



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Milana Podhrázkého a Lukáše Hloucha v právní věci žalobkyně: **Johnson Controls Czech, s. r. o.**, se sídlem Líbalova 2348/1, Praha 4, zastoupená JUDr. Ivo Jandou, Ph.D., advokátem se sídlem Na Příkopě 854/14, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2019, čj. 14692/19/5200-11431-712136, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 2. 2021, čj. 10 Af 29/2019-123,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 2. 2021, čj. 10 Af 29/2019-123, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 4. 2018, čj. 70668/18/4225-21791-507447, ve výši 164 737 410 Kč a stanovil penále ve výši 32 947 482 Kč za zdaňovací období hospodářský rok od 1. 10. 2011 do 30. 9. 2012 (dále jen „hospodářský rok 2012“). Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr tak, že doměřenou daň snížil na 164 161 520 Kč a penále na 32 832 304 Kč.

[2] Transakce, která je předmětem sporu, spočívala v restrukturalizaci společností ve skupině spojených osob. Na počátku společnosti Johnson Controls International B. V. (dále jen „JCI“) a Johnson Controls Czech Holding BV (dále jen „JCCH“), obě z Nizozemí, získaly podíly žalobkyně. Ta do té doby byla tzv. ready-made společností bez ekonomické aktivity. Odkupem podílů se však dostala do celosvětové skupiny Johnson Controls, v jejímž

čele stála společnost Johnson Controls, Inc. (dále jen „JC“) ze Spojených států amerických. JCI následně prodala žalobkyni podíly ve společnostech JOHNSON CONTROLS AUTOMOBILOVÉ SOUČÁSTKY spol. s.r.o. (dále jen „JCAS“) a TRIMCO spol. s.r.o. (dále jen „Trimco“). Žalobkyně převážnou část kupní ceny uhradila za pomoci úvěru od společnosti Johnson Controls Nederland Holding BV (dále jen „JCNH“) z Nizozemí. Společnosti JCAS a Trimco byly následně sloučeny fúzí, přičemž JCAS se stala nástupnickou společností. Ta následně změnila právní formu ze společnosti s ručením omezeným na komanditní společnost. Komanditistou ve společnosti se stala JCI a komplementářem žalobkyně.

[3] Pro zjednodušení lze shrnout, že společnost JCI jednotlivými transakcemi způsobila vysoké úvěrové a úrokové zatížení skupiny Johnson Controls v České republice. Peněžní prostředky přijaté žalobkyní jako úvěr byly ovšem téhož dne odeslány zpět do zahraničí. Půjčka byla sjednána na dobu 10 let bez podmínky postupného splácení jistiny. Úroky nebyly spláceny pravidelně. Ke dni splatnosti byla půjčka prodloužena o tři měsíce a následně o dalších 10 let, tedy až do roku 2021. Důsledkem restrukturalizace byla změna přímého vlivu společnosti JCI na společnostech JCAS a Trimco na vliv nepřímý. Svůj podstatný vliv si JCI tak zachovala i přes prodej jejich podílů. Úroky z půjčky byly odečítány od základu daně vytvořeného komanditní společností JCAS, jelikož téměř všechny zisky JCAS byly zdaňovány v rámci základu daně žalobkyně. Docházelo tak k nižšímu zdanění příjmů plynoucích z výrobní činnosti v České republice.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Soud dospěl mimo jiné k závěru, že lhůta pro stanovení daně neuplynula. Účelovým vytvořením transakcí, které vedly k restrukturalizaci podnikatelské skupiny společností, došlo ke zneužití práva. Skupina Johnson Controls vytvořila závazek žalobkyně z dluhového financování pouze za účelem získání daňové výhody, neboť takto vzniklý dluh nepřinesl nejen žalobkyni, ale ani celé skupině žádnou ekonomickou příležitost k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Správce daně při daňové kontrole hospodářského roku od 1. 10. 2002 do 31. 9. 2003 (dále jen „hospodářský rok 2003“) ještě nemohl důvodně uvažovat o zneužití práva žalobkyní, tudíž nedošlo k porušení zásady legitimního očekávání.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. Tvrdí, že dodatečný platební výměr byl vydán v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Městský soud pochybil, pokud nevysvětlil rozdíl ve skutkovém stavu zjištěném daňovou kontrolou za hospodářský rok 2003 a v nyní posuzovaném hospodářském roce 2013. Ve skutkově shodných případech by mělo být rozhodováno shodně. Relevantní změnou je podle městského soudu časový odstup, bez něhož nemohl správce daně vyhodnotit okolnosti transakce. Pokud by ale posouzení určitých skutkových okolností mělo být možné až poté, co se s určitým časovým odstupem ustálí a náležitě projeví, byl by výrazně narušen princip právní jistoty daňových subjektů. Nikdy by totiž nebylo zřejmé, jak dlouhý čas to má být a od kdy tedy lze na legitimní očekávání spoléhat. Proto neměla být v hospodářském roce 2013 daň doměřena.

