



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Davida Krysky a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **Mountfield a.s.**, IČO 25620991
sídlem Mirošovická 697, 251 64 Mnichovice
zastoupena advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2023, č. j. 21404/23/5200-11431-702498,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) dodanou dne 1. 9. 2023 do datové schránky soudu domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2023, č. j. 21404/23/5200-11431-702498 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Specializovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

finančního úřadu (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob ze dne 10. 3. 2022, a to jednak za zdaňovací období roku 2017 (č. j. 45979/22/4200-11771-203936) a jednak za zdaňovací období roku 2018 (č. j. 45984/22/4200-11771-203936). Každým z těchto dodatečných platebních výměrů správce daně doměřil žalobkyni daň vyšší o 6 270 000 Kč a současně stanovil zákonné penále 20 % z doměřené daně ve výši 1 254 000 Kč.

Obsah žaloby

2. Žalobkyně v téměř 60stránkové žalobě vznesla řadu procesních i hmotněprávních námitek. Soud níže rekapituluje hlavní argumenty, které člení do kapitol tak, jak je rozčleňuje sama žalobkyně:

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů

3. Žalobkyně namítala, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, protože žalovaný nevypořádal odvolací námitky (uvedené zejména ve vyjádření v odvolacím řízení ze dne 13. 6. 2023). Je též rozporné, jelikož správce daně nejprve zpochybňoval pouze naplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2018 (srov. čl. II zákona č. 306/2018 Sb. a čl. II bod 1 zákona č. 80/2019 Sb.; dále „zákon o daních z příjmů“), zatímco zneužitím práva začaly daňové orgány argumentovat až později, přičemž některé části argumentace v napadeném rozhodnutí vedle toho znovu zpochybňují naplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jako vnitřně rozporná žalobkyně označuje tvrzení žalovaného o tom, zda účelem emise korporátních dluhopisů bylo získání daňového zvýhodnění nebo umělé vyřešení pohledávek a závazků vůči jejím akcionářům. Tvrzení o umělosti některých transakcí je pak podle žalobkyně také nepřezkoumatelné.
4. Žalobkyně zejména zdůraznila, že ačkoliv učinila součástí odvolacích námitek mimo jiné také žalobu, repliku a dupliku ze soudního řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 až 2015, žalovaný se s předmětnými argumenty nevypořádal, resp. výslovně se s nimi odmítl vypořádat. Žalobkyně odmítá, že by se žalovaný mohl paušálně odmítnout zabývat uplatněnými námitkami s tím, že se k nim vyjádřil v rámci soudního řízení. Pokud byla argumentace učiněna součástí odvolání, měl na ni věcně reagovat.

Podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem

5. Žalobkyně v této části namítala celkem tři procesní pochybení žalovaného, a to že postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2023 (dále jen „daňový řád“), dále že neprovedl zásadní důkazy mající vliv na úplné a správné zjištění skutečného stavu a že došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu.
6. Žalobkyně poukazovala na to, že podle § 115 odst. 2 daňového řádu je správní orgán povinen před vlastním vydáním (konečného) rozhodnutí o odvolání seznámit odvolatele s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy, resp. na základě doplněného dokazování ho seznámit se svým (doplněným) právním hodnocením. Žalovaný tak nepostupoval. Žalobkyně totiž navrhla ve vyjádření k podkladům ze dne 13. 6. 2023 značné množství důkazů, které navrhovala mj. i v soudním řízení týkajícím se zdaňovacího období 2012 až 2015. Žalovaný *de facto* některé důkazy provedl, když se vyjadřoval k důvodům jejich údajného neprovedení, avšak místo toho, aby vydal novou výzvu podle § 115 odst. 2 daňového řádu, tak vydal

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

napadené rozhodnutí. Žalobkyně vyjmenovala i konkrétní provedené důkazy, které žalovaný i hodnotil.

7. Ačkoli se žalovaný snažil navodit dojem, že důkazy neprováděl pro nadbytečnost, irelevantnost či absenci vypovídací schopnosti, je podle žalobkyně z napadeného rozhodnutí patrné, že je hodnotil, a proto je musel i provést. Pokud by se však skutečně mělo jednat o „neprovedení“ důkazů, tak by se též jednalo o podstatnou vadu řízení, neboť navržené důkazy byly způsobilé objasnit skutečný stav věci.
8. Vzhledem k tomu, že žalovaný prováděl a hodnotil jednotlivé důkazní prostředky předložené žalobkyní, aniž by žalobkyni s prováděním a hodnocením těchto důkazů seznámil před vydáním napadeného rozhodnutí, postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS.
9. Podle žalobkyně žalovaný také pochybil, když neprovedl některé jí navržené důkazy. Žalobkyně navrhovala výslech Ing. J. C. k tomu, aby potvrdil riziko zesplatnění seniorních bankovních úvěrů, finanční situaci žalobkyně a existenci dalších podnikatelských aktivit Ing. D. Dále navrhovala výslech V. F. Ch., který se měl vyjádřit k podnikání Ing. D. a společnosti Wigmore LLC v Rusku. Navrhovala i výslech Ing. Z. H., který měl také potvrdit tyto podnikatelské aktivity v Rusku, jež popsal ve svém písemném prohlášení, a dále výslech JUDr. O. Š., která se měla vyjádřit k nastavení podnikání společnosti Tramarex. Nakonec navrhovala i výslech Ing. M. S., který měl potvrdit obchodní i jiné důvody založení společnosti Tramarex a měl se vyjádřit k možnosti vložení ochranných známek do základního kapitálu žalobkyně. Žádný z těchto důkazů ale proveden nebyl. Žalovaný tak žalobkyni znemožnil důvodně zpochybnit tvrzení žalovaného stran objektivního i subjektivního prvku zneužití práva; takový postup je zcela v rozporu s principy dokazování a je nezákonný.
10. Žalobkyně je navíc přesvědčena o tom, že skutečným důvodem neprovedení zcela zásadních důkazů bylo riziko uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu a obava daňových orgánů z dalšího znevěrohodnění jimi vytvořeného daňového příběhu o údajné snaze žalobkyně snížit si daňovou povinnost.
11. Nakonec v této části žalobkyně namítala i to, že jednání žalovaného popsané výše bylo vedeno snahou doměřit daň nehledě na konkrétní skutkové okolnosti nebo procesní práva žalobkyně. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 3. 7. 2023, přičemž lhůta pro stanovení daně měla uplynout dne 10. 7. 2023. Žalovaný měl přitom k dispozici odvolání žalobkyně včetně daňového spisu již od srpna 2022, avšak výzvu k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi vydal až v květnu 2023. Již u této výzvy žalovaný odmítl žalobkyni prodloužit lhůtu pro vyjádření s vědomím existence rizika uplynutí prekluzivní lhůty; výslovně odkázal na nutnost „stihnout“ lhůtu pro stanovení daně. Dne 25. 5. 2023 přitom žalobkyně zjistila, že obsahem daňového spisu nejsou podklady z paralelního soudního řízení vedeného u Krajského soudu v Praze pod sp. zn. 43 Af 21/2021, ač zjištěními z této daňové kontroly daňové orgány opakovaně argumentovaly. Proto navrhla řízení o ně doplnit, což ale žalovaný neučinil. Žalovaný podle ní v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu, který orgánům finanční správy přikazuje daň správně zjistit a stanovit, považuje za svou povinnost daň za každou cenu doměřit. Žalobkyně z jednání žalovaného, který jí doručil napadené

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

rozhodnutí 7 dnů před uplynutím prekluzivní doby, a to s vědomím jeho vad daných tím, že jí např. znemožnil se vyjádřit k faktickému hodnocení včas navržených důkazů, dovozuje, že jeho hlavním cílem bylo zabránit marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně. Riziko prekluze si však způsobil žalovaný svým jednáním sám, a proto to nemůže být kladeno k její tíži. Postup žalovaného považuje za svévoli dosahující intenzity zneužití práva.

Nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

12. V další části žaloby žalobkyně uplatnila několik okruhů žalobních námitek, a to i) rozpornost argumentace orgánů finanční správy ohledně konstatování zneužití daňového práva a uplatnění § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dále ii) ekonomickou efektivnost (racionalitu) korporátních dluhopisů a obvyklé výše úroků, iii) vlastnictví ochranných známek Ing. D. a jeho ostatních podnikatelských aktivit, iv) selekci důkazů daňovými orgány, a nakonec v) že byla žalobkyně konstantně prověřována finančními úřady, které proto musely mít dostatek podkladů a informací pro posouzení sporných otázek.

i) rozpornost argumentace orgánů finanční správy

13. Žalobkyně má za to, že žalovaný byl povinen zcela jednoznačně vymezit, zda postavil svoji argumentaci stran doměření daně na nenaplnění podmínek pro daňovou uznatelnost úroků z korporátních dluhopisů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, anebo na naplnění podmínek pro zneužití práva. Následně shrnula vývoj názorů a jednotlivých tvrzení daňových orgánů, ze kterých dovozovala, že v průběhu daňového řízení nebylo postaveno na jisto, jaké důkazní břemeno (a zda vůbec) tíží žalobkyni, zda má prokazovat splnění podmínek daňové uznatelnosti či rozporovat domněnku správce daně (žalovaného) stran zneužití práva.
14. K otázce přesunu důkazního břemene v rámci daňového řízení poukázala žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 38/2012-40, ze kterého citovala závěr, že „v projednávané věci veškerou svoji argumentaci opírá pouze o odůvodnění pochybnosti a domněnky, aniž by prokázal, že skutečnosti tvrzené žalobcem nenastaly nebo nastat nemohly. Lze tak konstatovat, že stěžovatel nedostál své zákonné povinnosti stanovené v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní. Rovněž porušil ustanovení § 2 odst. 3 citovaného zákona, jestliže nepřihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Jak již bylo řečeno výše, stěžovatel předložené důkazní prostředky pouze zpochybnil, jestliže je označil za nevěrohodné a neprůkazné, nezkoumal však dostatečně relevantní skutečnosti, na základě kterých by mohl tvrzení žalobce vyvrátit.“ Žalobkyně je přesvědčena o tom, že právě takovou vadou trpí závěry daňových orgánů v její věci. Nebylo totiž prokázáno, že došlo k získání daňového zvýhodnění, že se tak stalo v rozporu s cílem sledovaným ustanovením unijního či tuzemského práva a že hlavním účelem transakcí (dotčených plnění) bylo právě získání daňového zvýhodnění. Žalovaný navíc ani neudržel konzistenci argumentace stran účelu předmětné transakce, když jednou tvrdil, že účelem emise korunových dluhopisů bylo získání daňového zvýhodnění v rozporu se zákazem zneužití práva, avšak na straně druhé tvrdil, že korporátní dluhopisy byly emitovány účelově, aby došlo k vytvoření pohledávek a závazků vůči fyzickým osobám – statutárním zástupcům žalobkyně a vůči samotné žalobkyni sloužících v konečném důsledku k započtení kupní ceny za pořízení ochranných známek. Případně žalovaný tvrdil, že úmyslem smluvních stran bylo realizovat výplatu úroků z korunových dluhopisů nezatížených srážkovou daní spojeným osobám (Ing. D. a Ing. S.), k tomuto účelu použít zisk hospodářsky aktivní společnosti (emitenta – žalobkyně) bez ekonomického

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

opodstatnění, pouze za účelem získání daňového zvýhodnění s cílem eliminace daňové povinnosti (dluhopisové úroky).

15. Žalobkyně žalovanému vytkla, že jeho hodnocení skutkových zjištění je nesprávné, nepravdivé, v rozporu se skutečností a v dílčích oblastech i tendenční a zavádějící. Žalovaný popírá základní důkazní standardy vlastní procesu dokazování, když skutečnosti jím tvrzené nezřídka nedokládá, pomíjí obsah spisu, resp. důkazů ve spise obsažených a činí závěry z nich nevyplývající ani nijak nereflektuje skutečnost, že žalobkyně či jiné osoby mají při existenci několika srovnatelných alternativ právo volby té z nich, která je z jejího pohledu daňově nejvýhodnější, resp. konkrétně že v případě žalobkyně záviselo její rozhodnutí na jednání a rozhodování jednoho z jejích akcionářů stran nakládání s jeho majetkem – ochrannými známkami. Daňové orgány vše poměřují pouze optikou fiskálního zájmu, tj. aby žalobkyně hradila co nejvyšší daňovou povinnost bez ohledu na to, jaké byly právní, obchodní, ekonomické či jiné důvody, motivy či zájmy různých osob, které jsou popisovány a hodnoceny v napadeném rozhodnutí, resp. jaké byly jejich alternativy.
16. Žalobkyně má za to, že daňové orgány rezignovaly na svoji povinnost danou § 92 odst. 2 daňového řádu, zjistit skutkový stav co nejúplněji. Nemalé množství úvah žalovaného je zcela nejasné a vůbec není zřejmé, jaké konkrétní skutečnosti a závěry z nich mají být dovozeny. V projednávané věci je přitom nesporné, že bez vynaložení nákladů na užívání a pořízení ochranných známek by žalobkyně bezesporu příslušných příjmů (tržeb) nedosáhla, což ani orgány finanční správy nerozporují. Žalobkyně poukázala na to, že ochranné známky byly ve vlastnictví jiné osoby, kterou nebylo možné nutit volit řešení, které by bylo automaticky výhodné pro žalobkyni, natož pro daňové inkaso. Navíc se nejednalo o nějakou vnitřní reorganizaci (restrukturalizaci), kde by se tato reorganizace projevila toliko vznikem účetní (daňové) ztráty. Naopak u žalobkyně před i po vynaložení nákladů na pořízení ochranných známek, resp. před i po úhradě úroků z dluhopisů, následovalo prokazatelné zvyšování tržeb a zisku. Žalovaný to přitom ani nerozporoval, ani netvrdil, že by příslušných tržeb bylo dosaženo i bez využívání ochranných známek. Racionálním účelem jednání žalobkyně bylo získání možnosti využívání ochranných známek, které vlastnila jiná osoba, a to při respektování soukromých podnikatelských aktivit vlastníka ochranných známek, přičemž cesty k dosažení tohoto cíle byly v průběhu různých časových období různé (po dobu několika let to byla možnost hrazení sublicenčních poplatků, následně existovala možnost odkupu ochranných známek).
17. Žalobkyně daňovým orgánům vytýká, že ani nespecifikovaly, ani neprokázaly, o jaké daňové zvýhodnění se v jejím případě mělo jednat. Nebylo tak splněno subjektivní ani objektivní kritérium testu zneužití práva. Aplikace principu zneužití práva v daňové oblasti přitom představuje subsidiární prostředek pro řešení krajních případů, na které nelze aplikovat pozitivní ustanovení právního řádu a při kterých dochází k chování, které nezasluhuje právní ochrany.
18. Žalobkyně zpochybnila závěr správce daně, že se mohla stát majitelkou ochranných známek výrazně jednodušším způsobem, např. převodem (nákupem) ochranných známek přímo žalobkyni formou vkladu ochranných známek do jejího základního jmění. Žalobkyně upozornila na to, že i kdyby ochranné známky žalobkyni „licencoval“ přímo Ing. D., tak by výdaje hrazené Ing. D. za poskytnutí licence byly rovněž daňově uznatelné. A jestliže by například v roce 2012 Ing. D. prodal ochranné známky žalobkyni, žalobkyně by rovněž byla

oprávněna uplatnit daňové odpisy a taktéž by musela řešit otázku financování pořízení těchto ochranných známek, když by opět zvolila korporátní (korunové) dluhopisy (nemožnost bankovního financování) a opět by vznikl předmětný úrok. Daňové orgány podle žalobkyně stírají rozdíl mezi akciovou společností a akcionářem a dovozují něco „na způsob“ darovací povinnosti ze strany akcionáře vůči akciové společnosti. Žalobkyně poukázala na to, že ačkoliv mohla na první pohled vypadat existence některých společností (resp. států jejich sídla) podivně, tak rozhodně nešlo o důvody související se snižováním daňové povinnosti žalobkyně, ale spíše o důvody mající základ v podnikatelských rozhodnutích Ing. D., které s žalobkyní nesouvisely.

19. Žalovaný při tvrzení, že jediným účelem transakcí bylo získání daňového zvýhodnění žalobkyně i držitelů korunových dluhopisů, pomíjí, že cílem žalobkyně bylo primárně pořízení ochranných známek, zajištění si možnosti jejich užívání při dalším výkonu podnikatelské činnosti, obstarání financování jejich nákupu a též konsolidace vlastních pohledávek a závazků za účelem splnění požadavků banky.

ii) ekonomická efektivnost (racionalita) korporátních dluhopisů a obvyklá výše úroků

20. Žalobkyně považuje za zmatečný způsob posuzování a hodnocení ekonomické efektivnosti emise korunových dluhopisů daňovými orgány. Ve svých tvrzeních si odporovaly, případně vůbec nezohlednily již provedené důkazy. Žalobkyně má za to, že v průběhu daňových řízení jednoznačně prokázala, že úroky z korporátních dluhopisů sloužily jako daňově relevantní náklad v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně považovala za podstatné, že žalovaný nerozporoval hodnotu ochranných známek, a to ani v době jejich pořízení žalobkyní, nerozporoval ani vliv emise korporátních dluhopisů na vývoj tržeb žalobkyně, ani výši úroků 11 % ročně, ale přesto následně dospěl k závěrům, že transakce s ochrannými známkami neměly pro žalobkyni jiný ekonomický smysl než získat daňové zvýhodnění. Žalobkyně se podle něj mohla stát majitelkou ochranných známek výrazně jednodušším způsobem a úrokový náklad by jí nevznikl, pokud by ochranné známky nebyly postupovány uměle přes kapitálově, personálně či jinak spojené zahraniční subjekty. Přehlíží přitom však to, že i kdyby žalobkyně nakoupila ochranné známky přímo od Ing. D., vznikly by jí také daňově uznatelné náklady v podobě odpisů a úroků z úvěrového financování.

21. Žalobkyně zdůraznila, že nečinila ani objektivně nemohla činit žádné účelové transakce s ochrannými známkami s cílem získání daňového zvýhodnění díky změně zákona o dluhopisech zákonem č. 172/2012 Sb., neboť tato novela v době, kdy Ing. D. nakládal s ochrannými známkami od roku 1997 do poloviny roku 2012, vůbec neexistovala. Důvod emise korporátních dluhopisů spočíval ve zvyšující se finanční zátěži a nutnosti úhrady klíčových závazků žalobkyně vůči třetím osobám ve spojení s operativnější možností předmětnou jistinu splácet či ji dokonce předčasně splatit (aniž by z toho pro žalobkyni vyplývala jakákoli sankce), a to vše v souvislosti s pořízením ochranných známek. Ve třetím čtvrtletí roku 2012 existovalo na trhu několik možností, jakým způsobem zajistit financování. Jednou z možností (a fakticky jedinou) svého času doporučenou (např. i ministerstvem financí či bankami) bylo vydání dluhopisů s nominální hodnotou 1 Kč, které bylo nejvýhodnější z hlediska daňové zátěže. Žalobkyně k tomu popsala svoji finanční situaci v roce 2012, ze které dovozovala, že neměla jinou možnost financování. Připomněla též skutečnost, že banka poskytující jí úvěrové financování pro případ zvýšení závazků

k třetím osobám pohrozila zesplatněním seniorních úvěrů, k čemuž odcitovala z dopisu České spořitelny ze dne 30. 7. 2018 a připomněla svůj návrh svědeckého výsledku pracovníka této banky, Ing. J. C. Zesplatnění úvěrů by přitom žalobkyni vážně ohrozilo a hrozil by masivní propad tržeb, zisku a s tím spojených daňových odvodů. Žalobkyně uvažovala i o vstupu na pražskou burzu, ale v průběhu roku se ukázalo, že zde existuje příliš mnoho právních a dalších překážek.

22. Žalobkyně navrhovala provést důkaz prohlášením minoritních akcionářů k prokázání tvrzení, že i ostatní akcionáři měli možnost upsat jednotlivé korporátní dluhopisy, tedy že primárním účelem nebylo „účelově“ vyřešit pohledávky pouze dvou akcionářů žalobkyně. Upozornila též na nepravdivost tvrzení, že by někteří akcionáři vydání dluhopisů odmítli a že by Ing. D. využil svého většinového podílu. Pro vydání dluhopisů hlasovali všichni akcionáři, ale jen dva z nich se je rozhodli upsat. Prokázala též, že financování bylo (neúspěšně) nabízeno i externím investorům, kteří by vedle poskytnutí zajištění ale požadovali vyšší úrok (20 %). Daňovým orgánům žalobkyně vyčítá, že na jedné straně kritizovaly, že došlo k realizaci nákupu ochranných známek, na straně druhé ale hodnotily, že byly naplněny podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a přiznávaly velmi pozitivní vliv ochranných známek na hospodaření žalobkyně, což žalobkyně dokladovala přehledem tržeb za prodej zboží a zisku před zdaněním v letech 2012 až 2018.
23. Žalobkyně také poukázala na to, že nelze akceptovat přístup, kdy se zdaní veškeré výnosy daní z přidané hodnoty a daní z příjmů právnických osob, avšak náklady související s dosažením těchto výnosů (zde platby za užívání a pořízení ochranných známek) se nikterak nezohlední. K tomu odkázala na rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018-36, a tzv. esenciální náklady.

iii) vlastnictví ochranných známek Ing. D. a jeho ostatní podnikatelské aktivity

24. Žalobkyně upozornila na to, že si daňové orgány nebyly schopny ani ujasnit, jestli byly ochranné známky vloženy do základního kapitálu společnosti Wigmore LLC či zda jí byly prodány. Žalobkyně pak upřesnila, že ochranné známky nebyly této společnosti prodány, ale byly vloženy do jejího základního kapitálu, avšak až v roce 2004, nikoli v roce 2001, jak místy nepřesně daňové orgány uváděly.
25. Podstata konceptu zneužití práva, jak jej daňové orgány v projednávané věci aplikují, je založena na předpokladu, že zcela racionálním a ekonomickým řešením byl převod (prodej, vložení) ochranných známek do vlastnictví žalobkyně, a to proto, že vlastníkem ochranných známek byl jeden z akcionářů žalobkyně. Avšak daňové orgány nevysvětlily, jakými úvahami byly při učinění tohoto závěru vedeny ani jaké skutečnosti vzaly v potaz. Žalobkyně v návaznosti na to předkládá řadu otázek, které podle ní výrazně ovlivňují posouzení, zda se o zneužití práva jedná či nikoliv. V nich a též v následujících pasážích upozorňuje na to, že úvahy (závěry) daňových orgánů flagrantním způsobem zasahují do svobodné volby nakládání s vlastnickým právem Ing. D. i jiných osob. Bylo totiž na jeho svobodné vůli, jakým způsobem poskytne nebo neposkytne žalobkyni uživatelská či jiná práva k ochranným známkám, což žalobkyně dokládá expertním stanoviskem doc. JUDr. B. H., Ph.D. Význam a obvyklost ponechání si kontroly nad ochrannými známkami ze strany majoritního akcionáře podle žalobkyně dokládá i rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 6. 2013, č. j. 15 Cm 136/2006-880, ve věci společnosti MIRONET (dále jen „rozsudek Mironet“). Nepříjemná a odporující zákazu zneužití většiny hlasů zakotvenému

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

v obchodním právu je pak argumentace žalovaného tím, že by si Ing. D. mohl v důsledku přehlasování ostatních akcionářů ochranné známky z majetku žalobkyně kdykoliv převést zpět do vlastních rukou.

26. Žalobkyně trvá na tom, že po Ing. D. není a nebylo možné požadovat, aby její zájem na maximalizaci tržeb, zisku a majetku a zájem ostatních akcionářů na vyšší dividendě upřednostnil před vlastními majetkovými, obchodními či jinými zájmy. Zároveň poukazuje na to, že pro ostatní akcionáře by mohlo být kontraproduktivní vložení ochranných známek do základního kapitálu žalobkyně, neboť by se tím „rozředily“ jejich podíly, jelikož by fakticky s ohledem na své finanční možnosti nebyli schopni dorovnat toto zvýšení základního kapitálu. To by mohlo vést až k tomu, že by Ing. D. získal možnost zahájit proces vytěsnění minoritních akcionářů. I když by pro žalobkyni pravděpodobně nejvýhodnějším řešením byl bezúplatný převod vlastnického práva (se zohledněním výše darovací daně) k ochranným známkám, ani to by nebylo pro Ing. D. nejvýhodnější řešení. V každém případě daňové orgány v podstatě připustily, že vedle sebe existovalo větší množství variant, jak Ing. D. mohl (ale nemusel) žalobkyni poskytnout právo užívat ve své podnikatelské činnosti ochranné známky, přičemž žalobkyně zdůrazňuje, že nebylo jeho povinností vybrat tu variantu, která je spojena s vyšším daňovým zatížením. S ohledem na existenci více ekonomicky racionálních variant nelze akceptovat náhled daňových orgánů, že by zvolený postup představoval zneužití práva. Podle žalobkyně ani není pravdou, že by si Ing. D. vybral tu daňově nejvýhodnější variantu, přičemž žalovanému vytýká, že opomněl vyčíslit daňové dopady jednotlivých v úvahu připadajících variant.
27. Daňové orgány se také měly podle žalobkyně zabývat úmysly a aktivitami Ing. D. s předmětnými ochrannými známkami tak, aby byl vyloučen jiný než daňový účel nakládání s ochrannými známkami. Žalovaného tížilo důkazní břemeno. Žalobkyně k tomu navrhovala provést dokazování prohlášeními Ing. Z. H. a V. F. Ch., resp. jejich svědeckým výslechem, které by potvrdily, že Ing. D. ochranné známky vložil do americké společnosti Wigmore LLC proto, že jejím prostřednictvím z výnosů (sub)licenčních poplatků financoval budování prodejní sítě a následnou expanzi podnikání v Rusku (která však selhala a skončila značnými ztrátami, v důsledku čehož Wigmore LLC nebyla povinna z příjmů odvést daň a nakonec musela prodat i ochranné známky), zatímco jeho lokální obchodní partner mohl využít kredit plynoucí z toho, že se na tomto podnikatelském projektu podílí americká společnost. Žalovaný se dokazování vyhnul tím, že spekuloval o nemožnosti vše domluvit a zrealizovat v takovém časovém horizontu, ale zapomíná, že důkazní břemeno stran obchodní (ne)obvyklosti transakce tížilo jeho. To, že měl tyto důkazy provést, platí obzvláště v situaci, kdy v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalobkyni opakovaně vytkl, že neprokázala jakékoliv reálné aktivity na východních trzích.

iv) selekce důkazů

28. Žalobkyně namítala, že není správný závěr žalovaného, že mohla s ohledem na splatnost kupní ceny za pořízení ochranných známek v roce 2012 vyčkat na uhrazení až do roku 2018. Žalobkyně poukázala na to, že její banka (Česká spořitelna, a.s.) jednoznačně deklarovala, že zesplatní seniorní bankovní úvěry žalobkyně, pokud by nadále existoval dluh vůči třetí osobě – v tomto případě vůči prodávajícímu ochranných známek. Proto banka akceptovala emisi korporátních prioritních dluhopisů, které byly následně podřízeny bankovním pohledávkám. Žalobkyně tedy nemohla vyčkávat na úhradu kupní ceny dalších šest let. To

ostatně mohl potvrdit navržený důkaz výsledkem Ing. C., kdyby jej daňové orgány provedly. Žalobkyně v této souvislosti zkritizovala závěr žalovaného, že snahou jednání propojených osob bylo navození dojmu potřeby nalezení jiného vhodného zdroje financování namísto financování bankovními institucemi. Žalovaný zde pomíjí, že žalobkyně opakovaně předkládala důkazy, kterými chtěla prokázat, že jednala i s externími investory či bankami, avšak jiné financování prostě nebylo možné. Neprovedení navržených důkazů bylo podle žalobkyně nezákonné.

