



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Michala Bobka a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **Bozadziev s. r. o.**, sídlem Lesní 268, Tábor, zastoupena JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 5. 2022, č. j. 51 Af 7/2020-52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a předcházející řízení

[1] V posuzované věci jde o otázku uplatnění úroků vyplácených žalobkyní držitelům jí emitovaných korunových dluhopisů jako daňově uznatelných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně dospěl na základě provedené daňové kontroly k závěru, že se žalobkyně uvedeným jednáním dopustila zneužití práva, neboť se nepodařilo prokázat ekonomickou racionalitu předmětné emise dluhopisů. Výlučným účelem transakce bylo dle správce daně získání daňové výhody – jednak snížení základu daně z příjmů žalobkyně o úroky z dluhopisů, jednak nezdaněného příjmu společníků a zároveň jednatelů žalobkyně v podobě úrokového výnosu. Žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil. Krajský soud žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl.

[2] Ze správního spisu a napadeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) zjistil Nejvyšší správní soud následující. Žalobkyně jako obchodní korporace vznikla 1. 2. 2012. Jejími jedinými společníky a zároveň jednateli v rozhodné době byli MUDr. Ilja Bozadziev a jeho manželka MUDr. Zuzana Bozadzievová. Dne 19. 11. 2012 jednatelé a společníci v jedné osobě rozhodli o emisi dluhopisů žalobkyně s označením „Dluhopisy Bozadziev 2037“. Tou měl být financován převod části

obchodního závodu MUDr. Ilji Bodžiaeva tvořené souborem hmotných, nehmotných a osobních složek podnikání – provozování samostatné organizační složky s označením „stomatologická a implantologická praxe“ – na žalobkyni. K převodu došlo na základě smlouvy ze dne 3. 12. 2012, kupní cena byla s využitím znaleckého posudku určena ve výši 11 500 000 Kč.

[3] Žalobkyně dne 13. 12. 2012 vydala celkem 10 000 000 ks dluhopisů se jmenovitou hodnotou 1 Kč v zaknihované podobě ve formě na jméno. Emisní podmínky určovaly výnos pevnou úrokovou sazbou 9,9 % p. a. splatný vždy ve dvou splátkách v kalendářním roce. Konečná splatnost dluhopisů měla nastat 12. 12. 2037, tj. za 25 let. Emisní podmínky umožňovaly též předčasnou splatnost z rozhodnutí emitenta. Jedinými upisovateli dluhopisů se stali společníci a zároveň jednatelé žalobkyně MUDr. Ilja Bozadžiev a MUDr. Zuzana Bozadžievová. Druhá uvedená uzavřela písemně smlouvu o úpisu a vydání dluhopisů dne 19. 11. 2012. Tatáž smlouva v písemné formě MUDr. Bozadžieva je ve spisu nepodepsaná a nedatovaná. Emisní kurz odpovídající celkové jmenovité hodnotě 10 000 000 Kč uhradili oba upisovatelé dne 6. 12. 2012. Kupní cena části obchodního závodu byla žalobkyní MUDr. Bozadžievovi zaplácena dne 11. 12. 2012. Na její úhradu byly použity prostředky získané uvedenou emisí dluhopisů, jakož i prostředky z vlastního kapitálu žalobkyně, který byl v říjnu 2012 vkladem společníků navýšen o 2 300 000 Kč.

[4] Žalobkyně zúčtovala a jako daňově uznatelný náklad za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 uplatnila úrok z dluhopisů v celkové výši 990 000 Kč. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 30. 1. 2018 daňovou kontrolu, jejíž předmět tvořila daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. V rámci daňové kontroly správce daně žalobkyni mimo jiné vyzval jednak k prokázání oprávněného uplatnění úroků ve výši 990 000 Kč jako daňově uznatelných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jednak ke zdůvodnění ekonomicky racionálního smyslu způsobu financování nákupu části obchodního závodu.

[5] Navzdory argumentaci žalobkyně předložené ve vyjádřeních ze dne 29. 4. 2018 a ze dne 25. 9. 2018 dospěl správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 11. 2018 ke zjištění, že ze strany žalobkyně došlo ke zneužití práva. Žalobkyní zvolený způsob financování převodu části podniku emisí korunových dluhopisů neměl rozumné ekonomické opodstatnění. Jeho hlavním smyslem bylo získání daňové výhody v rozporu se zákonem o daních z příjmů. Správce daně neakceptoval vysvětlení volby použitého způsobu financování převodu podniku, neboť podnik mohl být společníkem vložen do vlastního kapitálu žalobkyně, případně bylo možno převod financovat půjčkou společníků nebo splátkovým kalendářem. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že je třeba rozlišovat legitimní postup v podobě volby daňově nejvýhodnější možnosti v situaci, kdy existuje několik v úvahu přicházejících možností majících samostatný smysl, od situace, kdy právě jediným smyslem činnosti či transakce je získání daňové výhody, kterýžto postup nelze považovat za legitimní. Právě druhý uvedený případ spatřoval v situaci žalobkyně.

[6] V návaznosti na kontrolní zjištění vydal správce daně dne 23. 11. 2018 dodatečný platební výměr, jímž žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014 o částku 188 100 Kč a uložil jí povinnost zaplatit penále 37 620 Kč.

pokračování

[7] Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 2. 2020 zamítl, respektive napadené rozhodnutí správce daně potvrdil. Jednání žalobkyně hodnotil testem zneužití práva vyplývajícím z ustálené judikatury správních soudů, především s ohledem na objektivní a subjektivní okolnosti svědčící o tom, že formálně zákonné jednání se přičí účelu a smyslu zákonných pravidel a jeho hlavním cílem je získání daňové výhody.

