, a to pro případ, pokud dceřiná společnost bude mateřské společnosti poskytovat úhradu za služby související s držbou podílu v dceřiné společnosti. K tomu žalobce uvedl, že přijal osvobozené příjmy odpovídající podílům na zisku od dceřiných společností. Žalobce identifikoval přímé náklady přiřaditelné k takto osvobozeným příjmům na řádku č. 40 daňových přiznání a konstatoval, že veškeré nepřímé náklady, které souvisí i nesouvisí s držbou podílu přefakturoval dceřiným společnostem, a to metodou COST+, to je metodou nákladů a přirážky. Žalobce také poukazoval na pokyn D-22, kterým Generální finanční ředitelství k jednotnému uplatňování relevantních ustanovení zákona o daních z příjmů stanovil, že výdaje, které přísluší dceřiné společnosti, které ale v určitých případech hradí mateřská společnost se nezahrnují pod režim nákladů mateřské společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona, neboť se nejedná o náklady mateřské společnosti, a tudíž ani o náklady související s držbou podílu. Žalobce uvedl, že identifikoval

přímé náklady, které vyloučil prostřednictvím řádku č. 40 daňového přiznání a dále nepřímé náklady, které přefakturoval metodou COST+ na dceřiné společnosti, a to v souladu s uvedenými závěry koordinačního výboru a pokynu GFŘD-22. Žalobce přisvědčil tvrzení, že v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2015 uplatnil jako daňově neuznatelné náklady částku odpovídající 5 % příjmu podílu na zisku, a to jako fiktivní nepřímé náklady. Nicméně konstatoval, že nepřímé náklady přefakturoval na dceřiné společnosti, čímž dosáhl daňově účinného výnosu a zároveň tvrdil, že uvedení částky na řádku 62 daňového přiznání nebylo správné. Žalobce poukázal tedy na svou chybu, kterou správce daně měl využít, když neposoudil, že takto v roce 2015 došlo k omylu a správný postup byl v letech 2012-2014. Žalovaný toto však posuzoval pouze optikou fiskálního zájmu. Tím došlo ke dvojímu zdanění jedné částky, konkrétně z důvodu daňové neuznatelnosti nepřímých režijních nákladů a zároveň zdaněním výnosu dosaženého na základě přefakturace identických nepřímých režijních nákladů. Žalobce tedy vytýkal, že orgány finanční správy nepřihlížely ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Pokud v dané věci případné režijní nepřímé náklady vůbec žalobci nevznikly, nepostačuje v rámci důkazního břemene správce daně jen to, aby správce daně obecně sdělil, že žádný z těchto nákladů se nevztahuje k držbě podílů na dceřiných společností, a proto není možné akceptovat tvrzení žalobce o nulových nepřímých nákladech spojených s držbou podílu. K výpočtu pouze hypotetických režijních nepřímých nákladů v napadeném rozhodnutí 13814/23 žalobce požadoval, aby toto žalovaný aplikoval přímo na konkrétní skutkové okolnosti, v tomto případě na obsah účetnictví a dalších důkazů předložených žalobcem. Z toho nevyplývá, že by žalobce měl režijní náklady spojené s vedením společnosti či strategickým řízením dceřinných společností. Pokud žalovaný odkázal na rozsudek ve věci Hardman, jednalo se o situaci, kdy se daňový subjekt a správce daně již nacházeli ve fázi určení konkrétní výše režijních nepřímých nákladů spojených s držbou podílu, tj. v úvodní fázi o identifikaci těchto nákladů. To však není případ žalobce. Žalobce předložil určitý způsob výpočtu a zdůvodnitelný postup, kdy identifikoval konkrétní náklady, které mu vznikly a které přefakturoval na dceřinné společnosti, resp. které jsou kryty zdanitelným výnosem a zároveň identifikoval přímé náklady spojené s držbou podílu v dceřiných společnostech, které žalovaný nijak nerozporoval. Žalobce připustil, že uváděl, že veškeré režijní nepřímé náklady související se žalobcem byly vyčísleny, tj. nebyly nulové. Netvrdil však, že existovaly režijní nepřímé náklady spojené s držbou podílu. Žalobce vytýkal, že žalovaný nerozlišuje komplexnější kategorii všech režijních nepřímých nákladů bez ohledu na to, zda se vztahují či nevztahují k držbě podílu od kategorie režijních nepřímých nákladů spojených s držbou podílu. V jeho případě podkategorie režijní náklady spojené s držbou podílu jsou nulové. Žalobce nikdy neuvedl, že zdanitelné výnosy generované od dceřiných společností mají souviset s přefakturovanými náklady souvisejícími s držbou podílu. Žalovaný si neujasnil v rámci skutkového stavu zcela zásadní okolnost, tj. rozdíl mezi celkovými režijními náklady a režijními náklady spojenými s držbou podílů a tyto veličiny zaměňuje. Ostatně to potvrzuje argumentace žalovaného v bodě 71 napadeného rozhodnutí 13976/23, ve kterém uvádí, že z obsahu předložených smluv vyplynulo, že se nejednalo o nepřímé náklady související s držbou podílu v dceřiných společnostech. Naopak to potvrzuje, že z účetnictví žalobce nevyplývají žádné režijní nepřímé náklady na držbu podílu v jednotlivých dceřiných společnostech. Správce daně a žalovaný tak neunesli důkazní břemeno, kdy dostatečně relevantním způsobem nezpochybnili, že u žalobce neexistují žádné režijní nepřímé náklady související s držbou podílu. Naopak jednotlivá tvrzení žalovaného fakticky potvrdila argumentaci žalobce.

33. Námitky žalobce k daňové uznatelnosti úroku dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (z emise dluhopisů a půjček).

34. Žalobce uvedl, že dluhopisy byly dne 18. 12. 2012 emitovány žalobcem a upsány fyzickými osobami v souhrnném závazku žalobce ve výši 9 000 000 Kč. Za podstatnou okolnost považuje žalobce, že upisovatelé žalobci finanční prostředky prokazatelně poskytli, a to 18. 12. 2012 a dne 27. 12. 2012. Roční úrokový výnos činil 10 % p. a., přičemž žalobce využil finanční prostředky v rámci provozního a investičního financování holdingu M2C, a to na založení a rozvoj poboček v zahraničí, když pobočkám byly poskytnuty půjčky. Dle žalobce to odpovídá povaze a charakteru samotné činnosti a fungování žalobce, která se stará o finanční rovnováhu napříč celého holdingu, což může podrobněji objasnit v rámci svědecké výpovědi Ing. I. D. Finanční prostředky z dluhopisů nebyly použity na pořízení žádného podílu v jakékoliv dceřiné společnosti, tj. úroky nemohly být daňově neúčinným nákladem dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. To uvedl žalobce v úvodní fázi daňové kontroly, přičemž dle e-mailu ze dne 23. 1. 2020 správce daně deklaroval, že uvedené důvody jsou dostačující pro daňovou uznatelnost nákladových úroků z dluhopisů, ačkoliv byl žalobce připraven případně předložit další podklady a poskytnout vysvětlení. O to překvapivější byl závěr v jednotlivých VKZ, když uvedená e-mailová komunikace se správcem daně dokonce nebyla obsahem daňového spisu. Žalobce uvedl, že finanční prostředky poskytnuté dceřiným společnostem (zápůjčky) byly s výnosovým úrokem ve výši 10,5 % p. a. Smlouvy byly orgánům finanční správy doloženy. Výnosové úroky byly zdanitelnými příjmy, a proto není zřejmé, proč správce daně nehodlá uznat jako daňově účinné nákladové úroky z téže emise dluhopisů. Žalovaný pak toliko spekuloval a snažil se dovodit nepotřebnost finančních prostředků pro finanční toky mezi žalobcem a dceřinými společnostmi. To například ve vztahu k zápůjčce společnosti Mark2 Corporation Slovakia, kdy zpochybnil vzájemný převod peněžních prostředků ve výši 5 000 000 Kč. Žalovaný uvedl v žalobě tabulku, z níž vyplývá, že v návaznosti na získání finančních prostředků od upisovatelů došlo k převodu těchto finančních prostředků na eurový účet prostřednictvím systému SAB FINANCE, který slouží k vypořádání plateb mezi účty. Žalobce tak prokázal, že poskytoval půjčky dceřiným společnostem, a že z těchto transakcí plynuly žalobci daňově relevantní výnosové i nákladové úroky. K uvedeným finančním tokům žalovaný neznevěrohodnil předložené účetnictví a navazující důkazy a nevypořádal námitky žalobce předestřené již ve vyjádření k Seznámení žalovaného.

35. Žalovaný oproti tomu přistupoval k posouzení daňové uznatelnosti úroků s emisí toliko z hlediska možné potřebnosti emise dluhopisů žalobce. Nezohlednil však veškeré závazky včetně splátek půjček, které žalobce hradil ve výši 18 295 000 Kč. Finanční prostředky z emise dluhopisů se pozitivně projevily ve výsledcích hospodaření žalobce za jednotlivé roky a jednotlivých dceřiných společností. V dceřiných společnostech v rámci České republiky pak nedošlo ke zpochybnění daňové uznatelnosti nákladových úroků, které hradili žalobci v návaznosti na získání finančních prostředků od žalobce, který je získal mimo jiné z dluhopisů či jiného externího financování. Žalobce uvedl, že nikdy netvrdil, že jediné finanční prostředky poskytnuté dceřiným společnostem byly finanční prostředky z emise dluhopisů, ale podstatou je skutková okolnost neprokazovaná žalovaným ani správcem daně, že bez samotné emise by si žalobce jakožto mateřská holdingová společnost nemohl dovolit v takovém rozsahu financovat jednotlivé společnosti. Žalobce poukázal na svůj ukazatel likvidity měřící platební schopnost žalobce s tím, že žalovaný měl provést důkladnou finanční analýzu k poměru žalobce, a to včetně kalkulace ukazatelů likvidity. Žalobce namítal, že z výsledných hodnot okamžité likvidity externí financování žalobce

bylo více než potřebné a vedlo k možnosti výraznějšího financování holdingu (dceřiných společností). Žalobce namítal, že z hlediska aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není nutné, aby deklarovaný výdaj přinesl zisky již v tom zdaňovacím období, v němž byl vynaložen, neboť postačuje souvislost, byť i jen s očekávanými příjmy. Žalobce skutečně podnikatelskou činnost provozoval, a proto je pro daňovou uznatelnost úroku dostačující, že i uskutečněným záměrům financování dceřiných společností bylo alespoň započato a výnosy jsou očekávané.