29. Za zásadní považovala žalobkyně dále to, že žalovaný odmítl uznat jako daňově uznatelný náklad úrok z korporátních dluhopisů, přestože nerozporoval samotnou úrokovou sazbu 11 %. Pokud ale žalovaný nerozporuje samotné pořízení ochranných známek, je zřejmé, že úrokový náklad by vyvolalo i použití jakéhokoli jiného úvěrového nástroje (např. zápůjčka, úvěr apod.) k financování odkoupení ochranných známek. Žádné umělé daňové zvýhodnění tak nemohlo vzniknout.
30. Rozpornost jednotlivých tvrzení daňových orgánů podle žalobkyně potvrzuje i to, jak hodnotily důvod emise korunových dluhopisů. Daňové orgány na jedné straně tvrdí, že účelem emise bylo získání daňového zvýhodnění v rozporu se zákazem zneužití práva, avšak na straně druhé uvádí, že byly emitovány účelově, aby došlo k vytvoření pohledávek a závazků vůči fyzickým osobám (statutárním zástupcům žalobkyně) a jí samé sloužících v konečném důsledku jen k započtení kupní ceny za pořízení ochranných známek. Žalovaný pak podle žalobkyně rozpornost jednotlivých tvrzení korunoval v napadeném rozhodnutí, když mj. konstatoval, že *„úmyslem smluvních stran bylo realizovat výplatu úroků z korunových dluhopisů nezatížených srážkovou daní spojeným osobám (Ing. D. a Ing. S.), k tomuto účelu použít zisk hospodářsky aktivní společnosti (emitent – odvolatel) bez ekonomického opodstatnění, pouze za účelem získání daňového zvýhodnění s cílem eliminace daňové povinnosti (dluhopisové úroky).“* Žalobkyně znovu zdůraznila, že má za to, že bylo prokázáno, že korporátní dluhopisy byly nabízeny širšímu okruhu osob než jen dvěma akcionářům, kteří je v konečném důsledku upsali.
31. Žalobkyně také poukázala na to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí zmínil nezvyklost vzájemného započítávání pohledávek, ale zcela zamlčel, že vznik a existence těchto pohledávek byla nesporná. Nejednalo se o žádné uměle vytvořené pohledávky, ale o pohledávky zcela reálné a existující. To je potvrzeno skutečností, že žalovaný své závěry vybudoval na konceptu zneužití práva, a nikoliv na nesplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ostatně daňovým orgánům musí být z úřední činnosti známo, že započtení je v činnosti žalobkyně zcela běžným způsobem úhrady pohledávek.
32. Ohledně (sub)licenčních poplatků za užití ochranných známek žalobkyně poukázala na to, že daňové orgány opakovaně přezkoumávaly jejich nastavení v minulosti, ale nikdy neshledaly důvod k jakémukoli doměření daně. O to překvapivější jsou pro žalobkyni účelové odkazy napadeného rozhodnutí na transakce před rokem 2012, které ani v objektivní a ani v subjektivní rovině nemohly mít žádný vliv na využití korunových dluhopisů, které se staly relevantními až novelou zákona o dluhopisech účinnou od 1. 8. 2012.
33. Žalobkyně žalovanému také vytýkala, že v napadeném rozhodnutí vyjmenoval několik fyzických či právnických osob, u kterých tvrdil, že se podílely na jednotlivých transakcích a že měly nějakou spojitost se žalobkyní a ochrannými známkami. Žalobkyně zdůraznila,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

že žalovaný tyto osoby hodnotí jako spojené se žalobkyní, aniž by se zabýval konkrétními skutečnostmi, ze kterých by tento závěr mohl vyústit. Zároveň se žalovaný nezabýval ani časovým aspektem, tedy ve kterém období se mělo jednat o spojené osoby, a to s ohledem na to, že žalovaný posuzuje okolnosti, které se odehrály v průběhu širokého období cca 15 let (1997 až 2012). Úvahy o propojenosti osob jsou tak nepřezkoumatelné.

34. Žalobkyně uznala, že za spojené osoby lze formálně označit například její akcionáře či některé tuzemské společnosti (MIVEP a.s., Euro-Agency s.r.o.) nebo Wigmore LLC. V případě společnosti Tramarex však žalovaný např. pomíjí, že v ní měla žalobkyně přes svou dceřinnou společnost MIVEP a.s. po dlouhou dobu až do roku 2010 podíl jen třetinový, stejně jako fakt, že v době, kdy přes ni plynuly sublicenční poplatky, si své daňové povinnosti na Kypru plnila, což žalovanému doložila již v roce 2019. Skutečnost, že žalovaný odmítl provést navržené důkazy o reálnosti činnosti společnosti Tramarex (prohlášení JUDr. Š.) a pak tvrdil, že není jasné, jaký dopad měla její činnost na ochranné známky, jen svědčí o zaujatosti daňových orgánů a nezákonnosti daňového řízení. U společnosti East West Fin. LLC, vlastněné od 12. 10. 2006 Ing. S., žalobkyně poukázala na to, že tato společnost nemá žádnou vazbu na to, co a kdy zamýšlel nebo nezamýšlel učinit Ing. D. v rámci svých zájmů. Skutečnost, že tuto společnost založil tentýž registrační agent jako Wigmore LLC, je s ohledem na významnost tohoto registračního agenta náhodná.
35. Ke společnosti Wigmore Group AG žalobkyně uvedla, že to pro ni byl jen obchodní partner při vyjednávání o koupi ochranných známek. Žalobkyně jí uhradila za ochranné známky tržní cenu, což daňové orgány potvrzují. Samotná skutečnost, že advokát JUDr. M. B. či společnost FIDUCIANA VERWALTUNGSANSTALT (dále jen „Fiduciana“) se objevují u nějakých úkonů za více různých společností, pak podle žalobkyně neznamená, že jsou žalobkyně a společnost Wigmore Group AG osobami spojenými podle § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Chce-li žalovaný prosazovat tezi o propojení osob, pak by měl přesně definovat, podle jakého ustanovení a z jakých okolností dovozuje vztah spojenosti mezi žalobkyní a JUDr. B. nebo společností Fiduciana, mezi zmíněnou společností a Wigmore Group AG atd. V tomto směru však žalovaný neunáší ani své břemeno tvrzení, ani břemeno důkazní. Žalobkyně podotýká, že využívala na některé úkony služeb advokáta JUDr. M. B., a je proto logické, že pokud byli s jeho službami spokojeni její akcionáři a členové představenstva, mohli jeho služeb využít nezávisle na ní i v rámci svých podnikatelských či osobních záležitostí – k prokázání obvyklosti takové situace žalobkyně předkládá jako důkaz prohlášení advokáta JUDr. L. T.
36. V této části žalobkyně nakonec namítala, že v souvislosti s hodnocením dokumentu *Stanovisko k optimalizaci odpisů nehmotného majetku* žalovaný ignoruje některé zásadní souvislosti. Především to, že stanovisko bylo vypracováno již v roce 2001, tj. tři roky před tím, než Ing. D. vložil ochranné známky do americké společnosti, takže tu chybí časová návaznost. Předmětné stanovisko se navíc vztahovalo k majetku, který byl ve vlastnictví žalobkyně, což ale ochranné známky nebyly. Provázání daného stanoviska z roku 2001 s nákupem ochranných známek v roce 2012 tak není doloženou skutečností. V jiné pasáži též žalobkyně poukázala na to, že žalovaný v daňovém řízení nemůže požadovat prokázání skutečností s absolutní jistotou, ač to některé jeho formulace naznačují. Nadto v těchto formulacích zapomíná, že důkazní břemeno tíží jej.

v) předchozí daňové kontroly

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

37. Žalobkyně konečně upozornila též na to, že v letech 2004 až 2012 byla prakticky stále prověřována finančními úřady, a to i ve věci sublicenčních poplatků a souvisejících okolností. Tvrzení žalovaného, že o jednotlivých skutkových okolnostech neměly daňové orgány dostatečné informace a podklady, je podle žalobkyně nepravdivé. Daňovým orgánům byly v rámci kontrolních postupů před rokem 2010 předloženy mj. sublicenční smlouvy mezi žalobkyní a společností Tramarex, výpisy z Úřadu průmyslového vlastnictví, doklady pro výpočet licenčního poplatku, dokumenty prokazující existenci podílu Ing. D. ve společnosti Wigmore LLC, sdělení o tom, že licenční poplatky využívá společnost Wigmore LLC k financování podnikatelské aktivity v Rusku, vyúčtování zvláštní sazby srážkové daně ze sublicenčních poplatků a doklady o úhradách srážkových daní ze sublicenčních poplatků. Žalovaný tedy měl k dispozici veškeré podklady a informace relevantní pro posouzení a daňové hodnocení již před rokem 2010. Ačkoli se obhájí tím, že neměl k dispozici informace z Panamy či Honkongu, tyto informace, které byly relevantní až po roce 2010, nemohly mít žádný vliv na to, že daňové orgány neshledaly na způsobu užívání ochranných známek v letech 1997 až 2010 žádné zneužívající praktiky. Aktuální argumentace žalovaného zneužitím práva v souvislosti se (sub)licencováním ochranných známek tak navozuje dojem hledání jakékoliv příležitosti, jak znevěrohodnit emisi korporátních dluhopisů, a to za pomoci negativního hodnocení minulých transakcí, které již byly opakovaně prověřovány daňovými orgány. Kromě četných prověření měsíčních zdaňovacích období byla žalobkyně podrobena daňovým kontrolám daně z příjmů za zdaňovací období roku 2008 a roku 2005, v rámci kterých se správce daně výslovně ptal na okolnosti týkající se ochranných známek a sublicenčních poplatků, což žalobkyně doložila prohlášeními svých zaměstnankyň. Jelikož na těchto úhradách správce daně nic neobvyklého či nezákonného neshledal, byla žalobkyně v dobré víře a cítila se být ujistěna, že postupuje v souladu se zákonem.

Shrnutí

38. Žalobkyně shrnuje, že žalovaný v jejím případě zpochybňuje legitimní náklady na užívání a posléze na pořízení ochranných známek, s jejichž pomocí generovala masivní tržby mnohonásobně převyšující tyto náklady. Převod vlastnického práva k ochranným známkám a s ním související zajištění potřebného financování nebyly důsledkem nějaké skupinové restrukturalizace, ale výslednicí střetu různých osobních podnikatelských zájmů, v rámci něž to, co by bylo nejvýhodnější pro žalobkyni, nemuselo být nejvýhodnější pro Ing. D. Toho přitom nebylo možné nutit k bezúplatnému vložení ochranných známek do majetku žalobkyně a bylo jen na jeho vůli, jak s ochrannými známkami naloží. Ochranné známky byly pro žalobkyni zcela zásadním marketingovým nástrojem, který významně ovlivňoval její tržby, a hrazení nákladů za jejich užívání, ať již v podobě (sub)licenčních poplatků, nebo v podobě odpisované pořizovací ceny a nákladů financování úhrady této kupní ceny tedy bylo založeno na ekonomicky (nikoliv jen daňově) racionálních důvodech. Kdyby výnos z využívání ochranných známek nepřesahoval vynaložené náklady, jejich užívání by žalobkyně ukončila. Žádné dosud zjištěné skutečnosti podle žalobkyně žalovaného neopravňují k závěru, že transakce týkající se ochranných známek byly převážující měrou motivovány jen získáním daňového zvýhodnění. Žalovaný zde nadto „zamotává“ jednotlivé okolnosti dohromady, zaměňuje příčinu za následek, nemá ujasněno, co chce vlastně rozporovat a absurdně dospívá k závěru, že už v roce 1997 měla žalobkyně spolu s Ing. D.

a dalšími osobami vytvořit umělou konstrukci, aby v roce 2012 využila financování korunovými dluhopisy.

39. Žalobkyně podotýká, že je zcela v souladu s pravidly řádného hospodaření a selským rozumem, že pokud žalobkyně potřebovala užívat ochranné známky, které jí nepatřily, že za takové užívání či za jejich odkup musela vynakládat prostředky, přičemž to by platilo bez ohledu na to, kdo by byl vlastníkem ochranných známek (i kdyby šlo o jejího akcionáře). Daňové orgány se ve svých úvahách staví do role tržního regulátora, když na základě *ex post* úvah diktují, jak měly zúčastněné osoby při transakcích postupovat, aniž respektují ustálenou judikaturu, podle níž má daňový subjekt při daňové optimalizaci zachovánu možnost volby mezi vícero se nabízejícími možnostmi. Daňové orgány neustále pouze hovoří o systematicky vytvořené umělé struktuře kapitálově, personálně či jinak propojených osob za účelem snížení daňové povinnosti, aniž však prokázaly, že se skutečně jednalo o spojené osoby, a aniž provedly navržené důkazní prostředky, jimiž žalobkyně hodlala mylnou představu žalovaného vyvrátit.
40. Pro žalobkyni je zásadní, že emise dluhopisů byla nezbytným krokem pro získání ochranných známek jakožto klíčového marketingového aktiva. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně nezískala reálné finanční prostředky, přitom ignoruje skutečnost, že díky emisi dluhopisů došlo k zániku dluhu z kupní ceny ochranných známek. Žalobkyně podotýká, že fyzický tok finančních prostředků přináší dodatečné transakční náklady, jimž se vyhla započtením, kterým získala ekvivalentní plnění. Financování dluhopisy přitom zvolila i v návaznosti na požadavky své financující banky.

Vyjádření žalovaného

41. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Blíže vysvětlil, že v napadeném rozhodnutí reagoval na vše podstatné v argumentaci žalobkyně a že řádně a bezrozporně odůvodnil své závěry. Zjištění pochybností o účelovosti vydání korunových dluhopisů v rámci daňové kontroly za předcházející zdaňovací období let 2011 až 2015 (s ohledem na definovaný předmět a rozsah této daňové kontroly) ani vydání výzvy k podání dodatečných daňových přiznání v reakci na důvodné podezření plynoucí z výkazů zisku a ztrát žalobkyně za roky 2017 a 2018, že i v těchto zdaňovacích obdobích do nákladů uplatnila úrokové náklady z korunových dluhopisů, ještě nezakládalo materiální zahájení daňové kontroly za nyní projednávaná zdaňovací období roků 2017 a 2018 před jejím formálním zahájením. K předložení účetních knih a dalších podrobných podkladů týkajících se roků 2017 a 2018 byla totiž žalobkyně vyzvána až dne 7. 7. 2020 a žalovaný nemohl vědět, jak bude žalobkyně reagovat na výzvu k podání dodatečných daňových přiznání. Žalovaný nepostupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť neprovedl navržené důkazy. Svědky nevyslechl, neboť žalobkyně jimi chtěla dokazovat skutečnosti pro věc nadbytečné nebo netýkající se sporného obchodního případu. Totéž platí pro předložené listiny, jež žalovaný pouze předběžně shlédl. Žalovaný s listinami nebyl seznámen ani v rámci soudního řízení sp. zn. 43 Af 21/2021, jelikož soud mu nezasílal přílohy podání žalobkyně. Ta mu tyto listiny přitom zaslala až 14. 6. 2023, ač tak mohla učinit již v roce 2021, kdy je předkládala soudu. K předmětným otázkám (a k některým opakovaně navrhovaným svědkům) přitom mezi žalovaným a žalobkyní proběhl dialog již dříve. Ani případné porušení § 115 odst. 2 daňového řádu by za daných okolností nepředstavovalo vadu s vlivem na zákonnost

napadeného rozhodnutí. Žalovaný přitom trvá na absenci vypovídací schopnosti navržených důkazů a zbytečnosti jejich provádění, i pokud jde o soudní řízení.

42. Žalovaný dále popsal, v čem identifikoval zneužití práva včetně okolností emise korunových dluhopisů. Za kritické okolnosti považoval to, že po celou dobu existence ochranných známek byla žalobkyně jejich jediným uživatelem, prošetřovaná transakce s korunovými dluhopisy byla nastavena až po nabytí účinnosti zákona č. 172/2012 Sb., že korunové dluhopisy vydané jen kvůli transakci s ochrannými známkami nebyly reálně uhrazeny penězi, že k úhradě ochranných známek došlo serií komplikovaných postoupení a započítání neobvyklých pohledávek a závazků namísto toho, aby kupní cena byla uhrazena až při její splatnosti, a konečně fakt, že transakce proběhly mezi kapitálově, personálně či jinak propojenými společnostmi v zahraničních jurisdikcích v krátkém časovém období od 14. 11. do 17. 12. 2012, aniž by došlo k faktickému pohybu peněžních prostředků. Obchodní model podle žalovaného postrádal ekonomickou racionalitu, není jasné, proč se žalobkyně do řetězce zapojila a už vůbec ne, proč korunové dluhopisy emitovala 6 let před dojednaným termínem splatnosti kupní ceny za ochranné známky. Žalovaný netvrdil, že by primárním účelem emise bylo účelově vyřešit pohledávky dvou akcionářů žalobkyně nebo nahradit podíly na zisku úrokovým výnosem (proto také nebylo potřeba dokazovat prohlášeními minoritních akcionářů či zápisy z valných hromad). Nastolením umělých podmínek smluvní strany uskutečnily svůj úmysl realizovat výplatu úroku z korunových dluhopisů nezatížených srážkovou daní spojeným osobám bez ekonomického opodstatnění s využitím zisku žalobkyně a s cílem eliminovat její daňovou povinnost dluhopisovými úroky. Z ekonomického hlediska nemusela být vůbec uskutečněna komplikovaná struktura přeprodeje ochranných známek prostřednictvím zahraničních společností a licencování, aby žalobkyně jí zhodnocované ochranné známky nakoupila. Jako zcela nedůvěryhodný a iracionální žalovaný označuje postup, kdy společnost Wigmore LLC vlastněná Ing. D. prodala v roce 2010 ochranné známky údajně nespřízněné panamské společnosti Wigmore Group AG a obratem po několika měsících tentýž Ing. D. započal jednání s panamskou společností s cílem pořízení ochranných známek žalobkyní, v rámci čehož jí žalobkyně na lichtenštejnský bankovní účet uhradila bez jakýchkoliv smluvních garancí zálohu ve výši 84 mil. Kč ještě předtím, než valná hromada žalobkyně vůbec koupí ochranných známek (k uzavření kupní smlouvy došlo až rok poté) schválila. Při započítávání přitom nebyla nijak reflektována časová hodnota peněz, stejně jako chybějící garance uhrazení závazků, a dokonce dne 16. 12. 2016 došlo k započtení neexistující pohledávky ve výši 125 636 555 Kč mezi Ing. D. a společností Eurasia Development Group. I když započtení vzájemných pohledávek může být legitimní, složitá struktura provázaných společností zakládá pochyby o skutečném obsahu a ekonomickém významu těchto transakcí. Jelikož Ing. D. a Ing. S. za nákup korunových dluhopisů žalobkyni nezaplatili penězi, neměla podle žalovaného emise pro žalobkyni jakýkoliv pozitivní ekonomický přínos (kromě optimalizace daňové povinnosti).
43. Žalovaný též odmítl relevanci tvrzení žalobkyně o potřebě ochranných známek pro podnikání v Rusku, jelikož ochranné známky byly v češtině a nebylo ani nijak prokázáno, že by společnost Wigmore LLC měla jakýkoliv podíl na jiné společnosti v Rusku nebo že by v ní měl pan Ch. jakýkoliv podíl či se podílel na jejím vedení. Z téhož důvodu nemělo význam se zabývat prohlášením W. V. k obchodnímu projektu, který se neuskutečnil. Z komunikace mezi registračním agentem této společnosti USA Corporate Services Inc.

a společností Fiduciana obsažené v daňovém spise plyne, že jedinou činností této společnosti bylo držení ochranných známek. Pokud jde o panamskou společnost Wigmore Group AG, žalovaný ji považoval ve vztahu k žalobkyni za jinak spojenou osobu ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů nikoliv proto, že byla zastupována JUDr. B., ale protože jejím prezidentem byla seychelská společnost Emilas Corp., za kterou jednali E., B. a P. K., kteří jednali rovněž za společnost Fiduciana a propojovali tak žalobkyni s Wigmore Group AG. Nicméně nelze přehlédnout, že JUDr. B. při různých operacích jednal v zastoupení žalobkyně, Wigmore Group AG, Wigmore LLC i Tramarex Ltd., což může být náhoda jen stěží.

Replika žalobkyně

44. V obsáhlé replice žalobkyně setrvala na své žalobní argumentaci a v některých bodech ji dále podrobněji prohloubila. Mimo jiné zdůraznila, že společnost Wigmore LLC nevyužívala pro svou podnikatelskou činnost ochranné známky jako takové, nýbrž výnosy z nich, jež směřovaly do realizace prodejní sítě ještě před založením společného podniku. Proto není významné, že byly ochranné známky formulovány v českém jazyce, a nikoliv v azbuce (cyrilici). Způsob využití těchto výnosů měl potvrdit např. výslech svědka Ch., který žalovaný odmítl, aby následně mohl neopodstatněně tvrdit, že nebyla prokázána vazba společnosti Wigmore LLC na jakékoliv společnosti či aktivity v Rusku. Že Ing. D. uskutečňoval podnikatelské záměry v Rusku a že přitom zamýšlel registrovat ochranné známky příbuzné českým ochranným známkám, od čehož ale bylo kvůli problémům společnosti Wigmore LLC ustoupeno, mohla potvrdit i patentová zástupkyně Ing. V., ovšem i tu žalovaný odmítl vyslechnout. Obdobně žalovaný zcela povrchně a nepodloženě odepřel relevanci sdělení financující banky, z něž plynulo riziko zesplatnění seniorních úvěrů, s tím, že se mu „jeví jako nepřesvědčivé“, ale současně odmítl provést navržený důkaz výsledkem vysoce postaveného zaměstnance banky, který by mohl tento fakt potvrdit.
45. Žalobkyně též uvádí, že má-li být posuzována otázka zneužití práva ve vztahu k daňově znatelným nákladům emise dluhopisů, je třeba v souladu s judikaturou vyhodnotit, zda bylo dosaženo účelu takové emise. K tomu podle žalobkyně došlo, neboť jejich cestou získala finanční prostředky, které jí umožnily získat vlastnictví ochranných známek. To, že reálně došlo k započtení pohledávek, nic nemění na tom, že touto cestou žalobkyně získala ochranné známky a že jejich hodnota byla ekvivalentem finančních prostředků získaných emisí korunových dluhopisů. Ve věci nebylo zjištěno, že by z majetku žalobkyně předtím byly uměle vyvedeny finanční prostředky, jež by byly následně využity ke splacení emisního kurzu dluhopisů, jako tomu bylo v případech, kdy NSS dovodil zneužití práva (rozsudek ze dne 28. 12. 2023, č. j. 3 Afs 233/2021-135). V důsledku vydání korunových dluhopisů se navýšil její majetek. Pokud žalovaný nepochybně ekonomický přínos ochranných známek pro žalobkyni, jejich koupi, adekvátní kupní cenu a ani možnost Ing. D. svobodně se rozhodnout, jak s nimi naloží, a dokonce potvrzuje, že nákladové úroky souvisely ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se získáním příjmů, žalobkyně vůbec nerozumí tomu, jak žalovaný může současně tvrdit, že emise dluhopisů pro ni neměla žádný pozitivní ekonomický přínos. Žalobkyně zároveň opět připomíná, že ať by ochranné známky pořídila od jakékoliv osoby, vždy by došlo ke zvýšení jejích závazků.
46. Za vadnou žalobkyně považuje i argumentaci žalované o irelevanci prohlášení minoritních akcionářů o tom, že jim byla nabídnuta možnost úpisu dluhopisů. Jestliže totiž žalovaný

dovozuje převažující daňově optimalizační cíl korunových dluhopisů poukazem na řetězec zápočtů údajně umělých pohledávek a závazků, tato možnost úpisu vylučuje správnost jeho úvahy. I kdyby dluhopisy upsali minoritní akcionáři, došlo by k pořízení ochranných známek, a to bez účasti Ing. D. a Ing. S. Z toho podle žalobkyně logicky plyne, že emise korunových dluhopisů nemohla být účelová. Nadto konkrétní pohledávky a závazky, jež vedly k započtení v návaznosti na emisi dluhopisů v průběhu daňového řízení nikdo nikdy nerozporoval. Žalovaný ve své obecném vyjádření přitom pomíjí, že tyto pohledávky měly původ v běžných obchodních vztazích, neboť vznikly z prodeje podílů v polské marketingové společnosti EURO-AGENCY, z reklamních plnění apod. Veškeré související podklady jsou součástí daňového spisu. Žalovaný nemůže rozhodovat na základě toho, jak se mu něco jeví, nýbrž na základě provedených důkazů.

47. Žalobkyně také namítla, že pokud žalovaný zpochybňuje její dobrou víru plynoucí z předchozích daňových kontrol odkazem na to, že v té době neměl podklady od Policie ČR, nespecifikuje, které konkrétní skutečnosti měly být tak zásadní pro změnu jeho názoru. Žalobkyně nerozumí tomu, proč např. k mezinárodní výměně informací s Panamou žalovaný přistoupil až po 3 letech od zahájení daňové kontroly. Upozorňuje též na to, že žalobkyně ani její statutární orgány či akcionáři nejsou v této věci trestně stíháni. V závěru žalobkyně navrhla doplnění dokazování v řízení před soudem mj. o prohlášení jejích zaměstnankyň o obsahu dřívějších daňových kontrol a informacích poskytnutých správci daně a certifikátem o splnění daňových povinností společností Tramarex na Kypru.

Průběh ústního jednání

48. Žalovaný se omluvil z ústního jednání s tím, že v takto jednoznačné věci by jeho účast na jednání nic nového nemohla přinést.
49. Soud provedl ústní jednání společně s věcí projednávanou pod sp. zn. 59 Af 5/2023, neboť podstatné části správních spisů a navržené důkazy byly shodné. Žalobkyně s navrženým postupem soudu výslovně souhlasila.
50. Žalobkyně odkázala na písemná podání učiněná v obou věcích. Zdůraznila, že skutečně došlo k pořízení ochranných známek, které nikdy v minulosti nebyly v jejím majetku. Hodnota pořízeného majetku je přitom nesporná. Žalobkyně též daňovým orgánům řádně vysvětlila, proč ochranné známky nakupila – byly klíčové pro zachování rozsahu jejích tržeb (obratu). Žalobkyně tak pořídila majetek, který potřebovala ke své činnosti. Nešlo přitom o transakci, která by se izolovaně odehrála v roce 2012, ale předcházela jí řada skutečností a jednání, které započaly již v 90. letech. V době, kdy ochranné známky pořizovala, měla žalobkyně reálné obavy, že pokud je nezakoupí, nebude moci ochranné známky již využívat. Zjišťovala přitom možnosti financování nákupu u bankovních institucí, ty se ale vyjádřily tak, že žalobkyni finanční prostředky na zamýšlenou transakci neposkytnou. Žalobkyně při jednání dále odkázala na rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2025, č. j. 22 Afs 137/2025-79, který se zabýval účelností emise korunových dluhopisů. Zvláště zdůraznila body 55 až 58 tohoto rozhodnutí, ve kterých NSS hodnotil, co lze považovat za externí zdroje financování. Nakonec znovu upozornila na rozpornou praxi správce daně, který i v novějších výzvách neodkazoval na zneužití práva, ale vyzýval žalobkyni k prokázání podmínek podle § 24 zákona o daních z příjmů.
51. K výzvě soudu na předložení platebního kalendáře, na který bylo odkazováno ve smlouvách o převodu ochranných známek, žalobkyně uvedla, že se jí nepodařilo platební kalendář Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

dohledat, avšak je přesvědčená o tom, že ho předkládali správci daně *někdy na podzim 2014 – 2016*. Soud konstatoval, že se ve správním spise nenachází, avšak z důvodu, že se jej žalobkyně v žalobách ani nedovolávala, nakonec nepovažoval takový platební kalendář za relevantní pro posouzení žalob a ve svém posouzení vyšel s ohledem na pasivitu žalobkyně z toho, že takový platební kalendář nebyl vypracován.