[8] S ohledem na personální propojenost žalobkyně a držitelů dluhopisů a fakt, že k emisi dluhopisů došlo krátce před změnou právní úpravy zdanění korunových dluhopisů, se žalovaný zaměřil na opodstatnění ekonomického účelu a smyslu zvoleného způsobu financování převodu podniku. Konstatoval, že vydání korunových dluhopisů se v daném případě jevílo jako značně nevýhodné vzhledem k zatížení žalobkyně nákladovými úroky ve značné výši po dobu 25 let. Primárním smyslem emise dluhopisů je zajištění externího zdroje financování, v dané věci však prostředky byly obratem poskytnuty zpět té samé osobě, která je žalobkyni poskytla: společník a zároveň jednatel žalobkyně. Převod podniku bylo možno realizovat i jinými prostředky, které by žalobkyni nezatížily tak vysokými náklady. Žalovaný dále neakceptoval argument, že financování dluhopisy pro žalobkyni bylo výhodné z důvodu odložení splátky jistiny. Tím totiž zároveň došlo k zatížení žalobkyně úrokovými náklady v celkové předpokládané výši 24 750 000 Kč nad rámec závazku splatit jistinu. Žalobkyně přitom sama byla schopna cenu podniku zaplatit ve splátkách z vlastních prostředků dříve než za stanovenou 25letou dobu splatnosti dluhopisů. Žalovaný dále konstatoval nestandardnost posuzované transakce, která proběhla mezi spojenými osobami (ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu). Kromě jiného uvedl, že úhrada emisního kurzu dluhopisů a následné vyplacení ceny za převod části podniku proběhly několik dní před vydáním dluhopisů. Žalovaný se ztotožnil i s dalšími dílčími závěry správce daně a ve shodě s ním dovodil, že posuzovaná transakce postrádala ekonomicky racionálně odůvodněný smysl, odporovala účelu a smyslu zákona a jejím hlavním cílem bylo vytvoření umělého zadlužení žalobkyně pro účely snížení daňové povinnosti.

[9] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke krajskému soudu. V té rozporovala závěr žalovaného, že emise dluhopisů za účelem financování převodu podniku na žalobkyni byla vedena pouze účelem získání daňové výhody. Žalovanému vytkla nedostatečné zdůvodnění tvrzené ekonomické iracionality transakce, kterou naopak považovala za ekonomicky racionální a zcela legální. Bylo navíc čistě na volbě zakladatelů žalobkyně, jakým způsobem majetek podnikající fyzické osoby převedou na žalobkyni.

[10] Krajský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl. Daňové orgány podle soudu dostatečně prokázaly naplnění znaků zneužití práva vyplývajících z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie, jejíž závěry soud rekapituloval. V posuzované věci nedošlo k naplnění primárního smyslu emise korunových dluhopisů, jímž je zajištění externího zdroje financování, neboť získané finanční prostředky byly žalobkyní obratem zaplacené zpět téže osobě, která je žalobkyni poskytla. Vydání dluhopisů za účelem úhrady ceny převodu podniku bylo uměle vytvořenou situací bez rozumného ekonomického opodstatnění uskutečněnou s cílem získat výhodu v podobě nižšího základu daně a nezdaněného úrokového příjmu. Posuzované transakce proběhly mezi spojenými osobami, tj. mezi společníky a zároveň jednatelem žalobkyně a žalobkyní, vybočovaly z rámce obvyklých obchodních podmínek. Zvolený způsob financování ceny

převodu podniku se tak v dané věci jevil jako ekonomicky nevýhodný a rozumně neopodstatněný. Krajský soud proto s daňovými orgány souhlasil ohledně naplnění objektivního a subjektivního kritéria zneužití práva, když za hlavní účel posuzovaných transakcí považoval získání výhod vyplývajících ze zákonné úpravy, a to v rozporu se smyslem a účelem relevantních pravidel zákona o daních z příjmů.

[11] Daňové orgány podle soudu dále umožnily své pochybnosti o ekonomické racionalitě posuzovaných transakcí žalobkyni vyvrátit, té se však jiný účel než získání daňové výhody prokázat nepodařilo. Argument, že žalobkyně při volbě financování emisí dluhopisů nemusela po určitou dobu splácet jistinu, což pro ni bylo výhodné s ohledem na plánované investice a rozvoj, krajský soud ve shodě s žalovaným neakceptoval. Žalobkyně by s ohledem na údaje vypovídající o její finanční situaci byla schopna jistinu včetně úroků splatit dříve a bez omezení investic. Tvzení, že žalobkyni žádá z bankovních institucí nebyla ochotna poskytnout úvěr, žalobkyně nepodložila relevantními důkazy. Žalobkyně se vydáním dluhopisů úmyslně zavázala po dobu 25 let vyplácet fixní úrok, který by v celkové výši činil 24 750 000 Kč, což se jevílo jako neekonomické.

[12] Krajský soud nerozporoval, že bylo čistě na žalobkyni, jaký způsob financování v dané věci zvolí, rozhodnými však byly důvody motivující takovou volbu. V té souvislosti citoval z rozsudku NSS ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2 Afs 64/2015-75, podle něhož je klíčové, aby volba financování měla i jasný (jiný než daňový) ekonomický racionálně odůvodněný smysl. Nutnost zajistit namísto financování krátkodobého financování dlouhodobé, jako tomu bylo v případě žalobkyně, pak sice racionálně obhajovat lze, avšak jednání žalobkyně, která nakonec dlouhodobé financování zajistila ve své podstatě vlastními prostředky, není racionální ani ekonomicky odůvodnitelné. Ve výsledku totiž došlo pouze k převádění finančních prostředků mezi žalobkyní a jejími jednatelem/společníky, kteří byli zároveň upisovateli žalobkyní vydaných dluhopisů.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[13] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v kasační stížnosti namítá nezákonnost napadeného rozsudku a vady řízení před krajským soudem. Stěžovatelku nelze penalizovat za volbu daňově optimálního řešení umožněného tehdejšími právními předpisy. Krajský soud podle stěžovatelky nesprávně vyložil a na posuzovanou věc aplikoval závěry jím citované judikatury Nejvyššího správního soudu, ze kterých podle stěžovatelky naopak vyplývá, že posuzovaná emise dluhopisů nemohla naplnit znaky zneužití práva. V obecné rovině stěžovatelka nesouhlasila s názorem, že ačkoli samotná transformace stomatologické praxe byla provedena z legitimních důvodů, v okolnostech a způsobu získání prostředků na úhradu převodu podniku bylo nicméně nutno spatřovat zneužití práva. Konkrétně poté napadla závěry, že stěžovatelkou zvolený způsob financování převodu podniku představoval zneužití práva a že okolnosti emise korunových dluhopisů byly nestandardní.