36. K posouzení daňové neuznatelnosti úrokových nákladů spojených s půjčkami od dceřiných společnosti ve zdaňovacím období roku 2012. žalobce namítal, že se i v tomto případě žalovaný dopouští nesprávného hodnocení skutkového stavu věci, neboť přijaté finanční prostředky byly využity na provozní a investiční financování holdingu M2C, přičemž nepořizoval za přijaté finanční prostředky žádné podíly v nových společnostech. Přitom úroky za finanční prostředky získané od dceřiných společností byly jako náklady dále distribuovány v rámci holdingu M2C fakticky dalším společnostem, a proto nelze je považovat za daně neuznatelné jen z toho důvodu, že jsou poskytovány dceřiným společnostem s tvrzením, že tyto dceřiné společnosti generují zisk, který je následně u žalobce považován za příjem osvobozený od daně dle § 25 odst. 1 písm. i) zákona. Optikou názoru žalovaného by test nízké kapitalizace ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) zákona byl vlastně zbytečný. Jakékoliv náklady na půjčky, zápůjčky či úvěry mezi mateřskou společností a dceřinou společností nejsou automaticky vyloučeny mezi daňově neúčinné náklady.

37. Žalobce tedy namítal, že i v tomto případě žalovaný neúplně zjistil skutkový stav věci a nesprávně a nepřezkoumatelně aplikoval ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona. Ve svém závěru zrekapituloval své návrhy na dokazování a navrhl, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

38. Žalovaný ve svém vyjádření argumentoval k jednotlivým žalobním námitkám.

39. Odmítl, že by se dopustil porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, kdy uvedl, jaké důkazní prostředky žalobce předložil v reakci na Seznámení a vyložil, že nepřikročil k doplnění dokazování těmito důkazními prostředky, neboť nezměnil své dosavadní právní hodnocení věci, a proto neměl povinnost o této skutečnosti znovu žalobce vyrozumívat a poskytovat mu prostor pro vyjádření. Uvedl, že žalobce důkazními prostředky neotevřel žádnou novou skutkovou nebo právní otázku, pouze doložil důkazní prostředky, které však nepřinesly žádná nová skutková zjištění, neboť buď již byly hodnocené žalovaným dříve nebo prokazovaly již dříve zjištěné skutečnosti. V souvislosti s návrhem výslechu svědka Ing. I. D. žalovaný uvedl, že soudní řízení není pokračováním daňového řízení a žalobci evidentně nic nebránilo v tom tyto důkazní návrhy již aby je učinil již v daňovém řízení.

40. Žalovaný rozporoval i námitku o uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, když předestřel časovou posloupnost prověřování daňové povinnost žalobce od zahájení daňové kontroly úkony, které učinil včetně výzev správce daně konaného ústního jednání, z nichž bylo zřejmé, které konkrétní doklady správce daně po žalobci požadoval. Vysvětloval, že teprve v okamžiku, když měl již k dispozici dostatek podkladů, aby si udělal přehled o kontrolovaných skutečnostech a zároveň se mu nedařilo nezbytné doklady získat od žalobce neformální cestou, přistoupil k vydání výzev k prokázání skutečností. Všechny zjištěné skutečnosti pak správce daně shrnul ve VKZ za jednotlivá zdaňovací období. Vysvětlil

komunikační podstatu e-mailu, který dle náhledu žalobce nebyl založen do daňového spisu a který neznamenal, že žalobce unesl důkazní břemeno. Poukázal na úkony, které mají vliv na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně s tím, že jde o zahájení daňové kontroly dne 30. 4. 2019, kdy od tohoto dne započala znovu běžet lhůta pro stanovení daně a dalším úkonem bylo vydání dodatečných platebních výměrů, všechny ze dne 12. 4. 2022. Rozporoval tvrzení, že by správce daně i žalovaný zneužívali v průběhu řízení svého postavení, neboť v případě žalobce byla vždy stanovena lhůta k vyjádření se v délce souladné se zákonem, stejně tak i k vyjádření se k dosavadním výsledkům kontrolních zjištění a lhůta byla na žádost prodloužena, byť v nesprávné délce, což nicméně fakticky neovlivnilo možnost žalobce uplatňovat svá práva, neboť žalobce předkládal důkazní prostředky a mohl tak činit v průběhu celé daňové kontroly. Žalobce měl právo uplatnit řízení před žalovaným veškeré námitky a tvrzení, která by uplatnil v řízením před správcem daně.

41. K námitce nezákonného vedení spisu žalovaný vysvětlil, že z obsahu e-mailů, které napadal žalobce se jednalo fakticky o komunikaci mezi úřední osobou se zástupcem žalobce, a to organizačního či administrativního charakteru s informováním zástupce žalobce, jaké doklady či skutečnosti budou po něm požadovány. Prostřednictvím emailové komunikace byly žalobci sdělovány skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti či dokládány požadované doklady, proto není možné pouze z nezařazení předmětných e-mailů do spisu dovozovat, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, či že došlo ke zkrácení práv žalobce. K neunesení důkazního břemene správcem daně a žalovaným se žalovaný vyjádřil v rámci jednotlivých napadených aplikací ustanovení zákona o daních z příjmů.

42. K námitce neunesení důkazního břemene správcem daně a žalovaným žalovaný argumentoval tím, že pouhá kvantita předložených dokladů bez relevance k požadavku správce daně sama o sobě nezajišťuje, že tím daňový subjekt unese své důkazní břemeno.

43. K aplikaci ust. § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP žalovaný uvedl, a to i příkladmo, jaké náklady lze považovat za nepřímé , tj. poměrná část nákladů mateřské společnosti souvisejících s výkonem práv akcionářů nebo společníků, které souvisí jednak s držbou podílu a jednak i s ostatními činnostmi společnosti (které podléhají běžnému režimu zdanění), a to zejména poměrná část cestovních výdajů, výdaje na pracovní volno příslušných zaměstnanců, mzdy, odměny osoby zmocněné k jednání za akcionáře; výdaje na řídící činnost mateřské společnosti vůči dceřiné společnosti, výdaje na sběr a vyhodnocování informací o vývoji výsledků veškeré činnosti dceřiné společnosti a o stavu majetku dceřiné společnosti, výdaje na telefonické nebo písemné spojení mezi příslušnou osobou a dceřinou společností. Žalobce k doloženým a přefakturovaným nákladům však nedokázal vysvětlit, jak k jednotlivým částkám uvedeným v předmětných písemnostech došel, roční náklady jsou sice dle specifikace přiřazeny k jednotlivým střediskům, není však zřejmé, z jakých konkrétních položek se částky jednotlivých středisek skládají.

44. Žalobce nespecifikoval jednotlivé přefakturovávané náklady a zejména neprokázal a nedoložil, které konkrétní nepřímé náklady považuje za náklady související či případně nesouvisející s držbou podílu v dceřiných společnostech, které byly nutné přefakturovat. Není tak pravdivé ani tvrzení, že žalovaný nerozlišuje mezi nepřímými náklady a nepřímými náklady souvisejícími s držbou podílu, když to byl žalobce, kdo je ve svých předložených dokladech nerozlišoval. [. Odvolatel předloženými smlouvami doložil, že poskytoval služby dceřiným společnostem (řízení lidských zdrojů a obchodní činnost viz bod [79] Rozhodnutí 13814/23 a [74] Rozhodnutí 13976/23), za které jim vystavil faktury a do základu daně

zahrnul výnosy z nich plynoucí. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení hodnotil též důkazy přiložené v rámci doplnění odvolání (body [72] až [74] Rozhodnutí 13814/23 a body [70] až [72] Rozhodnutí 13976/23), přičemž tyto rozpady a tabulky faktur byly předloženy již v průběhu daňové kontroly, tedy je hodnotil již správce daně a žalovaný ve shodě se správcem daně dospěl k tomu, že z těchto dokladů plyne, že žalobce přijal osvobozená plnění i od jiných dceřiných společností, než na které uskutečnil tvrzenou fakturaci. Žalobce zároveň v průběhu daňové kontroly nedokázal výše uvedené uspokojivě vysvětlit. Tedy minimálně u těchto dceřiných společností nedošlo k přefakturaci případných nepřímých nákladů, viz body [81] Rozhodnutí 13814/23 a [76] Rozhodnutí 13976/23. [37] Závěru o tom, že žalobce nepřefakturoval veškeré nepřímé náklady svým dceřiným společnostem svědčí i to, že žalobce vykazoval ve výkazech zisku a ztráty k 31. 12. 2012, 31. 12. 2014 a 31. 12. 2015 záporný provozní výsledek hospodaření ve výši několika milionů. Na tomto nemění nic ani námitka, že žalovaný nezohlednil, že se jednalo o účetní, nikoliv daňovou ztrátu, neboť i při zohlednění této skutečnosti vznikl záporný výsledek hospodaření, k čemž žalovaný odkazuje na body [70] Rozhodnutí 13814/23 a [68] Rozhodnutí 13976/23. Pokud by tedy žalobce skutečně přefakturoval veškeré své náklady s tvrzenou přirážkou, nemohl by být jeho provozní výsledek hospodaření záporné hodnoty. [38] Žalovaný je tak přesvědčen, že nedošlo k unesení důkazního břemene žalobce stran neexistence nepřímých nákladů. Ze strany správce daně byly dostatečně specifikovány pochybnosti o údajích tvrzených žalobcem, proto bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobce

45. K otázce důkazního břemene při posuzování naplnění ust. § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP žalovaný uvádí, že z ustálené judikatury plyne jednoznačná povinnost daňového subjektu prokázat konkrétní výši nepřímých nákladů, za předpokladu že se rozhodne neuplatnit paušál ve výši 5%. Nelze proto přisvědčit námitce žalobce, že existenci nepřímých nákladů prokazují daňové orgány. Ž] Žalovaný k tomu odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 22/2017-43, ze dne 28. 3. 2019 a č. j. 29 Af 53/2016-88, ze dne 29. 5. 2018, ve kterém je konstatováno, že: „*Volba způsobu (resp. stanovení výše) nepřímých nákladů je na daňovém subjektu a zvolí-li si způsob vyloučení skutečné výše nákladů (nikoliv paušální výši), musí si být vědom své důkazní povinnosti a musí tomu přizpůsobit případnou evidenci*“. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 170/2019-27, ze dne 11. 1. 2021 uvedl, že „*Dle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů však je to právě poplatník (zde stěžovatelka), kdo musí prokázat skutečnou výši režijních nákladů. Již tato zákonná formulace znamená, že právě poplatník (nikoli správce daně) musí hodnověrným způsobem náklady identifikovat, vyčíslit a opřít je o příslušné podklady (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Tento závěr je ostatně souladný s judikaturou Nejvyššího správního soudu k otázce rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení. Zde lze odkázat například na rozsudek tohoto soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007–119, č. 1572/2008 Sb. NSS... Je tedy zřejmé, že správce daně postupoval v souladu se shora citovanou judikaturou, neboť stěžovatelku toliko vyzval k prokázání jí tvrzených nákladů. Krajský soud k tomu v napadeném rozsudku trefně poznamenal, že je „důkazní břemeno žalobce dále zdůrazněno samotným zněním § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů“. Nelze zde oddělovat povinnost tvrzení („výpočtu“) skutečných režijních nákladů od povinnosti k tomu dodat příslušné důkazní prostředky. Povinnost „prokázat“ v sobětotiž nerozlučně spojuje oba prvky. Ostatně ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu zahrnuje mezi důkazní prostředky právě i „tvrzení daňového subjektu“. Jestliže v projednávaném případě stěžovatelka předložila tvrzení o skutečných nákladech, které bylo hruběnedostatečné, stíhá ji pak povinnost toto tvrzení upřesnit a případně doprovodit ho i dalšími důkazními prostředky poté, co správce daně relevantním*

způsobem toto tvrzení zpochybnil.“ Žalovaný narozdíl od žalobce považuje tento rozsudek za přiléhavý, neboť ačkoliv se jednalo o lehce odlišnou důkazní situaci, principy v tomto rozsudku uvedené je třeba aplikovat i na nyní projednávaný případ. I v tomto případě bylo tedy na žalobci, aby dokázal správně vyčíslit a prokázat jaké nepřímé náklady mu vznikly, nicméně žalobce nedokázal odstranit rozpory v předložených podkladech, a proto své důkazní břemeno neunesl. [40] Správce daně ani žalovaný přitom po žalobci nepožadovali prokázat neexistující skutečnosti, jak uvádí žalobce v žalobě. Byl to žalobce, kdo správci daně předložil tvrzení, že veškeré nepřímé náklady přefakturoval, ale následně nebyl schopen doložit, že přefakturované služby byly skutečně nepřímými náklady ve smyslu ust. § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, přitom to bylo tou skutečností, kterou správce daně a žalovaný požadovali po žalobci prokázat. [41] K odkazu žalobce na pokyn D-22 žalovaný uvádí, že jak plyne z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, postup správce daně i žalovaného byl zcela v souladu s tímto pokynem i závěry koordinačního výboru č. 695/17.03.04 a č. 277/24.06.09.

46. K námitce týkající se nesprávného postupu za zdaňovací období roku 2015 žalovaný uvedl, že není pravdivé tvrzení, že došlo ke dvojímu zdanění. V tomto zdaňovacím období nebylo možné dospět k závěru o přefakturaci nepřímých nákladů dceřiným společnostem, a proto byl postup žalobce, který vyloučil ze základu daně nepřímé náklady ve výši 5 % v souladu se zákonem a nelze tak přistoupit na jeho tvrzení žalobce, že v ostatních kontrolovaných zdaňovacích obdobích postupoval správně.

47. K daňové uznatelnosti úroků žalovaný poukázal na komplexní hodnocení veškerých žalobcem doložených finančních toků v jejich časové souslednosti, a proto jsou jeho závěry uvedené v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutích zcela logické a přezkoumatelné. [45] Žalovaný v bodech [89] až [92] Rozhodnutí 13814/23 a v bodech [84] až [87] Rozhodnutí 13976/23 hodnotil důkazy, které mu žalobce předložil, přičemž je zjevné, že údaje vyplývající z MD skupiny účtů, ze kterých plyne poskytnutí půjček dceřiným společnostem ve výši vyšší než 10 mil. Kč, neodpovídají smlouvám, které žalobce poskytl, neboť z těchto plyne, že dceřiné společnosti zapůjčil pouze dne 19. 12. 2012 částku ve výši cca 5 mil. Kč.

48. Žalobce tedy nedoložil v průběhu řízení veškeré smlouvy k půjčkám poskytnutým dceřiným společnostem, nelze se tedy ztotožnit s tvrzením žalobce, že zápůjčky byly doloženy smlouvami.K žalobcem namítané dostatečné příčinné souvislosti žalovaný uvádí, že z výpisů z bankovních účtů bylo zjištěno, že téměř všechny prostředky získané z dluhopisů žalobce využil již v roce 2012, tedy objektivně jimi nedisponoval v následujících letech kdy poskytoval další půjčky svým dceřiným společnostem a zároveň bylo zjištěno, že v následujícím období žalobce disponoval dostatkem finančních prostředků, přijatých z půjček od dceřiných společností, což odpovídá i tvrzení žalobce ohledně redistribuce finančních prostředků v rámci holdingu, uvedenému v žalobě.

49. Žalovaný tak trval na tom, že žalobce neprokázal, že použil finanční prostředky z dluhopisů na poskytnutí půjček dceřiným společnostem. K pohybům na bankovních účtech uvedeným v bodech 150 a 151 žaloby žalovaný uvádí, že z pohybů na těchto účtech dne 14. 12. 2012, tj. před emisí dluhopisů a jejich úhradou, vyplývá, že odvolatel částkou ve výši 200 tis. EUR potřebných na uhrazení předmětné půjčky disponoval. Dne 18. 12. 2012 mu částku ve výši 200 tis. EUR převedla na účet v EUR společnost SAB Finance a.s., která předmětnou částku převáděla pro žalobce mezi účty již právě dne 14. 12. 2012 a následně dne 18. 12. 2012.

Z uvedeného je patrné, že žalobce disponoval dostatečným množstvím finančních prostředků pro poskytnutí deklarované půjčky dceřiné společnosti Mark2 Corporation Slovakia s.r.o., viz bod [106] Rozhodnutí 13814/23. [48] Přisvědčil žalobci, že s ohledem na zaměnitelnost peněz není možné v rámci požadavku na dodržení souvislosti mezi příjmy a vynaloženými náklady sledovat osud každé jednotlivé koruny. Zároveň však nelze rezignovat na prostou logickou úvahu spočívající v tom, že pokud žalobce finanční prostředky získané z emitovaných dluhopisů již využil v průběhu roku 2012, nemohl je použít v následujících obdobích.

50. K námitce, že správce daně nezpochybnil daňovou uznatelnost úroků z dluhopisů žalovaný odkázal na emailové komunikaci v lednu 2020 a na to, že tyto skutečnosti byly i předmětem Seznámení.

51. K námitkám nedostatečného vypořádání vyjádření žalobce k Seznámení žalovaný uvádí, že žalobce v těchto bodech popisoval nesprávný postup správce daně v průběhu daňové kontroly stran nevyjádření pochybností a s tím související přenos důkazního břemene, nesprávné prodloužení lhůty a tvrzení v rámci emailové komunikace, že doložené důkazy postačují. K těmto tvrzením se žalovaný vyjádřil v obou rozhodnutích s tím, že stěžejní je, aby by vypořádán smysl a obsah odvolací argumentace a hlavní odvolací námitky, což v daném případě žalovaný splnil.

52. K posouzení úrokových nákladů spojených s půjčkami od dceřiných společností, žalovaný uvedl, že žalobce ani v tomto případě neunesl své důkazní břemeno ohledně využití finančních prostředků z těchto půjček, neboť ke svému tvrzení o jejich využití nedoložil žádné důkazní prostředky. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce využíval tyto prostředky na financování holdingu, které pro žalobce generovalo příjmy osvobozené od daně. Aby byl náklad zdanitelný, musí být vynaložen v souvislosti s dosažením nebo udržením zdanitelného příjmu, proto náklad, který byl využit k dosažení příjmu osvobozeného od daně, nemůže být daňově uznatelný.

S ohledem na uvedené žalovaný má za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností a proto navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

V.Replika žalobce

53. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného trval na tom, že žalovaný po vyjádření žalobce k Seznámení provedl hodnocení nově předložených důkazů a novost těchto předložených důkazů. Žalobce na na „výkazu o peněžních tocích ze dne 31.12.2012 demonstroval na konkrétních finančních tocích, že tyto sice potvrzují jeho pozitivní cash-flow., avšak poté, kdy splatil půjčky a uhradil závazky, muselo být zřejmé, že nedisponoval přebytkem peněz a musel užít externí zdroje. To žalovaný odmítl s tím, že žalobce neprokázal, že potřeboval penítze z emise dluhopisů na pokrytí půjček dceřiným společnostem. Žalovaný tedy důkazy prováděl a to samé platí i ve vztahu
K dalším důkazním prostředkům, které sice byly v průběhu odvolacího řízení žalobcem předloženy a žalovaným hodnoceny, avšak s tímto hodnocením žalobce seznámen nebyl. Žalovaný tak například hodnotil předložené rozdělení nákladů 2012-2014 (uvedl, že z nich neplyne jaké konkrétní služby a v jakém rozsahu byly poskytnuty a zda je lze považovat za nepřímé náklady), avšak se svým hodnocením žalobce neseznámil.

54. Žalobce byl aktivní, poskytoval řádně součinnost, pravidelně se vyjadřoval k relevantním skutkovým i právním skutečnostem a předkládal důkazy (či je navrhoval). Žalovaný na předložené důkazní prostředky reagoval, provedl jejich hodnocení, ale se svými závěry žalobce neseznámil postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Hodnocení těchto důkazních prostředků bylo obsaženo až ve Sdělení ze dne 12. 4. 2023. Žalovaný nestanovil žádnou lhůtu žalobci k vyjádření.

55. Odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 5. 2021, č.j. 31 Af 83/2019-109, je nesprávný již z toho důvodu, že závěry tam uvedené jsou platné „[z]*a situace, kdy žalovaný na základě tohoto vyjádření nepřikročil k doplnění dokazování, ani nezměnil své dosavadní právní hodnocení věci* [...]." Ve věci žalobce však proběhlo hodnocení nově předložených důkazních prostředků, což ostatně žalovaný ani nerozporuje. Pro danou situaci proto platí závěry plynoucí z odborné literatury, dle které § 115 odst. 2 daňového řádu „*zakotvuje povinnost odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí seznámit odvolatele se všemi podklady rozhodnutí společně s tím, jaké důsledky z nich odvolací orgán vyvozuje (§ 88 odst. 2 DŘ se použije analogicky). Přitom musí odvolací orgán odvolateli umožnit, aby se ke všem těmto skutečnostem ve stanovené lhůtě vyjádřil a případně navrhl provedení nových důkazních prostředků. Ze zákona vznikají tyto povinnosti odvolacímu orgánu ve dvou případech. Za prvé tam, kde odvolací orgán provádí dokazování (§ 92 DŘ)* [...] *provádění dokazování je nutno chápat sensu largo. Kdykoliv odvolací orgán toto provádí, je jeho povinností seznámit odvolatele s výsledkem svých úvah*

56. Žalobce nesouhlasí dále s argumentací žalovaného , že se v dané věci nejedná o vadu, která by měla vliv na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí. V nyní řešené věci totiž postupem žalovaného nebyla dána možnost žalobci reagovat na nesprávná a neúplná zjištění. Vadu nelze zhojit argumentací žalovaného, že „*přece v průběhu daňové kontroly s žalobcem aktivně komunikoval*".

57. Žalobce rovněž setrval na svém argumentu, že s ohledem na absenci postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu byl omezen na svém právu navrhnout některé důkazní prostředky. Za situace, kdy v řízení o odvolání bylo vydáno pouze jedno Seznámení, se zjevně nejedná o „*protahování*" řízení ze strany žalobce.

58. Žalobce upozornil, že v situaci, kdy žalovaný nadále rozporuje mimo jiné daňovou (ne)uznatelnost úrokových nákladů spojených s půjčkami od dceřiných společností či emisí dluhopisů, kdy *alfou a omegou* je právě otázka financování společností v rámci holdingu, přičemž žalovaný rozporuje i finanční toky mezi jednotlivými společnostmi, resp. jejich výše, jsou právě informace od těchto společností zásadní. Proto žalobce navrhl výslech Ing. D. a zároveň, aby předmětné společnosti sdělily, k jakým účelem byly jednotlivé zápůjčky (půjčky) poskytnuty, případně i získávány.

59. Žalobce setrval i na tom, že žalovaný účelově jednal tak, aby zajistil neuplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalobce poukázal na to, že v žádné z výzev správce daně nedeklaroval pochybnosti zejména ve vztahu k nákladovým úrokům emitovaných dluhopisů. Naopak formou e-mailové komunikace utvrdil žalobce v tom, že jeho postup ve vztahu k nákladovým úrokům emitovaných dluhopisů byl správný.

60. Za tímto účelem žalovaný v bodě 22 uvádí z kontextu vytrženou část textu e-mailů. Žalovaný je však toho názoru, že předmětné e-maily (které dle jeho názoru zcela účelově nejsou obsaženy v daňovém spisu) je nutno posuzovat jako celek, nikoliv jen jejich dílčí věty. Navíc pan D. (s vědomím toho, že výnosy z emitovaných dluhopisů nesouvisely s nabytím podílů

v dceřiných společnostech) uvedl, že získané zdroje byly použity pro založení a rozvoj poboček v zahraničí, resp. pro založení společnosti a financování počátečních ztrát. Proto žalobce setrvává na svém tvrzení, že dosavadní výsledky kontrolního zjištění byly pro něj překvapivé, jelikož na základě neformální komunikace se správcem daně nabyl dojmu, že jeho daňová tvrzení nebudou správcem daně rozporována. To vše je pak nutno posoudit s ohledem na skutečnost, že správce daně pochybil při posouzení žalobcovy žádosti o prodloužení lhůty a žalobce tak byl opět omezen na svém právu vést efektivní procesní obranu. Všechna výše uvedená procesní pochybení pak byla ze strany daňových orgánů završena vydáním napadených rozhodnutí způsobem, jež hrubě porušil účel § 1 odst. 2 daňového řádu – tj. daň správně zjistit a stanovit.

61. K otázce daňově uznatelných nákladů žalobce replikoval shodně jako v podané žalobě , že to byl správce daně, který měl z podkladů žalobce označit a určit, alespoň druhově, jaké další režijní náklady žalobce pravděpodobně vynaložil v souvislosti s držbou podílu v dceřiných společnostech a tím by unesl důkazní břemeno pochybností. Správce daně, aniž by alespoň rámcově na základě předložených dokumentů vymezil, které další druhy režijních nákladů souvisejících s držbou podílů u žalobce lze identifikovat, vyzval žalobce k doložení režijních nákladů souvisejících s držbou podílů v dceřiných společnostech, čímž nerespektoval žalobcovo tvrzení o neexistenci těchto nákladů. Správce daně tak požadoval prokázání „*negativní skutečnosti*“, tedy toho, co daňový subjekt sám. Podle žalobce není možné připustit unesení důkazního břemene správcem daně (a žalovaným) tím, že postačí, aby jen obecně sdělil, že navzdory aktivitě žalobce, který označil veškeré (přímé i nepřímé) náklady, které se vztahují k jeho činnosti, a zároveň prokazuje, že žádný z těchto nákladů se nevztahuje k držbě podílů na dceřiných společností, není možné akceptovat tvrzení o nulových nepřímých nákladech spojených s držbou podílů. Žalobce uvedl, že ve vyjádření žalovaný v bodu 34 uvádí zcela obecný a s případem nesouvisející demonstrativní výčet režijních nákladů souvisejících s držbou podílů. Žalobce uvedl, že soustavně a konsistentně tvrdil, že režijní náklady související s držbou podílu v dceřiných společnostech mu nevznikly.

62. K daňové uznatelnosti úroků z emise dluhopisů žalobce zopakoval, že finanční prostředky ve výši 9 000 000 Kč využil v rámci provozního a investičního financování holdingu, a to na založení a rozvoj poboček v zahraničí, když pobočkám byly poskytnuty půjčky. To ostatně odpovídá povaze a charakteru samotné činnosti a fungování žalobce, která se stará o finanční rovnováhu napříč celého holdingu. Finanční prostředky z dluhopisů tedy nebyly použity na pořízení žádného podílu v jakékoliv dceřiné společnosti, tj. úroky nemohly být daňově neúčinným nákladem dle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Žalobce shodně opakoval svou žalobní argumentaci s poukazem na spekulaci žalovaného a nezohlednění ekonomického chování žalobce.

63. K daňové uznatelnosti úroků z půjček od dceřiných společností žalobce zopakoval, že se nejednalo o náklad, který byl využit k dosažení příjmu osvobozeného od daně. Žalobce finanční prostředky z půjček využil na provozní a investiční financování holdingu, ale nikdy netvrdil, že za ně pořizoval podíly v nových společnostech. Právní závěr žalovaného, který náklady finančních prostředků (úroky), které byly získány od dceřiných společností a následně distribuovány v rámci holdingu (fakticky dalším společnostem) *a priori* považuje za daňově neuznatelné, je nesprávný a je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, která nepřipouští posuzování racionality vynaložení výdajů a nelze úroky považovat za daňově neuznatelné s tvrzením o výhodnosti či nevýhodnosti konkrétního podnikatelského

rozhodnutí, když je zároveň naprosto racionální shromažďovat finanční prostředky s předstihem před samotnou realizací jakéhokoliv záměru. Žalobce uvedl, že jakékoliv náklady (úroky) na půjčky, zápůjčky či úvěry mezi spojenými osobami, a tedy ani mezi mateřskou společností a dceřinou společností nejsou automaticky vyloučeny mezi daňově neúčinné náklady. V tomto ohledu žalobce odkázal na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 26. 10. 2017, C- 39/16, ve věci *Argenta Spaarbank NV.* V dané věci se jednalo o posouzení úroků, jež daňový subjekt (Argenta Spaarbank) hradil ve vztahu ke svým klientům a jednak ve vztahu k zápůjčkám sjednaných k nabytí podílů na kapitálu dceřiné společnosti. Soudní dvůr uvedl (viz bod 44 rozsudku), že znění čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435 je formulováno jasně a jednoznačně v tom smyslu, že umožňuje členskému státu vyloučit odpočitatelnost jen u „*nákladů vztahujících se k držbě podílu*“, který má subjekt na kapitálu dceřiné společnosti. Podle žalobce za situace, kdy osvobozené příjmy plynuly pouze z důvodu držení podílu v dceřiných společnostech, nemohly daňové orgány vyloučit ty náklady, které s držbou podílu v dceřiné společnosti nesouvisely.

VI. Vyjádření žalovaného k replice žalobce

64. Žalovaný odmítl, že by porušil ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Ve Sdělení i v odůvodnění napadených rozhodnutí podrobně popsal, jaké důkazní prostředky žalobce v reakci na Seznámení doložil, a vysvětlil že žalobcem předložené důkazní prostředky byly buď již hodnocené žalovaným dříve, nebo prokazovaly již dříve zjištěné skutečnosti. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením, že žalobce nebyl seznámen s hodnocením předloženého rozdělení nákladů 2012-2014. Poukázal na to, že toto rozdělení nákladů bylo žalovaným hodnoceno v bodě 75 rozhodnutí 13976/23 a v bodě 80] rozhodnutí 13814/23 a není stěžejní, že předložené důkazy hodnotil odlišně od žalobce. Pro posouzení, zda bylo na místě vydat další seznámení dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu je rozhodující, zda žalovaný předložené důkazy hodnotil stejně jako byly hodnoceny v průběhu daňové kontroly a v již vydaném Seznámení. K žalobcem uváděnému přehledu toku přijatých peněz žalovaný uvedl, že jak je uvedeno v bodě 98 rozhodnutí 13976/23 a v bodě 103 rozhodnutí 13814/23, informace v tomto přehledu obsažené (stav peněžních prostředků na konci a začátku roku a jejich změny) byly známy již z rozvahy, kterou žalobce předložil v průběhu daňové kontroly. Žalovaný tedy nehodnotil žádné nové skutečnosti. Žalovaný nepřikročil k doplnění dokazování, žádné další důkazní prostředky nezjišťoval ani nepožadoval, pouze posoudil důkazní prostředky žalobcem doložené k reakci na Seznámení a na základě jejich obsahu dospěl k závěru o tom, že se vztahují k již zjištěným skutečnostem a neprokazují tak nic nového.

65. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením, že došlo k uplynutí lhůty ke stanovení daně, neboťsprávce daně nevydával čistě formální úkony, jak uvádí žalobce, ale po celou dobu daňové kontroly komunikoval s žalobcem ohledně prověřovaných skutečností. Správce daně deklaroval v průběhu daňové kontroly pochybnosti ve vztahu k nákladovým úrokům emitovaných dluhopisům, neboť nejpozději v rámci dosavadních VKZ za jednotlivá zdaňovací období r. 2012-2015 shrnul veškeré zjištěné skutečnosti a stejně tak i skutečnosti, které nemá za prokázané a o kterých panují pochybnosti. Tedy i skutečnost, že má správce daně pochybnost o daňové uznatelnosti nákladových úroků emitovaných dluhopisů. Žalovaný již dříve odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 192/2019-29 k tomu, že „*Podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených dokladů není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě, nýbrž ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem.*“ Tedy i za situace, že správce daně uvedl své pochybnosti až v

dosavadním VKZ, je třeba dospět k závěru o tom, že došlo k přenesení důkazního břemene na žalobce. K obsahu emailové komunikace mezi správcem daně a žalobcem žalovaný uvedl, že nepovažuje uvedené skutečnosti za vytržené z kontextu. Žalobce v žalobě argumentoval tím, že správce daně v rámci neformální komunikace žalobci potvrdil, že předložené důkazy jsou dostatečné, k čemuž odkázal na jednotlivé emailové zprávy. Žalovaný proto ve svém vyjádření citoval obsah těchto emailových zpráv, aby vyvrátil toto tvrzení žalobce, neboť žalobcem tvrzené skutečnosti z těchto emailových zpráv neplynuly. Stěžejní je v dané věci to, že úkony, které žalobce označuje za formální a účelové, nejsou úkony, které by měly vliv na běh lhůty dle ust. §148 daňového řádu. [11] Úkonem, který má vliv na běh lhůty pro stanovení daně bylo dle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu zahájení daňové kontroly dne 30. 4. 2019, kdy od tohoto dne započala znovu běžet lhůta pro stanovení daně. Dalším úkonem majícím vliv na běh lhůty pro stanovení daně bylo dle ust. § 148 odst. 2 daňového řádu vydání dodatečných platebních výměrů.

66. V případě emailové komunikace se nejednalo o písemnosti, jejichž obsah by byl nezbytný pro správu daní žalobce. Veškeré skutečnosti, které žalobce během neformální komunikace správci daně sdělil a byly relevantní pro daňové řízení, pak byly do spisu zařazeny v rámci formálního podání učiněného žalobcem dle daňového řádu. Tak tomu bylo i v situaci na kterou poukazuje žalobce, tedy kdy na základě sdělení žalobce v rámci emailové komunikace týkající se využití peněžních prostředků získaných z dluhopisů, správce daně převzal tuto informaci do výzev k prokázání skutečností, kdy následně formální cestou požadoval po žalobci, aby využití peněžních prostředků získaných z dluhopisů blíže osvětlil a prokázal. Žalobce pak dne 31. 1. 2020 sdělil, že finanční prostředky získané z prodeje dluhopisů použil na založení a rozvoj poboček v zahraničí. Je tak zjevné, že tuto skutečnost neuvedl pouze v emailu, ale v řádně zaevidované písemnosti, která je součástí spisu. Žalovaný při stanovení předmětné daňové povinnosti nevycházel z obsahu předmětných emailů, veškerá emailová komunikace byla jen určitým mezikrokem k ověření skutečností a opatření dokumentů formální cestou. V důsledku n nezalůožení emailů do daňového spisu nedošlo k jakémukoliv krácení práv žalobce.

67. K nepřímým režijním nákladům žalovaný uvedl, že se v daném případě nejedná o situaci, kdy by žalobci žádné režijní náklady vůbec nevznikly, jako je tomu v případě tzv. *pure holdingu*, na který odkazuje žalobce v replice. Sám žalobce uvedl, že tyto náklady přefakturoval dceřiným společnostem. Jinými slovy žalobci tedy režijní náklady v prvé řadě vznikly, ale on uváděl, že je přenesl na své dceřiné společnosti.

    Žalovaný se neztotožňuje s tvrzením, že aby mohl správce daně unést své důkazní břemeno, musí označit konkrétní režijní náklady, které žalobci v souvislosti s držbou podílu vznikly. Tento názor neplyne ani ze žalobcem citovaného rozsudku ve věci HARDMAN. Naopak v tomto rozsudku bylo zdůrazněno důkazní břemeno žalobce plynoucí přímo z dikce zákona. Žalovaný již ve vyjádření popsal, jaké skutečnosti vzbudily pochybnosti správce daně ohledně vzniku předmětných nepřímých nákladů. Žalovaný je proto přesvědčen, že správce daně unesl své důkazní břemeno a bylo tedy na žalobci, aby prokázal, že mu žádné režijní náklady nevznikly. V daném případě se ani nejednalo o prokázání „negativních skutečností“ jak uvádí žalobce. Za situace, kdy žalobce uvedl, že režijní náklady přefakturoval dceřiným společnostem, nebylo po něm požadováno, aby prokázal neexistenci takovýchto dokladů. Aby žalobce unesl své důkazní břemeno bylo na něm, aby správci daně zdokladoval a rozklíčoval jednotlivé náklady ve vztahu k mateřské a dceřiné společnosti a vytvořil rozumný algoritmus jejich výpočtu, který by reflektovat veškeré náklady vztahující

se k podpůrným organizačním procesům, které souvisejí s držbou podílu v dceřiné společnosti. Žalobce přitom v průběhu řízení nedokázal vysvětlit, jak k jednotlivým částkám uvedeným v předložených vyúčtování nákladů došel, roční náklady jsou sice dle specifikace přiřazeny k jednotlivým střediskům, není však zřejmé, z jakých konkrétních položek se částky jednotlivých středisek skládají.

68. K námitce, že žalovaný zdaňuje výnosové úroky z půjček poskytnutých dceřiným společnostem díky emisi dluhopisů, ale odmítá jako daňově uznatelné výdaje uznat úroky z téže emise dluhopisů žalovaný uvedl., že se jedná o 2 samostatné složky, které musí být zkoumány z pohledu ZDP zvlášť. Skutečnost, že jsou výnosové úroky z půjček zdaněny nevypovídá nic o naplnění podmínek pro daňovou uznatelnost úroků. Žalobce uvedl, že nikdy netvrdil, že jediné finanční prostředky poskytnuté dceřiným společnostem byly finanční prostředky z emise dluhopisů, ale bez samotné emise by nemohl poskytnout prostředky v takovém rozsahu. Žalobce neprokázal, k čemu konkrétně finanční prostředky získané prodejem dluhopisů využil. Žalovaný se tomuto věnoval v bodech [89] až [92] Rozhodnutí 13814/23 a v bodech [84] až [87] Rozhodnutí 13976/23.. Vzhledem k tomu že nebylo prokázáno poskytnutí finančních prostředků získaných prodejem dluhopisů dceřiným společnostem, není otázka rozsahu financování relevantní. Žalovaný trval na svém závěru týkajícím se převodu mezi korunovým a eurovým účtem uvedeným v bodech [101] Rozhodnutí 13976/23 a [106] Rozhodnutí 13814/23. [22] Pokud žalobce uvádí, že finanční prostředky z dluhopisů spotřebované již v roce 2012 se prokazatelně pozitivně projevily ve výsledcích hospodaření za další roky, žalovaný konstatoval, že pro naplnění příčinné souvislosti nestačí, že jsou využity peněžní prostředky, které žalobce přijal v důsledku investice finančních prostředků získaných z emise dluhopisů,ale musí to být právě ty peněžní prostředky získané z emise dluhopisů (s přihlédnutím k zaměnitelnosti peněz). Pokud žalobce finanční prostředky získané z emitovaných dluhopisů již využil v průběhu roku 2012, nemohl je použít v následujících obdobích. [23] Žalovaný nesouhlasí s tím, že by nedostatečně zjistil skutkový stav. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že přijaté finanční prostředky z půjček byly použity na provozní a investiční financování holdingu M2C, které pro žalobce generovalo příjmy osvobozené od daně. Žalovaný tak má skutkový stav za dostatečně zjištěný. K odkazu na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 26. 10. 2017, sp. zn. C-39/16 žalovaný uvedl, že nerozporuje závěry v něm uvedené, nicméně se jedná o skutkově odlišnou situaci, když žalobce v nyní posuzovaném případě neprokázal tvrzené využití finančních prostředků. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce využíval tyto prostředky na financování holdingu, které pro žalobce generovalo příjmy osvobozené od daně. Aby byl náklad zdanitelný, musí být vynaložen v souvislosti s dosažením nebo udržením zdanitelného příjmu, náklad, který byl využit k dosažení příjmu osvobozeného od daně, nemůže být daňově uznatelný.

VII.Jednání před soudem

69. Při jednání před soudem zástupce žalobce rekapituloval jednotlivé žalobní body. Vyzdvihl zejména námitky, týkající se porušení procesních práv žalobce s poukazem na nesprávný výklad dokazování při aplikaci ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Namítal nesprávné právní posouzení nákladů s poukazem na absenci zásadních ekonomických úvah ze strany žalovaného k přefakturaci nepřímých nákladů a k emisi dluhopisů, zmiňoval investiční a provozní záležitosti a rozebíral, že půjčky žalobce nesouvisely s nabytím podílů, ale se zakládáním společností.

70. Zástupkyně žalovaného vyložila způsob vedení daňové kontroly od neformální a po formalizované úkony s tím, že správce daně se více než 2 roky snažil získat od žalobce potřebné podklady, což se odrazilo i na úkonech ke konci daňového řízení z důvodu povahy průběhu daňové kontroly. K nově předloženým dokladům po Seznámení poukázala na důkazní břemeno žalobce a jeho možnost předkládat je v odvolacím řízení, z písemností nebyly zjištěny nové skutečnosti.

71. Žalobce při jednání neprovedl dokazování žalobcem navrženými důkazy pro jejich rozsáhlost vymykající se přezkumné pravomoci soudu.

VIII. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

72. Městský soud v Praze přezkoumal napadená rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jejich vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.) v mezích žalobních bodů, kterými je soud vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

73. Žaloba není důvodná.