52. K rekapitulaci podstatného obsahu daňových spisů neměla žalobkyně připomínek. Nové důkazní návrhy nad rámec důkazů navržených písemně žalobkyně ani k dotazu soudu a přes upozornění na to, jak soud bude na zmínku o platebním kalendáři v kupních smlouvách v důsledku pasivity žalobkyně nahlížet, neuplatnila. Písemně uplatněným důkazním návrhům pak soud nevyhověl z důvodů rozvedených dále ve vztahu k jednotlivým žalobním bodům.

Průběh daňového řízení a podstatný obsah napadeného rozhodnutí

53. Správce daně prováděl u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 až 2015, v jejímž rámci identifikoval řetězec transakcí s ochrannými známkami, jehož cílem byla podle něj nepřijatelná daňová „optimalizace“. Uplatnění úrokových nákladů z korunových dluhopisů emitovaných za účelem pokrytí kupní ceny těchto ochranných známek považoval za akt zneužití práva. V návaznosti na zjištění, že tyto úrokové náklady byly žalobkyní patrně uplatněny i v dalších letech, ji dne 22. 4. 2020 vyzval k podání dodatečných daňových přiznání též za zdaňovací období let 2017 a 2018 (souběžně zahájené řízení týkající se zdaňovacího období roku 2016 bylo později zastaveno z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně). Jelikož žalobkyně sdělila, že jí nejsou známy konkrétní důvody pro podání dodatečných daňových přiznání, zahájil správce daně dne 7. 7. 2020 daňovou kontrolu i ve vztahu k těmto dvěma zdaňovacím obdobím, v rámci níž žalobkyni dne 17. 3. 2021 vyzval k odstranění pochybností o daňové relevanci úrokových nákladů z korunových dluhopisů, následně ji dne 9. 9. 2021 seznámil s výsledkem kontrolního zjištění a dne 5. 3. 2022 jí doručil zprávu o daňové kontrole, v níž i přes obsáhlá vyjádření žalobkyně a předkládané či navržené důkazní prostředky dospěl k závěru o zneužití práva ze strany žalobkyně vytvořením umělé situace transakcemi mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) a b) zákona o daních z příjmů, které jí umožnily dosáhnout daňového zvýhodnění, na něž by jinak nedosáhla. Proto dne 10. 3. 2022 správce daně vydal dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob, proti nimž žalobkyně podala odvolání, posléze v průběhu odvolacího řízení opakovaně doplňované o návrhy na provedení množství různých důkazních prostředků, a to i v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení ze dne 15. 5. 2023.
54. Napadené rozhodnutí ze dne 22. 6. 2023, jímž žalovaný podaná odvolání zamítl, bylo žalobkyni doručeno dne 3. 7. 2023. V jeho odůvodnění žalovaný připomněl, že uplatňování nákladových úroků z korunových dluhopisů bylo předmětem daňové kontroly již za roky 2011 až 2015. Podle správce daně žalobkyně vytvořila komplikovanou strukturu obchodních vztahů s ochrannými známkami „Béda Trávníček“ a „KOLO ŠTĚSTÍ“ mezi kapitálově, personálně a jinak propojenými zahraničními společnostmi. V konečném důsledku žalobkyně koncem roku 2012 zakoupila ochranné známky (jež sama předtím dlouhodobě zhodnocovala) za 748 198 000 Kč a k jejich uhrazení došlo v rozsahu 664 198 000 Kč vzájemnými zápočty pohledávek mezi propojenými osobami (včetně pohledávky z emisního kursu korunových dluhopisů) bez reálných peněžních plateb, což správce daně

vyhodnotil jako zneužití práva ve snaze získat daňové zvýhodnění. Nebyl naplněn smysl § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něž lze uznat pouze náklady, bez jejichž vynaložení by žalobkyně nezískala nebo neudržela své příjmy. Emise korunových dluhopisů v objemu 300 000 000 Kč s úrokem 11 % p. a. ze dne 16. 11. 2012 je splatná až dne 16. 11. 2032, dopadá tedy i na další zdaňovací období. Nynější případ se týká let 2017 a 2018, v nichž žalobkyně vykazala totožnou výši nákladových úroků, což byl důvod pro rozšíření pochybností správce daně i na tato další zdaňovací období.

55. Ze správního spisu podle žalovaného plyne, že žalobkyně užívala ochranné známky již od svého vzniku v roce 1997. Do roku 2004 vlastnili ochranné známky předseda představenstva a majoritní akcionář žalobkyně Ing. I. D. a společnost Euro-Agency s.r.o. V roce 2004 Ing. D. vložil ochranné známky do společnosti Wigmore LLC sídlící v USA, kterou vlastnil (založena byla 6 měsíců předtím a doposud byla neaktivní). Dne 22. 11. 2004 Wigmore LLC uzavřela licenční smlouvy na výhradní užívání ochranných známek s kyperskou společností East Mountfield Ltd. (ke dni 15. 10. 2010 přejmenovanou na Tramarex Ltd.), která následně dne 6. 12. 2004 toto právo poskytla sublicenčními smlouvami žalobkyni. Žalobkyni tak vznikla povinnost hradit licenční poplatky kyperské společnosti, jejímž ředitelem byl Ing. M. S., místopředseda představenstva žalobkyně. Tramarex Ltd. byla vlastněna společností MIVEP a.s. (od 12. 2. 2010 minimálně do 15. 6. 2015 v ní držela podíl 99,9 %), jejímž jediným akcionářem byla žalobkyně. V roce 2010 Wigmore LLC převedla ochranné známky na panamskou společnost Wigmore Group AG. Od ní pak dne 1. 11. 2012 koupila ochranné známky žalobkyně za 748 198 000 Kč. Žalobkyně přitom byla jediným subjektem, který ochranné známky využíval. Až do uzavření podlicenčních smluv žalobkyně ochranné známky několik let užívala bez registrace na Úřadu průmyslového vlastnictví. Účelově podle žalovaného působí fakt, že transakce proběhly v okruhu propojených společností sídlících zejména v zahraničí a že 529 mil. Kč bylo uhrazeno, aniž by došlo k faktickému pohybu financí. Transakce související s úhradou byly realizovány v krátkém časovém rozmezí od 14. 11. 2012 do 17. 12. 2012. Úhrada celkové kupní ceny 748 198 000 Kč byla spojena s reálným převodem finančních prostředků přes bankovní účet pouze v částce 84 mil. Kč odpovídající záloze na kupní cenu.
56. Korunové dluhopisy byly použity na nákup ochranných známek od Wigmore Group AG. Jeden soubor ochranných známek byl koupen za 431 247 000 Kč, druhý za 316 951 000 Kč, oba se splatností do 31. 12. 2018. Žalobkyně tak mohla používat ochranné známky minimálně 6 let bez nutnosti dalších nákladů. Přesto dne 16. 11. 2012 neveřejně emitovala dluhopisy. Celý objem korunových dluhopisů (2 x 150 mil. Kč) ve stejný den koupili většinový vlastník žalobkyně a předseda představenstva Ing. I. D. a místopředseda představenstva Ing. M. S. Nezaplatili přitom peněžními prostředky, nýbrž den po uzavření smlouvy o nákupu ochranných známek mezi žalobkyní a Wigmore Group AG koupili od Wigmore Group AG pohledávky z kupní smlouvy na ochranné známky a následně uzavřeli se žalobkyní dohodu o vzájemném započtení těchto pohledávek. V další sérii postupování pohledávek v souvislosti s úhradou kupní ceny ochranných známek ovšem také nedošlo k faktickému převodu finančních prostředků.
57. Žalovaný připomněl, že podle správce daně vydání korunových dluhopisů umožnilo žalobkyni uplatnit daňově uznatelné náklady za zdaňovací období let 2017 a 2018 (a dále až do konečné splatnosti korunových dluhopisů, tj. do 16. 11. 2032) v částce 33 000 000 Kč. Při

výplatě příjmů držitelům dluhopisů, tj. Ing. I. D. a Ing. M. S., přitom nedochází ke zdanění výnosů (§ 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů).

58. Správce daně upozornil na to, že si žalobkyně v lednu 2001 nechala zpracovat stanovisko společností Charlie & Advisers, s. r. o., ve kterém bylo navrženo optimalizační schéma nehmotných aktiv (dále jen „optimalizační schéma“). Prvky ochranných známek „*Béda Trávníček*“ a „*KOLO ŠTĚSTÍ*“ užíval živnostník Ing. I. D. a žalobkyně již od roku 1995, resp. 1996. K zápisu u Úřadu průmyslového vlastnictví došlo teprve v letech 2000 až 2003, resp. 2006. Většinu ochranných známek si přihlásil Ing. I. D., případně je získal od Euro Agency, v níž byl v letech 1994 až 2004 jednatelem a spoluvlastníkem. Wigmore LLC uzavřela v roce 2004 licenční smlouvu s Tramarex Ltd., jejímž statutárním orgánem byl od roku 2004 do roku 2010 Ing. M. S., místopředseda představenstva žalobkyně. V témže roce Tramarex Ltd. uzavřela sublicenční smlouvu s žalobkyní. V roce 2010 Wigmore LLC prodala ochranné známky Wigmore Group AG a licenční smlouvy přešly na nového majitele a poté v roce 2012 koupila práva k ochranným známkám žalobkyně. K přeprodejům tedy došlo mezi personálně, kapitálově či jinak propojenými společnostmi. Náklady na sublicenci byly žalobkyní hrazeny personálně a kapitálově propojené Tramarex Ltd. na Kypru. Od roku 2005 až do roku 2010 činily sublicenční poplatky dle znaleckých posudků 748 197 895 Kč. Tramarex Ltd. přitom na Kypru nepodávala přiznání k dani z příjmů právnických osob. Sublicenční smlouvu fakticky podepisovali předseda (za žalobkyní) a místopředseda (za Tramarex Ltd.) představenstva žalobkyně. Příjmy z licenčních poplatků putovaly k Wigmore LLC v USA, jejímž zakladatelem byl opět předseda představenstva žalobkyně. Ta (a ani Ing. D. jakožto její vlastník) příjmy v USA nedanila a totéž platilo po převodu ochranných známek na Wigmore Group AG v Panamě, kde bylo tamějšímu správci daně sděleno, že společnost v Panamě neprováděla žádnou činnost. Tím žalobkyně naplnila záměr nastíněný ve stanovisku o optimalizaci s cílem snížit daňovou povinnost vůči státu, a to ještě formou, jež účelovost transakcí zakrývala.
59. Správce daně tedy vycházel z toho, že byla naplněna objektivní i subjektivní složka zneužití práva. Žalobkyně totiž získala výhodu, kterou by standardně nemohla získat. Vznikly jí náklady ve formě sublicenčních poplatků, odpisů a úroků z korunových dluhopisů, aniž by (na druhé straně) byly z nich plynoucí výnosy zdaněny. Díky využití § 36 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2012 nebyla odvedena ani daň vybíraná srážkou z úrokového výnosu korunových dluhopisů. Jiný ekonomický smysl podle něj transakce neměly.
60. Žalovaný připomněl, že žalobkyně nastavila transakci až v návaznosti na zjednodušení podmínek dluhopisů s účinností od 1. 8. 2012 (novela zákona o dluhopisech provedená zákonem č. 172/2012 Sb.). Emisní podmínky již nemusela schválit Česká národní banka a byl zrušen výčet osob oprávněných vydávat dluhopisy. Výsledkem korunových dluhopisů je snížení základu daně o vysoké úrokové výdaje a nezdanění těchto úroků. Žalovaný nicméně souhlasí s tím, že formálně žalobkyně naplnila všechny zákonné podmínky pro daňovou uznatelnost vyplácených úroků. I když se v projednávaném případě jedná o transakce spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, není relevantní ani otázka výše úroků, neboť té se pochybnosti daňových orgánů netýkají. V daném případě nešlo ani o disimulované právní úkony, všechny zákonné podmínky byly naplněny, nebyl ovšem naplněn účel zákona. Podmínky umožňující uplatnění daňové výhody byly podle žalovaného vytvořeny uměle. Hlavním účelem komplikovaného schématu obchodních Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

vztahů a transakcí bylo významné snížení daňových povinností žalobkyně nejprve v podobě nákladů na (sub)licenční poplatky, následně v podobě odpisů kupní ceny ochranných známek a konečně v podobě úrokových nákladů z vydaných dluhopisů. K nákupu ochranných známek došlo i přesto, že banky další zadlužování žalobkyně odmítly. Korunové dluhopisy byly použity pouze za účelem nákupu ochranných známek bez reálné úhrady peněžními prostředky. Pohledávky z korunových dluhopisů sloužily jen k započtení proti kupní ceně za ochranné známky. Žalovaný přitom podotkl, že bylo na žalobkyni, aby prokázala skutečnou potřebu finančních prostředků, jejich využití k dosažení příjmů a ekonomické opodstatnění zvolené kombinace finančních nástrojů.

61. Žalovaný v souvislosti s posouzením zneužití práva ve shodě se správcem daně identifikoval nestandardní okolnosti. Za takové označil vydání dluhopisů v závěru roku 2012 v neveřejné emisi; jejich upsání fyzickými osobami v pozici statutárních orgánů žalobkyně; skutečnost, že o emisi i o úpisu dluhopisů rozhodovaly tytéž osoby v pozici spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů; úhradu dluhopisů zápočtem pohledávek a závazků, aniž by žalobkyně získala volné finanční prostředky; korunové dluhopisy s úrokem 11 % p. a. sloužící k tomu, aby žalobkyně mohla uplatnit daňově uznatelné úroky ve výši 4 147 540,98 Kč pro rok 2012 a následně až do splatnosti dluhopisů (16. 11. 2032) každoročně v částce 33 000 000 Kč; účelovost realizovaných transakcí s ochrannými známkami v komplikovaném řetězci kapitálově, personálně a jinak propojených zahraničních osob, v rámci nichž bylo uhrazeno 529 mil. Kč bez faktického pohybu financí postupováním pohledávek (dokonce i po splatnosti) za nominální hodnotu, a to v krátkém časovém období od 14. 11. 2012 do 17. 12. 2012; zjištěná optimalizační schémata; a konečně skutečnost, že žalobkyně byla jediným článkem řetězce skutečně využívajícím ochranné známky k marketingovým účelům, v rámci čehož ochranné známky dlouhodobě zhodnocovala, ač je nevlastnila, a teprve následně je odkoupila, takže snižovala daňovou povinnost jak (sub)licenčními poplatky, tak i odpisy zvýšené kupní ceny. Souhrn těchto okolností ukazující iracionální až absurdní úmyslné jednání podle žalovaného naplňuje objektivní kritérium zneužití práva.
62. Subjektivní kritérium je pak podle žalovaného naplněno tím, že transakce související s emisí dluhopisů a postrádající ekonomický smysl by mezi nespojenými osobami uzavřeny nebyly. Jedná se o uměle vytvořené podmínky, které potlačují skutečný daňový účel. Slovy žalovaného: „*Úmyslem smluvních stran bylo realizovat výplatu úroků z korunových dluhopisů nezatížených srážkovou daní spojeným osobám (Ing. D. a Ing. S.), vyvedením do základu daně odvolatele (emitenta) bez ekonomického opodstatnění, pouze za účelem získání daňového zvýhodnění s cílem eliminace daňové povinnosti (dluhopisové úroky). Z tohoto důvodu není možno úrokové náklady za výše uvedená zdaňovací období uznat jako daňově účinné, neboť sporné náklady byly vynaloženy v rozporu s účelem ustanovení zákona.*“
63. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že žalobkyně ve své argumentaci odvádí pozornost od toho, že nebyla schopna vysvětlit ekonomický smysl veškerých proběhlých transakcí. Nevysvětlila (sub)licencování ochranných známek nepřímou přes zahraniční spojené společnosti, jejich odkup až po vynaložení značně vysokých licenčních poplatků ani potřebu emitovat korunové dluhopisy započtené na část kupní ceny ochranných známek právě v roce 2012, když byla žalobkyně k úhradě kupní ceny smluvně vázána skoro až za 6 let. Správce daně přitom závěr o zneužití práva neučinil ani na základě smyšlenek, ani z důvodu neunesení důkazního břemene žalobkyní, nýbrž na základě jím prokázaného průběhu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

transakcí a vztahů mezi zapojenými osobami. Využil spolupráce se zahraničními správci daně a s Policií ČR a na základě dosažených skutkových zjištění formuloval úvahu, s níž žalobkyni řádně seznámil a poskytl jí prostor na ni reagovat.

64. K námitce o propojenosti osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, tj. žalobkyně a Wigmore Group AG přes JUDr. M. B. a lichtenštejnskou společnost Fiduciana, žalovaný uvedl, že ze zjištění z mezinárodních dožádání vyplynulo, že kontrola ochranných známek nikdy nepřešla na nezávislé osoby. Podle panamského správce daně Wigmore Group AG neprováděla v Panamě žádnou činnost a nepřiznala tam žádný příjem. Registrační agent BUFET MF & CO neznal skutečného vlastníka Wigmore Group AG. Advokát JUDr. M. B. se nicméně účastnil jak valných hromad žalobkyně na různých pozicích, tak mj. zastupoval Wigmore Group AG při podpisu zakladatelské smlouvy Trading eshop, s.r.o., nebo společnosti Wigmore LLC a Tramarex Ltd. a zastupoval také E. K., B. K. a P. K. jednající za společnosti Fiduciana a Emilaso Corp. (Seychelské ostrovy). K prohlášení advokáta Mgr. L. T. ze dne 15. 7. 2021 žalovaný konstatoval, že obsahuje popis zkušeností s případy, kdy advokát může zastupovat obě smluvní strany, pokud není dán střet zájmů. To žalovaný nerozporuje, nicméně není zjevné, do jaké míry byl Mgr. T. seznámen se specifiky projednávaného případu. Role JUDr. M. B. či společnosti Fiduciana prohlášením není zpochybněna, neboť v kontextu zjištěných skutečností je zřejmé, že se u různých subjektů zapojených do transakcí oba nevyskytují náhodou, ale proto, že jsou využíváni stejnými subjekty v přímé souvislosti s transakcemi týkajícími se ochranných známek, v souvislosti s jejichž nákupem žalobkyně emitovala korunové dluhopisy.
65. K podkladům od patentové zástupkyně Ing. J. V. žalovaný uvedl, že se jedná o údajné přihlášení ochranné známky „KOLO ŠTĚSTÍ“ v grafickém znázornění pro Bělorusko a Ukrajinu a ochranné známky „Rotující zahrada“ v Kazachstánu. Tyto žádosti zpracované pro Wigmore LLC byly adresovány soukromým společnostem/fyzickým osobám v Bělorusku, na Ukrajině a v Kazachstánu. Chybí však bližší identifikace včetně podpisů, razítek, potvrzení odeslání/doručení nebo podání patentovým úřadům a chybí též zpětná vazba od příjemců dopisů. Podle žalovaného buď žádosti podány nebyly, nebo ochranné známky nakonec nebyly registrovány, eventuálně byla jejich registrace vzápětí zrušena. Z dokumentů přitom nevyplývá, že by se jednalo o totožné ochranné známky, jde ostatně o ochranné známky slovní, a nikoliv obrazové. I dceřiná společnost žalobkyně Mountfield SK, s.r.o., u Úřadu priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky zaregistrovala ochranné známky „Bédo Trávníček“ a „KOLESO ŠŤASTIA“ graficky obdobné těm českým, tedy jiné, než které žalobkyně zakoupila, a to i přes jazykovou blízkost slovenštiny. Provedení důkazu podklady od Ing. V., aby bylo zjištěno, že registrace ochranných známek ve zmíněných zemích nakonec ani nebyla provedena, žalovaný vyhodnotil jako postrádající ve vztahu k posuzovanému zneužití práva vypovídací potenciál.
66. Žalobkyní doložený rozsudek Mironet, který se týká náhrady škody za poškození dobrého jména, s případem žalobkyně také nesouvisí. Ochranná známka MIRONET byla po celou dobu ve vlastnictví jedné fyzické osoby a nedocházelo k jejím četným převodům skrze zahraniční jurisdikce. Správce daně pak nikdy neuváděl, že by snad Ing. D. měl ochranné známky vložit do základního kapitálu žalobkyně.
67. Podle žalovaného nebyly závěry správce daně ani překvapivé v kontextu předchozích daňových kontrol za jiná zdaňovací období, které skončily bez nálezu, neboť tehdy neměl

správce daně k dispozici informace, které získal teprve při daňové kontrole za roky 2011 až 2015. Jednalo se o podněty Policie ČR a informace z mezinárodních dožádání, ostatně spolupráce s Panamou a Hongkongem byla na základě mezinárodních smluv možná až od roku 2012. V předchozích případech ani nenastaly dílčí skutečnosti, které jsou nyní součástí účelového řetězce transakcí.

68. Ohledně ekonomického efektu užívání ochranných známek žalovaný zopakoval, že žalobkyně systematicky od roku 2004 vytvářela účelové struktury záměrně snižující její daňový základ náklady na (sub)licenční poplatky, dlouhodobě ochranné známky jako jediný subjekt marketingově využívala, čímž je podstatně zhodnotila, aby je pak následně zakoupila a kupní cenu převážně zaplatila započtením včetně pohledávek z emise korunových dluhopisů. Poté si žalobkyně snižovala daňovou povinnost odepisováním ochranných známek a uplatněním úrokových nákladů z dluhopisů vydaných v roce 2012, ač žalobkyně finanční prostředky potřebovala až v roce 2018. Z úrokových výnosů navíc žalobkyně v pozici plátce daně s ohledem na zákonem stanovená pravidla zaokrouhlování ani neodvedla srážkovou daň (což nicméně není předmětem tohoto řízení). Je to právě celkový sled jednání zúčastněných osob a souvisejících okolností, který nemůže vést k jinému závěru, než že jejich záměrem bylo účelové získání daňového zvýhodnění. Daňový subjekt sice může uspořádat své podnikání tak, aby minimalizoval daňové povinnosti, avšak nesmí se jednat o převládající nebo hlavní účel smluvních vztahů. Žalobkyně mohla k financování využít i jiné alternativy jako např. veřejnou emisi. Žalobkyně emisí dluhopisů nezískala žádné nové zdroje financování, a emise tak pro ni neměla žádnou přidanou hodnotu.
69. K dokazování žalovaný dále uvedl, že Ing. Z. H. nebyl vyslechnut proto, že nevyplývala žádná souvislost mezi plánovanými obchodními aktivitami Ing. I. D. v Rusku a žalobkyniným nákupem česky formulovaných ochranných známek a úhradou jejich kupní ceny. V podkladech daňové kontroly nebyly zjištěny žádné transakce nebo propojení na osoby z Ruské federace, a to ani ve zdaňovacích obdobích let 2017 a 2018. Navíc by v Rusku nemohly být použity české ochranné známky, ale musely by být adaptovány (cyrilice), a nadto zaregistrovány v příslušné zemi u patentového úřadu, takže by šlo již o jiné ochranné známky. Navržený výslech V. F. Ch. se též týkal nerealizovaného plánu na podnikání v Ruské federaci. Pokud jde o memorandum o spolupráci podepsané s ním, to se nikdy nenaplnilo, ostatně již necelé tři měsíce poté byly ochranné známky převedeny společnosti Wigmore LLC, na jejíž činnosti ani vlastnictví se pan Ch. nijak nepodílel a jež sama žádné aktivity v Rusku neprováděla. Nadto by k tomu opět byly zapotřebí jiné (lokalizované) ochranné známky. Podnikatelské aktivity Ing. D. jakožto samostatného podnikatelského subjektu ostatně nebyly předmětem této daňové kontroly. Výsledky těchto svědků proto žalovaný shodně se správcem daně vyhodnotil jako nadbytečné, neboť by nemohly přinést žádné nové informace relevantní z pohledu kontrolních zjištění. Také výslech Ing. J. C., zástupce České spořitelny, a.s., který podepsal přípisy pro žalobkyni ze dne 30. 7. 2018 a 31. 1. 2020, by byl nadbytečný, neboť správce daně nerozporoval skutečnosti uvedené v přípisech o finanční situaci žalobkyně, nýbrž to, jak k ní přispěly ekonomicky iracionální transakce s ochrannými známkami.
70. K dalším námitkám týkajícím se skutkových závěrů správce daně žalovaný uvedl, že ve zprávě o daňové kontrole (včetně té za roky 2011 až 2015) je podrobně popsán obchodní řetězec. Není pravdou, že by správce daně tvrdil, že žalobkyně měla zakoupit ochranné známky. Správce daně pouze nastínil způsoby, jakými se mohla žalobkyně stát uživatelkou
- Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

ochranných známek původně vlastněných jejím předsedou představenstva a majoritním akcionářem. Z ekonomicky racionálního hlediska nemusel být vytvářen tak komplikovaný řetězec. Správce daně ani nediktoval možnosti, které byl Ing. D. povinen zvolit, pouze posuzoval racionalitu zvoleného řešení pohledem správy daní. Žalovaný se neztotožňuje ani s relevancí žalobkyniny argumentace nezbytností emise korunových dluhopisů, jelikož zde se žalobkyně vyjadřuje až k důsledkům svých předchozích kroků s ochrannými známkami v podobě neochoty bankovních subjektů či třetích osob poskytnout jí financování. Důkazní prostředky dokládající její složitou finanční situaci v roce 2012 nejsou s to vysvětlit předcházející transakce a postupy žalobkyně se spřízněnými osobami, jejichž umělou povahu správce daně důvodně zpochybnil. Neobstojí ani poukaz na vyjednávání Ing. D. s Wigmore Group AG formou memorand, k němuž došlo ještě před odsouhlasením záměru a ceny valnou hromadou žalobkyně. Z celkové ceny 748 198 000 Kč bylo panamské společnosti Wigmore Group AG na její účet v Lichtenštejnsku uhrazeno pouze 84 mil. Kč, a to již rok před uzavřením smlouvy. Ostatní úhrady probíhaly zpravidla několikanásobným postoupením pohledávek a jejich zápočty. Iracionální je podle žalovaného i to, že Wigmore LLC vlastněná Ing. D. převedla ochranné známky na panamskou Wigmore Group AG v téže roce, kdy s touto společností započala vyjednávat žalobkyně zastoupená Ing. D. Nado se žalovaný ani neztotožňuje s tím, že by jedinou možností úhrady ochranných známek byla emise korunových dluhopisů v roce 2012. Žalobkyně totiž iracionálně přistoupila k úhradě závazku s šestiletým předstihem. Toto mezidobí bylo dostatečné pro zajištění možného způsobu financování. Vydáním korunových dluhopisů ostatně žalobkyně ve skutečnosti ani nezískala žádné reálné peněžní prostředky, k jejich úhradě došlo započtením mezi spojenými osobami.