pokračování

[6] Ke zneužití práva stěžovatelka uvedla, že se soud téměř nezabýval klíčovým argumentem, tedy že daň byla zaplacená v zahraničí. Jelikož nedošlo k získání daňového zvýhodnění v rámci skupiny, nelze uvažovat o zneužití práva. Nelze navíc rozlišovat mezi daní zaplacenou v tuzemsku a v zahraničí, jelikož by docházelo k diskriminaci. Městský soud pochybil při nezohlednění rozdílů mezi nyní posuzovanou věcí a rozsudkem NSS ze dne 7. 6. 2016, čj. 8 Afs 34/2015-71, *CTP*. V něm společnost nezaplatila daň v ČR, ani v zahraničí. V nyní posuzované věci naopak k úhradě daně v zahraničí došlo.

[7] K účelu jednání stěžovatelka tvrdí, že v řízení prokázala jednoznačné ekonomické důvody transakcí, které stručně shrnula v kasační stížnosti. Uvedla, že při zavedení JCC do struktury společností Johnson Controls byla provedena tzv. rekapitalizace, tedy nahrazení původně plného financování vlastními zdroji nově financováním kombinací vlastního kapitálu a vnitropodnikového úvěru. Tyto důvody nebyly pouze podružné. Daňový dopad na úrovni skupiny Johnson Control byl neutrální. Není pravda, že úvěrové financování mělo jediný cíl, a to vytvořit dluh. Městský soud měl aplikovat závěry NSS z rozsudku ze dne 25. 3. 2010, čj. 5 Afs 25/2009-98, *OKD*. Jistina, kterou stěžovatelka přijala na nákup podniku je obdobou jistiny úvěru, kterou OKD přijala na výplatu dividendy. Rovněž není relevantní, že částka odpovídající jistině úvěru byla v případě OKD již zdaněna. I pokud by tento rozdíl relevantní byl, pak by bylo nutné považovat úroky z úvěru za daňově uznatelné alespoň částečně (v rozsahu připadajícím na existující zdaněný vlastní kapitál před transakcí). Není rozhodné, zda stěžovatelka využila vlastního kapitálu nebo cizích zdrojů. Úvěr zajišťoval příjem z podniku, tak jako předtím vlastní kapitál. Obdobná transakce s třetí osobou by měla stejné daňové dopady, a přitom by nebyla shledána jako zneužití práva. Městský soud nesprávně ze zvýšeného nebezpečí zneužití práva při plnění mezi spojenými osobami dovodil, že se jedná o přítěžující okolnost či důkaz o zneužití práva.

[8] Stěžovatelka dále uvedla, že správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání zneužití práva, které jej tíží. Městský soud neodůvodnil, proč zaplacení daně v zahraničí není rozhodné, čímž zasáhl do práva na spravedlivý proces. Daň byla nesprávně doměřena stěžovatelce, přestože měla být doměřena společnosti JCAS, která generovala zisk, jak plyne ze směrnice Rady EU 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (dále „směrnice ATAD“).

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že argumentaci stěžovatelky nelze ve velké míře považovat ani za kasační námitky. V kasační stížnosti opakuje stejné námitky jako v daňovém řízení s tím, že tatáž pochybení vyčítá městskému soudu. Ostatní námitky lze považovat za pouhé obecné či spekulativní úvahy. Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Stěžovatelka spíše nesouhlasí s vlastním právním posouzením ze strany městského soudu. Napadený rozsudek je řádně odůvodněný a srozumitelný. K námitce legitimního očekávání městský soud uvedl, že v prvních letech činnosti komanditního holdingu nebylo možné činnost klasifikovat jako zneužití práva. Jednalo se pouze o přípravnou fázi, jak opakovaně tvrdila stěžovatelka v daňovém řízení. Naopak v hospodářském roce 2013 se o zneužití práva jednalo. Žalovaný i městský soud se dostatečně zabývaly tím, zda vzniklý dluh přinesl celé skupině ekonomickou příležitost či přispěl k udržení dosahovaných příjmů. Dluhem však nedošlo ke skutečnému financování skupiny v ČR, zvýšení obrátu skupiny, vyššímu tržnímu podílu, průniku na nové trhy či podpoře a rozvoji stávající výrobní činnosti skupiny v ČR. Spojení osob není považováno přímo za

důkaz zneužití práva. Pokud by však osoby nebyly spojené v transakci, lze připustit, že okolnosti ve věci by se zásadně změnily (stěžovatelka mohla např. financovat nové akvizice).