74. Soud považuje za vhodné prioritně předeslat svůj obecný náhled na důvody vzniklu sporu v této věci mezi účastníky řízení. Po seznámení soudu s celou materií sporu (správním spisem a argumentací účastníků řízení) má soud za to, že celý spor z podnětu žaloby vznikl ne zcela úplným porozuměním žalobce tomu, co měl v předmětném řízení prokazovat a co byl oprávněn správce daně, potažmo žalovaný po žalobci k jím uplatněným daňovým tvrzením požadovat. V daňovém řízení nešlo jen o to, že žalobce měl uplatněné výdaje, že s nimi opodstatněně nějakým způsobem nakládal v rámci holdingu (logicky s určitou ekonomickou vizí a prospěchem, jak obhajoval zástupce žalobce před soudem), nýbrž o to, zda jím předkládané důkazní prostředky dostatečně vypovídaly o finančních transakcích žalobce tak, aby je bylo možné náklady žalobce uznat z hlediska požadavků zákona o daních z příjmů kladených na daňovou uznatelnost (snížení základu daně) u jednotlivých typů výdajů. To jak podle obecného ustanovení § 24 odst. 1 stanovujícího obecně daňovou uznatelnost těch výdajů, které jsou vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období (§ 23 odst. 1 cit. zákona), tak i podle specifických ustanovení zákona vztahujících se právě na typ daňového subjektu, kterým je žalobce a kde lze předpokládat výdaje v souvislosti s provozní a ekonomickou správou celého holdingu mateřské společnosti a dceřiných společností. To klade na žalobce jako na mateřskou společnost, nadto tvořící nadnárodní skupinu obchodních korporací i v zahraničí, logicky vyšší nároky na obezřetnost při uchovánání a archivaci dokladů, kterými by měl prokazovat poměrně složitý tok, účel či úlohu výdajů v rámci různých typů provozní a ekonomické činností a působení mateřské společnosti vůči společnostem dceřiným a naopak.. Stručně konstatováno, jádro sporu nebylo v množství důkazů, jak uvádí žalovaný, ale v tom, co měl žalobce prokazovat, rozlišit, specifikovat, vysvětlit a doložit přímo v řízení před správními orgány tak, aby byla jeho tvrzení ověřitelná a přesvědčivá. Nedostatek posledně uvedeného byl předmětem sporu ve všech okruzích věcných námitek vztahujích se l jednotlivým typům nákladů, o nichž soud pohjedná níže.

75. Soud samozřejmě nepřehlédl, že, souhrně vzato, klíčovým bodem žaloby jsou procesní námitky žalobce o svévolném a zneužívajícím postupu správce daně v daňovém řízení s dopadem na uplynutí lhůty k doměření daně a na doměření daně.

76. Ač by bylo standardním postupem soudu nejprve vypořádat procesní námitky a na základě nich posoudit oprávněnost existence důsledků, které žalobce z vad procesu vyvozuje, soud v této věci shledal případným postup, soustředěný nejprve na posouzení věcných námitek. Totiž otázka, zda správce daně a žalovaný dospěli či nedospěli ke správným závěrům o vyloučení konkrétních žalobcem uplatněných výdajů ze základu daně, je spojena s tím, jakým postupem, v jakých podmínkách součinnosti se žalobcem k tomu tyto správní orgány dospěly, z jakých podkladů a zjištění byly závěry k jednotlivým výdajům vyvozeny a zda se tak (ne)stalo na základě formálních úkonů prodlužujících daňovou kontrolu a úkonů (dle tvrzení žalobce) neopodstatněně a nezákoně zkracující práva žalobce se v řízení vyjádřit a se skutkovým stavem seznámit.

77. A) K nákladům na držbu podílů dle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů.

78. Podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2012, za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Úroky z úvěrového finančního nástroje přijatého v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu se považují za výdaj (náklad) přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěrový finanční nástroj přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěrový finanční nástroj s držbou tohoto podílu nesouvisí. Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5 % příjmů z podílůna zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší.

79. Podle § 25 odst. 1 písm. zk) ve zněním účinném do 31. 12. 2013 za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejménazk) výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Úroky z úvěrů a půjček přijatých v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu se považují za výdaj (náklad) přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěr nebo půjčku přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěr nebo půjčka s držbou tohoto podílu nesouvisí. Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší.

80. Podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, ve znění účinném ve zdaňovacích obdobích 2014 a 2015, za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti.Úroky z úvěrového finančního nástroje přijatého v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu se ovažují za výdaj (náklad) přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěrový finanční nástroj přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěrový finanční nástroj s držbou tohoto podílu nesouvisí. Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší.

81. Z citace uvedeného zákonného ustanovení vyplývá, že podstata ustanovení ve zněních pro všechna předmětná zdaňovací období zůstala zachována a výslovně z nich vyplývá, že důkazní břemeno prokázání případných nepřímých (režijních nákladů) nese daňový subjekt. To ostatně odpovídá i základním zásadám dokazování v daňovém řízení dle daňového řádu.

82. Soud přisvědčuje tomu, že daňový subjekt má v zásadě dvě možnosti. Buď prokáže skutečnou výši režijních nákladů (v případě žalobce nepřímých režijních nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti), anebo (pokud ji neprokáže) se tyto náklady stanoví paušálně ve výši 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností. Uvedené znamená, že co do výše nákladů ve prospěch daňového subjektu svědčí uchování dostatečných podkladů k tomu, aby prokázal, že tyto specifické režijní náklady vynaložil, nebo důkazů, jimiž by prokázal takové okolnosti, že tyto nákladů jsou nižší nebo že je vůbec neměl (viz zákonná dikce dikce „ případné“).

83. Soud vědom si toho, že žalobce soustavně namítal, namítá i v žalobě a bohatě v replice, že žádné nepřímé režijní náklady související s držbou podílu v dceřiných společnostech neměl, to však není argumentem pro to, aby dále namítal, a to zcela jednoznačně v rozporu se zákonem o daních z příjmů a se zásadami dokazování podle daňového řádu , že je to správce daně, který musí označit a poukázat na existenci režijních nákladů v účetnictví žalobce a tím vznést relevantní pochybnosti. Ostatně povinnosti daňového subjektu nasvědčuje i judikatura Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 170/2019–27 k ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů zdůraznil, že *„je to právě poplatník, kdo musí* ***prokázat*** *skutečnou výši režijních nákladů. Již tato zákonná formulace znamená, že právě poplatník (nikoli správce daně) musí hodnověrným způsobem náklady identifikovat, vyčíslit a opřít je o příslušné podklady (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Tento závěr je ostatně souladný s judikaturou Nejvyššího správního soudu k otázce rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení*“.

84. Při zcela zřejmé zákonné povinnosti žalobce prokázat výši nepřímých režijních nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřinných společnostech a při nepochybné skutečnosti, že jde o prokazování zcela specifické , platí, že pokud žalobce není schopen vyčíslit či předložit přesvědčivý kalkulovaný odhad či případně přesvědčivě doložit, že tyto náklady vůbec neměl, za takové situace platí zákonný předpoklad (fikce) ve výši 5 % příjmů (z divident či podílů na zisku vyplácených dceřinnou společností). Fikce je stanovena z důvodu, že prokazování nepřímých režijních nákladů může být leckdy důkazně nesnadné.

85. V souzené věci soud z podkladů daňového řízení před správcem daně, zejména z jednotlivých zpráv o daňových kontrolách za roky 2012,2013,2014 a 2015 obsahujících zjištění z konkrétních podání žalobce k výzvám správce daně a z jím předložených důkazních prostředků vyplynulo, že žalobce, jak ostatně tvrdí, nepřímé režijní náklady nevyloučil proti výnosům dceřiných společností a přefakturoval je do dceřiných společností, aniž by bylo z účetnictví a důkazních prostředků zřejmé, zda svou povahou tyto náklady souvisely nebo nesouvisely s výnosovými fakturami od dceřiných společností. Předložil tabulky, které evidují pouze roční náklady na jednotlivé útvary (např. personální útvar, obchodní útvar) a fakturaci o plnění pro dceřiné společnosti, které správce daně a potažmo i žalovaný podrobili hodnocení z hlediska charakteru plnění (služby pro dceřiné společnosti) a vyhodnotili jako neprůkazné z hlediska povahy nepřímých režijních nákladů, jimiž jsou náklady, které lze přiřadit k držbě podílů. Protože žalobce předložil účetnictví zachycující

veškeré režijní náklady (související i nesouvisející s držbou podílů v dceřiných společnostech, správce daně vyzval za uvedená zdaňovací období 2012, 2013, 2014 a 2015 žalobce viz např. výzva ze dne 27. 4. 2021 za rok 2014 výslovně „ k *předložení veškerých dokladů k režijním (nepřímým) nákladům, které žalobci vznikly v souvislosti s příjmem podílu na zisku podle ust. § 25 odst. 1 písm. k) zákona o daních z příjmů*." Z hodnocení důkazních prostředků, z nichž nebylo možné odlišit a bez specifikace žalobce dovodit specifické režijní náklady v souvislosti s držbou podílu (se ziskem dceřiných společností) od jiných nepřímých režijních nákladů v rámci těch, které žalobce přefakturoval dceřiným společnostem, žalobce neunesl důkazní břemeno prokázání, že mu nevznikly žádné nepřímé režijní náklady v souvislosti s držbou podílů v dceřiných společnostech, neboť nespecifikoval , jak rozlišil nepřímé režijní náklady ve vztahu ke své mateřské společnosti a ve vztahu k dceřinným společnostem z hlediska povahy těchto nákladů, tj. které náklady z přefakturace *nesouvisejí* s držbou podílu v dceřiných společnostech, aby tak z účetnictví žalobce bylo možné dovodit, že za daná zdaňovací období skutečně nepřímé režijní náklady související s držbou podílu v dceřiných společnostech neměl.