71. Žalovaný dále podotkl, že pohledávky započítávané proti emisnímu kurzu dluhopisů přešly na Ing. D. a Ing. S. již uzavřením postupní smlouvy bez sankčních ustanovení, ačkoliv jejich splatnost činila 10 let. Zároveň došlo k okamžitému zápočtu pohledávek včetně závazku splatného až za 10 let. Znalecký posudek TPA Valuation & Advisory ze dne 2. 12. 2019, č. 1/1122/2019, jež se žalobkyně dovolává, se pak týkal posouzení tržní úrokové sazby korunových dluhopisů. Správce daně však nerozporoval výši úrokové sazby, nýbrž ekonomickou racionalitu celého předchozího komplexu transakcí. I když tedy proti žalobkyninu právnímu rozboru principu zákazu zneužití práva nelze podle žalovaného nic namítat, platí, že nepředložila takové důkazní prostředky, které by ucelenou správní úvahu správce daně o naplnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva, jež je souladná se žalobkyní popisovanou judikaturou, dokázaly vyvrátit.
72. K tvrzené tíživé finanční situaci žalobkyně (pohrůžka banky poskytující úvěrové financování zesplatněním starších úvěrů, neochota finančních institucí poskytnout další dlouhodobý úvěr, rozhodování žalobkyně o další ekonomické činnosti a restrukturalizaci dluhů) žalovaný uvedl, že jde o nepřesvědčivý argument. Emise korunových dluhopisů totiž nezvýšila úvěrové zatížení žalobkyně, v podstatě se jednalo o započtení vzájemných pohledávek a závazků. Účelem těchto transakcí bylo podle žalovaného jen úmyslné navození dojmu potřeby jiného zdroje financování namísto bankovního, dluhopisy však byly emitovány, aniž by upisovatelé uhradili jejich emisní kurz. Propojenost osob byla důvodem toho, že emise byla neveřejná a nedošlo k oslovení externích investorů. Tvrzenou restrukturalizaci dluhového zatížení žalovaný považuje jen za zástupný důvod pro obhájení daňové účinnosti úroků z korunových dluhopisů, které však neměly žádný přínos pro

podnikatelskou činnost žalobkyně. Byly pouze uměle vytvořeny podmínky pro zatížení žalobkyně nákladovými úroky při nulové výši srážkové daně z vyplácených úroků.

73. Z čestného prohlášení JUDr. O. Š. ze dne 14. 7. 2020 a ze zápisu o průběhu zasedání představenstva žalobkyně ze dne 13. 5. 2002 vyplynul záměr vytvoření možné servisní entity na Kypru koordinující dodávky zboží do jednotlivých prodejních sítí v jiných zemích. Kyperská společnost Tramarex Ltd. ve skutečnosti ale jen zprostředkovávala žalobkyni ochranné známky od Wigmore LLC, aniž by žalobkyně prokázala její reálné aktivity při pronikání na další trhy či v podobě marketingové či distribuční činnosti. Správce daně takové informace nezjistil ani v rámci mezinárodního dožádání. Zmíněné subjekty v zemích své registrace neodváděly daň, ať už z titulu postavení daňového nerezidenta (Wigmore LLC), nebo z důvodu neplnění svých povinností (Tramarex Ltd.). Jelikož žalovanému nebylo jasné, jaký dopad by takové činnosti měly mít na daňovou uznatelnost úroků z korunových dluhopisů, postrádal výslech JUDr. O. Š. vypovídací schopnost a nebyl způsobilý vyvrátit závěry správce daně.
74. Ohledně stanoviska doc. JUDr. B. H., Ph.D., ze dne 23. 1. 2020 žalovaný uvedl, že vysvětluje, že akcionář nemá povinnosti vložit či převést majetek do své společnosti. Správce daně ale nikde neuvedl, že by Ing. D. měl povinnost vložit ochranné známky do majetku žalobkyně, a transakce posuzoval jen z hlediska správy daní. Daňová optimalizace, má-li být přípustná, musí mít jasný ekonomický smysl, což v nynější věci chybí. Stejně tak nebylo možné přihlídnout k listinám, jimiž Wigmore LLC vyzývala polskou společnost, aby zanechala nekalosoutěžního jednání, jelikož tato komunikace se týkala odlišné ochranné známky „Koło szczęścia“. Ing. M. S. nebylo možné podle žalovaného vyslechnout jako svědka, neboť stále je místopředsedou představenstva žalobkyně. Ohledně čestného prohlášení Ing. M. Č., členky představenstva žalobkyně, ze dne 13. 7. 2020 a B. Č., místopředsedkyně představenstva žalobkyně, ze dne 14. 7. 2020 žalovaný uvedl, že se týkalo předchozí daňové kontroly, při které ale správce daně neměl a ani nemohl mít k dispozici informace z mezinárodních dožádání potřebné k tomu, aby odhalil optimalizační schéma. Nadto některé dílčí skutečnosti komplexního zjištění správce daně související s emisí korunových dluhopisů v té době ještě nenastaly.
75. K prohlášení patentové zástupkyně Ing. J. V. ze dne 20. 7. 2021 a podkladům od ní žalovaný konstatoval, že je v něm popsána její dlouhodobá spolupráce s Ing. I. D. ohledně ochranných známek od roku 1999. Otázka ochranných známek v Rusku, na Ukrajině, v Bělorusku a Kazachstánu ale zůstává v rovině tvrzení, žádná tam zrealizovaná transakce nebyla doložena, chybí jakákoliv reakce ze strany patentových úřadů. Tato sdělení nic nemění na tom, že žalobkyně byla jediným subjektem skutečně využívajícím české ochranné známky.
76. Dokument „*Tax Certificate*“ vydaný kyperským Ministerstvem financí z roku 2016 pouze potvrdil, že Tramarex Ltd. má ke dni 31. 12. 2015 vypořádané veškeré daňové povinnosti. Potvrzení ale nijak nevyvrací skutečnost, že v letech 2011 a 2012 Tramarex Ltd. v rozporu se zákonem nepodala daňové přiznání. Zásadní u této společnosti je nicméně něco jiného – že k prodeji ochranných známek využívaných žalobkyní docházelo v řetězci propojených subjektů.
77. Žalobkyně doložila prohlášení minoritních akcionářů Ing. P. B., Ing. P. J., Ing. J. M. a A. P., že jim byla nabídnuta koupě dluhopisů, kterou odmítli. Žalovaný v této souvislosti poukázal na to, že ač někteří akcionáři emisí dluhopisů odmítli, Ing. I. D. vlastní 71,5 % kmenových

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

akcií žalobkyně ostatní akcionáře je snadno mohl přehlasovat. Akcionářům navíc přísluší právo na podíl na zisku žalobkyně, a proto je věrohodnost jejich prohlášení oslabena. K zápisům z valných hromad ze dnů 30. 6. 2017, 29. 6. 2018 a 30. 6. 2020 mj. schvalujícím výplatu dividend žalovaný dodal, že správce daně nikdy netvrdil, že by snad měl úrok z korunových dluhopisů nahrazovat dividendy. Místopřísežné prohlášení Ing. I. D., že Wigmore LLC participovala na připravovaných obchodních aktivitách v Rusku financovaných z licenčních příjmů (příjmy nebyly daněny, protože podnikání bylo ztrátové, jeho neúspěch pak musel být sanován prodejem ochranných známek), spolu s prohlášením W. V. o tomto podnikání dle žalovaného pak nepřineslo žádné relevantní informace, protože se z povahy věci muselo týkat jiných než českých ochranných známek, čemuž nasvědčují i listiny a prohlášení od Ing. V.

78. Pokud pak žalobkyně předložila svou žalobu, repliku a dupliku týkající se soudního řízení ve věci zdaňovacích období let 2011 až 2015 (sp. zn. 43 Af 21/2021), žalovaný konstatoval, že vyjadřovat nebude, jelikož se k nim vyjadřuje v rámci soudního přezkumu.
79. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně zneužila právo, jelikož k vynaložení nákladů na úroky z korunových dluhopisů neměla racionální (ekonomický či jiný) důvod. Hlavním účelem operace bylo snížení daňové povinnosti umělým vytvořením dlouhodobého závazku.

Posouzení žaloby

80. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, že je věcně i místně příslušným soudem a napadené rozhodnutí je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud dospěl k závěru, že podaná žaloba není důvodná.
81. Soud předesílá, že velmi obsáhlá žaloba (59 stran a 19 stran repliky, vše drobným a zhuštěným písmem) detailně mnohdy doslovně polemizuje s napadeným rozhodnutím, zprávou o daňové kontrole či výsledky kontrolního zjištění, při tomto parciálním přístupu však ne vždy zohledňuje širší kontext rozporovaných pasáží nebo skutečnost, že názor zastávaný správcem daně či žalovaným v určité fázi řízení se může vyvíjet, takže není (a ani nemusí být) totožný s tím, na němž je založeno napadené rozhodnutí. Pro soudní přezkum pak není podstatná dokonalost každé jednotlivé věty, nýbrž zákonnost výroku napadeného rozhodnutí ve spojení s nosnými důvody prezentovanými především v jeho odůvodnění. Ačkoliv v projednávaném případě daňové orgány podrobovaly zkoumání složitý a rozvětvený obchodní řetězec předcházející sporné emisi korunových dluhopisů, nebylo nezbytné se zabývat detailním rozbořem jednotlivostí, jež samy o sobě nemohly mít dopad na zákonnost souhrnných závěrů žalovaného. Nadto je třeba podotknout, že napadené rozhodnutí stojí na komplexních důvodech. I když soud nemusí souhlasit s každou částí tohoto odůvodnění, pro zamítnutí žaloby postačí, jestliže alespoň část těchto důvodů ob stojí, je-li tato část dostačující pro výsledné posouzení promítnuté do výroku napadeného rozhodnutí.
82. Jelikož se argumentační okruhy napříč žalobou i dalšími dokumenty prolínají či opakuji, soud je vypořádal dle zásady, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument. Odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související [srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-Šhodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

58, či ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013-66]. Úkolem soudu není poskytovat žalobkyni „jiné“ či „lepší“ vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014-88, a ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Soud též není povinen vždy ke každé námitce podrobně odůvodňovat své stanovisko a vypořádat každý dílčí argument (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014-78).

Obecně k institutu zneužití práva a jeho prokazování

83. S ohledem na nosnou argumentaci uplatněnou v napadeném rozhodnutí považuje soud za potřebné nejprve připomenout ustálené závěry daňové judikatury k institutu zneužití práva. Jak shrnul NSS např. v rozsudku ze dne 16. 2. 2024, č. j. 2 Afs 289/2022-75, institut zákazu zneužití práva umožňuje finančním orgánům neposkytnout ochranu jednání spočívajícímu ve zneužití textu zákona pro dosažení jím nepředpokládaného cíle. Jedná se o situaci, „*kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené*“ (rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS). „*Výchozí svoboda jednání jednotlivce nalézá svých hranic nejenom v zákonem stanovených případech, ale také v krajních případech zneužití práva. Zároveň však musí být úmyslné jednání směřující ke zneužití práva dostatečně prokázáno, neboť se jedná o výjimečný postup (ultima ratio) a musí mu předcházet aktivita správního orgánu směřující ke zjištění, že právo bylo skutečně zneužito*“ (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2023, č. j. 2 As 17/2023-23, bod 17). Při posuzování případů, ve kterých mohlo dojít ke zneužití práva, je tudíž třeba „*pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění*“ (rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108).
84. Ačkoliv zákon o daních z příjmů institut zneužití práva explicitně před 1. 4. 2019 nevymezoval (§ 8 odst. 4 daňového řádu až ve znění účinném od 1. 4. 2019 výslovně uvádí, že při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu), neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky. V tomto duchu k danému problému také soudní praxe přistupuje. Slovy rozsudku NSS ze dne 26. 10. 2016, č. j. 8 Afs 87/2016-60, slouží zákaz zneužití subjektivních práv „*jako materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti)*.“ Obdobnými principy jsou např. zákaz jednat v rozporu s dobrými mravy, ochrana dobré víry, ochrana poctivého obchodního styku, či zákaz obcházení zákona. Lze odkázat též na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07, shrnující judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a jeho nazírání na doktrínu zneužití práva v daňovém systému. Podmínky aplikace tohoto institutu spočívají v prokázání objektivního a subjektivního kritéria. Jak uvedl SDEU, „*důkaz o zneužití vyžaduje souhrn objektivních okolností, ze kterých vyplývá, že i přes formální dodržení podmínek stanovených unijní právní úpravou nebylo dosaženo cíle sledovaného touto právní úpravou, a subjektivní znak spočívající v záměru získat výhodu vyplývající z unijní právní úpravy tím, že jsou uměle vytvořeny podmínky vyžadované pro její získání*“ (rozsudek ze dne 26. 2. 2019 ve Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

spojených věcech C-116/16 a C-117/16 *T Danmark*, bod 97; srov. též rozsudky ze dne 14. 12. 2000 ve věci C-110/99 *Emsland-Stärke* a ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02 *Halifax*). Platí přitom zásada, že „v případě zneužívajících praktik musí být dotčená plnění překvalifikována tak, aby byla obnovena taková situace, která by existovala v případě neexistence plnění představujících tuto zneužívající praktiku“ (rozsudky ze dne 4. 10. 2024 ve věci C-171/23 *UPCAFFE*, bod 40, a ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02 *Halifax*, bod 94). Výhodu či nárok plynoucí ze systému DPH je třeba odeprít, je-li zneužití práva prokázáno, i v případě neexistence zvláštních vnitrostátních ustanovení, která by zneužití práva výslovně upravovala (opět viz rozsudek C-171/23 *UPCAFFE*).

85. Z uvedené definice zneužití práva NSS dosud pravidelně vycházel ve věcech přímých i nepřímých daní (srov. např. rozsudky ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 137/2016-43, ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, bod 33, ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, č. 4358/2022 Sb. NSS, bod 17, ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 175/2022-37, bod 27, ze dne 28. 4. 2023, č. j. 5 Afs 45/2022-48, bod 29, ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60, bod 25, ze dne 8. 6. 2023, č. j. 10 Afs 272/2021-85, bod 19, ze dne 30. 11. 2023, č. j. 2 Afs 255/2022-84, bod 32, rozsudek ze dne 8. 8. 2023, č. j. 2 Afs 167/2022-52, bod 19, ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 193/2024-54, body 13-16, nebo rozsudek ze dne 2. 4. 2025, č. j. 6 Afs 316/2023-47, body 30-34).
86. Objektivní kritérium spočívá v tom, že daňová výhoda byla získána v rozporu s účelem právní úpravy. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Účelem tohoto ustanovení je podpora podnikání a jeho rozvoje (např. rozsudek NSS č. j. 7 Afs 175/2022-37, bod 36, srov. též usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, a jeho nálezy ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001). Účelem uplatňování úroků z úvěrových nástrojů jako daňově účinných nákladů je pobídka k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů (rozsudek NSS č. j. 4 Afs 376/2021-60, bod 31). Vždy tím jsou míněny náklady vážící se k aktivitám sledujícím ekonomicky racionální účel, a nikoliv těm samoučelným (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 35/2007-108).
87. Subjektivní kritérium spočívá v tom, že převažujícím účelem posuzovaného jednání bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu a jeho obsahem umělé vytváření podmínek vyžadovaných pro její přiznání. Je třeba „dovodit, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody“ a identifikovat „umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody“ (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 289/2021-42, body 31 a 40). Klíčem je zohlednit „zapojení spojených osob, resp. členů jejich statutárních orgánů, do řetězce transakcí“ (rozsudek NSS č. j. 4 Afs 376/2021-60, bod 28), respektive „právní, hospodářské i personální vztahy mezi zainteresovanými subjekty i celkovou ekonomickou racionalitu transakcí“, a určit „skutečný obsah a význam předmětné emise dluhopisů a souvisejících operací“ (rozsudek NSS č. j. 7 Afs 175/2022-37, body 28 a 42).
88. Subjektivní a objektivní kritérium není třeba posuzovat striktně odděleně. Mimo jiné vzhledem ke specifikům oblasti přímých daní mohou být zjištěné skutečnosti plně zohledněny jak v rámci kritéria subjektivního, tak i objektivního; „smysl celého § 24 zákona o daních z příjmů je do značné míry propojen právě s tím, že se jako daňově účinné uznávají jen

reálné, nikoli uměle vytvořené náklady (tato „umělost“ jednání je jinak ale právě posuzována v rámci subjektivní podmínky)“ [rozsudek NSS č. j. 10 Afs 289/2021-42, bod 36].

89. Při prokazování naplnění zmíněných podmínek leží důkazní břemeno (na rozdíl od „klasického“ daňového řízení) na orgánech finanční správy (srov. rozsudky NSS ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31, či ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 114/2019-28). To však neznámá, že daňový subjekt není oprávněn, chce-li vyvrátit závěry orgánů finanční správy, projevít procesní aktivitu a předkládat tvrzení a důkazní prostředky. Daňovému subjektu musí být poskytnut prostor, aby tvrdil a doložil, že závěry orgánů finanční správy nejsou správné (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 114/2019-33). Typicky tak bude na daňovém subjektu, aby prokázal, že jeho chování mělo, i přes zjištění správních orgánů, ekonomický smysl a že jeho hlavním cílem nebylo umělé získání daňové výhody (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 6. 2023, č. j. 4 Afs 197/2022-117, a ze dne 9. 8. 2023, č. j. 4 Afs 231/2022-40).
90. K otázce dokazování soud připomíná, že daňové orgány nejsou vázány důkazními návrhy daňového subjektu, nemusí tedy provést všechny daňovým subjektem navržené důkazy. V takovém případě však musí zdůvodnit, proč k jejich provedení nepřistoupily. Dle ustálené judikatury lze provedení důkazu odmítnout, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03). Neprovedení důkazu však musí daňové orgány v každém případě řádně odůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016-43, a nález Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14).
91. Pro úplnost pak soud připomíná, že soudní řízení není pokračováním řízení daňového a nelze v něm nahrazovat nedostatečnou procesní aktivitu v daňovém řízení, ledaže důkazy nemohly být uplatněny dříve. Vzhledem k tomu, že při dokazování zneužití práva tíží důkazní břemeno žalovaného, žalovaný až na výjimky nemůže před soudem úspěšně navrhnout provedení důkazů jež sám neprovedl v daňovém řízení. Žalobkyně naopak tuto možnost má, zpravidla ovšem bude platit, že navrhla-li provedení takového důkazu již v daňovém řízení a důkaz nebyl proveden, není důvod, aby takový důkaz jako první prováděl a hodnotil soud, jelikož jednalo-li by se o opodstatněný důkazní návrh, vycházelo by napadené rozhodnutí z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, a proto by bylo namíste napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zrušit a vytvořit tím prostor pro provedení tohoto důkazu žalovaným.

K naplnění kritérií zneužití práva žalobkyní

92. Soud považuje za potřebné hned na počátku představit, že hlavním nedostatkem žalobkyniných námitek je skutečnost, že na straně jedné obsáhle rozporuje závěry žalovaného, na straně druhé nepřichází s žádným jasným a uvěřitelným vysvětlením zvoleného komplikovaného obchodního řetězce zahrnujícího společnosti v USA, Panamě, Hongkongu a na Kypru, spravované společností ze Seychel, jež je řízena z Lichtenštejnska, a v situaci, kdy tvůrcem všeobecně známých a oblíbených obchodních známek „Béda

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

Trávníček“ a „*KOLO ŠTĚSTÍ*“ je žalobkynin většinový akcionář, dlouholetý předseda představenstva a zakladatel Ing. I. D. Nebo ještě jinak, její vysvětlení je kusé a nedůvěryhodné, přičemž všechny jeho prvky se opírají jen o záměry, projekty a možnosti, jež údajně měly být připravovány, ale vždy skončily krachem [např. zamýšlená expanze do Ruska, dalších zemí bývalého Společenství nezávislých států (dále jen „SNS“) či jiných evropských zemí], aniž by měly jakýkoliv jiný hmatatelný výsledek než mizející peníze z licenčních poplatků (takže prý nebylo třeba v zahraničních jurisdikcích nic danit, a podle přesvědčení aktérů dokonce ani podávat daňová přiznání), či údajně byly ve hře, ale neuskutečnily se (úpis dluhopisů minoritními akcionáři, vstup na burzu), pročez o nich lze ex post hovořit (čestná prohlášení, potenciální svědecké výpovědi), ale postrádají jakýkoliv odraz ve veřejných evidencích (založené společné podniky) nebo dokladech pocházejících od třetích, s Ing. D. či Ing. S., popř. se žalobkyní nijak neprovázaných osob. V nastaveném řetězci ochranné známky a licenční poplatky putují složitými „mezinárodními“ vztahy (i zahraniční společnosti přitom vlastní osoby více či méně viditelně spojené se žalobkyní), jenom aby se dostaly od svého tvůrce Ing. D. k žalobkyni, v níž má opět „hlavní slovo“ tentýž Ing. D. Nadto jsou ve hře tuzemské ochranné známky, které jakožto institut veřejného práva mají přísně teritoriální povahu, takže mimo Českou republiku nemají žádnou platnost. Po rozklíčování řetězce proto soud nemá pochyb, že v tomto řetězci docházelo ke zneužití práva (ne-li přímo k jeho porušování; českému správnímu soudu však nepřísluší hodnotit porušení amerických, panamských, kyperských, lichtenštejnských či hongkongských daňových předpisů) ve snaze zastříť získání daňové výhody.

93. Co však žalovanému v rozsáhlém komplexu uniklo, je náležité rozlišení mezi žalobkyní jako právnickou osobou a jejími nejvýznamnějšími akcionáři Ing. D. či Ing. S. jakožto fyzickými osobami. Třebaže nelze mít jakýchkoliv pochybností o tom, že se vzájemně jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a), resp. b) zákona o daních z příjmů a že obě tyto fyzické osoby se podílejí na utváření vůle žalobkyně a jsou oprávněny tuto vůli realizovat, přesto nejde o totožné subjekty a jejich zájmy nemusí být a často ani nejsou stejnorodé, jak správně namítá žalobkyně. Ostatně právě proto obsahuje obchodní právo zvláštní pravidla pro vztah ovládajících a ovládaných osob, jehož účelem je chránit ovládané osoby (a s nimi jejich minoritní společníky, věřitele a zaměstnance) před zneužitím hlasovacích práv či jednatelského oprávnění. Právě proto také daňové právo obsahuje definici spojených osob a zvláštní daňový režim pro obchodní operace mezi nimi, aby stát jakožto věřitel z titulu daní nemohl být jednoduše krácen účelovým nastavením cen mezi takovými osobami, které by odvádělo zisk do prodělečnějších článků obchodních uskupení nebo jej přenášelo do hospodaření provázaných subjektů v daňových jurisdikcích s výhodnějším zdaněním. Je tedy nutné mezi nimi rozlišovat, a to již proto, že daňové povinnosti akcionáře nejsou totožné s daňovými povinnostmi akciové společnosti.
94. To má důsledky i na poli hodnocení zneužití práva. Správce daně totiž nemá dáno na výběr, kterému ze subjektů zahrnutých do schématu, v němž došlo ke zneužití práva za účelem umělého vylákání daňové výhody, doměří daň. Nejedná se o problematiku podvodů na dani z přidané hodnoty, kde tuto daň lze doměřit každému ze subjektů, který se byť jen z nedbalosti v podvodném řetězci obchodů účastnil. V případě zjištěného zneužití práva je totiž úkolem správce daně od umělých transakcí odhlédnout a daň doměřit tak, jako by k takovým transakcím nedošlo. Jeho účelem není daňově postihnout každého, kdo byl do těchto transakcí zahrnut, ať již jako organizátor, nebo jím ovládaná loutka, anebo věci zcela

neznalý aktér. Zpravidla je to ten, komu vznikne díky umělé konstrukci daňová výhoda, kdo při odhlédnutí od ní má povinnost uhradit vyšší než přiznanou daň.

95. V nyní projednávaném případě se přitom jeví, že samotný řetězec, jímž prošly ochranné známky a (v opačném směru) licenční poplatky, žalobkyni žádnou daňovou výhodu nepřinášel. Takovou výhodu z něj měl pouze Ing. D. (a snad i Ing. S.), k němuž touto cestou mířily licenční poplatky a posléze kupní cena, aniž by z nich v tuzemsku (a patrně kdekoli jinde) odvedl adekvátní daň. Pokud by údajné ztráty v jím (či pro něj) ovládaných společnostech byly fiktivní, pak by nepochybně tyto společnosti krátily daně v zahraničí, a bylo-li by zřízení těchto společností v zahraničních jurisdikcích jen zástěrkou, jak zakrýt výběr licenčních poplatků přes zahraniční účty, bylo by možné od existence těchto společností zcela odhlédnout a případně doměřit daň přímo Ing. D. jakožto uměle zakrytému příjemci těchto částek v tuzemsku. Do jaké míry by takové jednání bylo trestné, nepřísluší správnímu soudu hodnotit, daňově relevantní by však bylo. Nikoliv však vůči žalobkyni.
96. Ta by totiž i při odhlédnutí od zneužívajícího řetězce společností hradila licenční poplatky (buď přímo Ing. D.) a tyto úhrady by i tak pro ni představovaly daňově uznatelný náklad, neboť žalovaný (a ani soud) nijak nezpochybňuje ekonomickou využitelnost ochranných známek v jejím podnikání a jejich přínos pro dosahování zdanitelných příjmů. Odlišnost ceny (sub)licence od ceny sjednané mezi nespojenými osobami žalovaný též netvrdí.
97. Stejně tak při odhlédnutí od tohoto řetězce by žalobkyně posléze zakoupila ochranné známky v roce 2012 přímo od Ing. D., a proto si je obecně vzato mohla uplatnit do nákladů (cestou odpisů). Lze samozřejmě podotknout, že z daňového spisu plyne, že obvyklá cena ochranných známek podle znalcem použitých oceňovacích metod je ve své podstatě (nákladová metoda ocenění) odrazem objemu investic do marketingových aktivit krytých těmito ochrannými známkami, resp. odrazem výše licenčních poplatků, které přináší. Z daňového spisu přitom plyne, že žalobkyně hradila jak licenční poplatky, tak také mohutně financovala propagaci, jež přispívala ke známosti, až proslulosti těchto ochranných známek (zda propagaci financoval i jejich vlastník, známo není), čímž nejen účinně podporovala růst svých tržeb, ale též významně navyšovala cenu ochranných známek. Jestliže tedy jednou uplatnila jako daňově účinné náklady na propagaci a licenční poplatky, a posléze hodlala daňově účinně rozpouštět do nákladů odpisy takto vlastní činností navýšené kupní ceny, bylo by otázkou, zda za takových okolností lze akceptovat jako správný základ pro odpisování znalecky stanovenou cenu nezohledňující zvláštní vztah plynoucí z předchozích investic kupujícího do propagace následně převáděných ochranných známek. Pokud by ve smyslu § 23 odst. 7 věty první, resp. druhé zákona o daních z příjmů nebylo lze dovodit možnost korekce tohoto dvojího daňově účinného promítnutí zhodnocování ochranných známek do nákladů, jistě by bylo namístě zvažovat, zda tento postup sám o sobě nepředstavoval zneužití práva. Je však třeba konstatovat, že žalobkyně prostřednictvím dodatečných daňových přiznání odpisy kupní ceny ochranných známek vyřadila ještě před zahájením daňové kontroly z daňově účinných nákladů, takže tato otázka se stala hypotetickou. Nadto ani výši kupní ceny žalovaný nezpochybňuje, a proto ani v tomto směru nemá smysl tyto úvahy dále rozvíjet.
98. Nezpochybňuje-li žalovaný ovšem kupní cenu a tato kupní cena převyšovala nominální hodnotu emitovaných korunových dluhopisů, přičemž žalobkyně v důsledku realizovaných

započtení proti pohledávce na splacení jejich emisního kurzu byla v ekvivalentní částce zbavena povinnosti tuto kupní cenu uhradit, nelze mít ani za to, že by existence řetězce zahraničních společností mohla zpochybnit oprávněnost nákladů tohoto financování kupní ceny. Ostatně samotná pohledávka na splacení emisního kurzu korunových dluhopisů byla započtena přímo vůči Ing. D. a Ing. S., a to právě proti závazku žalobkyně z titulu úhrady kupní ceny ochranných známek. Při odhlédnutí od zmíněného řetězce by tak Ing. D. k započtení použitou pohledávku nenabyl postoupením, ale náležela by mu od počátku (Ing. S. by ji pak nabyl patrně postoupením od něj). Žalobkyně tak má pravdu v tom, že není rozhodný fakt, jestli v důsledku vydání dluhopisů inkasovala přímo peníze, nýbrž to, zda se v důsledku takové transakce navýšil její majetek. A k tomu došlo, protože v důsledku provedeného započtení byla zbavena v rozsahu částky 300 000 000 Kč povinnosti uhradit kupní cenu ochranných známek. Tyto ochranné známky přitom žalobkyně nikdy neměla ve svém majetku a ani jiným způsobem žalovaný nedovozuje, že by úhrada kupní ceny pocházela z prostředků uměle vyvedených z majetku žalobkyně, takže si lze jen obtížně představit, že by jen kvůli úhradě započtením byla emise dluhopisů projevem zneužití práva. Žalobkyně totiž za svůj závazek vtělený do dluhopisů získala reálnou protihodnotu – snížení svého závazku z kupní ceny (potažmo ochranné známky jako takové). Výsledkem transakce bylo reálně nahrazení neúročeného závazku splatného zhruba do 6 let závazkem zatíženým úrokovou sazbou 11 % ročně, splatným však až za 20 let.