[10] K důkaznímu břemenu žalovaný konstatoval, že objektivní kritérium zneužití práva bylo naplněno. Provedená restrukturalizace byla jen uměle vytvořenou konstrukcí za účelem získání daňové výhody. Výsledkem byl odliv finančních prostředků do zahraničí. Subjektivní prvek zneužití práva však byl rovněž prokázán. Restrukturalizace totiž neměla ekonomický smysl. Stěžovatelka pouze obecně polemizuje se závěrem městského soudu, dle kterého byla daň doměřena správnému daňovému subjektu. Neplatnost nebo neúčinnost jednání dle soukromoprávních předpisů je nezávislé na posouzení z hlediska správy daní. Případné zdanění úrokových výnosů v zahraničí je bez vlivu na nyní posuzovanou věc.

[11] Stěžovatelka v replice tvrdí, že závěry o legitimním očekávání jsou nesprávné a nejsou odůvodněné, což činí rozsudek nepřezkoumatelným. Pokud se ekonomické důvody transakce nepodařilo objasnit, pak z toho lze vyvodit, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno (bod 200 napadeného rozsudku). Nelze z toho dovodit, že se daňovému subjektu nepodařilo prokázat ekonomické důvody. Zdanění v zahraničí je třeba vzít v potaz. Stěžovatelka netvrdí, že by transakce měla být neplatná dle soukromého práva. Způsob doměření daně je v rozporu s čl. 6 odst. 1 směrnice ATAD a § 8 odst. 4 daňového řádu. Proto měla být daň doměřena jinému subjektu. Nelze se také ztotožnit s argumentací městského soudu, že je nerozhodné, které společnosti byla daň doměřena.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Stěžovatelka uplatnila kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti vymezené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Podstata sporu se týká zneužití práva, ochrany legitimního očekávání a doměření daně nesprávnému subjektu. V tomto směru stěžovatelka poukazuje i na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Stěžovatelkou uplatněné kasační námitky spočívají v relativně samostatných a oddělitelných argumentačních liniích.

III.A. Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu

[14] Nejvyšší správní soud se předně zabýval tím, zda je napadený rozsudek městského soudu přezkoumatelný. Stěžovatelka tvrdí, že závěry o legitimním očekávání nejsou odůvodněné, což činí rozsudek nepřezkoumatelným. Dále konstatovala, že se městský soud nedostatečně zabýval jejím žalobním tvrzením ohledně daně uhrazené v zahraničí.

[15] K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí se opakovaně vyjadřuje judikatura Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu. Platí, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit. Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 6. 2007, čj. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004-74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou

pokračování

právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44). Zároveň ovšem nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasáčnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2014, čj. 3 As 60/2014-85). Povinností soudu není výslovně reagovat na každé žalobní tvrzení, postaví-li soud své závěry na ucelené argumentaci, která věcně pokryje všechny argumentační pozice žaloby (k tomu srov. například náleží Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, či rozsudky tohoto soudu ze dne 23. 12. 2015, čj. 2 As 44/2013-125, a ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19).

[16] Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatelka v žalobě namítala, že se daňové orgány uznatelností úroků zabývaly již v roce 2006, tedy během daňové kontroly za hospodářský rok 2003. Daňové orgány během ní uznatelnost úroků potvrdily, tudíž za stejné jednání stěžovatelce nemohla být doměřena daň v nyní posuzovaném zdaňovacím období. Městský soud se námitkou legitimního očekávání, tedy změnou relevantních skutečností ve vztahu k závěru o zneužití práva, zabýval převážně v bodě 140 napadeného rozsudku, poněkud nesystematicky v části vypořádávající námitku opakované daňové kontroly. V něm uvedl, že správce daně nemohl při daňové kontrole za hospodářský rok 2003 dospět legitimně k závěru o zneužití práva. Teprve nově zjištěné skutečnosti týkající se jednání stěžovatelky, případně dalších členů skupiny v letech následujících po dokončení restrukturalizace umožňovaly posoudit, jaký byl skutečný motiv celé transakce a zda kromě daňové výhody přinesla či mohla celá transakce přinést skupině jiný podstatný ekonomický benefit. Mezi rozhodné skutečnosti zařadil téměř žádnou faktickou činnost stěžovatelky po uskutečnění transakce, i přes její deklarované akviziční, investiční a strategické zaměření, a to zejména ve srovnání s činností její dceřiné společnosti JCAS, prodloužení splatnosti úvěru, z nějž byly sporné úroky placeny, po 10 letech spojené s čerpáním dalších vnitroskupinových úvěrů, a nakonec úhradu části jistiny úvěru a dlužných úroků v roce 2014 z jiných zdrojů skupiny a ukončení úročení zbytku jistiny, to vše v kombinaci s již dříve provedenou změnou právní formy společnosti JCAS ze společnosti s ručením omezeným na komanditní společnost, tak aby podíl na zisku z této společnosti plynoucí mohla stěžovatelka zahrnout do svého základu daně.