86. Žalovaný totiž nepopřel, že daňovému subjektu nemusejí nepřímé režijní náklady související s držbou podílu v dceřiných společnostech vzniknout a nepopřel (v souladu se žalobcem poukazovaném stanovisku Koordinačního výboru Ministestva financí a Komory daňových poradců a v souladu s metodickým pokynem GFŘ D-22 (také D-6), že výši režijních nákladů nelze přefakturovat. V dané věci však možnost připuštění přefakturace s výsledkem vyloučení těchto nákladů (0 na ř. 62 daňového přiznání) závisela na ověření správnosti této přefakturace. Správce daně i žalovaný se ve svých aktech (VKV, Zprávy o daňových kontrolách a neposledně v napadených rozhodnutích (např. v rozhodnutí 13814//23 na str. 20-25) náležitě zabývali posouzením obsahu žalobcem předložených faktur a smluv o plněních pro dceřiné společnosti, s přihlédnutím také k účetnímu stavu hospodářského výsledku a opodstatněně vyhodnotili jak své pochybnosti tak i reakce žalobce na výzvy, které zcela srozumitelně požadovaly předložení důkazů ke sporným nákladům. Žalobce však nepředložil žádné doklady k rozklíčování povahy svých režijních nákladů z hlediska toho, za jaké konkrétní činnosti byly náklady dceřiné společnosti přefakturovány, jen tvrdil, zjevně znaje definici nepřímých režijních nákladů souvisejících s držbou podílů dceřiných společností ze závěrů koordinančního výboru a pokynu D-22, na které sám poukazuje (viz také rozsudek Krajského soudu v Brně č.j. 30 Af 22/1017 k obdobnému pokynu D-6), že neměl žádné náklady v souvislosti výkonem valné hromady, že nedošlo k žádné účasti na jednání dceřiných společností a s uplatněním akcionářských práv apod. Jde toliko o tvrzení, které automaticky nepřináší uznání jako daňově účinných veškerých nepřímých režijních nákladů, které žalobce přeúčtoval, aniž by toto bylo ověřeno. Požadavek správce daně na prokázání, že sporné režijní náklady neexistovaly, byl s ohledem na doložení přímých nákladů a doložení nepřímých nákladů, byť ve vztahu k dceřiným společnostem, ale považovaných za nepřímé náklady žalobce zcela legitimní k ověření. Tvrzení žalobce, že z podstaty jeho činnosti nemohou vznikat režijní náklady vztahující se k podpůrným procesům organizačním procesům, spojeným s držbou podílu v dceřiných společnostech neobstojí, když bylo na žalobci, aby toto své popření správci daně, pro zdanitelná období let 2012-2015 osvětlil přesvědčivými důkazy.

87. Takovou příležitost žalobce měl v součinnosti se správcem daně a ke sporným otázkám na základě výzev správce daně v rámci daňové kontroly, kdy žalobce se správcem daně

spolupracoval, tak při seznámení s VKZ 2012-2015, k závěrům zpráv o daňových kontrolách a v odvolacím řízení k Seznámení. Z předloženého značného rozsahu smluv žalobce však nerozklíčoval, za jaké konkrétní činnosti a v jakém rozsahu byly služby na základě fakturace skutečně poskytnuty a zda z nich lze (resp. v dané věci vylučovací metodou nelze) považovat za vzniklé nepřímé režijní náklady související s držbou podílu v dceřinných společnostech. Žalobce tak nevyvrátil pochybnosti správce daně a byly u něho splněny podmínky k aplikaci zákonného předpokladu ve výši 5% z výnosů (dividend a jiných podílů na zisku) vyplácených dceřinými společnostmi.

88. Uvedené závěry správce daně v této oblasti nepřímých režijních nákladů, jak vyplývá ze správního spisu i z napadených rozhodnutí, vyvěrají z procesního postupu správce daně od vydání výzev ze dne 23. 4. 2021 a ze dne 27. 4. 2021 a dále z formalizovaných úkonů předvídaných daňovým řádem , tj. z protokolů o ústních jednáních, výzev k předložení dokladů k daňovým tvrzením, z reakcí žalobce na tyto výzvy a jeho dalších podání, z VKV, ze seznámení žalobce s VKV, ze závěrů daňových kontrol, ze seznámení žalobce se zprávami z daňových kontrol a ze Seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Nevyplývají ze svévolného postupu správních orgánů a z úkonů, které by nebyly zařazeny do daňového spisu a obsahovaly by skutečnosti, s nimiž by žalobce nebyl seznámen.

89. B) K úrokovým nákladům spojeným s emisí dluhopisů ve zdaňovacích obdobích 2012-2015

90. Soud v dané věci z napadených rozhodnutí zjistil, že žalobci nebyly uznány za daňové účinné úroky z emise dluhopisů, z nichž získal finanční prostředky ve výši 900 000 000 Kč, a to pro nesplnění podmínek ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů , neboť závěr žalovaného je takový, že žalobce dostatečně neprokázal, pro jaké účely použil finanční prostředky získané z emise dluhopisů, tedy že jde o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jak žalovaný v napadených rozhodnutích v rámci právního rámce posuzování úrokových nákladů předeslal, prvotně je nezbytné vyhodnotit, zda jde o náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a teprve poté posuzovat podmínky daňové (ne)uznatelnosti podle specifických ustanovení § 25 zákona. Žalobce v daňovém řízení (viz Zprávy o kontrole) uváděl, že finanční prostředky získané z prodeje dluhopisů použil na založení a rozvoj poboček v zahraničí na základě půjček k jejich provoznímu financování. Smlouvy byly uzavřeny žalobcem jako věřitelem v r. 2013 a 2014, avšak správce daně a žalovaný z těchto smluv ve spojení s analýzou účetnictví, závazků žalobce (4 předložené smlouvy uzavřené žalobcem jako dlužníkem), z výpisů z bankovních účtů, nepovažoval za dostatečně prokázané, k jakému účelu žalobce využil sumu finančních prostředků získaných upsáním dluhopisů na samém konci roku 2012 tak, aby oproti tomu získal zdanitelný příjem, který by nebyl osvobozen od daně. Žalovaný zpochybnil použití finančních prostředků z emise dluhopisů v letech 2012-2015 s ohledem na stav účtů žalobce na konci r. 2012, kdy shledal, že žalobce využil prostředky z emise dluhopisů již na konci roku 2012, takže je nemohl použít na půjčky svým dceřiným společnostem v následujících letech. Podrobnou analýzu žalovaný zevrubně předestřel na str. 25-31 napadeného rozhodnutí a analýza tohoto skutkového stavu v částkách, kterými žalobce dle finanční sestavy (rozvahy) ke konci r. 2012 nebyla v žalobě rozporována. Klíčovou námitkou žalobce v této oblasti je, že žalovaný přistupoval k posouzení daňové uznatelnosti úroků z emisí toliko z hlediska možné potřeby žalobce emitovat dluhopisy. To dle náhledu soudu bylo výchozím (z účetních sestav žalobce) vyplývajícím důvodem k pochybnostem správce daně. Podstatným bylo zjištění, že žalobce využil finanční prostředky z emise dluhopisů v r. 2012.

V následujících letech, kdy poskytoval půjčky dle dokládaných smluv o půjčkách (na dceřiné společnosti) měl již k dispozici finanční prostředky z půjček od dceřiných společností. Tyto transakce svědčící o redistribuci finančních prostředků v rámci holdingu dostatečně neprokazují použití finančních prostředků z dluhopisů ve prospěch dceřiných společností. To také zpochybnilo časovou a věcnou souvztažnost úroků jako nákladů jednotlivých let na příjmy (finanční prostředky z emise dluhopisů) které by byly použity dále pro příjmy, ať již neosvobozené nebo osvobozené od daně dle specifických ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů. Žalovaný tedy daňovou uznatelnost úroků z emisí dluhopisů neshledal z důvodu neprokázání tvrzení žalobce, že tyto prostředky použil na půjčky dceřiným společnostem v následujících letech. V tomto směru soud přisvědčuje žalovanému v tom, že oproti výnosovým úrokům z půjček poskytnutých dceřiným společnostem žalobcem nelze stavět daňovou uznatelnost úroků z emise dluhopisů, neboť jde o dvě roviny časového a věcného posuzování výdajů oproti příjmům. Žalobce také v podané žalobě uvedl, že sice finanční prostředky z emise dluhopisů poskytnuté dceřiným společnostem nepocházely jedině z finančních prostředků z emise dluhopisů, ale že bez samotné emise by si žalobce jako mateřská společnost nemohl dovolit v takovém rozsahu jednotlivé společnosti fiinancovat. Uvedená oponentura vyvěrá z ekonomického uvažování, avšak bez dalšího nedokládá, že k tvrzenému účelu byly finanční prostředky z emise dluhopisů využity. Na uvedeném v této věci nemění ani poukaz žalobce na zaměnitelnost peněz, neboť skutečnosti o využití finančních prostředků z dluhopisů v r. 2012 vyplývaly z bankovních účtů.

91. Soud obdobně jako u posuzování nepřímých režijních nákladů shledal, že správce daně prošetřoval úrokové náklady průběžně v rámci daňové kontroly, a to od samého počátku, dokonce jako prioritně kontrolované v rámci úvěrových finančních nástrojů, než došlo k rozšíření daňových kontrol. Žalobce musel seznat, jaké skutečnosti správce daně požaduje (viz 5 výzev k prokázání skutečností týkající se nákladů z emise dluhopisů), tedy i to, že není zřejmé, jak bylo z finančními prostředky z emise dluhopisů naloženo. Je pravdou a žalovaný to sám přiznává, že v uvedených výzvách žalobce pochybnosti neuplatnil, nicméně s těmito pochybnostmi byl žalobce seznámen ve VKZ, k nimž se vyjadřoval, a dále ve zprávách o daňových kontrolách, přičemž i v rámci odvolacího řízení předkládal důkazní prostředky na obhajobu svých tvrzení. S předloženými důkazními prostředky se žalovaný vypořádal podrobně také posléze v napadených rozhodnutích. Žalobce tedy v průběhu daňového řízení a odvolacího rozhodnutí měl možnost se k podstatě prověřování úroků z dluhopisů vyjadřovat a předkládat důkazní prostředky. Jeho procesní práva tak nebyla porušena a skutečnost, že pochybnosti byly žalobci sděleny až při seznámení s VKZ není (i dle judikatury Nejvyššího správního soudu) vadou s důsledkem nezákonnosti rozhodnutí. VKV, Zprávy o daňových kontrolách, jakož i Seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu jsou instituty, v nichž se shromažďuje a vychází najevo hodnocení dosavadních kontrolních zjištění. Jde o oficiání a formalizované akty, které svědčí o průběhu řízení a v nichž se zobrazuje náhled správních orgánů na dosavadní stav daňového řízení a daňovému subjektu jsou shromážděné výsledky sdělovány s prostorem pro vyjádření. Soud toto uvádí a opakuje rovněž ke stejné procesní a správné argumentaci žalovaného již v napadených rozhodnutích a v jeho vyjádřeních ke klíčové námitce žalobce, že do daňového spisu nebyla založena řada emailů, dle žalobce rozhodných pro stanovení daně. Obsahy emailové komunikace nejsou závaznými nástroji k hodnocení dostatečnosti důkazních prostředků a jak žalovaný správně dovodil, jsou určitým mezikrokem k jejich shromažďování a pokud žalobce poukazuje na

jeden z emailů ze dne 23. 1.2020 s tím, že došlo k hodnocení, že s vyjádřením Ing. D. bylo předloženo dostatek důkazů, nešlo o posouzení daňové uznatelnosti předmětných nákladů, nýbrž o posouzení dostatečnosti toho, co bylo v daném okamžiku ze strany žalobce předloženo. Námitka žalobce, že tím získal dojem o unesení důkazního břemene s tím, že ostatní postup správce daně byl pro něj překvapivý, proto jen z hlediska dojmu, nikolivz hlediska významu emailu neobstojí.