[14] K otázce zneužití práva stěžovatelka vycházela z rozsudku NSS ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, jenž citoval i krajský soud. Z toho dle stěžovatelky vyplývá, že v případě, kdy samotná transakce je ekonomicky racionální, realizace takové transakce daňově optimálním způsobem představuje právo daňových subjektů. Proto pokud nebylo sporu o legitimitě záměru stěžovatelky transformovat podnikání fyzické osoby (stomatologickou praxi) na stěžovatelku, zvolený způsob financování této transformace

pokračování

ordinace (podnikání provozováním stomatologické praxe – pozn. soudu) nemůže představovat zneužití práva, neboť jde o realizaci legitimní volby stěžovatelky. V krajském soudem odkazovaném rozsudku NSS ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2 Afs 64/2015-75, poté soud jako účelovou hodnotil samotnou korporátní restrukturalizaci. V případě stěžovatelky však provedená transformace podnikání byla ekonomicky racionální, jak uznal i krajský soud. Pokud však bylo nesporné, že stěžovatelka měla legitimní potřebu externího financování za účelem rozvoje svého podnikání a zároveň úrok placený při zvolené formě financování odpovídal tržním podmínkám, objektivní ani subjektivní stránka zneužití práva nemohla být naplněna.

[15] Stěžovatelka dále rozporovala, že by okolnosti emise korunových dluhopisů byly nestandardní. Vydání dluhopisů nepředstavovalo účelové a umělé přelévání prostředků – výnos z emise byl použit na úhradu závazku (ceny za převod podniku) vůči MUDr. Bozadžievovi, jehož splněním se stěžovatelka stala vlastníkem převáděné části podniku, který tak mohla dále rozvíjet a zhodnocovat. Stěžovatelka dále poukazovala na to, že správce daně ani žalovaný neproblematizovali sazbu úroků z emitovaných dluhopisů. Naopak parametry stěžovatelkou emitovaných dluhopisů byly z hlediska tržních podmínek obvyklé. To dle stěžovatelky v kontextu její legitimní potřeby zajistit v souvislosti s transformací podnikání externí financování vylučovalo existenci objektivních i subjektivních okolností svědčících o zneužití práva. K okolnosti, že stěžovatelka a upisovatelé dluhopisů byli propojenými osobami, stěžovatelka dále odkázala na *Metodickou pomůcku k prověřování správnosti stavení základu daně z příjmů právnických osob v souvislosti s korunovými dluhopisy*. Podle té žádné právní předpisy neomezuji možnost úpisu dluhopisů společníkem nebo jinou osobou spojenou s emitentem. Skutečnost, že emise dluhopisů byla neveřejná a jedinými upisovateli se stali společníci stěžovatelky, nemůže mít na posouzení zneužití práva žádný vliv. I v případě upsání dluhopisů třetími osobami by daňové důsledky pro stěžovatelku byly stejné.

[16] Dále stěžovatelka vyvracela argumentaci krajského soudu, jíž krajský soud reagoval na vysvětlení ekonomické racionality transakce ze strany stěžovatelky. Stvrzenou výhodností financování dluhopisy z důvodu odložení splátky jistiny a důvody, proč stěžovatelka nezvolila úvěrové financování, se krajský soud vypořádal pomocí nepodložených a anáhlených úvah. Pominul rovněž skutečnost, že dluhopisy bylo dle emisních podmínek možno kdykoli předčasně splatit. Stěžovatelku soud též nesprávně zatížil důkazním břemenem ohledně tvrzení, že neměla reálnou možnost získat úvěrové financování.

[17] V souvislosti s posledně uvedeným stěžovatelka konečně namítla vadu řízení spočívající v neprovedení důkazu výsledkem MUDr. Bozadžieva.

[18] Žalovaný ve vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout, neboť krajský soud správně potvrdil závěry žalovaného stran naplnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva. Žalovaný připomněl judikatorní závěry k posuzování zneužití práva při uplatňování daňových výhod. Za mylný považoval předpoklad stěžovatelky, že předmětným způsobem financování transformace podnikání stěžovatelka pouze realizovala svobodnou volbu uspořádat si své podnikání, do které však krajský soud nepřipustně zasáhl. Žalovaný totiž rozporoval daňovou účinnost výdajů uplatněných stěžovatelkou z titulu transakce, kterou žalovaný v širší souvislosti jednotlivých operací vyhodnotil jako zneužití práva.

Žalovaný je ve shodě s krajským soudem ohledně tvrzení, že správce daně prokázal subjektivní i objektivní kritérium zneužití práva, respektive že byla záměrně vytvořena taková „struktura“, která neměla jiný podstatný účel než získání daňového zvýhodnění.

[19] Stěžovatelka se sice pokusila objasnit ekonomickou racionalitu zvoleného způsobu financování převodu podniku poukazem na výhody z toho plynoucí, ty ovšem dle žalovaného racionálně nevysvětlily jednotlivé kroky transakce vedené záměrem získání nelegitimní daňové výhody. Přes formální naplnění podmínek stanovených § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů posuzovaná transakce nenaplnila smysl a účel tohoto ustanovení. Transakce totiž nevedly k získání žádných reálných finančních prostředků, neměly žádné či jen okrajové opodstatnění a zjevně směřovaly k získání daňové výhody. Transakce nebyly uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek, což vyplývalo mj. z povahy právních, ekonomických a personálních vztahů mezi emitentem a upisovateli dluhopisů.

[20] Podle žalovaného pak přes tvrzení stěžovatelky nelze realizovanou emisí dluhopisů označit za standardní. Její ekonomické důvody nebyly prokázány. Stěžovatelka touto emisí žádné externí zdroje na úhradu kupní ceny obchodního závodu nezískala, čímž byl popřen smysl a účel emise dluhopisů. Transakcí došlo pouze k vrácení finančních prostředků prodávajícímu a zároveň upisovateli, jak správně konstatoval krajský soud. Na celé transakci se podílely pouze spojené osoby a došlo k vytvoření vztahů, které by jen stěží vznikly mezi nespojenými subjekty. Za nestandardní žalovaný považoval také to, že jednatele stěžovatelky uhradili emisní kurz dluhopisů v celkové výši 10 000 000 Kč dne 6. 12. 2012, tedy ještě před reálnou emisí dluhopisů dne 12. 12. 2012, přičemž již dne 11. 12. 2012 stěžovatelka uhradila MUDr. Bozadžievovi kupní cenu podniku ve výši 11 500 000 Kč. K námitce nesprávným přenesením důkazního břemene na stěžovatelku ohledně tvrzení o nedostupnosti úvěrového financování žalovaný uvedl, že daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí.

III. Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud předně shledal, že kasační stížnost je přípustná. Byla podána osobou oprávněnou, ve lhůtě dle § 106 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. jsou v ní namítány důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených stěžovatelkou v kasační stížnosti, přičemž ověřil, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by soud musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Úvodem nutno konstatovat, že ve věci není sporným, že k posuzovaným transakcím skutečně došlo. Stěžovatelka splnila veškeré formálně právní podmínky zákona o daních z příjmů pro uplatnění úrokových nákladů vyplývajících ze stěžovatelkou vydaných dluhopisů jako daňově účinných nákladů pro stanovení základu daně. Vydala dluhopisy

pokračování

v celkové jmenovité hodnotě 10 000 000 Kč. V roce 2014 vyplatila svým společníkům a jednatelům v téže osobě úroky v celkové výši 990 000 Kč, jak prokázala předloženými účetními doklady. Úroky zúčtovala a uplatnila v daňově uznatelných nákladech na účet 562 001 – „Úrok z dluhopisů“. V daňovém priznání za zdaňovací období kalendářního roku 2014 uvedený úrokový náklad ve smyslu § 23 odst. 1 ve spojení s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů odečetla od zdanitelných příjmů při stanovení základu daně.

[24] Správce daně však na základě provedené daňové kontroly k uplatněným úrokovým nákladům nepřihlédl. Při doměření daně stěžovatelkou tvrzený základ daně zvýšil o částku odpovídající těmto nákladům, a to z důvodu konstatovaného zneužití práva. V posuzované věci přitom nejde o zastírání určitého právního jednání jedním jiným, nýbrž o jednání směřující výlučně k získání nelegitimní daňové výhody. Stěžovatelka nezastírala skutečnou povahu jejího jednání, ale od počátku jednala tak, aby na daňové zvýhodnění dosáhla (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46).

[25] Hodnocení jednání stěžovatelky jako zneužití práva je proto klíčovou právní otázkou v této věci. Zneužití práva je obecně záměrný výkon subjektivního práva v rozporu s účelem a smyslem pravidel, o která se takový výkon práva formálně opírá. Jde tedy o navození zdání (formální) souladnosti jednání s dotčenými pravidly objektivního práva, kdy toto jednání však sleduje cíl jiný než předvídaný těmito pravidly, takže ve výsledku nejde o jednání *secundum et intra legem*, nýbrž o jednání *in fraudem legis*, kterému nelze poskytnout ochranu. Nejvyšší správní soud se opakovaně zabýval otázkou zneužití práva spatřovaného v tom, že daňový subjekt jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neuplatnil náklady skutečně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť vznik takových nákladů byl důsledkem transakce činěné za převažujícím účelem získání daňové výhody. Relevantní principy posouzení vyplývající z dosavadní judikatury lze shrnout následujícím způsobem.

[26] Jak konstatoval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, zneužitím práva je situace, kdy někdo *vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti*. Takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. Právo musí předkládat svým adresátům *racionalní vzorce chování*, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. Smyslu práva proto odpovídá jen taková aplikace právního předpisu, která uvedené uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Podle rozsudku NSS ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 136/2016-43, je tímto způsobem „*nutné pohlížet taktéž na jednotlivá ustanovení zákona o daních z příjmů, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu (srov. kupř. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publikovaný pod č. 869/2006 Sb. NSS)*. Tyto úvahy o povaze zákazu zneužití práva v oblasti daňové rozvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, v němž se zdůrazňuje *nutnost pečlivě rozlišovat legitimní a právem aprobovaný postup spočívající ve volbě daňově nejvýhodnější alternativy z různých v úvahu přicházejících možností, jež mají svůj samostatný smysl, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. V druhém případě se totiž jedná o chování zdánlivě dovolené, které má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního a za určitých okolností může nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž nemůže být ve správním soudnictví poskytnuta ochrana.*“