[17] V rámci samotného posouzení námitky porušení legitimního očekávání v bodě 144 napadeného rozsudku městský soud zopakoval, že daňové orgány náležitě vysvětlily, proč tehdejší správce daně nemohl (ještě) důvodně uvažovat o zneužití práva a odkázal se na svoji předchozí argumentaci. Nelze taktéž pominout, že městský soud uvedl, že žalovaný v tomto směru přesvědčivě zdůvodnil v bodech 92 a 93 napadeného rozhodnutí, z jakých důvodů nemohl původní správce daně, provádějící daňovou kontrolu k dani z příjmů za hospodářský rok 2003, legitimně dospět k závěru o zneužití práva. Žalovaný v těchto bodech uvedl, že během daňové kontroly hospodářského roku 2003 stále nebyly zřejmé všechny důsledky a souvislosti provedené restrukturalizace a rozhodné je skutečné chování stěžovatelky v následujících letech. Zároveň však konstatoval, že zásada legitimního očekávání musí ustoupit zásadě legality. Městský soud se tak fakticky v odůvodnění odkázal na rozhodnutí žalovaného a ztotožnil se s ním. Korigoval jej pouze v bodě 145 napadeného rozsudku v tom, že zásada legitimního očekávání nemusí vždy nutně ustoupit zásadě legality.

[18] Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud dostatečně osvětlil, z jakého důvodu dospěl k závěru, že stěžovatelce legitimní očekávání nesvědčilo. Předně vymezil nové skutkové okolnosti, které správce daně vedly k odlišnému závěru v nyní posuzované věci ve srovnání s daňovou kontrolou za hospodářský rok 2003. Dále vymezil, že během daňové kontroly hospodářského roku 2003 nemohly být zřejmé veškeré důsledky transakce, a proto je rozhodné zejména jednání stěžovatelky v následujících letech. Z celkového kontextu napadeného rozsudku navíc plyne, že odlišně soud přistupuje k aplikaci institutu zneužití práva v případě umělého vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody ve srovnání např. se situací, ve které by transakce přinesla skupině spojených osob relevantní ekonomickou příležitost či přispěla k udržení dosahovaných příjmů. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčuje tvrzení stěžovatelky, že městský soud neuvedl, k jaké změně skutkových okolností došlo a jak jsou tyto změny relevantní pro nyní posuzovanou věc. V tomto rozsahu tedy rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný a Nejvyšší správní soud se danou otázkou může zabývat i věcně (viz dále kapitola *III.B Zásada legitimního očekávání*).

[19] Stěžovatelka v kontextu namítané nepřezkoumatelnosti rozsudku dále tvrdí, že se městský soud nedostatečně vypořádal s námitkou odvedení daně v zahraničí. Nejvyšší správní soud předně rekapituluje, že v rámci objektivního prvku zneužití práva stěžovatelka uvedla, že jí nemohla vzniknout daňová výhoda, jelikož daň z úrokových výnosů uhrazena byla, avšak v jiných státech. Správce daně navíc mezinárodním dožádáním zjistil, že výnosy z úroků byly v zahraničí zahrnuty do základu daně. V rámci subjektivního prvku dále namítala, že její motivací nemohlo být získání daňového zvýhodnění, jelikož celá skupina spojených osob žádného daňového zvýhodnění nedosáhla. Městský soud se nejprve v bodě 164 napadeného rozsudku v obecné rovině ztotožnil se stěžovatelkou, neboť dospěl k závěru, že pro vyloučení aplikace institutu zneužití práva mohou být za určitých okolností relevantní i ty důvody a skutečnosti, jež se projeví mimo území České republiky. V rámci posouzení objektivních okolností zneužití práva ovšem v bodech 166 a 170 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že pouze skutečnost, že skupina Johnson Controls úrokové výnosy řádně zdanila v zahraničí, není způsobilá vyloučit aplikaci zneužití práva. Svě úvahy více rozvinul v bodě 167 napadeného rozsudku, ve kterém konstatoval, že pokud došlo ke změně přímého ovládnutí profitabilní společnosti s ručením omezeným na nepřímé ovládnutí téže osoby přeměnou na komanditní společnost prostřednictvím umělé vytvoření mezičlánku, jehož jediným smyslem je snížení daňového základu, jedná se o zneužití práva. V rámci vypořádání námítky k subjektivnímu prvku zneužití práva soud v bodě 179 napadeného rozsudku opět zopakoval, že samo zdanění úrokových výnosů v zahraničí není způsobilé vyloučit, že při naplnění všech předpokladů mohlo dojít ke zneužití práva. Dále dodal, že stěžovatelka zdůrazňuje toliko daňový aspekt transakce, nikoliv její jiný racionální ekonomický důvod. Městský soud se k výnosům z úroků zaplacených v zahraničí stručně vyjádřil také v rámci vypořádání námítky stěžovatelky spočívající v odhlédnutí od transakcí, které zneužití práva představovaly (což by dle stěžovatelky vedlo k doměření daně odlišnému subjektu). V bodě 209 napadeného rozsudku konstatoval, že řešení daňových dopadů ve vztahu k úrokovým výnosům v zahraničí nespadá do působnosti orgánů české finanční správy a jejich případné zdanění nečiní žalobou napadené rozhodnutí, resp. závěr o zneužití práva, nezákonným.