92. Z daňového spisu vyplývá, že po celou dobu řízení před správcem daně i v odvolacím řízení docházelo k součinnosti mezi žalobcem a správními orgány, a to k vyžadování a předkládání podkladů pro účely prověřování daňových povinností ve složitých redistribučních procesech finančních prostředků v rámci holdingu mateřské společnosti a dceřiných společností, proto procesní námitky žalobce ani v oblasti prověřování úroků z emise dluhopisů nejsou důvodné, neboť nesvědčí o svévolném a zneužívajícím postupu správních orgánů obou stupňů, které by vytvářely jen formální a nepotřebné úkony s vlivem na běh lhůty pro doměření daně

93. C) K námitkám daňové účinnosti úroků z půjček (zápůjček) za zdaňovací období roku 2012.

94. K uvedené oblasti má soud z podání žalobce a instrumentů daňové kontroly (VKV, zpráv o dasňové kontrole i z výsledku odvolacího řízení (Seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu) za to, že žalobce ve vztahu k úrokům z půjček pouze tvrdil, že přijaté finanční prostředky byly použity na jeho běžné financování, resp. při daňové kontrole uvedl a i v žalobě namítá, že byly využity na provozní a investiční financování holdingu M2C a šlo také o distribuci fakticky i dalším společnostem.

Jak je patrné ze Seznámení žalovaný při neuznání úroků z uvedených půjček vycházel z účetnictví, v němž žalobcve vykázal půjčky od dceřiných společností, bylo tedy z důvodu zásad daňové časové a věcné souvislosti výdajů a příjmů dle § 24 odst. a § 23 odst. 1 vycházet z toho, že úroky z půjček stojí oproti výnosům z půjček dle účetnictví , které žalobce v účetnictví vykázal k aktivu, který generuje osvobozené příjmy. Způsob tohoto účtování žalobce nesporoval a žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal i skutečnost, že šlo o půjčky od tuzemských společností, přičemž kursový rozdíl nevznikl. Podstatné však je, že v případě, kdy žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky k jím tvrzenému běžnému financování holdingu správní orgány vycházely z účetnictví, a proto úroky z půjček od dceřiných společností nesplňovaly daňovou uznatelnost nejprve dle § 24 odst. 1 a § 23 odst. 1 zákona (neprokázání použití prostředků z půjček pro žalobce, nýbrž v rámci holdingu) a poté, druhotně dle § 25 odst. 1 písm i) zákona, které deklaruje daňovou neúčinnost nákladů na dosažení příjmů osvobozených od daně. Žalovaný proto vycházel z účetnictví žalobce zahrnujícího úroky do aktiv generujících osvobozené příjmy příjmy a na str. 32-33 napadeného rozhodnutí vysvětlil steně tak jako v průběhu daňové kontroly rozdíy mezi nákladovými a výnosovými úroky.

95. Ani v uvedené oblasti úroků nejsou stejně důvodné procesní námitky proti postupu správce daně v průběhu daňové kontroly a v odvolacím řízení , neboť i v tomto případě se žalobce v rámci procesu daňové kontroly vyjadřoval a bylo mu dáno na vědomí hodnocení jím předložených důkazních prostředků jak ve VKV, Zprávách o daňových kontrolách, tak

v Seznámení dle § 115 odst . 2 zákona, a proto soud postup v této oblasti úroků nepovažuje z postup formální a porušující procesní práva žalobce.

96. K procesním námitkám žalobce městský soud shrnuje, že podklady daňového řízení a rozsáhlý spisový materiál obsahující záznamy jednotlivých úkonů správce daně i žalovaného ohledně žalobcem vynaložených nákladů v rámci obchodní, provozní a organizační činnosti zahrnující nejednoduchou materii redistribuce finančních prostředků a vyžadující rozsáhlé prověřování vazeb a důkazního materiálu v rámci holdingu mateřských a dceřiných společností odůvodňují vedení daňového řízení od zahájení daňové kontroly až do vydání napadených rozhodnutí dne 18.4.2023. Soud proto vycházeje z posloupnosti úkonů odvíjejích se od zahájení daňové kontroly a jejího rozšiřování do oblastí jednotlivých nákladů a let 2012-2015, s přihlédnutím ke zpracování VKV, zpráv o daňových kontrolách, nepovažuje postup správce daně za formálně vedený a již vůbec ne jen na základě emailové komunikace se žalobcem. Správce daně se podrobně zabýval účetnictvím žalobce a skutečnostmi rozhodnými pro správné stanovení daně. Jeho závěry byly k řadě námitek žalobce a předložení důkazních prostředků prověřovány v odvolacím řízení, v němž žalovaný v Seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu završil hodnocení důkazních prostředků včetně těch předložených v odvolacím řízení. Námitky žalobce, že tímto bylo ukončeno daňové řízení předčasně, aniž by pokračovalo k dalším důkazním prostředkům, které žalobce předložil a na které bylo žalovaným reagováno jen Sdělením bez dalšího prověřování, neobstojí. Žalobce sám v žalobě nerozporuje, že některé písemnosti předložil již při daňové kontrole, avšak zdůraznil písemnosti, které považoval za důležité a které předložil až k Seznámení. Jde o Výkaz o peněžních tocích k 31. 12.2012, Rozdělení nákladů 2012-2014 a Přehled toků z přijatých peněz z dluhopisů.

97. Soud má za to, že předložení uvedených písemností nezakládá důvod k neukončení daňového řízení a k jeho pokračování, neboť uvedené písemnosti se všechny vztahují otázkám, které žalovaný již k uplatněným nákladům vypořádal, další důkazy nepožadoval ani nepotřeboval, proto nebylo nezbytné poskytovat žalobci další prostor k vyjáření a vydávat další Seznámení. Z písemností není zřejmé, jaké nové skutečnosti dříve nenamítané, a proto neposouzené, a tomu odpovídající právní otázky, předložené písemnosti obsahují, a proč je žalobce neuplatňoval již v průběhu daňové kontroly a v odvolacím řízení. Žalovaný ve Sdělení ze dne 12.4.2023 vyjádřil svá stanoviska k jednotlivým písemnostem nikoliv procesem dokazování, ale na základě úvah o obsahu těchto dokumentů neshledal důvod závěry ze Seznámení měnit. Je skutečností, že žalovaný neměl povinnosti reagovat po Seznámení na další návrhy žalobce, ale učinil tak Sdělením, jako vhodnou reakcí na podání žalobce tak, aby žalobce uvědomil o neměnném závěrečném hodnocení v Seznámení. Žalovaný ostatně na to poukazuje i ve vyjádření k podané žalobě s tím, že písemnosti nebyly způsobilé změnit dosavadní skutková a právní hodnocení a nezavdávaly příčinu k pokračování v řízení. Institut Seznámení zakotvený v daňovém řádu je úkonem, který shrnuje všechna dosavadní zjištění z časově řazených úkonů - VKV a závěrů daňových kontrol, proto nelze přistoupit na prodlužování daňového řízení dalšími písemnostmi, pokud nejde o zásadní a obhajitelné nové skutečnosti, které nemohly být předloženy v průběhu daňového řízení. Žalobcem předložené písemnosti takovými zásadními a výjimečnými dokumenty nejsou, rozšiřují pouze okruh námitek, který mohl žalobce uplatňovat již v průběhu obou stádií daňového řízení a využil dvojinstančnosti řízení. Ostatně z návrhu žalobce v podané žalobě na nikoliv ojedinělé dokazování před

přezkumným správním soudem vyplývá, že žalobce usiloval o pokračování prověřování jeho daňové povinnosti před správním soudem, což není úlohou přezkumné pravomoci tohoto soudu. Soudní řízení není pokračováním daňového řízení. Z uvedeného důvodu soud neprovedl dokazování žalobcem navrženými důkazy. Obsah sdělení žalovaného pak potvrzuje, že návrhy důkazů nikterak neosvětlují nové skutečnosti než ty, které správní orgány již podrobily svému hodnocení.

98. Na základě všech skutečností, které dokumentují průběh daňového řízení a které žalovaný přehledně v časech postupu dle jednotlivých úkonů uvedl ve svých rozhodnutích a ostatně i ve vyjádření k žalobě (zahájení daňového řízení, ústní a písemná komunikace, aktivní součinnost žalobce se správcem daně , výzvy k předložení dokladů a úkony shrnující vždy dosavadní skutková zjištění) svědčí o tom, že v tak rozsáhlé věci a s ohledem na zdaňovací období několika let 2012-2013 správní orgány postupovaly v ověřování daňové povinnosti systematicky, adekvátním způsobem přistupovaly k rozklíčování podkladů k uplatňovaným nákladům, proto jim nelze vytýkat formální postup v řízení, účelovost, svévolnost a zneužívání práv žalobce jen proto, že došlo k vydání napadených rozhodnutí (dne 18.4.2023) před uplynutím lhůty k doměření daně dne (30 4. 2023) s přihlédnutím k běhu lhůt dle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu. Uvedená „těsnost“ rozhodnování na konci běhu prekluzivní lhůty nebyla zapříčiněna postupem správních orgánů, ale odpovídala jak časovému průběhu řízení, tak i jeho věcné náročnosti. Rozhodně neobstojí námitky žalobce, že jediným důvodem pro neposkytnutí prostoru žalobci k vyjádření po Seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu bylo hrozící uplynutí lhůty pro stanovení daně. Stejně tak se soud zdráhá hodnotit, že námitky žalobce, dovolávající se po Seznámení dalšího dokazování, byly vedeny snahou žalobce přivodit prekluzi doměření daně.

99. Na základě všech uvedených skutečností zbývá jen shrnout, že soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou. K prekluzi doměření daně nedošlo, žalobce k rozhodným kontrolním zjištěním neunesl důkazní břemeno dle zásah daňového řízení, které mu byly vyloženy v napadených rozhodnutích a jsou opřeny i o ustálenou judikaturu soudů a soud neshledal vady řízení ani v nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí ani v nedostatečné evidenci úkonů správce daně ve spise, která by měly vliv na zákonnost napadených rozhodnutí.

100. Z uvedených důvodů Městský soud v Praze podanou žalobu podle § 78 odst.7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

101. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady v souvislosti s řízením u soudu nad rámec běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 27.srpna 2025

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.