99. Volba mezi závazkem splatným v kratší době a závazkem splatným v delším horizontu je přitom ekonomickou volbou která náleží daňovým subjektům a daňové orgány v tomto směru nejsou oprávněny prosazovat, kterou variantu si může daňový subjekt zvolit, nebo zakazovat použití určitého dluhového nástroje pro změnu časových charakteristik (restrukturalizaci) dluhového zatížení. Za zneužití by to bylo možné označit teprve tehdy, jestliže by jediným či převažujícím smyslem bylo získání daňové výhody (srov. obdobně bod 57 žalobkyní zmiňovaného rozsudku NSS č. j. 22 Afs 137/2025-79). Nadto by muselo jít o získání daňové výhody právě daňovým subjektem. V tomto směru je tedy nepodstatné, že ve hře byly tzv. korunové dluhopisy, z nichž jejich držitelům v důsledku zaokrouhlování plynul úrokový výnos nezatížený daní z příjmů. Žalovaný totiž doměřuje daň žalobkyni, a nikoliv věřitelům, přičemž jak sám v napadeném rozhodnutí připomněl, neřeší ani související srážkovou daň, ve vztahu k níž by vystupovala žalobkyně jako plátce. Nadto s ohledem na obecně známou aplikaci tohoto (zákonodárcem patrně původně nezamýšleného) řešení vedoucího k nulovému zdanění i ze strany samotného státu jakožto emitenta nelze na volbě tohoto schématu shledávat cokoli nelegitimního. I pro žalobkyni se jednalo o ekonomicky racionální variantu, jelikož výsledná nulová srážková daň nepochybně činila tento úvěrový nástroj z pohledu upisovatelů zajímavější, díky čemuž s ním mohla být spojena nižší úroková míra, než kdyby věřitelé museli úrokový příjem danit.
100. I přes výše uvedené kritické poznámky nicméně soud jeden z argumentů žalovaného považuje za důvodný. Žalovaný správně opřel závěr o zneužití práva mimo jiné též o argument, že žalobkyně emitovala korunové dluhopisy s šestiletým předstihem před splatností kupní ceny. I když shora soud připomněl, že legitimním postupem daňového subjektu může být i restrukturalizace dluhového zatížení v podobě výměny určitých závazků za závazky z korunových dluhopisů s jinými parametry co do úrokové míry, doby splatnosti apod., tato legitimita je z povahy věci limitována tím, že musí jít o ekonomicky

racionální řešení, které nemá pro emitenta (a jeho věřitele) jen daňově optimalizační účinky. A zde soud dává za pravdu žalovanému, který u této překotné emise korunových dluhopisů žádné ekonomické *ratio* nenalezl.

101. Z kupních smluv na ochranné známky totiž vyplývá, že odklad úhrady kupní ceny až do roku 2018 nebyl pro žalobkyni spojen s povinností úhrady jakéhokoliv úroku, resp. že (obráceně) dřívější úhrada žalobkyni nepřinášela žádný bonus v podobě slevy z kupní ceny apod. Záměna závazku s nulovým úročením za závazek s úrokem 11 % ročně tak byla pro žalobkyni silně nevýhodná a jediná výhoda, kterou lze vydedukovat, představuje snížení základu daně na straně žalobkyně (dodatečné úrokové náklady) doprovázená daňově nezatíženým úrokovým výnosem jejích dvou největších akcionářů (na rozdíl od dividend, které by musely být vypláceny ze zisku po zdanění a následně ještě daněny srážkovou daní). Skutečnost, že korunové dluhopisy byly nabídnuty k úpisu jen akcionářům žalobkyně, a nikoliv navenek třetím osobám, jen podporuje závěr, že jedinou racionální motivací bylo vyvést část zisku bez daňového zatížení k vlastním akcionářům, jelikož poskytnutí takové možnosti třetím osobám by bylo již zcela neúčelným zbavováním se majetku, jež by akcionáři jen stěží mohli akceptovat. Jen to, že žalobkyně akcionářům vedle toho v příslušných zdaňovacích obdobích vyplácela i řádně zdaněné dividendy, neznamená, že nebytí emise korunových dluhopisů by rozdělované dividendy nemohly být vyšší.
102. Je pravdou, že žalobkyně nutnost okamžitého vydání korunových dluhopisů vysvětluje tlakem úvěrující banky, která nejenže jí odmítla (z důvodu absence volných aktiv, jež by mohly sloužit jako zajištění) rozšířit úvěrový rámec, který v té době dosahoval již 735 000 000 Kč, ale dokonce měla žalobkyni varovat, že v případě zvýšení dluhového zatížení vůči třetím osobám bude zvažovat zesplatnění již poskytnutých úvěrů, což by (nepřekvapivě) mohlo žalobkyni zásadním způsobem ohrozit. Toto tvrzení žalobkyně též doložila *ex post* vystavenými dopisy České spořitelny, a.s., které tento průběh vyjednávání potvrzují, ze dne 30. 7. 2018 a 31. 1. 2020 a dále k prokázání této skutečnosti navrhla (a i před soudem navrhuje výslech svědka Ing. J. C., který tyto dopisy jménem úvěrující banky sepsal). Tuto argumentaci však soud ve shodě se žalovaným považuje za slepou uličku.
103. V daném případě totiž z ničeho neplyne, že by závazek k uhrazení kupní ceny ochranných známek byl závazkem vůči třetí osobě (právě s odkazem na třetí osoby je příslušný žalobní bod svázán). V první řadě lze připomenout shora popsaný smysl schématu se zapojením právnických osob založených v zahraničních jurisdikcích, jímž bylo vyhnout se zdanění, nebo přinejmenším omezit zdanění výnosů Ing. D. z poskytování (sub)licencí ochranných známek žalobkyni a tento tok peněžních prostředků k majoritnímu akcionáři zastříť. Propojení panamské Wigmore Group AG na Ing. D. má soud za dostatečně prokázané souhrnem zjištění z mezinárodních dožádání, které ukazují, že Ing. D. ve svých mezinárodních aktivitách využíval lichtenštejnskou společnost Fiduciana (např. při založení a úkonech za americkou Wigmore LLC), za kterou jednaly tytéž osoby (E., B. a P. K.), které posléze zakládaly tuto panamskou společnost a jednaly za ni prostřednictvím jimi zřízených společností se sídlem na Seychelách (stejně jako jednaly též za panamskou společnost Buying Planning Advertising AG, přes kterou putovaly další platby od žalobkyně a jejíž pohledávky byly též předmětem zápočtů při koupi ochranných známek). Za společnosti ovládané přes společnost Fiduciana (včetně Wigmore Group AG) jednal při řadě příležitostí advokát JUDr. B., který ale současně jednal i za žalobkyni, a zprostředkovaně tedy i Ing. D. jakožto jejího předsedu představenstva. Společnost Wigmore Group AG byla též jedním z akcionářů
- Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

společnosti Tramarex, byť minoritním. Kdyby se jednalo o ojedinělou okolnost a jednorázové zastoupení, bylo by možné usoudit, že mohlo jít o náhodu. V tomto případě se však jako spojovací článek neobjevuje jen JUDr. B., ale též společnost Fiduciana a nejedná se o jednu událost a jednu společnost, ale o opakované (resp. trvalé) zastupování, tj. prakticky po celou dobu aktivního fungování společností Wigmore LLC a Wigmore Group AG, potažmo Emilaso Corp. Těchto náhod je tak příliš mnoho na to, aby nad tím bylo možné jen tak mávnout rukou. Odhlédnutí od uměle vytvořeného řetězce společností tak ukazuje, že závazek na úhradu kupní ceny měla žalobkyně *de facto* vůči svému majoritnímu akcionáři a předsedovi představenstva, což nelze považovat za závazek vůči třetí osobě. Z ničeho přitom neplyne, že by úvěrující banka byla o tomto skutečném stavu ze strany žalobkyně informována. Přitom zadlužení vůči vlastnímu akcionáři má nepochybně zcela odlišný právní a ekonomický dopad než zadlužení vůči třetím osobám, což ostatně naznačuje i výjimka, kterou úvěrující banka potvrzuje v závěrečné větě dopisu ze dne 31. 1. 2020 pro dluhopisy, které budou posléze transformovány na vlastní kapitál (jejich upisovatelé se stanou akcionáři, a emisní kurz tak žalobkyně nebude muset splatit). Takové pohledávky např. v případě insolvence jsou uhrazovány až jako poslední, nadto banky tradičně vyžadují po majoritních společnících úvěrovaných právnických osob osobní ručení, takže je mají v pozici věřitele více pod kontrolou.

104. Jinými slovy, ani dopisy České spořitelny, a.s., potažmo výpověď Ing. C., která měla podle žalobkyně jejich obsah potvrdit, nejsou způsobilé potvrdit, že uhrazení závazku z kupní ceny ochranných známek *de facto* ve prospěch Ing. D. by bylo neodkladné a vyžadovalo by nahradit neúročený závazek závazkem úročeným, což v průběhu oněch šesti let znamenalo pro žalobkyni zbytečné navýšení nákladů o úroky v součtu za téměř 200 mil. Kč. V tomto kontextu nelze považovat ukvapené vydání korunových dluhopisů za racionální, ekonomicky hájitelný krok, ale soud je ve shodě se žalovaným vnímá pouze jako úkon umožňující snížit daňovou povinnost žalobkyně a potažmo jejích akcionářů. Vyhodnotil-li žalovaný emisi korunových dluhopisů jako zneužití práva, nemá proti tomu soud námitek. I když se formálně jednalo o náklad sloužící k zajištění úhrady koupě ochranných známek, jež byly potřebné pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přinejmenším v období od roku 2012 do roku 2018 z nich plynoucí úrokové náklady nepřispívaly k naplnění účelu zmíněného ustanovení zákona o daních z příjmů, neboť racionálně jednající podnikatel by takové náklady nevynakládal, ale odložil by transformaci bezplatného obchodního úvěru na úročený závazek krytý dluhopisy až na dobu jeho splatnosti. Jediným myslitelným důvodem uspěchání této transakce skutečně mohlo být jen dosažení daňového zvýhodnění, jež v případě upisovatelů akcií bylo časově limitováno nadcházející změnou způsobu výpočtu srážkové daně platnou pro dluhopisy vydané od 1. 1. 2013. Je-li důsledkem konstatování zneužití práva odhlédnutí od umělé transakce, až do doby splatnosti kupní ceny je třeba z daňového hlediska na korunové dluhopisy nahlížet tak, jako by emitovány nebyly, ale žalobkyně měla neúročený závazek ze smlouvy uzavřené s Wigmore Group AG (potažmo samotným Ing. D.). V takové situaci žalobkyni náklady na úroky ve výši 33 000 000 Kč ročně nevznikaly, a proto o ně ani nemohla oprávněně snížit svůj daňový základ ve zdaňovacích obdobích let 2017 a 2018.

105. Kromě toho lze (byť jen jako *obiter dictum*, neboť takto skutkově žalovaný popis zneužití práva nepostavil) poznamenat, že právo na snížení základu daně z příjmů o úroky

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

z korunových dluhopisů by si žalobkyně stejně nemohla uplatnit též proto, že z obsahu důkazů shromážděných v průběhu daňového řízení vyplývá, že její kroky ve skutečnosti směřovaly k zastřešení (částečnému) vložení ochranných známek do základního kapitálu, čímž by se vyhnula pravidlu znemožňujícímu takto získaný majetek daňově účinně odpisovat [srov. § 27 písm. i) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 1999, resp. § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 tohoto zákona ve znění účinném od 1. 1. 2000 a později]. Zde soud poukazuje na to, že žalobkyně původně uplatňovala odpisy jako daňově účinné a od tohoto postupu upustila až v návaznosti na výzvu k podání dodatečných daňových přiznání. Nelze totiž nepostřehnout, že žalobkyně jak v průběhu odvolacího řízení, tak v samotné žalobě uvádí, že jistina korunových dluhopisů v roce 2032 nebude z její strany splacena, nýbrž že dojde k její kapitalizaci – ostatně právě proto jsou korunové dluhopisy vydány jako dluhopisy prioritní, s nimiž je podle § 286 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obchodních korporacích“) spojeno právo na přednostní upisování akcií žalobkyně. Tuto skutečnost nadto žalobkyně dokládá dopisem České spořitelny, a.s., ze dne 31. 1. 2020, podle něž jí úvěrující banka umožnila vydat korunové dluhopisy, ale mj. jen za předpokladu, že v budoucnu dojde k jejich kapitalizaci. To ovšem znamená, že majitel ochranných známek (potažmo jeho právní nástupce) ve výsledku nedostane za jejich převod do vlastnictví žalobkyně uhrazenou kupní cenu, ať již v penězích či v jiné majetkové protihodnotě, nýbrž za ně dostane podíl na základním kapitálu žalobkyně v podobě akcií. Nastane tedy situace zcela souměřitelná s tím, jako by žalobkyně již na počátku schválila zvýšení základního kapitálu emisí nových akcií s tím, že jejich emisní kurz bude splacen vkladem nehmotného majetku v podobě ochranných známek. Emise korunových dluhopisů spolu se sérií postoupení pohledávek pouze zastírá a časově odkládá do budoucna tuto (s ohledem na prohlášení žalobkyně a požadavek banky) prakticky jistou přeměnu majetkového vkladu za akcie. Při odhlédnutí od tohoto zneužívajícího jednání tak je namístě na celý komplex transakcí nahlížet tak, jako by Ing. D. s Ing. S. upsali nové akcie společnosti v nominální hodnotě 300 000 000 Kč a za to na žalobkyni převedli majetkový podíl na ochranných známkách odpovídající této částce (zde soud ponechává stranou své úvahy o tom, nakolik je kupní cena ochranných známek vůbec adekvátní situaci, kdy jejich hodnotu žalobkyně pozdvihla na své náklady, a zda by zmíněná částka ve skutečnosti plně neodpovídala ceně ochranných známek upravené o předchozí jednostranné investice žalobkyně navyšující jejich cenu v kontextu daňových pravidel platných pro spojené osoby). Emise korunových dluhopisů v tomto směru byla zcela zbytečná a veškeré dosavadní i budoucí náklady na ni představují jen daňově neúčinné náklady na zbytný zastírací manévř směřující k prolomení zákazu odpisu nehmotného majetku vloženého do základního kapitálu. „Shodou okolností“ tedy k vypořádání se s „problémem“, na který poukazovalo v lednu 2001 zpracované optimalizační schéma – tedy až na to, že se Ing. D. tentokrát již vyhnul „omylu“, jehož se dopustil s vložením ochranné známky „Mountfield“ do základního kapitálu žalobkyně, a nyní sporné ochranné známky na žalobkyni převedl až prostřednictvím shora naznačeného komplikovaného schématu zahrnujícího mj. právě i korunové dluhopisy.

106. Touto úvodní částí se soud zabýval jádrem daňového sporu v této věci, která je klíčová pro souhrnné porozumění věci. Níže se pak soud vypořádává dílčími žalobními námitkami, byť nikoliv nutně v tom pořadí, v jakém byly vzneseny v podané žalobě.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

Lhůta pro stanovení daně

107. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
108. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
109. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*
110. Tříletá lhůta pro stanovení daně tedy počala běžet dne 2. 7. 2018 ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2017 a dne 1. 7. 2019 ve vztahu k roku 2018 (ke lhůtě pro podání daňového přiznání viz § 136 daňového řádu). Klíčovým mezníkem je den zahájení daňové kontroly, kterým tato lhůta počíná běžet znovu (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Žalobkyně nicméně rozporuje, že daňová kontrola byla zahájena až dne 7. 7. 2020 (datum formálního zahájení), jelikož materiálně k jejímu zahájení podle ní došlo již v průběhu daňové kontroly za předcházející zdaňovací období let 2011 až 2015, kterou správce daně zakončil zprávou o daňové kontrole ze dne 15. 4. 2020, v návaznosti na niž dne 22. 4. 2020 nejprve vyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání za roky 2017 a 2018. Vydání této výzvy je dle žalobkyně nejpozdější okamžik materiálního zahájení daňové kontroly za tato dvě zdaňovací období.
111. K tomu soud považuje za nutné podotknout, že výzva k podání dodatečného daňového tvrzení bez dalšího nepředstavuje okamžik opakovaného počátku běhu tříleté lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Má za následek její prodloužení o rok [§ 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu], avšak jen pod podmínkou, že k doměření daně došlo již na základě této výzvy, a nikoliv až po následné daňové kontrole (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015-49, č. 3245/2015 Sb. NSS). Jelikož v nyní projednávaném případě došlo k doměření daně až na základě daňové kontroly, výzva k podání dodatečného daňového tvrzení neměla na lhůtu pro stanovení daně žádný vliv.
112. Lze též připomenout, že judikatura považuje za nepřípustný takový postup, při kterém správce daně nejprve obsáhle prověřuje určité zdaňovací období méně formálními postupy v rámci vyhledávací činnosti nebo odstraňování pochybností a až následně formálně zahájí daňovou kontrolu tak, aby díky pozdějšímu uplatnění § 148 odst. 3 daňového řádu dosáhl co nejdelšího prodloužení lhůty pro stanovení daně (viz žalobkyní správně zmíněné rozsudky NSS ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, nebo ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36). V takových případech se pro určení běhu lhůty pro stanovení daně posuzuje okamžik zahájení daňové kontroly materiálně podle skutečného obsahu úkonů správce daně. Ze strany správce daně se totiž jedná o zneužití práva, neboť si je vědom toho, že provádí plnohodnotnou daňovou kontrolu, leč pod jiným formálním označením.
113. Žalobkyní vznesená otázka je však složitější. V rámci vyhledávací činnosti je běžné, že správce daně nejprve zahájí daňovou kontrolu na zdaňovací období A a B a až v jejím průběhu získává poznatky, na základě kterých dodatečně zahájí daňovou kontrolu i na

pozdější zdaňovací období C a D, neboť je již svým způsobem částečně prověřil. Např. zjistil podvodný obchodní model, který se s ohledem na smluvní dokumenty týká i navazujících zdaňovacích období, k nimž však správce daně ještě neprověřoval konkrétní deklarovaná plnění (např. dílčí objednávky, daňové doklady, svědecké výpovědi k pozdějším transakcím aj.). Řetězení takových zjištění bývá mnohdy ještě složitější a týká se i jiných daňových subjektů nebo daňových povinností. Správce daně přitom není veden úmyslem zneužít procesní právo a „vnořit“ daňovou kontrolu pozdějších zdaňovacích období do daňové kontroly dřívějších zdaňovacích období ve snaze dosáhnout výhodnějšího prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, nýbrž v dobré víře postupuje tak, aby naplnil účel správy daně a respektoval její základní zásady. Mezi ně patří požadavek, aby správce daně co nejméně zatěžoval osoby zúčastněné na správě daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu), což může podle okolností znamenat i rozšiřování daňové kontroly či zahájení nové daňové kontroly až v okamžiku, kdy vedlejší a nezamýšlená zjištění správce daně týkající se jiných zdaňovacích období jsou skutečně závažná.

114. Z tohoto důvodu nemůže soud přijmout paušální výklad, že jakákoliv (a třeba i klíčová) zjištění k jiným zdaňovacím obdobím v rámci probíhající daňové kontroly bez dalšího nutně znamenají, že se tato daňová kontrola stává v materiálním smyslu též daňovou kontrolou vedenou i na tato jiná zdaňovací období. Dokud není patrné, že se správce daně o tato jiná zdaňovací období zajímal aktivně a konkrétně, nelze ze získání údajů dopadajících i na jiná zdaňovací období dovozovat materiální zahájení daňové kontroly v širším rozsahu. Takový výklad by vedl k rozkladu procesní jistoty. Nikdy by totiž nebylo možné bezpečně určit okamžik materiálního zahájení daňové kontroly pro účely aplikace § 148 odst. 3 daňového řádu, čímž by v některých případech z důvodu „přepjatě materiálního“ pojetí daňové kontroly došlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť by si správce daně ani neuvědomil, že již vlastně zahájil daňovou kontrolu a běží mu tím pádem kratší lhůta pro stanovení daně, než jak by obvykle předpokládal. Daňový subjekt by totiž mohl v průběhu daňové kontroly správci daně naschvál předkládat dokumenty vztahující se k jiným zdaňovacím obdobím, na něž dosud nebyl tázán, v situaci, kdy ještě správce daně nemá řádně zmapovány mnohdy velmi komplikované obchodní vztahy, a tedy není v danou chvíli ani s to odhadnout daňové konsekvence takto mimoděk získaných kusých informací, aby posléze mohl tvrdit, že správce daně klíčovým dokumentem disponoval již dávno, a tedy materiálně zahájil daňovou kontrolu na následující zdaňovací období již o rok či dva dříve. Daňový subjekt však nemůže nahradit vůli orgánu veřejné moci a zahájit sám daňovou kontrolu v materiálním smyslu. Správce daně by musel projevit svou úřední vůli se těmito dokumenty blíže zabývat a prověřit i jiná zdaňovací období a tamní transakce, na které jej daňový subjekt upozornil.
115. *Ad absurdum* by při přijetí takového nahlížení mohla být daňová kontrola materiálně zahajována i k budoucím zdaňovacím obdobím, pakliže by byl správcem daně zjištěný závadový obchodní model dostatečně dlouhodobý. V projednávaném případě by to znamenalo, že žalobkyně v podstatě tvrdí, že správce daně již zahájil daňové kontroly na dani z příjmů pro všechna zdaňovací období až do roku 2032 včetně, neboť si zjišťoval okolnosti týkající korunových dluhopisů, z nichž vyplývají pro žalobkyni nákladové úroky až do roku 2032 včetně. To je samozřejmě neakceptovatelný výklad.
116. Současně ale nelze vyloučit, že v některých případech správce daně skutečně „vnoří“ daňovou kontrolu za pozdější zdaňovací období do daňové kontroly formálně prováděné
- Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

pouze ve vztahu k dřívějším zdaňovacím obdobím. Vždy je nutné pečlivě posoudit veškeré okolnosti se zaměřením na to, zda svou vyhledávací činnost správce daně v původní daňové kontrole nesměřoval ke skutkovým okolnostem rozhodným výhradně až pro navazující zdaňovací období. Takovým důvodem nebude vyžádání si dlouhodobé smlouvy platné kromě zájmového zdaňovacího období i pro zdaňovací období další, a to dokonce ani když dožádaná osoba o své vůli předloží podklady mapující konkrétní transakce, jež se odehrály též mimo kontrolované zdaňovací období. Nebude jím ani výzva k podání vysvětlení či mezinárodní dožádání zmiňující, že byl zjištěn určitý právní vztah platný v delším období, než odpovídá prověřovaným zdaňovacím obdobím. Dokonce jím nebude ani výzva k poskytnutí informací a podkladů týkajících se transakcí, které mají původ v jiném zdaňovacím období, jestliže posouzení takových transakcí je nezbytnou podmínkou pro vyhodnocení daňových účinků transakce spadající do prověřovaného zdaňovacího období (např. pokud jde o existenci započítávaných závazků z jiných zdaňovacích období apod.). Pokud by ale správce daně požadoval informace nemající hájitelnou relevanci pro jím prověřovaná zdaňovací období, pak by již o nepřípustné vybočení rezultující ve faktické zahájení daňové kontroly v (časově i věcně) širším rozsahu jít mohlo.

117. „Vnořenou“ daňovou kontrolu ale rozhodně nezakládají nevyhnutelná zjištění správce daně k jiným zdaňovacím obdobím nebo s nimi související informace, kterými chtěl nechtěl disponuje, ať již z povahy své úřední činnosti (např. daňová přiznání nebo kontrolní hlášení), nebo proto, že mu byly nevyžádaně předloženy.
118. V projednávaném případě proto není důvodná žalobní námitka, že daňová kontrola za období let 2017 a 2018 byla ovlivněna již ukončenou daňovou kontrolou za roky 2011 až 2015. V rámci této daňové kontroly popsany řetězec transakcí završený rozporovanou emisí korunových dluhopisů je totiž společný i všem následujícím zdaňovacím obdobím včetně těch budoucích až do roku 2032 za předpokladu, že si v nich žalobkyně úrokové náklady uplatní jako daňově účinný náklad. Správci daně nelze vytknout, že nejprve popsal obecné fungování řetězce a posléze z něj dovodil důsledky doměřením daně za jednotlivá zdaňovací období let 2011 až 2015. Přezkum napadeného rozhodnutí v soudním řízení správním je ovládan dispoziční zásadou a bylo na žalobkyni, aby dostatečně konkrétně označila úkony správce daně, jimiž fakticky projevil vůli prověřovat zdaňovacích období let 2017 a 2018 již v rámci předcházející daňové kontroly za roky 2011 až 2015. Žalobkyně v podané žalobě ale konkrétně žádné úkony správce daně, jimiž se měl aktivně dožadovat informací a podkladů nerozhodných pro zdaňovací období 2011 až 2015, avšak významných pro nyní řešená zdaňovací období let 2017 a 2018, neoznačuje. Soudu přitom nepřísluší za žalobkyni cokoliv domýšlet, a stavět se tak do role jejího advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).
119. Namítá-li žalobkyně, že správce daně disponoval řádnými daňovými přiznáními včetně výkazů zisku a ztráty, tak k tomu lze jen poznamenat, že správce daně z povahy věci disponuje daňovými přiznáními a účetní závěrky včetně výkazů zisku a ztráty jsou vedle toho i povinně zakládány do obchodního rejstříku. V žalobkyní zmíněném odst. 72 a násl. napadeného rozhodnutí pak žalovaný toliko vysvětluje, proč dne 22. 4. 2020 vyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení k dani z příjmů právnických osob za roky 2017 a 2018. Tyto výzvy správce daně byly naplněním povinnosti stanovené mu § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně mohl na základě výsledku předchozí daňové kontroly důvodně očekávat, že bude daň doměřena, pokud žalobkyně daňově uplatnila
- Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

úrokové náklady z korunových dluhopisů (což však s jistotou z uvedených dokumentů zjistit nemohl). Neznamená to ale, že by správce daně přímo prověřoval navazující zdaňovací období, tj. že by žalobkyni vyzýval k předložení podkladů, z nichž by mohl s jistotou uzavřít, že sporné úrokové náklady nebyly vyloučeny jako nedaňové náklady. Žalobkyni touto cestou správce daně pouze poskytl možnost vyhnout se uložení penále ve výši 20 % z doměřené daně, což ona nevyužila [srov. § 251 odst. 1 písm. a) a odst. 4 daňového řádu]. Z daňového spisu se pak podává, že teprve po zahájení daňové kontroly žalobkyně správci daně na jeho žádost dokládala dokumenty týkající se zaúčtování úrokových nákladů ve zdaňovacích obdobích let 2017 a 2018.