pokračování

[20] Stěžovatelka tedy svými žalobními námitkami namítala především to, že nelze hovořit o zneužití práva, pokud celá skupina spojených osob nezískala daňovou výhodu. Městský soud jednoznačně dospěl k závěru, že v nyní posuzované věci nelze vzít daň zaplacenou v zahraničí v potaz. Ačkoli tento závěr městský soud zopakoval několikrát, nikde jej dostatečně neodůvodnil, resp. nevysvětlil, z jakého důvodu mohlo dojít k získání daňové výhody, přestože daň byla v zahraničí uhrazena. Zároveň však konstatoval, že relevantní mohou být i důvody a skutečnosti, které se projeví v zahraničí. Nejvyšší správní soud přitom dodává, že z judikatury zdejšího soudu i Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) lze dovodit, že nutnou podmínkou zneužití daňového práva je právě získání daňového zvýhodnění (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax a další*, bod 86, a rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007-108). Již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, tento soud zdůraznil, že „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“ Vypořádání městského soudu stran klíčové žalobní námitky ohledně úhrady daně v zahraničí, a tedy nezískání daňového zvýhodnění je tak v nyní posuzované věci třeba zhodnotit jako nedostatečné. Z výše uvedených důvodů je proto rozsudek v části týkající se zneužití práva nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Námitkami zpochybňujícími věcné posouzení zneužití práva a unesení důkazního břemene daňovými orgány se proto Nejvyšší správní soud dále zabývat nemůže. Na okraj lze pouze poznamenat, že se daňové orgány dopady daně uhrazené v zahraničí zabývaly, ať již z hlediska úroků zaplacených v zahraničí (např. na str. 19-21 zprávy o daňové kontrole) či z hlediska daňových dopadů samotné transakce (např. v bodě 58 napadeného rozhodnutí).

III.B Zásada legitimního očekávání

[21] Stěžovatelka má dále za to, že správce daně vydal dodatečný platební výměr v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Tvrdí, že jedinou relevantní změnou mezi daňovou kontrolou v nyní posuzované věci, tedy za hospodářský rok 2012, a hospodářský rok 2003 je časový odstup. Stěžovatelka je přesvědčena, že 8 let je dostatečně dlouhá doba na to, aby se mohla spolehnout na legitimní očekávání ve vztahu k zákonnosti transakce a jejím daňovým účinkům. Závěry městského soudu k této otázce Nejvyšší správní soud rekapituloval výše, v bodech [16] a [17]. Protože v této části rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný, přistoupil Nejvyšší správní soud k věcnému vypořádání této námitky.

[22] Princip ochrany tzv. legitimního očekávání je v judikatuře soudů České republiky v čele s Ústavním soudem uznáván jako součást souboru základních principů demokratického právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky). Pro účely posouzení lze poznamenat, že tento princip je úzce spojen s principy ochrany právní jistoty, spravedlivosti a předvídatelnosti aktů veřejné moci a důvěry v ně a s principem zákazu libovůle [srov. náleží Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 12/14, podle kterého: „[p]ro demokratický právní stát je charakteristický princip právní jistoty, spočívající mimo jiné v tom, že právní pravidla budou jasná a přesná a budou zajišťovat, že právní vztahy a jejich

důsledky zůstanou pro adresáty pravidel předvídatelné. Závazky a sliby, které na sebe stát vezme vůči jednotlivcům, by měly být dodržovány (princip legitimního očekávání).“].

[23] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, *L'OREAL*, uznal (s oporou v řadě nálezů Ústavního soudu a dosavadních rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) vynutitelnou vázanost správního orgánu správní praxí, která spočívá v ustálené, jednotné a dlouhodobé činnosti (příp. i nečinnosti) orgánů veřejné správy, opakovaně potvrzující určitý výklad a použití právních předpisů, neboť taková praxe na straně adresátů veřejné správy zakládá legitimní očekávání, že v ní správní orgány budou pokračovat.

[24] Jak rovněž konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení *L'OREAL*, otázka vzniku legitimního očekávání „je zcela evidentně otázkou skutkovou. Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní [tzn., zda mu soud má poskytnout ochranu] vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností.“ Nejde ovšem jen o otázku skutkovou zjišťovanou v procesu dokazování, ale též o otázku právní. Přiznání ochrany legitimnímu očekávání musí předcházet obezřetné vážení všech právem chráněných zájmů, které jsou ve hře, a při končeném „účtování“ musí soud pečlivě poměřovat legitimní očekávání a míru jeho intenzity s případným závažným veřejným zájmem, který by s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem mohl a měl nad imperativem ochrany legitimního očekávání převážet.