[27] Daňová uznatelnost úrokových nákladů je otázkou vnitrostátního práva. Evropská unie nedisponuje pravomocí legislativně harmonizovat vnitrostátní předpisy v oblasti přímých daní, včetně daně z příjmů právnických osob. Nejvyšší správní soud však vychází z judikatury Soudního dvora Evropské unie vztahující se k dani z přidané hodnoty i v oblasti daní z příjmu. Nejvyšší správní soud proto i při posouzení, zda se v případě uplatnění nákladů pro zjištění základu daně z příjmů jedná o zneužití práva, vychází z testu formulovaného Soudním dvorem mj. v rozsudcích ze dne 14. 12. 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, a ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02. Podle tohoto testu se jedná o zneužití práva, existuje-li současně objektivní a subjektivní prvek zneužití (unijního) práva. *Objektivní prvek* spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek stanovených (unijním) právem je získání daňového zvýhodnění v rozporu s cílem (účelem) dotčených pravidel. *Subjektivní prvek* spočívá v existenci záměru získat výhodu plynoucí z (unijních) norem umělým vytvořením podmínek pro její dosažení, respektive v tom, že hlavním účelem posuzovaných transakcí je podle všech objektivních okolností získání daňového zvýhodnění. (srov. např. rozsudky NSS ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26, ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60, ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120, nebo rozsudek rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS).

[28] Hlavním účelem posuzované transakce se podle citovaného rozhodnutí ve věci *Halifax* rozumí takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastihuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotčené transakce odhlédnout (srov. dále např. rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, podle něhož judikatura týkající se zneužití práva nevyžaduje, aby získání neoprávněné daňové výhody bylo jediným cílem a výsledkem zneužívajícího jednání – postačí, pokud jde o cíl a výsledek *hlavní, zjevně převažující*). Přitom je nutné zkoumat skutečný obsah a význam dotčených plnění (transakcí). V tomto směru lze zohlednit čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnicími se plánu na snížení daňové zátěže.

[29] S ohledem na rozložení důkazního břemene ve vztahu k prokázání účelu posuzovaných transakcí je v první řadě povinností daňového subjektu prokázat, že výdaje vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. „*V první fázi daňového řízení jej tíží důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, nicméně jeho důkazní povinnost se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48). Daňový subjekt je povinen prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (srov. výše uvedený rozsudek NSS č. j. 9 Afs 30/2007-73).*“ (rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2021, č. j. 9 Afs 302/2020-29).

[30] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu v daňových věcech ovšem *důkazní břemeno ohledně skutečností svědčících o zneužití práva zásadně tíží správce daně* (srov. rozsudky NSS ze dne ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 114/2019-28, ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31, a ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, v oblasti daně z příjmů

pokračování

např. rozsudek ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26). To však neznamená, že daňový subjekt není povinen, chce-li vyvrátit závěry orgánů finanční správy, projevit procesní aktivitu a předkládat orgánům finanční správy tvrzení či důkazní prostředky (srov. citovaný rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26).

[31] V posuzované věci dospěl krajský soud ve shodě s žalovaným i správcem daně k závěru, že zvolený způsob financování převodu části podniku emisí dluhopisů postrádal ekonomicky racionálně zdůvodnitelný smysl. V důsledku toho představovalo uplatnění úroků vyplacených držitelům dluhopisů jako nákladů daňově uznatelných při stanovení základu daně z příjmů zneužití práva.

[32] Stěžovatelka v první řadě argumentuje, že pokud samotná transformace podnikání, tj. převod části podniku z fyzické osoby (jednatel a společníka stěžovatelky) na stěžovatelku, byla legitimní, tj. měla racionální ekonomické opodstatnění, pak uskutečněný způsob financování této transformace nemohl představovat zneužití práva, neboť se jednalo o legitimní volbu daňově optimálního způsobu provedení této transformace.

[33] Tomuto argumentu nelze přisvědčit. Jak opakovaně a korektně zdůraznil krajský soud, předmětem posouzení v kontextu možného zneužití práva byla transakce spočívající v emisi korunových dluhopisů, na základě které stěžovatelka posléze uplatňovala úroky jako daňově uznatelné náklady pro účely stanovení daně z příjmů. Ekonomická racionalita převodu podnikání z fyzické na právnickou osobu formou převodu části podniku zpochybňována nebyla. Z výše citované judikatury ovšem nevyplývá, že ekonomická racionalita dílčích operací nebo celkového způsobu řešení komplexní ekonomické a právní otázky, jako je převod podnikatelské praxe, *automaticky* vylučuje závěr o zneužití práva konkrétní transakcí, která je součástí takového souboru operací, například konkrétního způsobu financování převodu podniku. Jinými slovy ani případná skutečnost, že konkrétní provedení transformace podnikání z fyzické na právnickou osobu převodem podniku bylo v dané situaci ekonomicky racionálně zdůvodnitelné, nevyklučuje závěr, že zvolený způsob financování této operace nemůže s ohledem na související objektivní okolnosti představovat zneužití práva. Zároveň jak plyne z již citovaného rozsudku NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, i z citované judikatury Soudního dvora, ani případná okolnost, že posuzovaná konkrétní transakce sledovala i jiné cíle než pouze získání daňové výhody, nevyklučuje závěr o zneužití práva, pokud je získání daňové výhody *převažujícím* cílem či výsledkem takové transakce.

[34] Nejvyšší správní soud dále nepřisvědčil argumentům stěžovatelky ohledně standardní výše úroků, legitimní potřeby externího financování a nepodložených závěrů krajského soudu o nevýhodnosti financování emisí dluhopisů. V tomto směru souhlasí s krajským soudem: financování převodu podniku formou úpisu dluhopisů společníkům a jednatelům stěžovatelky bylo v posuzované věci zvoleno účelově a samo o sobě postrádalo ekonomické opodstatnění, v čemž je třeba spatřovat naplnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva.

[35] Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60, „*objektivní prvek (kritérium) [...] testu zneužití práva [...] zahrnuje jednotlivé úkony a transakce provedené daňovým subjektem, které je třeba hodnotit jednotlivě*

i v souvislosti. ... [O]bjektivní kritérium je naplněno v případě, kdy přezkoumávaná činnost daňového subjektu postrádá ekonomický smysl a jejím účelem je toliko daňové zvýhodnění. Nejvyšší správní soud v souvislosti s argumentací stěžovatele, že absence ekonomického smyslu transakce odpovídá naplnění subjektivního kritéria, konstatuje, že absenci ekonomického smyslu transakce je třeba hodnotit ve všech souvislostech, tj. i v souvislosti se subjektivním prvkem a není na místě je od sebe striktně oddělovat.“ Z citovaného rozsudku tedy vyplývá, že absence ekonomicky racionálního smyslu transakce je okolností svědčící o naplnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva.

[36] Nejvyšší správní soud se nejprve zaměřil na *prvek objektivní*, tj. na rozpor poskytnutí daňové výhody se smyslem a účelem pravidel, na základě kterých je taková výhoda uplatňována. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro relevantní zdaňovací období, *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.* Podle krajským soudem citovaných nálezů Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001, a ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, je obecným účelem tohoto ustanovení podpora podnikání a jeho rozvoje. Ke smyslu a účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se vyjádřil také Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, podle něhož daňová teorie mezi daňově účinné výdaje řadí pouze výdaje splňující mj. podmínku, že byly vynaloženy v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011-69, je poté při posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nutno vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí, nestanoví-li zvláštní předpis jinak.

[37] V otázce ekonomického smyslu (skutečné ekonomické podstaty) posuzované transakce Nejvyšší správní soud hodnotil primárně naplnění ekonomického účelu externího úvěrového financování emisí dluhopisů stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že primárním smyslem emise dluhopisů je zajištění externího zdroje financování, čili získání dodatečného kapitálu pro další rozvoj nebo udržení podnikání z externích zdrojů (srov. též citovaný rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60). Pokud je tento účel naplněn, uplatnění úrokových nákladů externího financování při stanovení základu daně z příjmů zásadně neodporuje účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[38] Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že tento účel naplněn nebyl. Vydání dluhopisů v této věci sloužilo primárně jako prostředek zajištění nezdaněných úrokových příjmů společníků a zároveň jednatelů stěžovatelky, současně též ke snížení základu daně pro stanovení daně z příjmů stěžovatelky.

[39] V tomto směru je zaprvé podstatné, že existovaly jiné – ekonomicky racionální – možnosti, jak stěžovatelce zajistit možnost disponovat s částí podniku (stomatologickou a implantologickou praxí) společníka – jednatele stěžovatelky, tj. jak provést transformaci podnikání z fyzické na právnickou osobu. Takovými možnostmi byly především vklad podniku do vlastního kapitálu, půjčka podle obvyklých tržních podmínek, nebo rozložení platby ceny převodu do splátek. Namísto těchto možností byl zvolen úplatný převod části podniku s tím, že cena převodu bude prodávajícímu zaplácena jednorázově po uzavření

pokračování

smlouvy o převodu. Tento způsob realizace transformace podnikání přitom žalovaným ani krajským soudem sám o sobě zpochybňován nebyl. Zneužití práva bylo spatřováno až v okolnostech a způsobu provedení jeho externího financování emisí dluhopisů, který stěžovatelku neúměrně zatížil úrokovými náklady po dobu 25 let. S ohledem na tyto okolnosti pak neobstojí argument, že uvedené jiné možnosti, jak stomatologickou praxi převést na stěžovatelku, se jevily jako nevýhodné. Pro stěžovatelku se naopak jednalo o možnosti ekonomicky výhodnější.

[40] V důsledku toho, za druhé, byla potřeba externího financování v tomto případě navozena uměle. Úplatný převod podniku proběhl mezi propojenými osobami. K jeho financování byly použity prostředky pocházející rovněž od osob spojených se stěžovatelkou a získané na základě emise tzv. korunových dluhopisů. K platbě ceny převodu sice *de iure* došlo, a to bezprostředně po uzavření smlouvy o převodu podniku. MUDr. Bozadžiev však fakticky žádnou protihodnotu za převedený podnik neobdržel, neboť mu ze strany stěžovatelky bylo poskytnuto pouze to, co před tím stěžovatelce z titulu úpisu dluhopisů sám plnil (respektive za převod podniku obdržel protihodnotu v poloviční výši, která odpovídala prostředkům poskytnutým za úpis dluhopisů manželkou MUDr. Bozadžieva, tedy rovněž spojenou osobou, která fakticky sdílela majetkovou sféru s MUDr. Bozadžievem). Ve výsledku tak došlo k situaci, kdy platba ceny převodu stěžovatelkou MUDr. Bozadžievovi byla fakticky odsunuta na dobu za 25 let. Z toho vyplývá, že faktická potřeba zaplatit cenu převodu společníkovi stěžovatelky v době převodu absentovala.

[41] Poskytnutí prostředků od společníka – jednatele stěžovatelky na úhradu vlastní pohledávky tak nenaplnuje smysl externího financování, ani jiný legitimní ekonomický smysl. „Ekonomicky výhodná“ se tato operace stává teprve v důsledku nezdaněných úrokových příjmů, a to pro společníky emitenta dluhopisů, kterým se tento úrokový příjem dostane. Takový „ekonomický smysl“ je však nelegitimní a jeho důsledky v podobě snížení daňové zátěže emitenta odporují účelu pravidel zdanění příjmů. Poskytnutí daňové výhody v podobě snížení základu daně o náklady v podobě úroků z dluhopisů zde tudíž odporuje smyslu a účelu relevantních pravidel zákona o daních z příjmů, čímž je naplněn objektivní prvek zneužití práva.

[42] S objektivním prvkem zneužití práva v posuzované věci úzce souvisí *prvek subjektivní*, tedy posouzení hlavního účelu transakce na základě všech objektivních okolností (srov. již citovaný rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60). Při tomto posouzení se Nejvyšší správní soud v souladu s výše uvedenými kritérii zaměřil na skutečný obsah a význam předmětné emise dluhopisů a souvisejících operací. Zohlednil přitom právní, hospodářské i personální vztahy mezi zainteresovanými subjekty i celkovou ekonomickou racionalitu transakcí. Dospěl k závěru, že v posuzované věci stěžovatelce úrokové náklady vznikly v důsledku transakce, jejímž převažujícím účelem bylo právě získání daňové výhody, a sice na straně společníků stěžovatelky výhody v podobě nezdaněných úrokových příjmů, na straně stěžovatelky v podobě nižšího základu daně, obojí ve výši 990 000 Kč ročně po dobu 25 let.

[43] Předně v posuzovaném souboru operací počínajícím založením stěžovatelky (společnosti s ručením omezeným) a skrze převod podniku a emisí dluhopisů vedoucím až k vyplácení úrokových výnosů figurovaly pouze spojené osoby, tj. stěžovatelka a její dva

společníci a zároveň jednatelé (MUDr. Bozadžiev a MUDr. Bozadžievová). Úplatný převod podniku z fyzické na právnickou osobu jistě sám o sobě ekonomicky racionálním řešením je. Nejvyšší správní soud ani neupírá právo společníka (jednatele) právnické osoby převést za úplatu na tuto osobu svůj podnik, který jako podnikající fyzická osoba vybuďoval. Takové rozhodnutí na straně společníka je vedeno legitimním motivem získat peněžní prostředky odpovídající hodnotě podniku, s nímž bude nadále přímo oprávněn disponovat od společníka odlišný subjekt – právnická osoba. NSS ovšem zpochybňuje potřebu zaplatit cenu převodu jednorázově po uskutečnění převodu v situaci, kdy stěžovatelka tuto transakci údajně nemohla financovat z vlastních zdrojů a nehodlala k jejímu financování ani využít zdroje fakticky externí. Jak již bylo uvedeno, MUDr. Bozadžiev za převod podniku fakticky při uskutečnění převodu neobdržel protihodnotu, ačkoli mu kupní cena formálně stěžovatelkou byla zaplacená. Protihodnotu je nutno spatřovat až v úrokových výnosech z jím upsaných dluhopisů, jakož i ve splacení celkové jmenovité hodnoty upsaných dluhopisů za předpokládanou dobu 25 let.

[44] Skutečnost, že stěžovatelka nehodlala k financování převodu využít fakticky externí zdroje, dokládá především fakt, že dluhopisy vydané v roce 2012 nenabídla k úpisu třetím osobám. Na rozdíl od přesvědčení stěžovatelky NSS tuto okolnost považuje za podstatnou z hlediska hodnocení převažujícího účelu posuzované transakce. Tato okolnost výrazně zpochybňuje tvrzený účel emise dluhopisů v podobě zajištění prostředků na úhradu převodu podniku. Jak již bylo řečeno, v poskytnutí prostředků na úhradu vlastní pohledávky takový účel vysledovat nelze. Stěžovatelka přitom nesdělila relevantní důvody, proč jí emitované korunové dluhopisy k úpisu třetím osobám nenabídla. Tvrzení, že stěžovatelka byla nově založenou společností bez historie a možnost nabídnout dluhopisy k úpisu veřejně byla ryze teoretická, je nepodloženou spekulací stěžovatelky. NSS souhlasí se stěžovatelkou v tom, že úpis korunových dluhopisů třetími osobami by vedl k obdobným daňovým důsledkům, které jsou v nyní v posuzované věci sporné, tj. k uplatnění úrokových nákladů jako nákladů uznatelných při stanovení základu daně z příjmů. V takovém případě by se ovšem jednalo o transakci se zřejmým ekonomickým účelem jiným než pouze získání daňových výhod spojených s korunovými dluhopisy, a sice účelem skutečně financovat jednorázové zaplacení ceny převodu podniku.

[45] Podle Nejvyššího správního soudu nelze ekonomickou racionalitu posuzované transakce odůvodnit ani argumentem, že úmyslem zainteresovaných osob bylo poskytnout protihodnotu za převod podniku teprve v budoucnu. V takovém případě se jako ekonomicky racionální možnosti nabízely především rozložení platby do splátek (v horizontu jednotek let) nebo vložení podniku do vlastního kapitálu společnosti tak, aby stěžovatelka okamžitě mohla začít generovat zisk, z něhož by i při zajištění investic do rozvoje podnikání bylo možno od počátku vyplácet podíly společníkům. Uvedené možnosti přitom vzhledem k propojenosti osob byly snáze realizovatelné než uskutečněná emise dluhopisů. Především by pak respektovaly ekonomické zájmy stěžovatelky. Ani z pohledu osoby převádějící podnik navíc nedává ekonomický smysl fakticky odložit splatnost kupní ceny na dobu za 25 let, tj. na dobu, kdy jistina značně ztratí na hodnotě.

[46] Ještě méně byla posuzovaná transakce ekonomicky racionálně odůvodněná ve vztahu ke stěžovatelce, jejíž optikou je třeba primárně předmětnou transakci hodnotit. Zvolené řešení financování převodu bylo pro stěžovatelku značně nevýhodné. Na základě emise dluhopisů byla stěžovatelka zavázána k placení úrokového výnosu ve výši 990 000 Kč

pokračování

ročně po dobu 25 let držitelům dluhopisů. V tomto směru nemá relevanci skutečnost, že podle emisních podmínek bylo možno dluhopisy kdykoli předčasně splatit z rozhodnutí stěžovatelky jakožto emitenta. Toto rozhodnutí totiž náleželo jejím jednatelům, kteří byli zároveň i upisovateli dotčených dluhopisů.

[47] Již z doposud uvedených důvodů uvedeného nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit rovněž argumentům, jimiž se stěžovatelka snaží prokázat standardnost podmínek emise dluhopisů. Nad rámec doposud uvedeného soud uvádí, že v situaci, kdy se k zajištění financování převodu podniku nabízela buď společnická půjčka, nebo rozložení ceny převodu do splátek, se naopak volba financování emisí korunových dluhopisů s úpisem pouze spojeným osobám jeví jako krajně nestandardní. Emise dluhopisů obecně je totiž procesem znatelně složitějším a finančně nákladnějším než ostatní dvě zmiňované možnosti. S vydáním dluhopisů se pojí řada formalit, mj. zpracování emisních podmínek, vyhotovení dluhopisových listin či provedení registrace u Centrálního depozitáře cenných papírů. Z doprovodných okolností emise v tomto případě, mj. doby emise krátce před účinností novely zákona o dani z příjmů rušící daňové zvýhodnění korunových dluhopisů a rychlosti realizace emise, jakož i ze samotných vyjádření stěžovatelky v průběhu jednotlivých řízení vyplývá, že získání výhod plynoucích z tehdejší úpravy zdanění dluhopisů se jmenovitou hodnotou 1 Kč bylo vůdčím motivem celé operace.

[48] Lze tedy shrnout, že jsou-li vzaty v úvahu specifické okolnosti posuzované věci, především propojenost osob, pak hlavním rozdílem zvoleného způsobu transformace podnikání z fyzické na právnickou osobu společně se zvoleným způsobem jejího financování oproti ostatním v úvahu připadajícím způsobům transformace a financování jsou právě daňové výhody spojené s financováním formou emise korunových dluhopisů. Absence ekonomicky racionálně zdůvodnitelného smyslu tohoto způsobu financování vede k závěru, že převažujícím účelem volby tohoto způsobu financování bylo právě získání daňových výhod. Následkem toho však zároveň v jednání stěžovatelky a jejích jednatelů – společníků nelze spatřovat *„legitimní a právem aprobovaný postup spočívající ve volbě daňově nejvýhodnější alternativy z různých v úvahu přicházejících možností, jež mají svůj samostatný smysl“* ve smyslu citovaného rozsudku NSS ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 136/2016-43, neboť způsob financování zvolený společně s převodem podniku a dalšími okolnostmi v této věci samostatný legitimní ekonomický smysl postrádal.

[49] Stěžovatelce se tudíž nepodařilo vyvrátit žalovaným i krajským soudem zjištěné okolnosti svědčící o jejím zneužití práva. Neosvětlila ekonomickou racionalitu financování převodu podniku emisí korunových dluhopisů osobám spojeným se stěžovatelkou. Takové konstatování přitom nijak nekoliduje s výše uvedenými principy rozložení důkazního břemene ohledně otázky zneužití práva. Ačkoli je na žalovaném (resp. správci daně), aby okolnosti odůvodňující závěr o naplnění subjektivních a objektivních okolností zneužití práva prokázal, nelze po něm požadovat, aby z vlastní iniciativy vyhledával a prokazoval veškeré možné skutečnosti případně svědčící ve prospěch daňového subjektu. Za situace, kdy správce daně zjistí a prokáže skutečnosti svědčící o zneužití práva, je na daňovém subjektu, aby tyto skutečnosti vysvětlil či vyvrátil. *„V tomto ohledu však nelze striktně hovořit o důkazním břemeni (či břemeni tvrzení), jedná se ‚pouze‘ o právo daňového subjektu nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 114/2019-33). Daňový subjekt tak může (resp. musí) prokazovat, že*

hlavním účelem jeho transakcí nebylo zneužití práva, že měl ekonomický důvodů pro dané transakce atp.“ (citovaný rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26).

[50] Krajský soud konečně nepochybil, když neprovedl stěžovatelkou navrhovaný důkaz účastnickým výslechem jednatele (a společníka) stěžovatelky MUDr. Bozadžieva. Stěžovatelka namítala vadu řízení neprovedením uvedeného důkazu v souvislosti s tím, že krajský soud označil za neprokázané její tvrzení o nedostupnosti financování formou úvěru. Krajský soud navrhovaný důkaz neprovedl s odůvodněním, že rozhodné skutečnosti jsou zřejmé z daňového spisu a MUDr. Bozadžiev se již v rámci podané žaloby a soudního jednání k věci vyjádřil. Tyto důvody neprovedení důkazu Nejvyšší správní soud akceptuje. Žalovaný i krajský soud v dostatečném rozsahu zjistili relevantní skutečnosti a podrobně rozvedli úvahy ústící v závěr o zneužití práva. Bylo proto na stěžovatelce, aby případně objektivní i subjektivní prvek zneužití práva vyvrátila. Účastnickým výslechem jednatele stěžovatelky by však stěží mohly být zjištěny jiné skutečnosti než ty, které stěžovatelka, za kterou právě MUDr. Bozadžiev jako jednatel právně jedná, předložila v průběhu řízení před správcem daně a žalovaným, respektive v řízení o žalobě. V posuzované věci byla navíc zásadní spíše absence pokusu získat externí financování formou úpisu dluhopisů třetím osobám než nedostupnost bankovního úvěru. V tomto směru ale stěžovatelka, jak již uvedeno, relevantní skutečnosti netvrdila.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[52] Stěžovatelka neměla v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 se spojením s § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. prosince 2022

David Hipšr
předseda senátu