120. Daňová kontrola proto nebyla „obsoletní“ a byla formálně i materiálně zahájena dne 7. 7. 2020 při ústním jednání v sídle správce daně. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu proto tímto okamžikem počala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, která by skončila dne 7. 7. 2023. Dodatečné platební výměry správce daně sice datoval dnem 10. 3. 2022, nicméně je vypravil datovou schránkou až dne 11. 3. 2022 a tímto okamžikem byly teprve vydány (§ 101 odst. 2 daňového řádu). Jelikož nebyly dodatečné platební výměry vydány v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, nedošlo k jejímu prodloužení o rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Napadené rozhodnutí je datované dnem 22. 6. 2023 a vydáno bylo okamžikem vypravení datovou schránkou dne 23. 6. 2023, tj. před uplynutím lhůty pro stanovení daně, která by jinak skončila dne 7. 7. 2023, a nikoliv žalobkyní uvedeného dne 10. 7. 2023 (lhůty pro stanovení daně mohou končit v sobotu, neděli nebo o svátcích, viz rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56, č. 4225/2021 Sb. NSS, nicméně 7. 7. 2023 byl pátek).
121. Otázka, zda byl žalovaný povinen před vydáním napadeného rozhodnutí ještě jednou postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a umožnit jí se k nim vyjádřit, nijak nesouvisí s během lhůty pro stanovení daně a bude vypořádána samostatně.
122. Žalovaný tedy vydal napadené rozhodnutí ve lhůtě pro stanovení daně.

Nevydání výzvy podle § 115 odst. 2 daňového řádu

123. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
124. Žalobkyně namítala, že ve vyjádření ze dne 13. 6. 2023 navrhla žalovanému k provedení značné množství důkazů, které již dříve navrhla ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2011 až 2015 v řízení před Krajským soudem v Praze sp. zn. 43 Af 21/2021. Jelikož žalovaný neustále odkazoval na tamní zprávu o daňové kontrole, tak žalobkyně předpokládala, že se i v nynější věci vypořádá s jejími návrhy uplatněnými v řízení před soudem. Protože dne 25. 5. 2023 žalobkyně při nahlédnutí do spisu v nynější věci zjistila, že tomu tak není, podala výslovný návrh na provedení těchto důkazů. Žalovaný přitom podle žalobkyně tyto důkazní návrhy v napadeném rozhodnutí fakticky vyhodnotil, byť formálně konstatuje, že je neprovedl, a to aniž by ji předem seznámil s jejich hodnocením, jak mu ukládá § 115 odst. 2 daňového řádu, a umožnil jí tím na toto hodnocení reagovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

125. V souladu se závěry rozšířeného senátu NSS v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, platí, že „neprovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, z nichž tyto skutečnosti plynou, před vydáním rozhodnutí o odvolání nemá (§ 115 odst. 2 věta první daňového řádu a contrario). Postup podle tohoto ustanovení, tedy sdělení odvolacího orgánu daňovému subjektu, že nehodlá provádět žádné důkazy, ani vést jiné skutkové či právní úvahy, neboli že nezjistil žádné další skutečnosti, ani důkazy, které by je prokazovaly, před vlastním rozhodnutím (včetně umožnění, aby se k tomu daňový subjekt ve stanovené lhůtě vyjádřil), by byl čirým formalizmem.“
126. I v případě, že dojde k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť odvolací orgán fakticky důkazy hodnotil, a přesto nedal odvolateli prostor se k věci dále vyjádřit, se však uplatní dovětek § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., že soud zruší napadené rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem pouze tehdy, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2025, č. j. 6 Afs 99/2024-52). To samé platí i z pohledu § 75 odst. 3 s. ř. s., podle nějž se k vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na zákonnost, popřípadě správnost napadeného rozhodnutí, nepřihlíží. Ne každé procesní pochybení má totiž vliv na zákonnost finálního rozhodnutí. Je třeba zvážit, zda vada řízení je natolik závažná, že rozhodnutí ve věci nemůže obstát. Podle ustálené judikatury NSS nejde o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004-59, či ze dne 10. 8. 2022, č. j. 10 Afs 436/2021-29).
127. V této souvislosti lze do jisté míry zohlednit i procesní situaci, ve které se žalovaný důkazními návrhy zabývá. Soud ověřil, že žalobkyně důkazní prostředky obsáhle vyjmenované v odst. 60 nyní projednávané žaloby skutečně navrhovala v řízení u zdejšího soudu ve věci sp. zn. 43 Af 21/2021, a to z valné většiny v žalobě podané dne 25. 7. 2021, přičemž tam uvedený výčet částečně rozšířila v replice ze dne 17. 8. 2022, v duplice ze dne 9. 10. 2022 a naposledy v podání ze dne 24. 5. 2024, tj. po vydání nyní napadeného rozhodnutí. Soud též ověřil, že obě odvolací řízení sice měla na starosti tatáž úřední osoba, nicméně zastupováním žalovaného v soudním řízení ve věci sp. zn. 43 Af 21/2021 byla pověřena jiná úřední osoba (odvolací řízení vedlo Oddělení daní z příjmů právnických osob I, zatímco před soudem žalovaného zastupovalo Oddělení daňového procesu III).
128. V první řadě je třeba uvést, že soudní řád správní ani daňový řád neobsahují žádné ustanovení, které by zajišťovalo automatické předávání podání do všech možných řízení, s nimiž může nějakým způsobem souviset, nad rámec vůle projevené účastníkem. Účastník je vždy povinen uvést, které věci se podání týká (§ 37 odst. 3 s. ř. s., § 70 odst. 3 daňového řádu), a pakliže může být návrh uplatněn ve vícero řízeních, musí být pokaždé uplatněn samostatně. Opačný výklad by mohl vést ke značné nepřehlednosti zvláště u správních orgánů s rozsáhlou agendou, jako je žalovaný. Na straně druhé platí, že s ohledem na zásadu dobré správy je žalovaný povinen zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji (§ 92 odst. 2 daňového řádu), tedy i zjištění učiněná v souvislosti s jedním daňovým řízením by si měly jeho organizační jednotky předat, pokud je zřejmé, že se mohou týkat i jiných daňových řízení. V projednávaném případě jde však o důkazní návrhy výslovně směřované soudu, nikoliv o skutková zjištění. Žalobkyně tak nemohla v dobré víře očekávat, že její přání, aby byly provedeny určité důkazy soudem, Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

bude žalovaný interpretovat jako požadavek, aby tytéž důkazy byly provedeny též v odvolacím řízení souběžně vedeném žalovaným k daňové povinnosti týkající se jiných zdaňovacích období, tj. s účinky pro jiný typ řízení vedeného odlišným orgánem veřejné moci a týkajícího se jiných daňových povinností.

129. Soud konstatuje, že na důkazní návrhy vznesené žalobkyní v odvolání, resp. v jeho doplnění ze dne 24. 5. 2022, reagoval žalovaný až v „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“ ze dne 10. 5. 2023, přičemž lhůtu pro vyjádření žalobkyní stanovil na 15 dnů a dne 16. 5. 2023 ji k její žádosti prodloužil o dalších 15 dnů. Tuto prodlevu žalovaného lze hodnotit jako určitou liknavost, byť mohla být motivována vyčkáváním na rozhodnutí zdejšího soudu o předcházejících zdaňovacích obdobích (rozsudek byl nicméně stejně vyhlášen až dne 27. 5. 2024, tj. po vydání nyní napadeného rozhodnutí). Na druhé straně obdobnou neaktivitu lze spatřovat na straně žalobkyně, která také mohla další důkazní návrhy vznést včas a neměla důvod shodně jako žalovaný se fixovat na průběh soudního řízení ve věci sp. zn. 43 Af 21/2021.
130. Platí, že daňový subjekt a správce daně jsou spolu povinni vzájemně spolupracovat (§ 6 odst. 2 daňového řádu). Takovému standardu neodpovídal ani postup žalovaného bezdůvodně odkládající vydání seznámení se zjištěnými skutečnostmi a následně krátící lhůtu pro vyjádření žalobkyně, ani postup žalobkyně, která si schovávala rozsáhlé důkazní návrhy až na poslední chvíli před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Jak již bylo řečeno, žalobkyně nemohla předpokládat, že je žalovaný bude považovat za uplatněné v odvolacím daňovém řízení, byly-li uplatněny vůči soudu v jiném řízení. Zjištění, že tyto důkazní návrhy žalobkyně uplatnila v řízení před soudem převážně již v červenci 2021 a ve zbytku (s malou výjimkou) pak v roce 2022, znamená pouze to, že žalobkyně s přednesením těch samých důkazních návrhů bezdůvodně vyčkávala až do 13. 6. 2023, vědoma si toho, že konec lhůty pro stanovení daně se již bezprostředně přiblížil (7. 7. 2023). Ve výsledku tedy lze pouze konstatovat, že si žalobkyně ani žalovaný nemají navzájem co vyčítat, neboť oba obdobným způsobem porušovali zásadu vzájemné spolupráce, což si vynutilo poněkud hektický postup žalovaného v závěru odvolacího řízení. Na dané situaci má nemalý podíl i sama žalobkyně, a proto soud považuje za akceptovatelné, pokud žalovaný na poslední chvíli předložené důkazy vypořádal více zkratkovitě nebo naopak pokud se v případě listinných důkazů zabýval jejich žalobkyní tvrzeným obsahem při posouzení relevance poněkud podrobněji.
131. Tento postup nemohl žalobkyni zkrátit na jejích procesních právech podstatným způsobem, jelikož si lze jen obtížně představit, že by posouzení daňových povinností ve zdaňovacích obdobích let 2017 a 2018 mohlo dopadnout jiným způsobem (že by výrok napadeného rozhodnutí byl jiný). Ostatně jelikož je napadené rozhodnutí založeno na závěru o zneužití práva žalobkyní, jeho předpokladem bylo unesení důkazního břemene žalovaným, a nikoliv žalobkyní. Přitom judikatura týkající se zásadního procesního významu seznámení s hodnocením důkazů podle § 115 odst. 2 daňového řádu (žalobkyní zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 438/2017-52) stojí právě na opačném rozložení důkazního břemene (jež je v daňovém řízení pravidlem) a cílí na to, aby daňový subjekt nemohl být zaskočen překvapivým konstatováním žalovaného, že provedenými důkazy neunesl své důkazní břemeno, aniž by mu byl poskytnut prostor nabídnout případné další důkazní prostředky v požadovaném směru. V nynějším řízení žalobkyní netížilo stran zneužití práva důkazní břemeno a jediné, co po ní žalovaný mohl požadovat (a také požadoval), bylo, aby v případě, že zjištěné transakce z pohledu žalovaného postrádaly ekonomický smysl, vylicila, v čem jejich

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

hospodářské *ratio* spočívá, na základě čehož se žalovanému otvíral prostor pro vyhodnocení takové argumentace z pohledu její hájitelnosti či z pohledu, zda neodporuje zjištěnému skutkovému stavu. Z hlediska transakcí jevící prvky umělosti a iracionality tak žalobkyni nanejvýše tížilo břemeno tvrzení (důkazní břemeno snad jen v případě tvrzení *prima facie* velmi nepravděpodobných, a tedy bez dalších podkladů neuvěřitelných). To jí samozřejmě nebránilo činit důkazní návrhy, jimiž by podpořila svá tvrzení o hospodářské účelnosti prováděných transakcí, ale bylo primárně na žalovaném, aby si posoudil, zda i bez provedení navržených důkazů je schopen tvrzení žalobkyně o převažující nedaňové motivaci zjištěných finančních interakcí vyvrátit. Zde soud podotýká, že je pravdou, že se v některých pasážích odůvodnění napadeného rozhodnutí může jevit, jako by žalovaný důkazní břemeno kladl na bedra žalobkyni, nicméně soud konstatuje, že napadené rozhodnutí ve svém skutkovém hodnocení ob stojí i při pohledu, že bylo úkolem žalovaného vysvětlit, proč žalobkyní tvrzené důvody transakcí nejsou možné (racionální) či uvěřitelné. Takto pojaté pasáže odůvodnění tedy hodnotí též jako vadu bez vlivu na zákonnost výroku napadeného rozhodnutí. Ve výsledku tedy lze konstatovat, že v řízení předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí mělo seznámení se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 odst. 2 daňového řádu menší význam pro zachování žalobkynina práva na spravedlivý proces než ve standardních daňových řízeních, kde by jí tížilo důkazní břemeno v klíčových skutkových otázkách a kde by napadené rozhodnutí zcela stálo na závěru o neunesení takového břemene.

132. Nadto je podstatné, že žalobkyně ve svém vyjádření ze dne 13. 6. 2023 jednotlivé důkazní návrhy uvedla nejen tvrzením, jaké skutečnosti jimi hodlá prokazovat, ale v řadě případů obsah příkládaných prohlášení podrobně rekapitulovala již v textu svého podání. Tím otevřela prostor žalovanému pro hodnocení relevance těchto důkazních návrhů na základě tohoto popisu, aniž by se žalovaný musel s obsahem důkazů seznámit dokazováním. Jednalo se totiž o hodnocení relevance skutkových tvrzení samotné žalobkyně, a to pro případ, že by mělo odraz v navrženém důkazu. Nadto, i když se žalovaný v některých případech zabýval obsahem těchto důkazních prostředků nad rámec jeho rekapitulace žalobkyní, nelze přehlédnout, že obsah listinných důkazů je fixován, žalobkyni byl znám a do jejích práv by mohlo být podstatně zasaženo (hodnocení by bylo překvapivé) pouze tehdy, pokud by se žalovaný ve svých skutkových závěrech opíral o jiné skutečnosti, než které z textu plynou na první pohled. Tak tomu však v tomto případě nebylo, neboť žalovaný v principu jen vysvětloval, proč tyto listinné důkazy postrádají vypovídací hodnotu k otázkám, jež jsou předmětem zkoumání žalovaného. Pokud by důkazní břemeno tížilo žalobkyni, mohlo by i takové hodnocení krátit její procesní práva, neboť by byla připravena o možnost uplatnit další důkazní návrhy. Zde ale žalobkyni tížilo jen břemeno tvrzení.
133. Soud též podotýká, že s hodnocením řady svých důkazních návrhů byla žalobkyně seznámena již v „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“ ze dne 10. 5. 2023, na něž měla možnost reagovat, což také učinila právě vyjádřením ze dne 13. 6. 2023, popř. k důkazům navrhovaným již v průběhu daňové kontroly ve zprávě o daňové kontrole. Nelze též přehlédnout, že některé tyto důkazy žalobkyně předkládala i v daňovém řízení týkajícím se zdaňovacích období let 2011 až 2015, kde s jejich hodnocením byla taktéž seznámena, a proto shodně pojaté závěry žalovaného v nyní napadeném rozhodnutí nemohly být až tak překvapivé. Již dříve tak byla žalobkyně seznámena s hodnocením provedeného důkazu, popř. s důvody neprovedení důkazu ve vztahu k výsledkům svědků Ing. H., V. F. Ch., JUDr. Š., Ing. C., k listinám z činnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

Ing. V. týkajícím se úkonů směřujících k registraci ochranných známek v zemích SNS, rozsudku Mironet a dalších.

134. V případě prohlášení W. V. ze dne 19. 7. 2021 žalovaný v odst. 195 a 196 napadeného rozhodnutí stručně shrnul obsah tohoto prohlášení způsobem, který neobsahuje nic nového oproti popisu tohoto prohlášení na str. 10 vyjádření žalobkyně ze dne 13. 6. 2023, a v návaznosti na to uvedl, že takové prohlášení není důkazním prostředkem způsobilým doložit existenci podnikatelského záměru Ing. D. v Ruské federaci prostřednictvím společnosti Wigmore LLC. Vzhledem k již řečenému lze tento postup žalovaného akceptovat, byť za jiných okolností (pokud by obsah tohoto prohlášení žalobkyně neučinila součástí svého podání) by se mohlo již jednat o provedení důkazu.
135. V případě písemných prohlášení minoritních akcionářů Ing. P. B., Ing. P. J., Ing. J. M. a A. P. se žalovaný v odst. 191 a 192 napadeného rozhodnutí opět omezuje jen na hodnocení toho, co k těmto důkazním prostředkům uvedla sama žalobkyně na straně 9 svého vyjádření ze dne 13. 6. 2023. I zde přitom žalovaný konstatuje, proč tento důkaz nepovažuje za relevantní.
136. V případě prohlášení advokáta Mgr. L. T. žalovaný v odst. 117 až 119 napadeného rozhodnutí citoval klíčovou pasáž z toho stanoviska, aniž by tuto citaci bylo možné nalézt v podáních žalobkyně. S tímto důkazním návrhem se tedy podrobně obeznámil a fakticky jej provedl. Je však třeba podotknout, že obecný výklad o střetu zájmů při poskytování právních služeb nepředstavuje konkrétní svědectví o okolnostech projednávaného případu, a proto žalobkyni muselo být od počátku zjevné, že se jedná o nadbytečný důkaz. Tímto zhodnocením důkazního návrhu proto žalovaný nemohl zasáhnout do práv žalobkyně.
137. V případě podkladů od patentové zástupkyně Ing. J. V. ze dne 20. 7. 2021 pak bylo novým, dříve neuplatněným podkladem pouze její prohlášení, obsah tohoto důkazu však žalobkyně podrobně shrnula na stranách 11 a 12 svého vyjádření ze dne 13. 6. 2023. Žalovaný tak v odst. 186 až 188 napadeného rozhodnutí prováděl hodnocení buď již dříve navržených důkazních prostředků (listin), jež byly již předmětem seznámení ze dne 10. 5. 2023, anebo se vyjadřoval k otázkám, jež tvrdila sama žalobkyně.
138. V případě žalobkyní předložených zápisů z valných hromad pak žalovaný v odst. 194 napadeného rozhodnutí neprovedl jejich hodnocení, nýbrž konstatoval, že není jasné, co má tento důkazní návrh prokazovat z hlediska racionality obchodního řetězce s ochrannými známkami. Rozhodný obsah těchto listin žalobkyně popsala na stranách 9 a 10 svého vyjádření ze dne 13. 6. 2023.
139. Ohledně prohlášení Ing. B. Č. a M. Č., členky a místopředsdkyně představenstva žalobkyně, pak žalovaný v odst. 184 a 185 napadeného rozhodnutí pouze vysvětlil, proč tato prohlášení nejsou relevantní – tedy hodnotil potřebnost provedení důkazu, nikoliv důkaz samotný, byť jeho obsah popsal. Obsah tohoto důkazu však žalobkyně přestřela již na straně 10 svého vyjádření ze dne 13. 6. 2023.
140. A konečně v odst. 190 napadeného rozhodnutí žalovaný ohledně potvrzení vydaného Ministerstvem financí Kyperské republiky uvedl, že jeho obsah není v rozporu se závěry mezinárodního dožádání. Tedy tento dokument hodnotil, nicméně žalobkyně jeho obsah opět popsala, a to na straně 13 svého vyjádření ze dne 13. 6. 2023.

141. Ve výsledku tedy o faktickém hodnocení obsahu předloženého důkazního návrhu bez předchozího seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu lze hovořit jen v případě prohlášení Mgr. L. T., jehož význam je však zcela okrajový, jelikož se vůbec nevyjadřuje ke konkrétním skutečnostem nastalým v případě žalobkyně, nýbrž jen k obecné advokátní praxi a k tomu, že není za specifických okolností vyloučeno současné zastoupení obou smluvních stran jedním advokátem či že advokát může v nesouvisejících věcech někdy zastupovat i protistranu. Konstatování žalovaného, že taková obecná praxe nijak nevylučuje jeho závěry stran propojenosti právnických osob podílejících se na transakcích s obchodními známkami a na postupování pohledávek, a že proto obsah tohoto prohlášení není pro jeho skutkové závěry relevantní, až v odůvodnění napadeného rozhodnutí nepředstavuje zásadní porušení procesních práv žalobkyně, které by mohlo zvrátit celkové závěry napadeného rozhodnutí.

Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

142. Žalobkyně namítala, že z napadeného rozhodnutí není patrné, na základě čeho finanční orgány přistoupily k doměření daně, neboť daňové orgány nejprve rozporovaly naplnění materiálních podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, načež žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentoval též zásadou zákazu zneužití práva. Též dle žalobkyně nebyla řádně vypořádána její argumentace vznesená ve vyjádření ze dne 13. 6. 2023 (včetně k němu přiložené žaloby, repliky a dupliky ze soudního řízení vedeného zdejším soudem pod sp. zn. 43 Af 21/2021 ohledně předcházejících zdaňovacích období). Dále měla být vnitřně rozporná tvrzení žalovaného o účelu emise korporátních dluhopisů a nepřezkoumatelná tvrzení o umělosti některých transakcí. Žalobkyně taktéž napříč žalobou vznesla několik dalších námitek nepřezkoumatelnosti ve vztahu ke svým jednotlivým argumentům.
143. Soud předně uvádí, že má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný a jak uvážil o podstatných skutečnostech (srov. rozsudky NSS ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45). Současně je nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat rozhodnutí pro nemožnost zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Současně platí, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů představují z hlediska soudního přezkumu jeden celek a mohou se tedy argumentačně doplňovat je nutno v rámci soudního přezkumu nahlížet jako na jeden celek, tedy že rozhodnutí se mohou vzájemně argumentačně doplňovat v obou směrech (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 7. 2008, č. j. 2 As 20/2008-73, a ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). Zároveň však nelze přehlížet, že skutkové a právní závěry se mohou v průběhu řízení vyvíjet. Důvody uvedené např. ve zprávě o daňové kontrole mohou být považovány za součást odůvodnění napadeného rozhodnutí jen tehdy, neplyne-li z napadeného rozhodnutí, že žalovaný v dané konkrétní otázce dospěl k odlišným závěrům.
144. Soud především odkazuje na rekapitulaci napadeného rozhodnutí v tomto rozsudku. Obsah napadeného rozhodnutí (a stejně tak zprávy o daňové kontrole, jejíž závěry se však částečně

liší a obsahují některé rozpory kritizované žalobkyní v odvolání, žalovaným následně odstraněné) neumožňuje jiný výklad, než že důvodem pro vyloučení uplatněných nákladů je zneužití práva. Ve zprávě o daňové kontrole lze toto konstatování nalézt např. na str. 10 v odkazu na zprávu o daňové kontrole za zdaňovací období 2011 až 2015 a následně je tento závěr přebírán i pro nyní posuzovaná zdaňovací období až na str. 48 v závěrečném shrnutí. Naplnění formálních podmínek uznatelnosti nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů žalovaný uvádí pro vysvětlení, proč náklady neuznal s ohledem na zásadu zákazu zneužití práva. Ke zneužití práva totiž může dojít pouze tehdy, když jsou sice formálně naplněny požadavky zákona, nicméně dosažený účel je jiný, nežli zákonodárce zamýšlel. Z napadeného rozhodnutí je zjevné, že žalovaný setrval na závěrech správce daně o zneužití práva a korigoval formulace, které navozovaly dojem neprokázání daňové účinnosti nákladů. Pokud konstatoval, že úrokové náklady není možno uznat jako daňově účinné, činil tak (nešlo-li o rekapitulaci argumentace prvostupňového správce daně) jen v návaznosti na závěr, že sporné náklady byly vynaloženy v rozporu s účelem ustanovení zákona, tedy zneužívajícím způsobem. To je správná úvaha, jelikož odhlédne-li se od zneužívající konstrukce, jejíž součástí byla i emise korunových dluhopisů, jako by zde nebyla, pak zde skutečně chybí důvod pro uplatnění nákladových úroků. To je však až aplikační důsledek zjištěného zneužití práva, a nikoliv konkurenční důvod neuznání úrokových nákladů.

145. Případné dílčí námitky žalobkyně, že ta či ona část napadeného rozhodnutí je údajně nepřezkoumatelná, přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nezpochybňují. Podstatné je, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně přesně a komplexně popsal své skutkové závěry a jejich právní hodnocení.
146. Žalobkyně zpochybnila i přezkoumatelnost a podloženost závěrů o umělosti obchodních vztahů, neboť finanční orgány nikdy nezpochybnilly existenci započítávaných závazků a pohledávek, které vznikly (dle názoru žalobkyně) v důsledku běžných obchodních vztahů. Soud shora shledal, že zčásti závěry finančních orgánů skutečně neobstojí, ne však proto, že by nebyly dostatečně vyargumentovány či postrádaly oporu v provedeném dokazování, nýbrž proto, že jsou věcně nesprávné.
147. Pokud jde o žalobkyninu argumentaci vznesenou v odvolacím řízení ve vyjádření ze dne 13. 6. 2023 (včetně k němu přiložené šedesátistránkové žaloby za zdaňovací období let 2011 až 2015 a k tomu ještě navazující repliky a dupliky), tak soud již ve vztahu k předchozímu žalobnímu bodu (otázka nevydání výzvy podle § 115 odst. 2 daňového řádu) vysvětlil, že žalobkyně nepostupovala v dobré víře a požadavek na rozsáhlé doplnění dokazování vznesla těsně před koncem lhůty pro stanovení daně, který připadl na pátek 7. 7. 2023. Za této situace tedy nelze žalovanému vytýkat, že na toto vyjádření nereagoval rozsáhlým doplněním svých skutkových a právních závěrů. Ostatně žalobkyně ani nijak blíže netvrdí, které námitky z tohoto rozsáhlého vyjádření byly natolik zásadní a odlišné od její dosavadní argumentace, že by se jimi musel žalovaný zabývat i takto na poslední chvíli. Soud dospívá k závěru, že žalobkyně ve svém vyjádření ze dne 13. 6. 2023 nepředestřela žádnou novou argumentaci, nýbrž pouze dále rozvíjela své dosavadní obecné tvrzení o tom, že cílem řetězových převodů ochranných známek nebylo zneužití práva. Žalovaný se pak k této doplněné argumentaci vyjádřil především v odst. 179 až 197 napadeného rozhodnutí.
148. Soud uzavírá, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Tento okruh žalobní argumentace tedy není důvodný.

Ještě jednou k naplnění kritérií zneužití práva žalobkyní

149. Žalobkyně obecně uvedla, že finanční orgány se opřely pouze o své pochybnosti a domněnky, aniž by dostatečně zkoumaly relevantní skutečnosti, na základě kterých by mohly její tvrzení vyvrátit. Postupovaly tendenčně a zavádějícím způsobem, braly v potaz pouze fiskální zájem státu. Žalobkyně svá tvrzení spojila s odkazy na judikaturu, která se v části institutu zneužití práva netýká a v části popisuje jeho principy, aniž by je spojila s konkrétními tvrzenými pochybeními. Proto se soud jednotlivými rozsudky zvlášť nezabývá. Obecný výklad o právní úpravě a obecné námitky ostatně nejsou ani dostatečně konkretizovaným žalobním bodem.
150. Žalobkyně konkrétně namítala jen to, že finanční orgány nezohlednily, že žalobkyně nemohla ovlivnit, jak bude její majoritní akcionář Ing. D. nakládat se svými ochrannými známkami. Bez možnosti jejich užívání by přitom nedosáhla příjmů, což je vzhledem k všeobecné popularitě ochranných známek „*Béda Trávníček*“ a „*KOLO ŠTĚSTÍ*“ nesporné. Bylo tedy zcela racionální se o možnost jejich užívání ucházet, přičemž k tomu v různých obdobích vedla jiná cesta. Bylo též právem žalobkyně si zvolit z alternativ tu daňově výhodnou. Transakce nesledovaly výlučně ani převážně daňové zvýhodnění a není ani zřejmé, o jaké zvýhodnění se má jednat. Nebylo tedy naplněno objektivní ani subjektivní kritérium. Žalovaný nezohlednil, že ani při jiných alternativách by byl daňový výsledek stejný. Pokud daňové zvýhodnění spočívalo v daňové uznatelnosti sublicenčních poplatků, odpisech za pořízení ochranných známek a nákladových úrocích dluhopisů, byla by situace úplně stejná, kdyby ochranné známky žalobkyni licencoval, prodal či jinak poskytl přímo Ing. D. Jestliže jeho zahraniční projekty skončily ztrátově, nedal by Ing. D. prodej ochranných známek tak jako tak, neboť by nedosáhl zisku. Bez ohledu na to, kdo byl vlastníkem ochranných známek, žalobkyně by při jejich akvizici též vždy řešila otázku financování. Existence jiných společností se sice může jevit „*podivnou*“, ale má racionální důvod v podnikatelských rozhodnutích Ing. D., která s žalobkyní nesouvisí. Úmyslem žalobkyně nebyla realizace výplaty úroků z dluhopisů nezatížených srážkovou daní akcionářům, ale pořízení ochranných známek, zajištění možnosti jejich využívání, financování a konsolidace pohledávek dle požadavků bank.
151. Žalovaný ve vyjádření v žalobě odkázal na odst. 48 až 59 a 93 až 107 napadeného rozhodnutí, kde se kritérii zneužití práva zabýval. Uvedl, že žalobní námitky jsou převážně obecné.
152. Soud konstatuje, že žalovaný se kritérii zneužití práva v napadeném rozhodnutí zabýval. Popsal, jak žalobkynino jednání vedlo k získání daňové výhody spočívající v nezdanění úrokových příjmů spřízněných fyzických osob a snížení daně z příjmů právnické osoby, tj. žalobkyně, prostřednictvím nákladových úroků. Naplnění objektivního kritéria zneužití práva žalovaný shledal v souhrnu nestandardních okolností vykazujících iracionální až absurdní jednání v rozporu s účelem práva (srov. body 78 až 107 napadeného rozhodnutí), mezi které zařadil neveřejnou emisi dluhopisů s šestiletým předstihem před splatností kupní ceny, kterou upsaly fyzické osoby ze statutárních orgánů a která nevedla k reálnému získání prostředků, transakce mezi spojenými osobami v krátkém časovém období, existenci optimalizačního schématu a skutečnost, že žalobkyně ochranné známky dlouhodobě zhodnocovala v rámci uměle vytvořené struktury umožňující snížení daňové povinnosti prostřednictvím sublicenčních poplatků a následného odepisování kupní ceny ochranných známek.

153. Většina z uvedených okolností skutečně není pro doměření daňové povinnosti samotné žalobkyni relevantní, k čemuž se již soud vyjádřil v úvodní pasáži hodnotící části rozsudku. Řada argumentů žalobkyně tedy je oprávněná, podstatné ovšem je to, že obstál dílčí závěr žalovaného o zneužití práva předčasnou emisí korunových dluhopisů ještě před splatností kupní ceny. Toto zjištění je [na rozdíl od dalších argumentů žalovaného, jež by mohly mít relevanci jen pro daňové povinnosti držitelů korunových dluhopisů či příjemců (sub)licenčních poplatků, popř. pro uznatelnost odpisů kupní ceny ochranných známek] v příčinné souvislosti s žalobkyní uplatněnými a žalovaným neuznávanými úrokovými náklady z korunových dluhopisů a argumenty žalobkyně je nevyvrací.
154. Je evidentní, že vlastník ochranných známek měl od počátku k dispozici jednoduchou a racionální cestu, jak ochranné známky žalobkyni poskytnout – jejich vložení do základního kapitálu, mimo základní kapitál, darování či prodej. Namísto toho od samého počátku zvolil cestu daňové optimalizace přes zprostředkující právnické osoby sídlící v daňových rájích, jak vyplývá z optimalizačního schématu, které získala Policie ČR. Soud nepochybně má právo vlastníka ochranné známky nakládat se svým majetkem [které je však oslabeno povinností loajality akcionáře a člena statutárního orgánu – srov. DĚDIČ, J., ŠTENGLOVÁ, I., ČECH, P., KŘÍŽ, R. *Akciové společnosti*. 7. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, 704 s. ISBN 978-80-7400-404-9. s. 385, a od 1. 1. 2014 též výslovně § 212 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a *a contrario* § 3 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)] ani právo žalobkyně zvolit si v rámci možných alternativ takové uspořádání, které je pro ni daňově nejvýhodnější. Samotné užívání ochranných známek na základě sublicenčních smluv a placení daňově účinných licenčních poplatků nelze zúčastněným osobám vyčítat a finanční orgány to ani nečiní. Následný prodej takto zhodnocených ochranných známek již je sice na pováženou, neboť žalobkyně by odepisováním kupní ceny získala daňovou výhodu ze stejného zdroje v podstatě podruhé, avšak ani tato otázka není předmětem napadeného rozhodnutí, neboť sama žalobkyně od daňového uplatňování odpisů kupní ceny ustoupila. „Pohár trpělivosti“ finančních orgánů však právem přetekl v důsledku volby způsobu financování této akvizice, kterou už žalobkyně překročila hranici přípustné daňové optimalizace. Účelem předčasné emise dluhopisů nebyla podpora podnikání a jeho rozvoje ani pobídka k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů, nýbrž bezdůvodné navýšení nákladů o úroky dlužné ve prospěch akcionářů.
155. V dlouhodobém horizontu pak lze *obiter dictum* poukázat na to, že smyslem bylo jen zastrčit vložení ochranných známek akcionáři do základního kapitálu žalobkyně tak, aby bylo možné vstupní hodnotu ochranných známek (naoko představovanou kupní cenou) daňově účinně odpisovat. Fakt, že v návaznosti na rozkrytí podstatných prvků řetězce daňovými orgány žalobkyně od uplatňování daňových odpisů na poslední chvíli před zahájením daňové kontroly ustoupila, nic nemění na tom, že úrokové náklady na úvěrové financování fingované koupě prostřednictvím společností propojených s Ing. D. jakožto držitelem ochranných známek a majoritním akcionářem žalobkyně představují jen dílčí prvek této zneužívající, ve výsledku však (z důvodu jejího odhalení) neúspěšné konstrukce. Při vyloučení těchto prvků, tj. při přímém vložení ochranných známek do základního kapitálu, by žádné korunové dluhopisy vydány nebyly (resp. jejich vydání sleduje jen konečný cíl v podobě snížení daňové povinnosti žalobkyně), a proto ani nelze daňově účinně uplatňovat s nimi související úrokové náklady.

156. Subjektivním kritériem se žalovaný zabýval v odst. 103 až 107 napadeného rozhodnutí. Ačkoliv částečně opakoval argumentaci vyřčenou ve vztahu k objektivnímu kritériu, z již citovaného rozsudku NSS č. j. 10 Afs 289/2021-42 vyplývá, že hodnocení striktně odděleno být nemusí. Soud se ztotožňuje se závěrem, že transakce nebyly uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek a nebýt propojenosti osob, nedošlo by k nim (minimálně ne v této podobě). K předčasnému vydání korunových dluhopisů došlo uměle s převažujícím cílem získat pro žalobkyni a držitele dluhopisů daňovou výhodu.
157. Žalobní bod není v rozsahu námitky neexistence úvah o naplnění kritérií zneužití práva důvodný. Námitkami napadajícími předpoklady zmíněných úvah, např. existenci propojenosti zapojených osob a ekonomickou iracionalitu transakcí, stejně jako otázkou, zda žalobkyně prokázala (či zda vůbec měla možnost prokázat) jiný než žalovaným nastíněný účel transakcí, se soud zabývá dále.
158. Pokud však žalobkyně opakovaně namítá, že shodné daňové dopady by mělo i to, pokud by ochranné známky poskytl žalobkyni přímo Ing. D. či jiná společnost, bylo by jí možné přisvědčit, snad jen pokud jde o úrokové náklady za období po datu splatnosti kupní ceny (a to ještě jen pokud by soud přehlížel fakt, že za tu dobu by byla žalobkyně schopna si na úhradu kupní ceny v rozsahu odpovídajícím objemu emitovaných dluhopisů „naspořit“ z vlastních výnosů, tedy vytvořením rezervy bez potřeby získávání cizích prostředků). A při zohlednění celkového cíle v podobě zastřešeného vložení ochranných známek do základního kapitálu už by argumenty žalobkyně vůbec obstát nemohly.
159. Při odpovědi na námitku, že žalobkyně nemohla užívat sublicenční poplatky ke snížení zisku, protože v okamžiku jejich úhrady nevěděla, zda nějakého dosáhne, či že nemohla vědět, že bude marketingová strategie založená na ochranných známkách tak úspěšná, pak lze pouze konstatovat, že úhrada sublicenčních poplatků není v napadeném rozhodnutí předmětem dodanění.

Ekonomická racionalita emise dluhopisů

160. Žalobkyně namítla, že ohledně racionality emise a obvyklé výše úroků finanční orgány postupovaly zmatečně, což demonstrovala na pasážích výzvy k prokázání skutečností ze dne 31. 5. 2018 (kterou jí v průběhu daňové kontroly za předcházející zdaňovací období 2011 až 2015 zaslal správce daně, ač musel vědět, že důkazní břemeno ohledně zneužití práva ponese on) a na pasážích výsledku kontrolního zjištění, zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí. V nich pak shledávala rozpory (úrokový náklad by nevznikl, pokud by ochranné známky nebyly postupovány přes zahraniční subjekty; pokud by nedošlo k účelovým transakcím, nemusela by žalobkyně řešit problémy s financováním kupní ceny za ochranné známky; žalobkyně měla prokázat, že nemohla sehnat finanční prostředky levněji; měla být užita veřejná emise; emise neměla pozitivní přínos). Žalobkyně poukázala na to, že nabýt ochranné známky musela pro zachování, resp. zvýšení tržeb, což je patrné z jejich poklesu v letech 2011 a 2012, kdy je nepoužívala pro komplikovaná jednání s Wigmore Group AG. Pokud měla podle finančních orgánů od akvizice ochranných známek ustoupit, je tato úvaha zcela nelogická, stejně jako možnost jiného financování než emisí dluhopisů (to ostatně nijak nemohla v dřívějším období plánovat, neboť daňově výhodný režim dluhopisů zákonodárce zavedl s účinností od 1. 8. 2012, z předložených memorand navíc vyplývají jednání o odkupu již v roce 2011). Banky by jí úvěr pro její ekonomickou situaci neposkytly, neměla jinou možnost než se obrátit na akcionáře, z nichž dva nabídku přijali, ostatní odmítli

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

(k žalobě přiložila čestné prohlášení čtyř minoritních akcionářů). Finanční orgány přehlédly, že se obrátila též na některé externí investory, kteří též odmítli poskytnout financování. Žalovaný neuvedl, v čem je popis finanční situace ze strany žalobkyně nepřesvědčivý, pokud byl prokázán i znaleckým posudkem ze dne 2. 12. 2019, podle kterého byla emise jediným východiskem, jak řešit nákup ochranných známek. V případě nárůstu dluhu k třetím osobám v souvislosti s touto transakcí hrozilo zesplatnění bankovních úvěrů, což potvrdila i Česká spořitelna, a. s. Žalobkyně navrhla i výslech jejího manažera Ing. C., jehož výslech však žalovaný označil za nadbytečný. Žalobkyně tedy nemohla ochranné známky užívat 6 let bez jejich úhrady, jak žalovaný kontinuálně tvrdí, neboť jí v takovém případě hrozilo zesplatnění úvěrů, což by bylo likvidační. Ačkoliv žalobkyně odmítá povinnost prokazovat, že si mohla prostředky pořídit „levněji“, přesto to prokázala. Úrokový náklad a možnost odpisů by navíc vznikly, i kdyby ochranné známky žalobkyni poskytl Ing. D. přímo. V tomto kontextu se žalobkyně odvolala na doktrínu tzv. esenciálních nákladů.

161. Soud konstatuje, že mezi účastníky nebylo sporu o hodnotu ochranných známek ani o jejich významném vlivu na žalobkyniny tržby. Žalovaný však zpochybňuje celkovou transakci a v odst. 94 až 101 napadeného rozhodnutí zdůraznil, že třebaže se daňový režim korunových dluhopisů změnil až v roce 2012, celá konstrukce *off shore* společností byla budována s cílem „optimalizace“ již od samého počátku a zavedení korunových dluhopisů bylo do konstrukce zařazeno jako jistý „bonus“. Žalovaný taktéž důvodně poukazuje na nelogičnost konstrukce, ve které žalobkyně zhodnotila ochranné známky jako strategický prvek svého podnikání, aniž by jej vlastnila, a pak náhle přistoupila k jejich nákupu v době, kdy byla – jak tvrdí – ve finančních problémech, a to s výsledkem, že se emise zúčastnili jen dva z akcionářů a fakticky nedošlo k získání finančních prostředků. Vlastníkovi ochranných známek se tak dostalo nedaněného příjmu, který je daňově účinným nákladem žalobkyně.
162. Soud opět uznává, že tyto argumenty žalovaného nebyly s ohledem na absenci příčinné souvislosti s doměřením daně z důvodu daňové neuznatelnosti úroků z korunových dluhopisů důvodné, důvodný ale je jeho závěr v odst. 112 napadeného rozhodnutí, že žalobkyně mohla užívat nakoupené ochranné známky bez nutnosti uhradit jejich kupní cenu dříve než za šest let. V tomto kontextu soud souhlasí se závěrem žalovaného, dle kterého žalobkyně líčí svou situaci účelově. Jakkoliv je možné, že žalobkyni skutečně nejprve nebyli ochotni půjčit prostředky externí investoři a že tuto možnost nevyužili ani minoritní akcionáři upsáním korunových dluhopisů, podstatná je předčasnost emise a to, že se jí reálně účastnili dva největší akcionáři žalobkyně, kteří ze své pozice touto cestou mohli dosáhnout snížení daněného zisku žalobkyně v důsledku vlastních nedaněných úrokových příjmů, přičemž k tomu bylo přistoupeno, aniž by pro vydání korunových dluhopisů s šestiletým předstihem před splatností kupní ceny ochranných známek existoval ekonomicky (nikoliv jen daňově) racionální důvod. Žalobkyně v žalobě nenamítala, že by vyšší dluhové zatížení vůči spojeným (jiným než třetím) osobám bylo pro úvěrující banku nepřípustné. To, do jaké míry tato konstrukce nahradila výplatu dividend akcionářům a zda byl úpis dluhopisů nabídnut i ostatním akcionářům, pak není samo o sobě rozhodující (není doměřována srážková daň z dividend), a proto soud neprovedl k důkazu zápisy z valných hromad pro jejich irelevanci. Lze též podotknout, že čestná prohlášení minoritních akcionářů a zápisy z valných hromad jsou součástí správního spisu, kterým se dokazování neprovádí.

163. Je skutečně nestandardní, že žalobkyně splatila kupní cenu ochranných známek „předčasně“ a nelze to vysvětlit ani požadavkem financující banky na nenarůstání dluhové expozice vůči třetím osobám, neboť závazky žalobkyně z kupní ceny ochranných známek v rozsahu pokrytém korunovými dluhopisy s ohledem na propojení osob, do jejichž základního kapitálu Ing. D. ochranné známky vložil, *de facto* a v návaznosti na učiněná postoupení i formálně právně představovaly závazky vůči vlastním akcionářům, tedy osobám, které za třetí osoby označit nelze. Soud tedy souhlasí se žalovaným, že žalobkyní vykázané žádosti o financování měly pouze navodit dojem potřeby nalezení vhodného zdroje nebankovního financování a že nevyužití šestiletého období pro úhradu ochranných známek je podstatným nestandardním prvkem svědčícím o čistě daňovém účelu emise korunových dluhopisů již v roce 2012. Samotné vyjádření neochoty ze strany České spořitelny poskytnout další úvěr ani její vnímání finanční situace žalobkyně finanční orgány nezpochybňovaly, a tak by byl výsledek jejího zaměstnance Ing. C. skutečně nadbytečný (srov. odst. 147 napadeného rozhodnutí a odst. 127 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období 2011 až 2015). Soud souhlasí s tím, že neochota České spořitelny navýšit úvěrový rámec dostatečně vyplývá z prohlášení České spořitelny podepsané Ing. C. dne 30. 7. 2018, kde je uvedeno, že Česká spořitelna nebyla v roce 2012 připravena navýšit svou úvěrovou angažovanost o požadovaných 300 mil. Kč nad rámec dosavadních limitů ve výši 735 milionů Kč. Až v doplněném prohlášení ze dne 31. 1. 2020 Ing. C. dodal, že důvodem byla neschopnost nabídnout odpovídající zajištění. Česká spořitelna dle dodatku údajně dokonce zvažovala zesplatnění existujících úvěrů, souhlasila však s pořízením ochranných známek prostřednictvím dluhopisů za podmínky budoucí kapitalizace a podřízení pohledávkám České spořitelny jejich zastavením. Pokud však finanční orgány deklarovanému postoji České spořitelny zcela neuvěřily (též s ohledem na prohlášení vystavená *ex post* ve zjevné souvislosti s probíhajícími postupy finančních orgánů), soud jim v tomto ohledu z výše uvedených důvodů přisvědčuje a konstatuje, že obdobného efektu (podřízení pohledávek) bylo možné s ohledem na propojenost zapojených subjektů dosáhnout i bez vydání dluhopisů (přímým zastavením pohledávek akcionářů, resp. s nimi spojených osob).
164. Uvedla-li žalobkyně v odst. 66 žaloby, že Ing. C. měl v reakci na tvrzení uvedená ve výsledku kontrolního zjištění podat svědectví o podnikatelských aktivitách Ing. D., není to v souladu s odkazovanými podáními, neboť ve vyjádření ze dne 13. 6. 2023 navrhla v této souvislosti výsledek Ing. H. a Ing. C. byl v žalobě zmiňován jen v souvislosti s neakceptovatelností financování od třetích osob, přičemž soud již výše dospěl k závěru, že v tomto ohledu byl jeho výsledek v daňovém řízení nadbytečným a stejně je tomu tak i v řízení soudním, a proto jej ani soud neprovedl.
165. Ačkoliv to žalovaný v bodu 102 napadeného rozhodnutí vyjádřil nepřesně, bylo na žalobkyni, aby vysvětlila ekonomickou racionalitu svého jednání a případně vyvrátila závěr žalovaného, že převažujícím cílem bylo získání daňové výhody (srov. již citované rozsudky NSS č. j. 4 Afs 197/2022-117 a č. j. 4 Afs 231/2022-40). Žalobkyně to však neprokázala a žalovaný nepochybil, pokud se s nabízeným vysvětlením nespokojil.
166. I když by bylo možné přisvědčit argumentu žalobkyně, že úrokový náklad a možnost odpisů by vznikly, i kdyby ochranné známky žalobkyni prodal Ing. D. přímo, a ne přes řetězec společností, stále platí, že na straně žalobkyně by žádné nákladové úroky nemusely vzniknout, pokud by využila šestiletého období do splatnosti k nastrádání prostředků na úhradu kupní ceny ochranných známek ze svých výnosů (ty byly dostatečné k pokrytí Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

částky odpovídající objemu vydaných dluhopisů během oněch 6 let), anebo alespoň využila bezúročného období a vyčkala s vydáním dluhopisů až na dobu splatnosti této kupní ceny. Odpisy kupní ceny pak nejsou předmětem tohoto řízení. Soud nicméně nad rámec nutného odůvodnění dodává – jak již uvedl výše – že zvolenou složitou konstrukcí s pomocí korunových prioritních dluhopisů Ing. D. (a Ing. S.) ve výsledku transformují část pohledávky z kupní ceny ochranných známek na vklad do základního kapitálu, čímž žalobkyně chtěla původně obejít zákonný zákaz daňové uznatelnosti odpisů vstupní účetní hodnoty majetku (ochranných známek) vloženého do základního kapitálu (což navrhovalo již optimalizační schéma z roku 2001, byť v daném případě specificky k ochranné známce již do základního kapitálu vložené).

167. Žalobkynin odkaz na doktrínu esenciálních nákladů v odst. 215 a 216 žaloby je též nepřipadný. Jak popsal rozšířený senát v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, koncepce esenciálních nákladů vznikla jako reakce judikatury na opakující se postup správců daně, kteří i v situaci, kdy zakázka, z níž plynuly daňovému subjektu příjmy, byla prokazatelně realizována (typicky stavební práce), odmítali uznat jakékoliv náklady na tuto zakázku pouze s odůvodněním, že provedené práce nebyly uskutečněny dodavatelem uvedeným na účetním dokladu. Jde o institut využitelný v situacích, kdy daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu. Pak je možné jej uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jak však zdůraznil rozšířený senát NSS, jde „o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí i vynaložení esenciálního výdaje prokázat.“ V posuzovaném případě však žalobkyně důkazní břemeno nenesla, naopak žalovaný prokazoval zneužití práva. Odhlédne-li soud od toho, že žalobkyně žádnou konkrétní minimální výši nutně vynaložených nákladů ani způsob jejího určení neprokazovala, konstatuje, že tvrzení o tom, že (slovy soudu) musela přece nějaké úroky za ochranné známky platit, je mimoběžné přinejmenším s tím závěrem finančních orgánů, dle kterých (též slovy soudu) ochranné známky neměla hradit s šestiletým předstihem před splatností. Soud k tomu pak *obiter dictum* dodává, že tím spíše to platí v situaci, kdy ve vztahu k částce odpovídající objemu emitovaných dluhopisů žalobkyně sama avizuje, že dojde ke kapitalizaci závazku, a tedy fakticky dojde k vložení ochranných známek do základního kapitálu. V těchto případech jde o zneužívající transakci, kterou žalobkyně obcházela daňová pravidla.
168. Tento okruh žalobních bodů je tedy (i přes dílčí přiléhavost) v konečném důsledku nedůvodný.

Podnikatelské aktivity Ing. D. a vlastnictví ochranných známek

169. Žalobkyně v žalobě zopakovala, že Ing. D. jakožto vlastník a nositel autorských práv vložil ochranné známky do základního kapitálu společnosti Wigmore LLC proto, aby mohl realizovat své soukromé podnikatelské aktivity, které hodlal financovat ze sublicenčních příjmů. Jejich existenci měl potvrdit jak sám Ing. D. v prohlášeních, tak Ing. H. a V. F. Ch., jejichž výslech žalobkyně neúspěšně navrhovala. Finanční orgány se tímto vysvětlením nezabývaly a výslechy nezákonně neprovedly.

170. Finančním orgánům žalobkyně vytýká nepřesné skutkové závěry ohledně způsobu nabytí ochranných známek společností Wigmore LLC, aniž by vysvětlila, jak se tvrzené nepřesnosti projeví na zákonnosti napadeného rozhodnutí. Žalobkyně se následně sugestivně táže, proč by měl Ing. D. ochranné známky převádět přímo žalobkyni, kdy a jakým způsobem by to bylo dle finančních orgánů v pořádku. Žalobkyně též připomíná, že Ing. D. nebyl jejím jediným akcionářem. Měl jen cca 65% podíl a nemohl rozhodovat zcela sám. Převodem ochranných známek žalobkyni by ostatním akcionářům daroval svůj majetek. Minoritní akcionáři by takto mohli být rovněž vytěsněni, neboť by nemuseli být schopni takový vklad dorovnat. Žalobkyně poukázala na to, že Ing. D. neměl povinnost ochranné známky žalobkyni převádět a je zcela běžné, že společnosti všechny složky svého podnikání nevlastní. Poukázala na to, že obdobně postupoval i jediný společník společnosti Mironet s.r.o. a takovou praxi obecně potvrzuje i Ing. V.
171. Soud výše nastolené otázky ve shodě s žalovaným pokládá za mimoběžné. Předmětem daňového řízení není, co Ing. D. měl udělat jinak, ale zda to, jak se transakce skutečně odehrály, bylo, či nebylo zneužitím práva. Jak soud již uvedl, svoboda jednání v soukromém právním styku neznamená, že jakoukoliv transakci musí stát aprobovat i z hlediska práva fiskálního, zejm. je-li zjevně zneužívající. Soud nezpochybňuje existenci problematických aspektů přímého převodu ochranných známek na žalobkyni, a proto ani neprovedl účastnický výslech Ing. S., který se měl vyjadřovat k tomu, zda by jako akcionář žalobkyně souhlasil s jejich vložením do žalobkynina základního kapitálu (a proto je tento návrh na výslech svědka nadbytečný). V tomto směru je, pokud jde o úvahu vyslovenou soudem v *obiter dictu*, podstatné, že prostřednictvím kapitalizace korunových dluhopisů se bude na faktickém vložení části ochranných známek do základního kapitálu podílet i sám Ing. S., čímž patrně tyto námitky proti posílení podílu Ing. D. byly vyřešeny. Soud ani netvrdí, že by žalobkyně musela ochranné známky vlastnit: Ing. D. nemusel ochranné známky žalobkyni převádět, v konečném důsledku tak ovšem přes složitý řetězec společností (a po zapojení Ing. S.) učinil. Klíčové z pohledu argumentace v napadeném rozhodnutí pak je, že do těchto transakcí ekonomicky neopodstatněně zakomponovala vydání korunových dluhopisů, nutících ji hradit úrokové náklady, kterými až do 31. 12. 2018 vůbec zatížena být nemusela. Nadto za dobu do splatnosti kupní ceny mohla také nastrádat dostatečné vlastní zdroje, aby dluhopisy vydávat nemusela. V tomto ohledu je zcela nepodstatné, jak postupoval společník jiné společnosti (Mironet s.r.o.), a soud proto neprováděl ani důkaz rozsudkem Mironet, který se týkal jiné ochranné známky.
172. Soud dále uvádí, že samotné vložení ochranné známky do struktury společností Ing. D. daňové orgány nekladou žalobkyni k tíži a že z hlediska předčasného vydání korunových dluhopisů a popř. i faktického vložení ochranných známek do základního kapitálu žalobkyně kapitalizací dluhopisů je nepodstatné. Přesto se ale soud může vyjádřit i k tomu, zda se daňové orgány vypořádaly s tvrzením žalobkyně o existenci podnikatelského záměru Ing. D. v Ruské federaci, jenž měl odůvodňovat tento postup, a souvisejícími důkazními návrhy.
173. Napadené rozhodnutí se touto otázkou zabývá v odst. 145 až 148. Žalobkyně předložila v daňovém řízení vyjádření Ing. D., kde popisoval plány založení sítě dvaceti prodejních center v Rusku a dalších zemích SNS. Za tímto účelem měl s panem Ch. uzavřít memorandum o spolupráci, kterým se zavázal vložit ochranné známky do společného podniku. Projekt nakonec skončil neúspěchem. Ing. H. měl potvrdit, že zajišťoval kontakty Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

k provedení takového plánu v roce 2003 a násl. Soud souhlasí s tím, že takový výslech neměl souvislost s posuzováním zneužití práva při financování nákupu ochranných známek pomocí korunových dluhopisů v roce 2012. Totéž platí ohledně výsledku pana Ch. Pokud žalovaný dále hodnotil jako neobvyklé, že již za tři měsíce po podpisu memoranda, ač ještě nemohly být v tomto značně rozsáhlém projektu centra zbudována, došlo k vložení ochranných známek do společnosti Wigmore LLC, nejde o obchodní zvyklost, kterou by měly finanční orgány prokazovat, nýbrž o pouhé logické hodnocení tvrzení žalobkyně. Nejde však ani o stěžejní úvahu, na které by napadené rozhodnutí stálo, byť upozorňuje na jisté nesrovnalosti v tvrzeném plánu podnikatelských aktivit. I pokud měl Ing. D. v Rusku z reputačních důvodů podnikat prostřednictvím zahraniční společnosti (Wigmore LLC) a společný podnik s panem Ch. měl být dle memoranda založen až po dobudování prodejní sítě, nic to nemění na tom, že jde o skutečnosti se zcela zanedbatelnou mírou relevance ke zdaňovacím obdobím, v nichž žalobkyni nebyly uznány nákladové úroky z korunových dluhopisů. Žalovaný též trefně poukázal na to, že použité ochranné známky operují s českým jazykovým aparátem (včetně zápisu latinkou) a k podnikání v Rusku se nehodí (i pro kulturně blízkou oblast Slovenska si žalobkynina dceřiná společnost zaregistrovala modifikovanou – lokalizovanou – ochrannou známku „Béd’o Trávníček“ u *Úradu priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky*), a navíc je měla sublicencována žalobkyně od společnosti Tramarex (srov. odst. 145 napadeného rozhodnutí). Pokud žalobkyně v žalobě uvádí, že k marketingovým účelům v Rusku ochranné známky vůbec využívány být neměly (a šlo tedy jen o zdroj financování), není soudu jasné, proč bylo potřeba je vůbec vyčleňovat, když pan Ch. nemohl nijak ovlivnit, jak s nimi bude Ing. D. jakožto vlastník společnosti Wigmore LLC nakládat.

174. Soud tedy uzavírá, že se žalovaný s důkazními návrhy vypořádal dostatečně a ani žalobkyní zpochybňované skutečnosti nemají na nosné důvody napadeného rozhodnutí vliv. Navíc, jak soud vyhodnotil výše, tvrzení žalobkyně jsou nedůvěryhodná. Pro nadbytečnost tedy neprovedl výslech Ing. H. a pana Ch. ani soud.

Selekce důkazů

175. Žalobkyně na str. 43 a násl. žaloby opakovaně brojí proti závěrům finančních orgánů o možnosti šestiletého „bezúročného“ užívání ochranných známek a neprovedení výsledků, tvrzením o (ne)nabídnutí možnosti upsat dluhopisy jiným osobám, namítanými rozpory v důvodech vydání dluhopisů atp. Soud odkazuje žalobkyni na předchozí pasáže rozsudku, ve kterých se s touto argumentací vypořádal, a na souhrn relevantní judikatury k otázce prokazování a vyvracení zneužití práva, ze kterých je zřejmé, že samozřejmě důkazní břemeno tíží správce daně a následně může daňový subjekt jeho závěry vyvracet. Soud žalobkyni přisvědčuje v tom, že standard prokázání s *absolutní jistotou* nelze po daňovém subjektu požadovat, a dodává, že jej nelze požadovat ani po správci daně. Má-li však žalobkyně za to, že takový důkazní standard po ní správce daně požadoval, soud uvádí, že se opírá jen o slova vytržená z kontextu. Žalobkyně nicméně při vyvracení závěrů o zneužití práva nedostála ani nižšího důkazního standardu.
176. Žalobkyně tvrdí (a má nepochybně pravdu) že započtení je běžná forma úhrady pohledávek a finanční orgány existenci započítávaných pohledávek nezpochybnil. Tato fakta jsou však mimoběžná s argumentační linií, na které je napadené rozhodnutí vystavěno. Finanční orgány netvrdily, že by započtení bylo samo o sobě jakkoliv raritní (či snad zakázané) nebo

fiktivní. Není pravdou, že by správce daně nepostupoval podle § 8 odst. 1 daňového řádu, tedy neposuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a přitom nepřihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Tvrdí-li žalobkyně, že se finanční orgány nezabývaly dalšími tvrzenými důvody zápočtů, jako je prodej podílů ve společnosti EURO-AGENCY, eliminace rizik, vyrovnaní bilančního salda závazků a pohledávek atp., a že se úzkostlivě zaměřily jen na platební rovinu, nelze jí přisvědčit. Soud se ztotožňuje s vyjádřením žalovaného, který poukázal na popis dalších nestandardností v zápočtech, jež žalobkyně bagatelizuje (zápočet neexistující pohledávky, nestandardní rozdělování pohledávky na několik částí s různou splatností a v odlišných měnách, nákup za nominální hodnotu, ač byla 5 měsíců po splatnosti). Dle žalobkyně je sice irelevantní tvrzení žalovaného, že pohledávky Ing. D. a společnosti Eurasia Development Group nezanikly platným zápočtem, neboť v takovém případě nadále existují. Soud s žalobkyní souhlasí potud, že jde o skutečnost podružnou, neboť nejde o jedinou, tím méně pak stěžejní nelogičnost v celé konstrukci transakcí. Není však sporu o tom, že takovou transakci žalobkyně vykazala a šlo o důvodně podezřelou transakci mezi většinovým akcionářem žalobkyně a společností, za kterou sám dle zjištění hongkongských úřadů skutečně jednal (viz bod 31 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období 2011 až 2015). Ani prodej podílu v EURO-AGENCY finanční orgány nepřehlédly (viz bod 28 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období 2011 až 2015). „*Vyrovnaní bilančního salda závazků a pohledávek*“ je pak samou podstatou institutu zápočtu, stejně jako zánik pohledávky vždy eliminuje rizika plynoucí z její existence. V daném případě je však nutno pamatovat na to, že šlo o závazky a pohledávky mezi osobami spojenými, tedy pohledávky, jejichž samotný vznik (a zánik) mohla žalobkyně a osoby s ní spojené do značné míry ovlivnit, a proto je nutná vyšší míra obezřetnosti při jejich posuzování.

177. Dále žalobkyně rozporovala nezohlednění nebo neprovedení některých důkazů, kterými chtěla prokázat, že společnost Tramarex nebyla jen uměle a účelově založenou společností. Žalobkyně v daňovém řízení navrhovala provést výslech JUDr. O. Š. Soud má za to, že žalovaný přiléhavě zhodnotil, že není zřejmé, jaký dopad by měly zjištěné činnosti společnosti Tramarex ve vztahu k ochranným známkám a emisi korunových dluhopisů. Soud znovu poukazuje na to, že podstata věci tkví v tom, že žalovaný vyhodnotil, že žalobkyně nemusela přistoupit k vydání korunových dluhopisů, aby si pořídila ochranné známky. Soud přitom již výše též odůvodnil, že nebylo ekonomicky racionální vydat korunové dluhopisy (zavázat se k placení úroků z korunových dluhopisů), když splatnost kupní ceny ochranných známek nastávala až po šesti letech od uzavření kupní smlouvy. Soud také již odůvodnil, proč nepovažuje za důvodný žalobní argument, že hrozilo zesplatnění seniorních pohledávek z důvodu dodatečného závazku žalobkyně vůči třetím osobám. V této souvislosti pak žalobkyně žádnou úlohu společnosti Tramarex nepřikládala. Soud proto považuje za přiléhavé vyhodnocení žalovaného, že případné prokazování konkrétní činnosti společnosti Tramarex není pro posouzení ekonomické opodstatněnosti emise korunových dluhopisů významné; soud souhlasí se žalovaným, že výslech JUDr. Š. byl a je důkazem nadbytečným.

Propojenost osob

178. Žalobkyně opakovaně namítá, že ji Ing. D. informoval o svém záměru financovat své podnikání ze sublicenčních poplatků. Akcionáři žalobkyně jednali se společností Wigmore LLC a Tramarex, kterou chtěla žalobkyně využít při podnikatelské expanzi na další trhy.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

Její dceřiná společnost MIVEP a. s. v Tramarexu držela jen třetinový podíl, bez součinnosti ostatních společníků nemohla prosadit žádné zájmy, a i proto mohli ostatní společníci dosadit do vedení svého zástupce. Připouští tedy angažmá ve společnosti Tramarex. Plánovala se expanze do jiných evropských států a využití ochranných známek i jinými evropskými společnostmi, proto došlo k licencování Wigmore LLC a sublicenci žalobkyni. Možnost využívání ochranných známek žalobkyně konzultovala i s patentovou zástupkyní Ing. V. Jelikož tato tvrzení žalobkyně uplatnila zjevně jen z procesní opatrnosti, aniž by zde polemizovala se závěry napadeného rozhodnutí, nepovažuje soud tento přehled za žalobní bod. Nad rámec nutného odůvodnění však znovu upozorňuje na lokalizaci ochranných známek zmiňovanou žalovaným v napadeném rozhodnutí pro české jazykové a kulturní prostředí, která je značným nedostatkem tvrzeného plánu. Tato tvrzení jsou pak rovněž v nesouladu s tvrzenými podnikatelskými aktivitami Ing. D., který dle žalobkyně hodlal ochranné známky užívat jen k financování a pro východní trhy se připravovala registrace upravených ochranných známek (dle žalobkyní předložených listin zapsaných v cyrilici).

179. Žalobkyně též namítla, že žalovaný nerozlišuje právní termíny osob spojených, sdružených, ovládajících, ovládaných apod., a není tedy zřejmé, kterou z variant § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů myslí. Nezabývá se jednotlivými skutečnostmi zakládajícími závěry o spojení, nebere v potaz sílu ovlivnit rozhodování ani časové hledisko (viz např. bod 79 napadeného rozhodnutí ve vztahu k vlastnictví společnosti Tramarex).
180. Soud se k propojenosti osob vyjádřil již v odst. 103 rozsudku. Dále uvádí, že o kapitálovém, personálním a jiném propojení zúčastněných osob obsáhle pojednává zpráva o daňové kontrole za zdaňovací období 2011 až 2015 v bodě 4.1.2. Ta i napadené rozhodnutí pak operují zpravidla bez bližšího rozlišení s odkazem na § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, dle kterého se pro účely tohoto zákona za spojené osobami považují mj. tzv. jinak spojené osoby, kterými jsou osoby:
1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
 2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,
 3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,
 4. blízké,
 5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.
181. Důvody subsumpcy pod toto ustanovení jsou však z kontextu zcela zřejmé, neboť zpravidla jde o zapojení Ing. D. nebo Ing. S. do řídicích orgánů nebo majetkové struktury více společností (jde tedy minimálně o bod 2 citovaného ustanovení). Jen společnost Wigmore Group AG je v bodě 168 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období 2011 až 2015 (na kterou odkazuje i zpráva o daňové kontrole za nyní řešená zdaňovací období) ve vztahu k žalobkyni výslovně označena za jinak spojenou osobu dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Takové spojení žalovaný dovozuje z nepřímých indicií spočívajících ve faktickém právním jednání společností, které je posuzováno (včetně jednání, které mu předcházelo), v kombinaci s propojením přes osobu právního zástupce JUDr. B. (účastnil se valných hromad žalobkyně, zastupoval společnosti Wigmore Group AG, Wigmore LLC i Tramarex) a společnost Emilaso Corp. (jednali za ni K. vystupující též ve Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

společnosti Fiduciana, která figurovala při založení společností Wigmore LLC a East West Fin. LLC, jejichž jedinými vlastníky byli Ing. D., resp. Ing. S.). Žalobkyně sice v žalobě uvádí, že o společnosti Wigmore Group AG ví jen to, že jde o obchodního partnera, kterému za ochranné známky zaplatila jejich tržní cenu, kterou by musela zaplatit komukoliv, a že nelze nic dovozovat z *náhody*, že advokát JUDr. B. či společnost Fiduciana figurovali u určitých úkonů za více společností. I přesto, že je soudu z úřední činnosti velmi dobře známo, že advokáti zpravidla zastupují různé osoby (a proto neprovedl navržený důkaz prohlášením místopředsedy kontrolní rady České advokátní komory Mgr. L. T.), v tomto případě, jak soud konstatoval již výše, je skutečně *náhod* až příliš mnoho. V kontextu prokázané existence optimalizačního schématu má soud zařazení žalobkyně a společnosti Wigmore Group AG jako jinak spojených osob, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, za jasně vyjádřený a dostatečně podložený. V tomto případě je zcela namístě připomenout rčení, že když něco vypadá, plave a kváká jako kachna, bude to patrně kachna (srov. nález Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2018, sp. zn. III. ÚS 4072/17).

182. Na tomto závěru nic nemění ani namítané časové hledisko, jelikož i z pohledu žalovaného byla emise korunových dluhopisů jen dodatečným doplněním složité konstrukce, která by i bez nich směřovala ke zneužití práva. Žalobkyně též namítala nepřesnosti ohledně toho, zda žalobkynina dceřiná společnost MIVEP měla v roce 2004 ve společnosti Tramarex „jen“ třetinový, nebo 99,9% podíl, nicméně z výkladu žalovaného v odst. 89 a dále pak odst. 172 a 173 napadeného rozhodnutí vyplývá, proč nebylo zjišťování dalších podrobností v tomto případě potřebné. Zejména je však nutno zdůraznit, že tato „nepřesnost“ není pro závěry rozhodující. Existence spojených osob tak jako tak vyplývá např. ze skutečnosti, že to byl Ing. S., kdo *jako ředitel společnosti Tramarex* (tehdy East Mountfield Ltd.) podepsal se žalobkyní sublicenční smlouvu k ochranným známkám (viz odst. 88 napadeného rozhodnutí).
183. Žalobkynina námitka, že žalovaný opomněl, že společnost Tramarex si v době hrazení sublicenčních poplatků (do roku 2010) plnila daňové povinnosti, což hodlala dokládat potvrzením kyperských daňových orgánů (*Tax Certificate*) o tom, že má ke dni 31. 12. 2015 vypořádány všechny daňové závazky, taktéž není relevantní. Předmětem nynější daňové kontroly nebylo placení ani zdanění sublicenčních poplatků před rokem 2011, nýbrž následný postup při akvizici ochranných známek a jejich financování. Žalobkyně však ani neuvádí, z čeho dle ní vyplývá, že jsou závěry žalovaného o nepodávání daňových přiznání, a tedy neodvádění daně (odst. 89 a 172 napadeného rozhodnutí) nesprávné. Nyní v řízení před soudem navržený důkaz není způsobilý vyvrátit závěry daňových orgánů a prokázat, jaká byla situace ohledně daňových povinností společnosti Tramarex v dřívějších letech, neboť se vztahuje jen ke stavu ke konci roku 2015. Nijak nevylučuje možnost, že v minulosti skutečně nebyla daňová přiznání podávána a že k nápravě (a to třeba i jen formální) došlo až později. Proto jej soud neprováděl.
184. O reálné podnikatelské činnosti společnosti Tramarex měla v daňovém řízení podat svědectví Ing. Š., která jako advokátka řešila nastavení činnosti této společnosti. V odst. 171 až 173 napadeného rozhodnutí žalovaný popsal obsah jejího čestného prohlášení s tím, že záměry na vytvoření servisní entity nemají dopad na posouzení racionality emise korunových dluhopisů na konci roku 2012. Žalobkyně nepředložila důkaz o tom, že by Tramarex prováděl nějaké jiné aktivity než sublicencování ochranných známek žalobkyni.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

Nic takového nevyplývalo ani z mezinárodní výměny informací. Za těchto okolností je nerozhodné, jaké snad mohla mít žalobkyně s touto společností záměry a co bylo s JUDr. Š. konzultováno. Soud tedy souhlasí s postupem žalovaného, který návrh na její výslech zamítl, což v odst. 173 napadeného rozhodnutí řádně odůvodnil. Ze stejného důvodu pak neprovedl její výslech ani soud.

185. Pokud pak žalobkyni není zřejmý důvod, pro který považují finanční orgány za spojenou osobou společnost East West Fin. LLC, nechť nahlédne do bodu 15 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období 2011 až 2015. Není založena pouze na jejím vlastnictví Ing. S. (byť z uvedené pasáže skutečně nevyplývá, do kdy přesně byl jejím vlastníkem) a užití stejného registračního agenta jako Wigmore LLC (USA Corporate Services Inc), ale především z angažmá dalších – již z výše uvedeného textu známých – aktérů, a to K. a společnosti Fiduciana, stejně jako JUDr. B.

Namítané nepřesnosti

186. Žalobkyně se taktéž soustředila na zpochybňování jednotlivých dílčích tvrzení žalovaného.
187. Dle žalobkyně nemá teze, že Wigmore LLC neprovozovala žádnou činnost, oporu ve spisu, resp. je s ním v rozporu stejně jako s výsledky pana Ing. H. a Ch., které žalobkyně navrhla a žalovaný neprovedl. Žalobkyně předložila prohlášení jednatele Wigmore LLC pana W. V., které jí bylo doručeno po vydání napadeného rozhodnutí. Učinila tak k prokázání skutečností, že společnost Wigmore LLC realizovala investici v Rusku zahrnující budování center za účasti pana Ch., že k financování měly sloužit výnosy z ochranných známek a že toto podnikání bylo ztrátové, a bylo proto nutné společnost sanovat prodejem ochranných známek. I žalobkyně měla v plánu expandovat na východní trhy.
188. Žalovanému je však nutno přisvědčit, že z odpovědí na mezinárodní dožádání vyplývá, že jediným známým předmětem činnosti společnosti Wigmore LLC bylo držení ochranných známek a v registračních dokumentech byla označována jako *shelf company* (žalobkyně má nepochybně pravdu, že jde o víceznačné pojmenování společností nevykonávajících žádnou činnost a nevlastnících majetek, čekajících „na polici“, až je někdo koupí, přičemž u těchto *ready made* společností je běžné, že se z nich po koupi klientem stane běžná společnost; v daném případě však nebyla společnost založena jako „zboží pro budoucí prodej“, nýbrž byla založena „na objednávku“ pro Ing. D. (viz odst. 79 napadeného rozhodnutí). Tvrzení tedy v řízení podloženo byla a byla obsažena již v bodě 13 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období 2011 až 2015. Žalobkyně měla možnost je vyvrátit, avšak prostředek prokazující reálné aktivity této společnosti (nespočívající jen v držení ochranných známek a přeposílání příjmů z nich) nepředložila. Nepřímé důkazy směřující k prokázání jakýchsi konzultací a neuskutečněných záměrů (důkazní návrhy prohlášením a výsledky Ing. H. a pana Ch., popř. patentové zástupkyně Ing. V.) takovými prostředky rozhodně nejsou. Nejsou způsobilé prokázat podstatné okolnosti pro daný případ. Jak navíc uvedl žalovaný v odst. 146 napadeného rozhodnutí, nebylo zjištěno, že by se pan Ch. podílel na vlastnictví či vedení Wigmore LLC ani že by tato společnost měla podíl na jakékoliv jiné společnosti v Rusku či státech SNS. Prohlášení pana V. soud k důkazu neprovedl, neboť žalobkyně měla možnost tento důkazní prostředek vyžádat či alespoň ve formě návrhu řádně a včas uplatnit v řízení před finančními orgány. Ostatně i kdyby pan V. či pan Ch. potvrdili, že na investice v Rusku byly vynaloženy všechny příjmy z ochranných známek, jak žalobkyně uvedla v dalších podáních, nevyvrátilo by to tezi o nečinnosti společnosti Wigmore LLC, neboť

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

absence zisku neprokazuje existenci jakýchkoliv aktivit. Žalobkyně v žalobě nepoukázala na žádné konkrétní ztrátové aktivity či investice ani na důkazy, které by je přímo konkrétně prokazovaly, ač lze předpokládat, že o ztrátových investicích v hodnotě stovek milionů korun budou k dispozici zcela konkrétní přímé důkazy zachycující např. zpracované projekty, konkrétní rozestavěné stavby apod.

189. Dále žalobkyně poukazuje na nepřesnost v bodě 153 napadeného rozhodnutí, dle kterého *zhodnocovala* OZ i v roce 2011, kdy je neužívala. Žalobkyně namítá, že již v daňovém řízení uvedla, že OZ po část roku 2011 nevyužívala, což odpovídalo i nižším reklamním nákladům. Soud uvádí, že podstatná pasáž napadeného rozhodnutí v celém rozsahu zní: „*Jak bylo zjištěno, za období od r. 2005 do r. 2010 vynaložil odvolatel na reklamu týkající se OZ více než 2,15 mld. Kč (viz Zpráva o DK 2011 až 2015, str. 90) a následně takto zhodnocení OZ v r. 2012 koupil od společnosti Wigmore Group AG za částku 748 198 000,- Kč.*“ Za stěžejní je nutno ve shodě s žalovaným považovat část týkající se zhodnocování v letech 2005-2010 a investice do reklamy v daném období.
190. Jazykový aparát ochranných známek není dle žalobkyně překážkou jejich využití v zahraničí. Patentová zástupkyně Ing. V. totiž realizovala v roce 2006 úkony směřující k registraci ochranných známek v Rusku, Kazachstánu, Ukrajině a Bělorusku. Podklady vztahující se k těmto úkonům měla předložit v daňovém řízení. Z těchto listin založených v odvolacím daňovém spise ovšem vyplývá, že se jednalo o údajně připravovanou registraci ochranných známek *АВТОМАТ, АВТОМАТ, АВТОМАТ/АВТО*, zjevně tedy nikoliv těch, které byly předmětem nákupu financovaného emisí korunových dluhopisů. Nadto tvrzení žalobkyně je nemožné již z právního hlediska, jelikož ochranné známky mají vždy jen teritoriální charakter daný dosahem právního řádu, v jehož gesci je jim garantována ochrana. Pokud by skutečně mělo jít o české ochranné známky, pak by patrně podle náhledu žalobkyně mělo postačovat, že již dříve byly zaregistrovány v ČR, a nebylo by třeba provádět registraci ve zmíněných zemích SNS. Tak tomu ale pochopitelně není, jelikož česká ochranná známka nemá žádnou platnost v těchto zemích. I kdyby měla mít totožnou textaci, bez její registrace v té které zemi by v tamějším právním prostředí nebyla česká ochranná známka jakkoliv uznávána a postrádala by tam jakoukoliv hodnotu. Není přitom zřejmé, proč by pro registraci *nových* ochranných známek v tamějších právních řádech bylo nezbytné, aby registrující subjekt měl uživatelská práva k české ochranné známce totožného znění (natožpak jen přeložené). Prohlášení patentové zástupkyně stejně jako prohlášení pana V. o tom, že společně s Ing. D. konzultovali otázky týkající se práva duševního vlastnictví a možného využití ochranných známek v zahraničí při expanzi žalobkyně, proto soud k důkazu neprovedl, neboť by jednak nic nezměnila na závěru, že k žádnému takovému využití (jak ostatně tvrdí i žalobkyně) nakonec nedošlo, a jednak by ať už s ohledem na nutnost odlišného jazykového znění, nebo s ohledem na čistě vnitrostátní platnost nemohlo být pro posouzení rozhodných otázek zneužití práva ani relevantní. Otázka protiprávního užívání *jiných* ochranných známek v jiných státech, na které bez kontextu žalobkyně též poukázala (uvedla, že v řízení prokázala existenci sporu v Polsku ohledně užívání názvu *Koło szczyścia*), není pro danou věc také podstatná.
191. Nakonec žalobkyně zpochybnila optimalizační schéma, neboť je již z ledna 2001, avšak Ing. D. převedl ochranné známky až v roce 2004. Navíc se týkalo majetku žalobkyně, přičemž ochranné známky jejím majetkem až do roku 2012 nebyly. K tomu však soud uvádí, že právě optimalizační schéma zcela jasně popisuje postup, jak odstranit *neprůzračný stav* Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

spočívající v nemožnosti odepisovat nehmotný majetek (mj. ochranné známky) vložené do společnosti jejím akcionářem za využití *off-shore* lokalit. V podstatě právě k takovému postupu žalobkyně přistoupila, byť jej aplikovala na ochranné známky, které teprve mají být (*de facto*) do jejího základního kapitálu vloženy. Časový odstup od naplánování k realizaci není podstatný. K závěru o zneužití práva předčasným vydáním korunových dluhopisů pak tato skutečnost ani žádný vliv nemá.

192. Ani tyto okruhy žalobních bodů tedy nejsou důvodné.

Předchozí daňové kontroly

193. Žalobkyně považuje postup finančních orgánů za překvapivý též proto, že byla na základě jejich dřívějších postupů v dobré víře, že sublicenční poplatky nejsou problematické. Finanční orgány měly již před rokem 2010 k dispozici údaje o sublicenční smlouvě, doklady o vlastnictví společnosti Wigmore LLC Ing. D., sdělení o jeho podnikatelských aktivitách na území Ruské federace atp. Není tedy pochopitelné, že žalovaný v odst. 130, 131 a 185 napadeného rozhodnutí uvádí, že nějaké údaje neměl k dispozici. Např. údaje z Panamy a Hongkongu z časového hlediska nic nevypovídají o (sub)licencování ochranných známek. Tvzení o systematickém postupu před rokem 2010 není opodstatněné. Místně příslušný finanční úřad o těchto okolnostech věděl, jak potvrdily v prohlášeních členek představenstva žalobkyně B. Č. a Mgr. M. Č.
194. K této námitce soud uvádí, že správní praxe obecně může v adresátovi vzbudit očekávání, které požívá právní ochrany. Správní orgány ovšem mohou svou správní praxi s účinky *pro futuro* také změnit.
195. Nicméně v daném případě nemohlo jít o rozdílné hodnocení stejných skutkových zjištění. Ta se naopak v žalobkyní zmiňovaných případech nutně musela lišit. Předně je potřeba žalovanému přisvědčit, že v nyní posuzovaném případě měl k dispozici nové informace (od policejních orgánů, z mezinárodních dožádání), které mu umožnily poskládat výše zmiňovanou mozaiku ve svém celku (není přitom až tak podstatné, že mezinárodní smlouvy týkající se daňové spolupráce s Panamou a Hongkongem, jež umožnily řadu těchto zjištění zprostředkovat, vstoupily v platnost až po roce 2011). Zcela zásadní je pak nová okolnost, která v předchozích zdaňovacích obdobích posuzována být ani nemohla. Tou je emise dluhopisů, ke které došlo až v roce 2012. Předmětem doměření daně v napadeném rozhodnutí jsou totiž nákladové úroky z této emise, a nikoliv (sub)licenční poplatky, investice do propagace ochranných známek nebo jejich odpisy.
196. S ohledem na to, že okolnosti předchozích daňových kontrol u žalobkyně a vědomost finančních orgánů ohledně sublicenčního vztahu k ochranným známkám se společností Tramarex a angažmá Ing. D. ve společnosti Wigmore LLC nejsou sporné, soud neprováděl důkaz prohlášeními paní Č. a Mgr. Č., která jsou ostatně součástí správního spisu a žalovaný se k nim vyjádřil v bodech 153 a 154 napadeného rozhodnutí.
197. Ani tento žalobní bod proto není důvodný.

Závěr a náklady řízení

198. Závěrem soud shrnuje, že žalobkyně i Ing. D. mají v nastavení svých soukromoprávních záležitostí naprostou svobodu a není úkolem finančních orgánů určovat, jak mají nakládat se svým majetkem. Snaha zajistit si kontrolu nad poskytováním (ze strany Ing. D.) a

užíváním (ze strany žalobkyně) ochranných známek jakožto klíčového prvku marketingové strategie žalobkyně je zcela racionální, pochopitelná a legální. Avšak zvolený postup zejména těchto aktérů, který nelogicky vytvořil zbytečné úrokové náklady předčasným vydáním korunových dluhopisů a subsidiárně směřoval ke snaze odepisovat vstupní hodnotu ochranných známek, jež v konečném důsledku budou podle prohlášení žalobkyně *de facto* vloženy do základního kapitálu (závazky z kupní ceny zaniknout přeměnou na akcie žalobkyně), vedly zcela správně finanční orgány k prověřování skutečných záměrů žalobkyně a s ní spojených osob. Vzhledem ke zjištěným okolnostem pak (byť jen v části) ob stojí závěr žalovaného o zneužití práva. Finanční orgány v části vytýkající vydání korunových dluhopisů s šestiletým předstihem před termínem splatnosti kupní ceny nevystupovaly jako samozvaný tržní regulátor a neomezují bezdůvodně její podnikání, jak tvrdí žalobkyně, ale jen vyvozují adekvátní daňové důsledky z žalobkynina jednání.

199. Vzhledem k tomu, že žalobní argumentace ve výsledku není důvodná (byť řada úvah žalovaného neobstojí, jeden z důvodů, v nichž bylo spatřováno zneužití práva, je v souladu se zákonem a skutkovými zjištěními a sám o sobě jako odůvodnění doměření daně postačuje) a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
200. O náhradě nákladů účastníků řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost nevznikly.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů 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 9. prosince 2025

Mgr. Ing. Petr Šuránek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.