[25] Konečně judikatura i odborná literatura jsou vesměs zajedno v tom, že legitimní očekávání na straně adresátů veřejné správy mohou založit pouze jednání a postupy, které jsou v souladu se zákonem a v jeho mezích, tedy *secundum et intra legem*, nikoli *contra legem*, a s ohledem na princip enumerativnosti státních pretenzí, resp. legality výkonu veřejné moci (čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, též § 2 odst. 1 správního řádu) ani *praeter legem* (viz např. citované usnesení rozšířeného senátu v bodě 73). Nezákonná správní praxe očekávání, natož legitimní, založit nemůže, neboť nezákonnou správní praxí, jednal-li (dosud) správní orgán mimo svou pravomoc a působnost (*ultra vires*), nemůže být správní orgán do budoucna vázán.

[26] V nyní posuzované věci stěžovatelka předně vychází z předpokladu, že městský soud neidentifikoval žádné skutkové změny v průběhu času. Jak již ovšem Nejvyšší správní soud uvedl v bodech [16] až [18], městský soud vymezil hned několik skutkových novot. Na jejich základě dospěl k závěru, že skutkový stav při daňové kontrole za zdaňovací období hospodářského roku 2003 a nyní posuzovaného hospodářského roku 2011 se odlišoval, a to s ohledem na postupné kroky stěžovatelky. Jedná se např. o prodloužení splatnosti akviziční půjčky v roce 2011 o dalších 10 let, splacení části jistiny v roce 2014 ze zdrojů společnosti JCHC a další. S jednotlivými zjištěními stěžovatelka nikterak konkrétně v rámci námitek poukazujících na porušení zásady legitimního očekávání nepolemizuje, pouze tvrdí, že jedinou relevantní okolností je plynutí času a ostatní okolnosti nelze brát v potaz. Nejvyšší správní soud se s tímto tvrzením ovšem neztotožňuje. V případě posouzení, zda došlo postupem stěžovatelky ke zneužití práva, je zcela relevantní zkoumat jakým způsobem naložila s finančními prostředky získanými úvěrem a zda tyto prostředky přinesly (či alespoň byly způsobilé přinést) celé skupině spojených osob relevantní ekonomickou příležitost. Tyto důsledky samozřejmě nebylo možné v nyní posuzované věci vyhodnotit ihned po poskytnutí úvěru či na počátku celého procesu. S odstupem času však bylo zřejmé,

pokračování

že z hlediska celé skupiny v následujících letech po získání úvěrů nedošlo k získání nových obchodních příležitostí v souvislosti s poskytnutým úvěrem a došlo pouze ke změně způsobu financování jednotlivých členů skupiny. Závěry městského soudu, jenž vycházel při posouzení námitky porušení zásady legitimního očekávání primárně ze zjištění následných kroků stěžovatelky a celé skupiny spojených osob po získání úvěru, konkrétně jednání po kontrole za hospodářský rok 2003, proto ob stojí.

[27] Pro dokreslení je rovněž třeba zohlednit přístup stěžovatelky ke splácení úvěru. Prodloužení doby splatnosti úvěru a úhrada části jistiny úvěru a dlužných úroků v roce 2014 z jiných zdrojů skupiny je rovněž nutné považovat za indicie, které mohou svědčit o záměru dosáhnout co možná nejvyššího snížení daně prostřednictvím daňově uznatelných nákladů. Tyto indicie přitom daňové orgány nemohly objektivně zjistit již během daňové kontroly hospodářského roku 2003. Nejvyšší správní soud dále opětovně připomíná, že stěžovatelka zjištěné okolnosti nikterak konkrétně nespornuje, pouze tvrdí, že nejsou relevantní. Soud ovšem není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, a rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2012 čj. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, čj. 2 Ads 21/2014-20, či ze dne 27. 10. 2010, čj. 8 As 22/2009-99).

[28] Nejvyšší správní soud se však se stěžovatelkou částečně ztotožňuje v tom, že doba 8 let mezi kontrolovanými hospodářskými roky je poměrně dlouhá doba na to, aby stěžovatelce mohlo vzniknout důvodné očekávání, že postupuje v souladu s právními předpisy. Nelze ovšem pominout výše popsaná specifika nyní posuzované věci. Účinky transakce a skutečné motivy stěžovatelky a skupiny spojených osob tak daňové orgány nemohly v úplnosti posoudit již během daňové kontroly hospodářského roku 2003. Při poměrování legitimního očekávání a míry jeho intenzity s případným závažným veřejným zájmem je navíc nutné zdůraznit, že daňové orgány provedly pouze jedinou daňovou kontrolu, a to na samém počátku restrukturalizace a rekapitalizace členů skupiny. V nyní posuzovaném případě aplikace institutu zneužití práva u transakce, jejíž skutečný motiv se mohl plně projevit až po delším časovém období od její realizace, tak jediná daňová kontrola na samém počátku nebyla schopna vyvolat legitimní očekávání stěžovatelky (zejména s ohledem na specifické okolnosti projevující se plně až s časovým odstupem).

[29] Zásada zneužití práva se navíc pojí s jistými specifiky a aplikuje se pouze v případě, pokud daňový subjekt postupuje v souladu s daňovými zákony. Na první pohled se tak může jevit, že daňovému subjektu náleží právo na uplatnění daňově uznatelných nákladů. Zákaz zneužití práva je ovšem právní institut, který zásadu materiální spravedlnosti nadřazuje nad zásadu právní jistoty. (srov. Ondrýsek, R. § 8. In: Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 57.) Zásadu materiální spravedlnosti je rovněž nutné v nyní posuzované věci upřednostnit před zásadou právní jistoty. Nejvyšší správní soud totiž nemůže poskytnout faktickou „imunitu“ uplatněným daňovým nákladům stěžovatelky, čehož se stěžovatelka domáhá pouze na základě jedné provedené daňové kontroly na samém počátku transakce, při které ještě nebylo možné zjistit veškeré motivy a důsledky transakce, a to ani se zohledněním následné časové prodlevy mezi uskutečněnou transakcí a doměřením daně za hospodářský rok 2011. Takový postup by zcela popřel veřejný zájem na výběru daní, byl v rozporu se základním cílem správy daní a nerespektoval by skutkové odlišnosti v obou kontrolovaných obdobích. Námitka proto není důvodná.

III.C Doměření daně nesprávnému subjektu

[30] Stěžovatelka dále namítá, že v případě, že by se zneužití práva skutečně prokázalo, měla být daň správně doměřena JCAS a nikoli stěžovatelce. Městský soud měl aplikovat článek 6 odst. 1 směrnice ATAD a § 8 odst. 4 daňového řádu. Mělo tak být odhlédnuto od transakce jako celku. V tom případě by JCAS generovala zisk a měla by jej zdanit jako společnost s ručením omezeným. Městský soud se u této námitky v bodě 210 napadeného rozsudku plně ztotožnil se správcem daně, neboť s odkazem na zprávu o daňové kontrole uvedl, že jednotlivé kroky transakce pouze vytvořily podmínky pro uplatnění úroku z půjčky jako daňově uznatelného nákladu. Ke zneužití práva však došlo až samotným uplatněním úrokových nákladů. Směrnice ATAD navíc nabyla účinnosti až v roce 2019. Lze ji tak vzít v potaz pouze jako inspirativní. V bodě 212 napadeného rozsudku dodal, že samotná přeměna JCAS na komanditní společnost neměla daňovou relevanci z hlediska aplikace institutu zneužití práva. Proto doměření daně stěžovatelce, jakožto komplementáři společnosti JCAS naplnilo smysl článku 6 odst. 1 směrnice ATAD.

[31] Ačkoliv Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek městského soudu je v části týkající se zneužití práva nepřezkoumatelný, nebrání tato skutečnost přezkumu rozsudku z pohledu dalších kasáčních námitek napadajících závěry, které jsou oddělitelné od nepřezkoumatelné části rozsudku (k tomu obdobně též usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS, a rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, čj. 9 Azs 61/2015-54, bod 24). Takovouto oddělitelnou, a tedy i přezkoumatelnou, částí rozsudku je i otázka týkající se doměření daně nesprávnému subjektu. Byť nebylo doposud postaveno na jisto, že ke zneužití práva došlo, nebrání to soudu posoudit, zda postupem daňových orgánů nedošlo k doměření daně nesprávnému subjektu, a to pro případ, že zneužití práva bude v dalším řízení postaveno najisto.

[32] Nejvyšší správní soud se v zásadě ztotožňuje s argumentací městského soudu. Ten zcela správně vymezil judikaturní východiska, jestliže odkázal na rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2015, čj. 9 Afs 57/2015 120, bod 60, ve kterém zdejší soud uvedl, že „[z]ávěry Soudního dvora jsou v projednávané věci spíše inspirativní, než přímo závazné. Posuzovaná transakce obsahuje evropský prvek (úroky jsou placeny mateřské společnosti do jiného členského státu EU a na tento vztah dopadá Směrnice č. 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států), daňová uznatelnost či neuznatelnost úrokových nákladů je však otázkou vnitrostátní“. Městský soud rovněž správně odkázal na rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2015, čj. 2 Afs 64/2015-75, CTP, ve kterém zdejší soud uvedl, že „[u]platnění principu zákazu zneužití práva, jež spočívá v suspenzi účinků konkrétního zákonného ustanovení, se vztahuje toliko k ustanovení zakotvujícím zneužívané právo, nikoli nutně i dalším právním důsledkům ekonomické činnosti subjektu (zde sjednání daného úvěrového závazku). Pregnantně tento názor ostatně vyjádřil již žalovaný ve svém rozhodnutí, když uvedl, že z uplatnění zákazu zneužití práva nelze v daném případě vyvozovat jakékoli závěry o absolutní neplatnosti uzavření smlouvy o úvěru.“

[33] Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožnil se závěrem městského soudu, že jedinou operací, která byla způsobilá zapříčinit zneužití práva, bylo právě uplatnění úroku z půjčky jako daňově uznatelného nákladu stěžovatelkou. Od ostatních operací tak není v tomto případě nutné (ani žádoucí) odhlížet. Z tohoto důvodu postup daňových orgánů naplnil

pokračování

smysl a účel nejen institutu zákazu zneužití práva, ale také směrnice ATAD, kterou městský soud (byť pouze inspirativně) při posuzování věci vzal v potaz. Nejvyšší správní soud doplňuje, že stěžovatelčina interpretace směrnice ATAD a souvisejícího institutu zákazu zneužití práva je nesprávná. Je nepochybné, že případné změny základu daně jednoho daňového subjektu mohou být způsobilé ovlivnit i základ daně jiných daňových subjektů. Správce daně však nemůže bezdůvodně zasahovat do soukromoprávních ujednání jednotlivých daňových subjektů. Odepřením uplatněných nákladů stěžovatelky bylo dosaženo smyslu a účelu institutu zneužití práva, aniž by tím bylo nepřiměřeně zasahováno do soukromoprávních ujednání členů skupiny. Navíc lze poznamenat, že směrnice č. 2003/49/ES, jež upravuje zdanění úroků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a dopadá tedy na nyní posuzovanou věc, v článku 5 přímo uvádí, že *touto směrnicí není dotčeno použití vnitrostátních předpisů či smluvních ustanovení nezbytných k zamezení daňovým únikům a zneužití daňových režimů a členské státy mohou v případě transakcí, jejichž hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů je daňový únik, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, odepřít poskytnutí výhod plynoucích z této směrnice nebo odmítnout její použití*. Toto ustanovení bylo v nyní posuzované věci postupem správce daně bezesporu naplněno. Jakýkoliv další zásah daňových orgánů do soukromoprávních ujednání členů skupiny Johnson Controls by nepřipustně zasahoval do právem chráněných zájmů třetích osob a byl tak v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu.

[34] Stěžovatelka se dále odkazuje na rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2007, čj. 7 Afs 121/2006-67. Předmětem sporu v tomto rozsudku bylo nesplnění daňových povinností plátcem daně, jenž neprovedl srážku daně ze závislé činnosti a funkčních požitků a neodvedl ji správci daně. Daň ze stejné transakce ovšem odvedl poplatník. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že daňové předpisy neoponechávají na vůli plátce či poplatníka, který z nich daň, resp. zálohu na daň, odvede. Byly proto splněny podmínky pro postup správce daně k předepsání nesražené a nevybrané částky daně plátcem daně k přímému placení. Nelze přitom přihlížet k tomu, zda již tato daň v mezidobí byla uhrazena poplatníkem.

[35] Nejvyšší správní soud konstatuje, že se nyní posuzovaná věc od výše uvedeného rozsudku značně odlišuje. V odkazovaném rozsudku zdejší soud vymezil vztah mezi daňovou povinností plátce a poplatníka, resp. odvedením daně poplatníkem za plátce daně. V nyní posuzované věci si stěžovatelka uplatnila náklady z úvěru. Tím si fakticky snížila svůj základ daně. Proto v případě prokázání oprávněnosti aplikace institutu zneužití práva je to právě stěžovatelka, které má být daň doměřena. Interpretace stěžovatelky, dle které by měla být daň doměřena odlišnému subjektu, tudíž odporuje i výše uvedenému rozsudku, kterým sama argumentuje. Dle její interpretace by i přes jednání zneužívající právo jí náklady snižující základ daně (z ekonomicky iracionální transakce) měly být ponechány. Takový závěr je ovšem nesprávný. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS, konstatoval, že výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, soud ochranu neposkytne. Nelze proto přisvědčit stěžovateli v tom, že její právo by mělo být ochráněno, resp. že nárok na uznání daňově účinných nákladů jí svědčí i v případě, pokud bude prokázáno, že se dopustila zneužití práva.

[36] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelka se mýlí, pokud tvrdí, že dle závěru městského soudu je nerozhodné, které společnosti byla daň doměřena. Ve stěžovatelkou tvrzených bodech 210 a 211 napadeného rozsudku, ani v jiných částech,

k tomuto závěru městský soud nedospěl. Nejvyšší správní soud tudíž konstatuje, že námitka je nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek městského zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), v němž je městský soud vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), podle něž je povinen vypořádat námitku stěžovatelky ohledně zaplacené daně v zahraničí, respektive pro případ, že v kontextu všech okolností věci setrvá na závěru, že daň uhrazená v zahraničí nemá vliv na závěr o zneužití práva, je povinen tuto úvahu náležitě odůvodnit.

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 15. června 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu