



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **VAG s.r.o.**, se sídlem Lipová alej 3087/1, Hodonín, zast. JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2022, č. j. 31 Af 29/2020-88,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

**Odůvodnění:**

I.

**Průběh dosavadního řízení**

[1] Sedmi dodatečnými platebními výměry ze dne 15. 8. 2018, vydanými na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 3657891/18/3010-60561-702327, projednané dne 9. 8. 2018, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009, 2010, 2011, od 1. 1. 2012 do 31. 3. 2012, od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013, od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 a od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015, v celkové výši 7 128 890 Kč a zároveň žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále v celkové výši 1 425 778 Kč. Správce daně vyhodnotil transakce vedoucí ke vzniku úroků z půjčky poskytnuté žalobci mateřskou společností jako ekonomicky nerozumné (neměly podle něj

samostatný ekonomický či jiný racionální účel). Proto dospěl k závěru, že žalobce se dopustil zneužití práva (společně se spojenými osobami uměle vytvořil podmínky pro získání daňové výhody).

[2] Rozhodnutím ze dne 6. 3. 2020, č. j. 8804/20/5200-11434-707603, žalovaný samostatnými výroky I. až VII. zamítl odvolání žalobce proti každému z uvedených dodatečných platebních výměrů správce daně a každý z těchto dodatečných platebních výměrů potvrdil. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, že koupě podílu ve společnosti Jihomoravská armaturka, spol. s r.o. (dále jen „původní Jihomoravská armaturka“) od německé společnosti VAG-Armaturen GmbH, navýšení základního kapitálu žalobce a následná fúze sloučením žalobce s původní Jihomoravskou armaturkou a společností JMA Holding 2 s.r.o. (přičemž všechny zúčastněné subjekty byly přímo či zprostředkovaně vlastněny VAG Beteiligungs GmbH, následně VAG Holding GmbH) nebyly ekonomicky opodstatněné. O tom podle žalovaného svědčil rovněž fakt, že jistina půjčky nebyla vůbec splácena (byly hrazeny pouze úroky).

[3] Vysvětlení žalobce nepovažoval žalovaný za dostatečné. Poukázal na to, že argumentace „světovou krizí“ byla obecná a nijak nevysvětlovala konkrétní provedené kroky. Žalovaný připustil, že ve smlouvě o syndikovaném úvěru mezi VAG Holding GmbH a Landesbank Baden-Württemberg uvedená banka požadovala vytvoření „partnership struktury“ (změnu právní formy původní Jihomoravské armaturky na komanditní společnost a vznik dvou nových společností s ručením omezeným, které měly být jejím komanditistou a komplementářem). K vytvoření požadované struktury však vůbec nedošlo a žalobce neprokázal, že by byla smlouva s bankou v tomto ohledu změněna. Ve smlouvě o syndikovaném úvěru přitom byla zakotvena povinnost veškeré její změny provádět písemně.

[4] Žalovaný dále poukázal na to, že k fúzi (pakliže by byla skutečně dohodnuta s bankou, jak žalobce tvrdil, ale neprokázal) mohlo dojít i bez toho, aby žalobce nejprve kupoval podíl v původní Jihomoravské armaturce (od VAG-Armaturen GmbH), na což si musel vzít půjčku (od téže společnosti). Žalobce podle žalovaného rovněž neprokázal, že změna struktury byla přímým důsledkem akvizice skupiny VAG společností Halder Beteiligungsberatung GmbH, která i podle tvrzení žalobce patřila k nizozemské investiční skupině Halder. Akvizice, která se týkala společnosti VAG Beteiligungs GmbH, podle žalovaného nijak nevysvětluje, proč žalobce koupil obchodní podíl v původní Jihomoravské armaturce od VAG-Armaturen GmbH.

[5] V provedení nestandardní ekonomicky neopodstatněné transakce spatřoval žalovaný naplnění objektivního kritéria zneužití práva. Naplnění subjektivního kritéria pak žalovaný dovedl z majetkové propojenosti zúčastněných subjektů (všechny přímo či nepřímo vlastnil VAG Holding GmbH). Neoprávněně získanou daňovou výhodou byly podle žalovaného úroky snižující základ daně žalobce. Podle žalovaného bylo jednání žalobce v souladu s textem zákona, ale v rozporu s jeho účelem a smyslem. Správce daně dal podle žalovaného po prokázání svých pochybností žalobci dostatečný prostor k prokázání ekonomických důvodů provedených kroků, žalobcovo vysvětlení však bylo nepřesvědčivé. Žalovaný zdůraznil, že to byl žalobce, kdo byl podle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), povinen svá tvrzení prokázat. Správce daně

pokračování

neukládal žalobci prokázání negativní skutečnosti (že nedošlo ke zneužití práva), ale prokázání vlastních tvrzení žalobce o ekonomických důvodech provedených kroků.

[6] Žalovaný upozornil, že půjčka od VAG-Armaturen GmbH žalobci nebyla podmínkou uvedené banky pro refinancování externího úvěru poskytnutého na akvizici. Požadavek na změnu organizační struktury v České republice a právní formy původní Jihomoravské armaturky do 1. 1. 2009 odpadl, přesto žalobce koupil dne 24. 4. 2009 100% obchodní podíl na původní Jihomoravské armaturce, i když následná fúze mohla proběhnout i bez jeho pořízení. Žalovaný připomněl, že žalobce nedoložil dohodu s bankou o zjednodušení struktury holdingu. Vzhledem k výše uvedenému žalovaný uzavřel, že jediným výsledkem provedených transakcí bylo úvěrové zatížení žalobce způsobující nižší daň a odliv finančních prostředků (které zůstaly ve skupině VAG) z České republiky.

[7] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně. V ní popsal, že akvizice výrobní společnosti prostřednictvím holdingové společnosti („*special purpose vehicle*“, dále jen „SPV“) financovaná bankovním úvěrem a následné sloučení s koupenou společností je obvyklou transakcí. Jejím cílem je alokovat úvěr přímo v entitě, jejíž výnosy zajišťují jeho budoucí splácení. Tento postup nebývá ze strany finanční správy rozporován. V projednávané věci podle žalobce došlo k tomu, že část úvěru připadající na akvizici žalobce byla alokována do pasiv žalobce. Nákup žalobce prostřednictvím německého holdingu využívá svobodu usazování garantovanou v Evropské unii. Na transakci je podle žalobce nutné nahlížet z pohledu restrukturalizace celé skupiny. Daňové zvýhodnění je zcela marginální (ne-li záporné, neboť úroky jsou předmětem daně u věřitele). Žalobce zdůrazňuje, že nevznikla-li daňová výhoda, nebyl naplněn objektivní prvek zneužití práva.

[8] Povinnost restrukturalizace podle žalobce vyplynula z požadavků banky, přičemž ekonomický dopad struktury požadované bankou by byl totožný jako ekonomický dopad struktury vytvořené. Žalobce zopakoval, že pokud by se zjednodušením struktury banka nesouhlasila, provedla by kroky z titulu porušení úvěrové smlouvy. Celý proces restrukturalizace byl podle něj transparentní, dokumentace fúze je dostupná v obchodním rejstříku a úvěr je zachycen ve výročních zprávách. Pokud měl správce daně nějaké pochybnosti, mohl žalobce vyzvat k jejich odstranění. Restrukturalizace skupiny podle žalobce přinesla očekávané posílení obchodních aktivit, úvěr nepředstavoval nijak nepřiměřenou zátěž. Žalobce namítal, že nebyl naplněn ani subjektivní znak zneužití práva, neboť k restrukturalizaci prokazatelně vedl vstup nového investora v rámci skupiny. Jeho záměrem bylo nabýt výrobní kapacity (mimo jiné) i v České republice. Následná restrukturalizace pak byla pouze jednou z možností, jak naplnit cíle investora a požadavky banky. Žalobce připomněl, že z pohledu investora je irelevantní, kde nakonec daň zaplatí, nemělo by tedy smysl vyhnout se dani v České republice a zaplatit ji v Německu. Implementovanou restrukturalizací byla realizována pouze úspora administrativních nákladů (oproti původním předpokladům zůstala v České republice jediná entita).

[9] Dále žalobce tvrdil, že se správce daně dopustil procesních pochybení: neoprávněně na něj přenášel důkazní břemeno a nevydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání (přestože k tomu byly splněny předpoklady).

[10] Ve vyjádření k žalobě žalovaný sám upozornil, že ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 bylo rozhodnutí o odvolání vydáno až po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Navrhl tedy krajskému soudu částečné vyhovění žalobě v tomto rozsahu. S ostatními žalobními námitkami se však neztotožnil. Žalobce s navrženým postupem nesouhlasil. Podle něj mělo být žalobou napadené rozhodnutí o odvolání zrušeno jako celek, neboť § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jiný postup nepřipouští.

[11] Výrokem I. svého rozsudku krajský soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil výrok I. žalobou napadeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 15. 8. 2018, č. j. 3861343/18/3010-50522-704061, týkajícímu se zdaňovacího období roku 2009 (doměřené daně za toto období ve výši 704 800 Kč a penále ve výši 104 960 Kč) a tento dodatečný platební výměr potvrdil. Krajský soud zároveň výrokem I. svého rozsudku v uvedeném rozsahu věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Výrokem II. svého rozsudku krajský soud podle § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušil rovněž uvedený dodatečný platební výměr správce daně ze dne 15. 8. 2018, č. j. 3861343/18/3010-50522-704061, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009. Výrokem III. rozsudku krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ve zbytku žalobu zamítl a výrokem IV. rozsudku rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[12] Krajský soud konstatoval, že mezi stranami je nesporné, že žalobci vznikla povinnost úroky uhradit a že se tak skutečně stalo, jakož i to, že žalobce formálně splnil podmínky pro uznatelnost těchto nákladů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle krajského soudu bylo třeba dále vymezit účel právní úpravy. Citoval část rozhodnutí žalovaného, z níž bylo patrné, že smyslem a účelem zákona se žalovaný zabýval. Krajský soud dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), kde se tento soud věnoval daňové uznatelnosti smluvní pokuty podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, a na komentářovou literaturu. Krajský soud shrnul, že daňově účinné mohou být jen takové úroky z půjčky, které mají smysluplnou vazbu na ekonomickou činnost daňového subjektu. V projednávané věci tak tomu ale nebylo, neboť k fúzi žalobce se společností JMA Holding 2 s.r.o. a původní Jihomoravskou armaturkou nebylo této půjčky (a tedy ani žádných z ní plynoucích úroků) třeba. Úroky z této půjčky tak podle krajského soudu nemají reálnou vazbu na ekonomickou činnost žalobce, čímž došlo k naplnění objektivní podmínky zneužití práva.

[13] Naplnění subjektivní stránky zneužití práva spatřoval krajský soud především v tom, že struktura zapojených společností byla po provedených transakcích téměř totožná se stavem před započítáním realizace požadavků banky (k níž ve výsledku nedošlo). Nerozporoval, že cílem investora bylo nabýt výrobní kapacity (mimo jiné) i v České republice a že bylo více možných způsobů realizace tohoto cíle. Poznamenal však, že konkrétní podoba restrukturalizace svědčí o umělém vytvoření podmínek pro vznik úroků z půjčky jakožto daňově uznatelných nákladů. Krajský soud připomněl, že žalovaný nepovažoval za prokázané, že požadavek banky souvisí s žalobcovým nákupem podílu v původní Jihomoravské armaturce. Ani krajskému soudu nebylo jasné, proč by měl být nákup podílu opodstatněný. Krajský soud poukázal rovněž na majetkovou propojenost

pokračování

zúčastněných subjektů a na to, že žalobce vůbec nesplácel jistinu půjčky. Vzhledem ke všem těmto okolnostem se soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že hlavním cílem nákupu obchodního podílu a půjčky bylo získání daňové výhody, která je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy.

[14] Dále krajský soud přisvědčil žalobci, že zneužití práva prokazuje správce daně. Správce daně v projednávané věci podle krajského soudu zjišťoval skutečný obsah jednání žalobce, vycházel z majetkových a personálních vztahů a snažil se je rozkrýt. Poskytl rovněž prostor žalobci, aby vysvětlil, že jeho ekonomická činnost má jiný účel než pouze dosažení daňového zvýhodnění. Bylo na žalobci, aby důvody nákupu obchodního podílu nejen popsal, ale svá tvrzení i doložil. Námitku nezákonného přenášení důkazního břemene tak krajský soud shledal nedůvodnou.

[15] K otázce nevydání výzvy k podání dodatečných daňových přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu krajský soud zrekapituloval, že správce daně dne 19. 5. 2016 zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 3. 2012, od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013, od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 a od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015. Tato daňová kontrola byla zaměřena na ověření některých (konkrétně specifikovaných) typů transakcí se spojenými osobami. Následně (dne 7. 11. 2016) správce daně daňovou kontrolu rozšířil na zdaňovací období let 2008, 2009, 2010 a 2011. Krajský soud shrnul závěry judikatury, z nichž vyplývá, že správce daně musí mít dostatečné indicie a být schopen objasnit důvody, na jejichž základě mu podezření vzniklo (jinak by mohl tuto výzvu zneužít k prodloužení lhůty pro stanovení daně). Správce daně tedy musí být schopen formulovat jasné a věcné důvody založené na konkrétních skutečnostech, z nichž dovozuje důvodný předpoklad doměření daně.

[16] V projednávané věci podle krajského soudu podmínky § 145 odst. 2 daňového řádu naplněny nebyly. Krajský soud ze spisu ověřil, že daňová kontrola byla rozšířena na předchozí zdaňovací období, z nichž pocházely relevantní dokumenty potřebné k ověření daňové účinnosti úroků z úvěru. Zároveň soud poznamenal, že předmětem kontroly byl soulad postupu žalovaného s principem tržního odstupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a možné podřazení úroků pod § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů (výdaje mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti). Až v rámci rozšířené kontroly správci daně vyvstaly pochybnosti o možném umělém vytvoření situace umožňující snížení daně (krajský soud odkázal na výzvu ze dne 14. 2. 2017). Krajský soud proto uzavřel, že správce daně neměl před rozšířením daňové kontroly v listopadu 2016 důvodný předpoklad, že bude daň doměřena.

[17] Krajský soud přisvědčil závěru žalovaného i žalobce, že ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 již uplynula lhůta pro stanovení daně. Proto přistoupil ke zrušení části žalobou napadeného rozhodnutí vztahující se k prekludovanému zdaňovacímu období (výrok I. rozsudku) a zároveň zrušil i dodatečný platební výměr za toto období (výrok II. rozsudku). Podle krajského soudu však nezákonnost části napadeného rozhodnutí neměla vliv na části zbývající.

## II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání

[18] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V původně blanketní kasační stížnosti stěžovatel označil jako napadené pouze výroky III. a IV. rozsudku krajského soudu a domáhal se pouze jejich zrušení (vedle zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a zbývajících dodatečných platebních výměrů správce daně), v pozdějším doplnění kasační stížnosti však navrhl zrušení celého rozsudku krajského soudu. To, že stěžovatel brojí i proti výrokům I. a II. rozsudku krajského soudu potud, že krajský soud podle jeho názoru neměl zrušit pouze jeden z výroků rozhodnutí žalovaného a příslušný dodatečný platební výměr správce daně, ale celé žalobou napadené rozhodnutí, je patrné i ze stěžovatelovy kasační argumentace.

[19] Stěžovatel v této souvislosti předně uvádí, že krajský soud se dostatečně nevypořádal s jeho námitkami proti částečnému zrušení rozhodnutí. Stěžovatel upozorňuje, že v případě důvodné žaloby (přičemž prekluzí se musí soud zabývat i bez návrhu) má krajský soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. povinnost napadené rozhodnutí zrušit. V posuzovaném případě existuje jediné žalobou napadené rozhodnutí, které bylo ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty. Krajský soud tedy podle stěžovatele neměl jinou možnost než rozhodnutí o odvolání zrušit. Pouhým částečným zrušením rozhodnutí se krajský soud dopustil jeho změny, což není v souladu s kasačním principem správního soudnictví. Stěžovatel odkazuje na ústavněprávní zásadu zákonnosti a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2017, č. j. 6 Afs 264/2016-44.

[20] V části rozsudku krajského soudu týkající se zneužití práva spatřuje stěžovatel nepřezkoumatelnost v tom, že se krajský soud adresně nezabýval důkazními prostředky předloženými stěžovatelem v rámci daňové kontroly, na něž stěžovatel výslovně poukazoval na ústním jednání před krajským soudem.

[21] K naplnění subjektivního znaku zneužití práva podle stěžovatele nedošlo, neboť půjčka i následná restrukturalizace vyplynuly z externí akvizice skupiny VAG nizozemskou skupinou Halder, přičemž požadavky financující banky uznali jako dostatečný důvod i správce daně a žalovaný. Způsob akvizice, kdy investor prostřednictvím SPV koupí výrobní společnost, s níž následně fúzuje, není podle stěžovatele nikterak neobvyklý, k čemuž odkazuje na marketingový materiál UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s. Zdůrazňuje, že tato praxe je v souladu se zákonem a nebývá orgány finanční správy rozporována. Daňové právo podle stěžovatele nepředepisuje daňovým poplatníkům volit si takovou formu transakcí, která přináší vyšší daňové zatížení. Ke stejnému daňovému dopadu by navíc došlo i při jiných metodách vstupu externího investora; nelze tedy dovozovat, že transakce byla motivována daňově. Na restrukturalizaci je podle stěžovatele nutné nahlížet z pohledu celé skupiny. Stěžovatel je přesvědčen, že výsledné daňové zatížení je marginální, ne-li záporné, neboť úroky hrazené stěžovatelem jsou předmětem daně na úrovni věřitele (který platí daně v Německu – zemi s vysokým zdaněním).

[22] Stěžovatel je přesvědčen, že svou povinnost restrukturalizace vyžadovanou ze strany banky dostatečně prokázal, tvrzení krajského soudu, že uměle vytvořil podmínky pro hrazení úroku z půjčky, tedy neobstojí. Vzhledem k časovému odstupu již nebyl schopen

pokračování

doložit souhlas banky se změnou struktury oproti původnímu požadavku, souhlas banky však vyplývá z toho, že nepodnikla žádné právní kroky z titulu porušení smlouvy. V případě vytvoření struktury požadované původně bankou by byly daňové dopady totožné jako nyní, nedošlo tedy ani z tohoto pohledu ke vzniku žádné výhody. Celý proces fúze byl transparentně zaznamenán a zveřejněn v obchodním rejstříku; pokud měl správce daně nějaké pochybnosti, měl stěžovatele vyzvat k jejich odstranění. Podle stěžovatele restrukturalizace přinesla i posílení obchodních aktivit a pozitivní ekonomické výsledky. Provedené transakce tedy byly ekonomicky odůvodněny a nejsou dány podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva.

[23] Z formulace, jíž krajský soud zpochybňoval konkrétní podobu restrukturalizace, stěžovatel dovozuje, že krajský soud postupoval v rozporu s judikaturou, dle níž mají daňové subjekty právo v případě více dostupných způsobů provedení ekonomického záměru realizovat ten daňově nejvýhodnější. I další varianty by navíc vedly k totožnému výsledku. Stěžovatel zdůrazňuje, že bankovní financování je jednou z nejracionálnějších možností provedení akvizice.

[24] Podle stěžovatele nebyl naplněn ani objektivní znak zneužití práva. Ten totiž spočívá v existenci daňové výhody, která je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy. Obecný princip zákazu zneužití práva se podle stěžovatele neuplatní v situaci, kdy existuje speciální právní úprava. Vzhledem k tomu, že dlužník a věřitel jsou majetkově propojeni, relevantní zvláštní právní úpravou jsou pravidla nízké kapitalizace dle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Naopak § 24 odst. 1 písm. zi) zákona o daních z příjmů, který citoval krajský soud, se na projednávanou věc vůbec nevztahuje. Stěžovatel zdůrazňuje, že smyslem právní úpravy je za podmínek dle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů uplatnění nákladů spočívajících v úrocích umožnit.

[25] Stěžovatel připomíná, že sám krajský soud zdůrazňoval subsidiaritu zneužití práva vůči konkrétním ustanovením zákona o daních z příjmů. Měl proto použít pravidla nízké kapitalizace. Pokud by úroky z půjčky neměly vazbu na ekonomickou činnost stěžovatele (jak uvedl krajský soud), podle stěžovatele by vůbec nenaplnily základní podmínku pro daňovou uznatelnost podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[26] Správce daně si podle stěžovatele učinil závěr o daňové uznatelnosti, aniž by se snažil o zjištění skutkového stavu; řádný proces dokazování nahradil domněnkami a hypotézami. Stěžovatel namítá, že není úkolem ani oprávněním správce daně předepisovat daňovým subjektům, jak mají podnikat. Správce daně i žalovaný pouze několikrát konstatovali, že stěžovatel jednal neracionálně, tento závěr však nemá oporu v provedených důkazech. Stěžovatel je přesvědčen, že ekonomické důvody provedených transakcí vysvětlil dostatečně, daňové orgány se však jeho argumentací nijak významně nezabývaly a nezdůvodnily, proč by hypotetická daňová výhoda měla být neoprávněná. Tento postup napadeným rozsudkem aproboval i krajský soud, aniž by zdůvodnil, proč jsou splněny podmínky zneužití práva. Správce daně ani žalovaný neprokázali, že se jedná o zneužití práva, pouze konstatovali nedostatek objektivních ekonomických důvodů. S tím se krajský soud podle stěžovatele dostatečně nevypořádal (zejména ve vztahu k porovnání skutečného stavu se stavem původně požadovaným bankou).

[27] Závěrem stěžovatel namítá, že v době rozšíření daňové kontroly musel mít správce daně konkrétní poznatky nasvědčující doměření daně, neboť měl k dispozici dohodu o půjčce uzavřenou mezi stěžovatelem a VAG-Armaturen GmbH a informace o fúzi jsou dostupné z veřejných rejstříků. Již výzva ze dne 1. 9. 2016 se týkala uznatelnosti úroků z půjčky (prokázání, že se nejedná o náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti). K rozšíření daňové kontroly došlo podle stěžovatele v přímé souvislosti s odpovědí na výzvu ze dne 19. 10. 2016. Krajský soud dostatečně nevzal v úvahu okolnosti a procesní stav v době rozšíření daňové kontroly, pročež jsou jeho závěry nesprávné a nezákonné.

[28] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[29] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že zrušení celého rozhodnutí kvůli prekluzi týkající se jednoho zdaňovacího období by bylo nevhodné. V této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž není a priori vyloučeno, aby soudy ve správním soudnictví zrušily toliko některý z výroků žalobou napadeného rozhodnutí, popř. i část některého z výroků. Nejde tedy o postup v rozporu s § 78 s. ř. s. Aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2017, č. j. 6 Afs 264/2016-44, na nějž odkazuje stěžovatel, podle žalovaného není namístě.

[30] Podle názoru žalovaného byly právní předpisy i doktrína zákazu zneužití práva aplikovány správně. Krajský soud provedl celistvou právní úvahu a zabýval se všemi žalobními námitkami – nebylo jeho povinností obsáhle reagovat na každý dílčí argument.

[31] Žalovaný odkazuje na judikaturu týkající se korunových dluhopisů, jež je využitelná i v projednávané věci. Upozorňuje, že možnost uspořádat si podnikatelské aktivity je limitována: daňové zvýhodnění nesmí být hlavním účelem dané transakce. Daňové orgány i krajský soud dospěly k závěru, že operace byly provedeny především za účelem snížení daňové povinnosti prostřednictvím umělého zadlužení stěžovatele. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že půjčka a restrukturalizace měly racionální ekonomické zdůvodnění; stěžovatel neprokázal ekonomickou smysluplnost transakcí ani souvislost mezi požadavky banky a nákupem podílu. Požadavky banky nebyly naplněny, následné kroky stěžovatele s nimi již neměly nic společného. Žalovaný zdůrazňuje, že přeměna mohla proběhnout i bez předchozího nákupu obchodního podílu. Souvislost požadavku banky na alokaci části úvěru s nákupem podílu a následnou fúzí stěžovatel v průběhu daňové kontroly neprokázal. Prokázán byl pouze požadavek banky na komanditní strukturu, ten však nebyl realizován. Porovnávání variant tedy není namístě. Závěr o zneužití práva byl učiněn na základě specifických okolností projednávané věci, nelze jej tedy podle žalovaného vyvrátit pouhým obecným tvrzením, že obdobné transakce jsou obvyklé.

[32] K námitce, že je restrukturalizaci nutné hodnotit z pohledu celé skupiny, žalovaný upozorňuje, že v projednávané věci byla posuzována daňová povinnost stěžovatele jako daňového rezidenta České republiky. Pokud vynaložené náklady sloužily cílům celé skupiny, vůbec by se nejednalo o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný opakuje, že na úrovni stěžovatele došlo fakticky k obnovení původního stavu s výjimkou sporné půjčky (tedy daňové výhody oproti původní struktuře), celá transakce tedy postrádá jakýkoli jiný



pokračování

smysl. Žalovaný nerozporuje, že restrukturalizace mohla mít pozitivní efekt, to však bylo důsledkem daňového zvýhodnění, nikoli ekonomické smysluplnosti transakce. Podle žalovaného nejde o případ, na který by dopadala pravidla nízké kapitalizace.

[33] Žalovaný je přesvědčen, že on i správce daně postupovali v souladu se zákonem, posoudili důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti a dospěli k závěru, že byly prokázány obě složky zneužití práva. Konstatuje, že k nezákonnému přenášení důkazního břemene nedošlo, a plně se ztotožňuje se závěry krajského soudu k této otázce.

[34] Tak tomu je i v případě námitky týkající se nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Vzhledem k formálnímu splnění zákonných podmínek správce daně neměl při zahájení daňové kontroly ještě důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Nemohl totiž předem nepochybně vědět, že došlo ke zneužití práva – to vyplynulo až z dokazování v průběhu daňové kontroly. Nelze předpokládat, že veškeré vědomosti o rozhodných skutečnostech měl správce daně k dispozici již od počátku, a to ani v situaci, kdy byla daňová kontrola prováděna pouze v zúženém rozsahu (s takovým postupem počítá i daňový řád). Žalovaný poznamenává, že v době rozšíření daňové kontroly bylo dokazování v podstatě na začátku. Následně byly vydány výzvy ze dne 14. 2. 2017 a 20. 7. 2017, na něž stěžovatel reagoval a předkládal důkazní prostředky, uskutečnila se rovněž ústní jednání. Ještě dne 21. 2. 2018 předložil stěžovatel správci daně důkazní prostředky; k seznámení s kontrolním zjištěním došlo až dne 17. 4. 2018. Z toho je podle žalovaného zřejmé, že v okamžiku rozšíření daňové kontroly správce daně ještě nebyl schopen dospět k závěru, že sporné úroky vyloučí ze základu daně pro zneužití práva.

[35] Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[36] V replice na vyjádření žalovaného stěžovatel upozorňuje, že z formulace, dle níž není zrušení části rozhodnutí a priori vyloučeno, nelze vyvodit, že by šlo o běžnou či převažující praxi. Pozdější judikatura navíc tento závěr překonala (stěžovatel odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2022, č. j. 7 Afs 378/2020-33, a ze dne 30. 11. 2005, č. j. 1 As 30/2004-82). Pokud tedy krajský soud uznal žalobní argumentaci či její část jako důvodnou, měl postupovat podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a (celé) napadené rozhodnutí zrušit. Právní úprava nedává soudům prostor pro faktickou změnu napadeného rozhodnutí. Na tom nic nemění ani žalovaným tvrzená nevhodnost takového postupu.

[37] Dále stěžovatel poznamenává, že kauzy týkající se zneužití práva jsou založeny na posouzení konkrétního skutkového stavu, závěry dosavadních rozsudků proto nelze bez dalšího zobecňovat. To platí tím spíše v situaci, kdy žalovaným připomínané rozsudky řeší problematiku korunových dluhopisů, která se ani vzdáleně nepodobá projednávané věci. Stěžovatel opakuje, že k restrukturalizaci jej vedly dostatečné ekonomické důvody, především požadavek banky na spojení zdroje financování s entitou, jejíž výnosy zajišťují jeho budoucí splácení. Shodnost daňového dopadu struktury požadované bankou a struktury skutečné nelze podle stěžovatele přehlížet. Stěžovatel zdůrazňuje, že jeho ekonomickým cílem byla externí akvizice, způsob jejího provedení není podstatný. Právě vstupem externího investora se věc odlišuje od jiných kauz.

[38] Podle stěžovatele správce daně neprokázal, že skutečně vznikla daňová výhoda, neboť se nezabýval zdaněním úroků v Německu, které je zemí s vyšším korporátním zdaněním

oproti České republice. Stěžovatel je přesvědčen, že povinnost restrukturalizace v průběhu daňové kontroly prokázal výňatkem smlouvy o úvěru, která obsahuje podmínku restrukturalizace skupiny a alokace úvěru tak, aby byl kryt přímo výnosy generovanými lokální provozní společnostmi. Opakuje, že souhlas banky se skutečně provedenou restrukturalizací je patrný z jejího chování.

[39] Stěžovatel podotýká, že účelem daňových předpisů není maximalizace příjmů státního rozpočtu, a pokládá si otázku, co vlastně smyslem a účelem daňových předpisů je. Stěžovatel považuje za sporné hovořit o zneužití práva ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení totiž uznává jako daňově účinné výdaje, které vedou k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatel je přesvědčen, že bez poskytnuté půjčky by negeneroval zdanitelné výnosy realizované obchodními aktivitami nově nabyté společnosti. Odkazuje rovněž na komentářovou literaturu, dle níž je institut zneužití práva ryze soukromoprávní, neboť si nelze představovat situaci, kdy by daňový subjekt „šikanoval stát“.

### III.

#### Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[40] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

#### *III. a) Přezkoumatelnost*

[41] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval otázkou (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, k níž by bylo nutné přihlížet i bez námítky z úřední povinnosti. K problematice nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se ve své judikatuře tento soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Není však projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn (srov. např. rozsudky tohoto soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Nelze tedy přisvědčit námitce, že krajský soud nezdůvodnil, proč jsou splněny podmínky zneužití práva. Problematikou zneužití práva se krajský soud podrobně zabýval na stranách 5 až 9 napadeného rozsudku, kde popsal podstatné skutkové okolnosti a způsob posuzování zneužití práva podle judikatury a následně popsaná pravidla aplikoval na projednávanou věc. Zabýval se jak objektivním, tak subjektivním znakem zneužití práva, přičemž vypořádal jednotlivé žalobní námítky. Ostatně i stěžovatel s odůvodněním krajského soudu obsáhle polemizuje, což by u nepřezkoumatelného rozsudku z povahy věci nepřipadalo v úvahu.

pokračování

[42] Nepřezkoumatelnost může být způsobena i nevypořádáním důkazního návrhu účastníka řízení. Právě to namítal stěžovatel v souvislosti s důkazními návrhy vznesenými na jednání před krajským soudem. Tyto „*důkazní návrhy*“ však byly pouhými odkazy na konkrétní písemnosti již obsažené v daňovém spisu správce daně, jak připouští i sám stěžovatel v kasační stížnosti. Jelikož obsahem správního (daňového) spisu se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS), krajský soud nemusel s odkazy na konkrétní písemnosti naložit jako s důkazními návrhy a adresně se jimi zabývat. Absence přímé reakce na každý jednotlivý argument účastníka řízení navíc nepředstavuje nezákonnost ani nepřezkoumatelnost, pokud soud prezentuje odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108, či ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012-161). Implicitní vypořádání námitek akceptuje rovněž Ústavní soud (viz např. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Krajský soud se otázkou zneužití práva zabýval komplexně a z jeho odůvodnění lze jednoznačně seznat, jak vyhodnotil písemnosti obsažené ve spisu. Ani tento důvod nepřezkoumatelnosti tedy Nejvyšší správní soud neshledal.

[43] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku rovněž v nedostatečném odůvodnění zrušení části rozhodnutí o odvolání. K tomu Nejvyšší správní soud v první řadě poznamenává, že tato argumentace byla uplatněna až v replice na vyjádření žalovaného ze dne 21. 10. 2020, tedy po uplynutí lhůty pro podání žaloby, a tudíž i pro její rozšíření o nové žalobní body (srov. § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.), a nerozvíjela žádnou ze včasně uplatněných žalobních námitek. Přestože uplynutí prekluzivní lhůty patří mezi skutečnosti, k nimž soud přihlíží z úřední povinnosti (což krajský soud v projednávané věci učinil), to, jakým způsobem má krajský soud na prekluzi daně reagovat, je již jinou otázkou. Krajský soud proto nepochybil, když se podrobně nezabýval úvahami stěžovatele o důsledcích vady žalobou napadeného rozhodnutí ve vztahu k jednomu zdaňovacímu období. Krajský soud stručně, ale jednoznačně popsal, že lhůta pro stanovení daně uplynula právě a jen pro zdaňovací období roku 2009, protože nezákonnost této části (tohoto výroku) rozhodnutí o odvolání neměla vliv na části (výroky) zbývající. Z tohoto důvodu krajský soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pouze jeden z výroků rozhodnutí o odvolání. Tím krajský soud formuloval právní názor, jímž dostatečně odůvodnil svůj postup – případné námítky proti němu pak mohl stěžovatel uplatnit v kasační stížnosti (což učinil).

### III. b) Zrušení části rozhodnutí o odvolání

[44] Podle § 78 odst. 1 s. ř. s., „*Je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Pro nezákonnost zruší soud napadené rozhodnutí i tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil.*“

[45] Stěžovatel namítá, že podle citovaného ustanovení bylo povinností krajského soudu zrušit žalobou napadené rozhodnutí jako celek i v situaci, kdy byla shledána jeho nezákonnost pouze ve vztahu k jednomu z posuzovaných zdaňovacích období. V této souvislosti stěžovatel odkazuje především na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2017, č. j. 6 Afs 264/2016-44. Ten se však vůbec netýkal výkladu § 78 s. ř. s., ale nemožnosti vydat za jediné zdaňovací období platební výměr na část daně, která není dotčena prověřováním v rámci daňové kontroly. K ničemu takovému však v projednávané

věci nedošlo. Byly vydány nejprve (dodatečné) platební výměry na základě podaných (dodatečných) daňových přiznání, tato poslední známá daň byla následně po provedené daňové kontrole změněna posuzovanými dodatečnými platebními výměry. Každý z nich se týkal celé daně za příslušné zdaňovací období, nikoli její části. Vydání jediného rozhodnutí o odvolání pak bylo plně v souladu s § 7 odst. 2 daňového řádu, dle něhož může správce daně konat úkony pro různá řízení společně. Vzhledem k tomu, že odvolací argumentace byla pro všechna zdaňovací období totožná (stěžovatel dokonce podal jediné odvolání proti všem dodatečným platebním výměrům), bylo by nevhodné, aby žalovaný vydával sedm různých rozhodnutí o odvolání se stejnou argumentací.

[46] Relevantní není ani odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2022, č. j. 7 Afs 378/2020-33. Tím byl zrušen rozsudek krajského soudu, který zároveň shledal žalobu důvodnou, avšak žalobou napadené rozhodnutí (týkající se nároku na úrok z vratitelného přeplatku) nezrušil. Vůbec tedy nešlo o možnost zrušení některých výroků žalobou napadeného rozhodnutí vydaného společně pro více daňových řízení. Část rozsudku, kterou stěžovatel citoval, navíc představovala pouze citaci aplikovaného zákonného ustanovení. Ani jeho zbytek neobsahuje žádnou argumentaci, která by podporovala stěžovatelův výklad. Rozsudek tohoto soudu ze dne 30. 11. 2005, č. j. 1 As 30/2004-82, se pak týkal toliko moderace výše trestu za správní delikt.

[47] Naopak v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 4 Azs 11/2005-90, tento soud konstatoval: *„Ustanovení § 78 odst. 1 věta první s. ř. s. předpokládá, že shledá-li krajský soud (zde Městský soud v Praze) žalobu důvodnou, napadené rozhodnutí správního orgánu zruší. Ačkoli z čistě jazykového výkladu by bylo možno dovodit, že krajský soud musí vždy žalobu zamítnout jako celek, s ohledem na dispoziční zásadu, již je řízení ve správním soudnictví ovládáno (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), lze konstatovat, že v určitých případech je možno o částech rozhodnutí rozhodnout odlišně. [...] Základním předpokladem pro možnost rozdílného rozhodování o jednom rozhodnutí z hlediska formálního je skutečnost, že se skládá ze dvou či více rozhodnutí z hlediska materiálního. Rozhodnutím v materiálním smyslu je přitom třeba rozumět takový projev správního orgánu, který v určité věci zakládá, mění nebo ruší práva anebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má anebo nemá, nebo v zákonem stanovených případech rozhoduje o procesních otázkách [...] V případě, že ve formálně jednotném rozhodnutí správního orgánu je obsaženo více materiálních rozhodnutí, je třeba provést test jejich oddělitelnosti a rozhodnout, zda tato rozhodnutí jsou vůči sobě v závislém vztahu nebo zda jsou (mohou být) na sobě zcela nezávislá. Jinak řečeno, zda oddělením jedné části rozhodnutí od zbytku rozhodnutí (oddělení jednoho materiálního rozhodnutí od druhého, popř. ostatních materiálních rozhodnutí) se nestane rozhodnutí jako celek (rozhodnutí ve formálním smyslu) nebo zbylá část tohoto rozhodnutí nezákonnou nebo nelogickou. Takový stav může mít s ohledem na různorodost řízení vedených před správními orgány nejrozličnější podobu. Např. jeden výrok podmiňuje výrok druhý (výrok o porušení právní povinnosti a výrok o sankci); zrušením jednoho výroku by došlo k faktické změně rozhodnutí správního orgánu, což by ve svém důsledku znamenalo zavedení nového způsobu rozhodování soudu (zrušením omezujících podmínek při povolení nějaké činnosti by došlo k povolení činnosti bez omezení), apod.“*

[48] V rozsudku ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 As 63/2016-40, pak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pokud se shledaná nezákonnost týká pouze části rozhodnutí správního orgánu, krajský soud je povinen zabývat se otázkou oddělitelnosti dané části výroku správního

pokračování

rozhodnutí. Pakliže by takovou úvahu neprovedl, jeho rozsudek by byl nepřezkoumatelným. Pro úplnost lze ještě poznamenat, že výše uvedené principy jsou v judikatuře správních soudů konzistentně aplikovány a k žádnému překonání dosavadní judikatury nedošlo (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 As 339/2019-28, ze dne 3. 3. 2023, č. j. 5 As 321/2021-45, či ze dne 19. 6. 2024, č. j. 4 Afs 16/2024-53). V projednávané věci tedy krajský soud postupoval plně v souladu se zákonem a judikaturou, když posoudil dělitelnost výrokové části žalobou napadeného rozhodnutí a zrušil ho pouze v rozsahu jednoho z výroků, který potvrzoval dodatečný platební výměr správce daně za zdaňovací období roku 2009, u něhož již uplynula lhůta pro stanovení daně.

[49] Kasační námitka, která dovozovala nezákonnost rozsudku krajského soudu z důvodu zrušení jen jednoho z výroků žalobou napadeného rozhodnutí, je tedy nedůvodná.

### III. c) Zneužití práva

[50] Krajský soud je toho názoru, že ve stěžovatelově případě byl naplněn objektivní i subjektivní znak zneužití práva. Jak již popsal Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 15. 8. 2023, č. j. 5 Afs 110/2022-33, princip zákazu zneužití práva byl poprvé jako obecný princip formulován v rozsudku velkého senátu Soudního dvora ES (nyní EU) ze dne 14. 12. 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695. V něm Soudní dvůr uvedl dvoustupňový test pro posouzení, zda došlo ke zneužití práva. Tento test spočívá v hodnocení dvou podmínek: objektivního a subjektivního kritéria. Objektivní prvek tohoto testu spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných komunitárním (dnes unijním) právem nebyl naplněn účel dané normy; subjektivní prvek se pak hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení.

[51] Následně se zákaz zneužití práva objevil v judikatuře Soudního dvora týkající se daní, a to nejprve daně z přidané hodnoty coby hlavní daně, jež je na úrovni Evropské unie harmonizována. Jako průlomový lze hodnotit rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, *Hallifax a další*, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, v němž byl aplikován dvoustupňový test zákazu zneužití práva z rozsudku ve věci *Emsland-Stärke*. Následně byl princip zákazu zneužití práva rozšířen z daní nepřímých na daně přímé – srov. např. rozsudky velkého senátu Soudního dvora ze dne 12. 9. 2006, *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 a ze dne 13. 3. 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161 nebo rozsudek Soudního dvora ze dne 29. 3. 2012, *3M Italia*, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184.

[52] Na judikaturu Soudního dvora navázala řada rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v nichž zdejší soud zdůraznil, že s ohledem na ochranu legitimního očekávání lze daňovému subjektu odepřít nárokované právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, resp. hlavním účelem realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění a přiznání práva by tudíž bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení. Nejedná se přitom o zastírání právního jednání jiným (simulaci), ale o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody – daňový subjekt tedy nic nezastírá, ale od počátku jedná tak, aby daňového zvýhodnění dosáhl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64, nebo rozsudek rozšířeného senátu

Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS).

[53] Na oblast přímých daní byl v judikatuře Nejvyššího správního soudu princip zákazu zneužití práva aplikován např. v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS, v němž soud uvedl: „*Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takového chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.*“

[54] Ke stěžovatelovým teoretickým úvahám a odkazům na komentářovou literaturu, uvedeným v replice, na téma aplikovatelnosti institutu zneužití práva v právu veřejném lze poznamenat, že zákaz zneužití práva je tradičním obecným principem kontinentálního práva, který vyplývá z práva římského (Kühn, Z.: K zákazu zneužití práva, Bulletin Komory daňových poradců ČR, 2/2024). O možnosti jeho použití jako nepsaného právního principu ve veřejném právu (zejména daňovém) nepochybují ani autoři z řad advokátů a daňových poradců [viz např. Bezouška, P.: Dílčí postřehy k institutu zneužití práva, či Nováková, P., Fuksová, J.: Jak (ne)aplikovat zneužití práva v daních, obojí Bulletin Komory daňových poradců ČR, 2/2024]. Se zneužitím práva v oblasti daní pracuje rovněž směrnice Rady (EU) 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Pro úplnost lze dodat, co již připomněl krajský soud, tedy že zákaz zneužití daňového práva je s účinností od 1. 4. 2019 vyjádřen v § 8 odst. 4 daňového řádu, podle něhož „*při správě daní se nepřiblíží 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*“. Žalovaný i krajský soud ovšem správně vycházeli z toho, že na posuzovaná zdaňovací období předcházející jeho účinnosti se toto ustanovení neuplatní.

[55] Daňové právo skutečně neukládá svým adresátům povinnost volit si takovou formu transakcí, která vede k nejvyššímu zdanění (nic takového ostatně ani žalovaný, ani krajský soud netvrdili), resp. nebrání jim v daňové optimalizaci, tj. v tom zvolit si z více cest, jak dosáhnout stanoveného, ekonomicky racionálního cíle, tu daňově nejvýhodnější. Institut zneužití práva však představuje „*záchrannou brzdu*“ pro případ, že by konkrétní pravidla byla využívána v rozporu s jejich smyslem a účelem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120). Jak uvedl rovněž Ústavní soud v usnesení ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07, „*jačkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, 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.*“

[56] Nejvyšší správní soud však přisvědčuje stěžovateli v tom, že krajský soud na projednávaný případ chybně vztáhl § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Ten řeší specifické případy sankcí ze závazkových vztahů a úroků z půjček a úvěrů od subjektů, které

pokračování

nevedou účetnictví. Ovšem vzhledem k tomu, že krajský soud na případ použil rovněž § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zejména odkázal na odůvodnění smyslu tohoto ustanovení v žalobou napadeném rozhodnutí, toto dílčí pochybení nemělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Jak uvedl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007-87, publ. pod č. 1926/2009 Sb. NSS, „[p]oužití právního předpisu nebo jeho ustanovení, která na věc nedopadají, je důvodem zrušení přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu (rozsudku krajského soudu), mohlo-li mít za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách. Soud nezruší takové rozhodnutí, u něhož je možné bez rozsáhlejšího doplňování řízení dospět k závěru, že i přes užití práva, které na věc nedopadá, by výsledek řízení při užití odpovídajícího práva byl týž.“ Nejvyšší správní soud proto kvůli dílčímu pochybení v otázce aplikovaných ustanovení právního předpisu napadený rozsudek nezrušil.

[57] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „[v]ýdaje (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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“

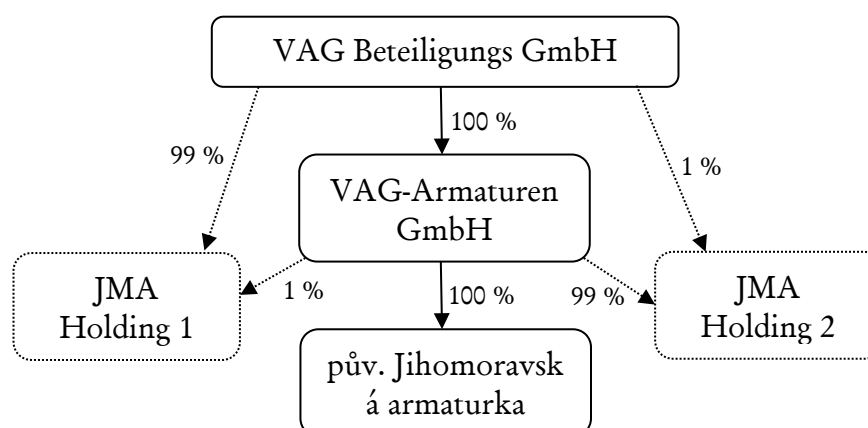
[58] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání konstatoval, že cílem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je „zdanění disponibilního příjmu na netto základě, kdy ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze daňově zohlednit jen takové náklady, bez jejichž vynaložení by daňový subjekt vůbec nezískal, nebo neměl možnost získat či si udržet zdanitelné příjmy“. Žalovaný rovněž zdůraznil, že předmětem daňové kontroly byl český daňový subjekt, nikoli zdanění v rámci celé skupiny. I kdyby tedy byla nakonec uhrazena daň z úroků v Německu (toto své tvrzení stěžovatel nikterak neprokázal), nic by to neměnilo na tom, že z pohledu daně z příjmů v České republice je nutné posoudit, zda skutečně došlo ke zdanění „na netto základě“, tedy zda byly od příjmů (výnosů) odečteny pouze ty výdaje (náklady), které skutečně souvisely s podnikáním stěžovatele.

[59] V této souvislosti Nejvyšší správní soud poznamenává, že ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a institutu zneužití práva nelze stanovit jasnou a zřetelnou hranici (jak tento soud poznamenal v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, „právo není matematika“). V praxi se může stát, že z formálního hlediska je § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů naplněn (jde o řádně zaúčtovaný náklad typově obvykle uznávaný, který vznikl na základě existující smlouvy a příslušná částka byla skutečně vynaložena), ovšem z celého širšího kontextu provedených operací je zřejmé, že účel daného ustanovení (tedy zdanění příjmů po odečtení nákladů skutečně smysluplně vynaložených v souvislosti s podnikáním) nebyl v důsledku umělého vytvoření podmínek naplněn. Jak uvádí též komentář k zákonu o daních z příjmů, „[z]ákon o daních z příjmů vychází z předpokladu, že ekonomické subjekty, zejm. podnikatelské, se chovají ekonomicky racionálně; za ekonomicky racionální chování se považuje dosažení zisku. Zákon tak má za to, že podnikatel své daňově relevantní příjmy a výdaje váže k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy budou prováděny za účelem dosažení zisku“ (PELC, V. § 24 [Předmět výdajů]. In: PELC, V. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 331.).

[60] Z judikatury k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že správci daně nepřísluší hodnotit výhodnost konkrétních podnikatelských rozhodnutí daňových subjektů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2023, č. j. 10 Afs 118/2021-74) a že výdaje (náklady) lze považovat za daňově neuznatelné pouze v případě, že by byl podnikatelský záměr zcela iracionální či od počátku neuskutečnitelný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 13/2015-30). Pokud však je z okolností případu zřejmé, že došlo k sérii transakcí, které by z ekonomického hlediska nedávaly smysl (či byly pro daňový subjekt dokonce nevýhodné), správce daně má možnost prokázat, že ve skutečnosti došlo ke zneužití práva a nárok na uplatnění daného výdaje (nákladu) odepřít.

[61] Nejvyšší správní soud dále podotýká, že pokud by správce daně z důvodu ekonomické neopodstatněnosti dovedl nesplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, výsledek by byl tentýž: došlo by k doměření daně v důsledku neuznání úroků ze sporné půjčky. Právní hodnocení daňových orgánů, tedy uznání naplnění formálních podmínek zákona a prokazování zneužití práva, bylo pro stěžovatele výhodnější, neboť došlo k přenesení důkazního břemene na správce daně. Lze shrnout, že institut zneužití práva je možné aplikovat v souvislosti s daní z příjmů, a to i tehdy, pokud správce daně konstatoval naplnění formálních podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nyní tedy zbývá posoudit, zda byl v projednávané věci naplněn objektivní i subjektivní znak zneužití práva.

[62] Pro toto posouzení je v první řadě třeba shrnout některé podstatné okolnosti případu. V roce 2008 byla 100% vlastníkem původní Jihomoravské armaturky německá společnost VAG-Armaturen GmbH. Jejím 100% vlastníkem pak byla VAG Beteiligungs GmbH (která v roce 2008 zanikla; jejím právním nástupcem je VAG Holding GmbH). Tyto dvě německé společnosti koupily dne 14. 2. 2008 obchodní podíly v českých „ready-made společnostech“ QTV Czech, s.r.o. (přejmenována na JMA Holding 1 s.r.o.) a QOP Czech, s.r.o. (přejmenována na JMA Holding 2 s.r.o.). VAG-Armaturen GmbH vlastnila 1% podíl na JMA Holding 1 s.r.o. a 99% podíl na JMA Holding 2 s.r.o., její mateřská společnost pak vlastnila podíly zbylé. Pro názornost Nejvyšší správní soud uvádí diagram původní



vlastnické struktury:

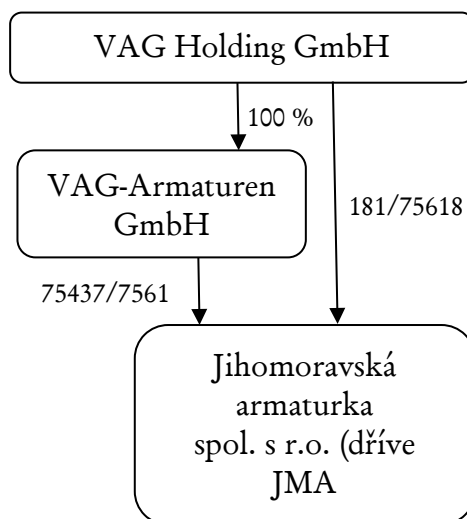
[63] V průběhu roku 2009 pak došlo k následujícím transakcím:



pokračování

- navýšení základního kapitálu JMA Holding 1 s.r.o. z částky 200 000 Kč na 75 200 000 Kč,
- převod obchodního podílu na původní Jihomoravské armaturce z VAG-Armaturen GmbH na JMA Holding 1 s.r.o. za 258 000 000 Kč,
- zápočet části kupní ceny na závazek z titulu navýšení základního kapitálu,
- smlouva o půjčce mezi VAG-Armaturen GmbH a JMA Holding 1 s.r.o. na zbývající část kupní ceny (183 000 000 Kč),
- fúze sloučením JMA Holding 1 s.r.o., JMA Holding 2 s.r.o. a původní Jihomoravské armaturky (nástupnickou společností se stala JMA Holding 1 s.r.o., která zároveň změnila obchodní firmu na „Jihomoravská armaturka spol. s r.o.“, nyní VAG s.r.o., tedy stěžovatel).

[64] Ke konci roku 2009 tedy byla struktura zúčastněných společností následující:



[65] Z porovnání obou diagramů je zřejmé, že se vlastnická struktura de facto nezměnila (pouze na konci roku 2009 vlastnila mateřská společnost mateřské společnosti stěžovatele podíl přímo na stěžovateli ve výši přibližně 0,24 %). To, že je fakticky pokračovatelem původní Jihomoravské armaturky, potvrzuje i sám stěžovatel, když v úvodu kasační stížnosti uvádí, že „je jihomoravskou výrobní společností s bohatou historií, která se specializuje na výrobu armatur. Stěžovatel se později stal součástí mezinárodní skupiny VAG, která se postupem času transformovala až do současné podoby“. Podstatný rozdíl oproti stavu v roce 2008 však představuje existence půjčky ve výši 183 000 000 Kč, z níž stěžovatel v posuzovaných zdaňovacích obdobích platil své mateřské společnosti úroky. Jelikož tyto úroky formálně naplňovaly § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, došlo ke snížení daně z příjmů právnických osob hrazené v České republice.

[66] Z rekapitulace provedených transakcí je rovněž zřejmé, že nedošlo k žádnému toku finančních prostředků ze strany německých společností (či externího investora, příp. banky) ke společnostem českým – nedošlo tedy k žádnému „financování“, které by odůvodňovalo aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů jako speciálního „anti-avoidance“ pravidla. Jak již Nejvyšší správní soud upozornil např. v rozsudku ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120, „[s]plnění podmínky nízké kapitalizace dle § 25 odst. 1 písm. w) zákona

*o daních z příjmů nebylo a není předmětem sporu, a proto není rozhodné, zda stěžovatelka podmínky nízké kapitalizace naplnila. Dodržení těchto pravidel, resp. jejich zkoumání se posuzuje ve vztahu k ekonomicky odůvodněnému financování ve skupině.“*

[67] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů je pravidlem speciálním a v případě splnění jeho podmínek nemůže správce daně dovozovat, že daňový subjekt zneužil právo tím, že použil úvěrový finanční nástroj namísto zvýšení vlastního kapitálu. Správce daně však v projednávané věci netvrdil, že mělo dojít ke zvýšení základního kapitálu stěžovatele namísto poskytnutí úvěru – správce daně zpochybňoval smysluplnost celé série transakcí, zejména pořízení obchodního podílu na původní Jihomoravské armaturce. Zkrátka, pakliže by šlo o poskytnutí finančních prostředků ze strany mateřské společnosti za účelem investice či krytí nějakých smysluplných provozních výdajů, bylo by namíste posuzovat, zda takovou transakcí nebyla porušena pravidla nízké kapitalizace. Jelikož však ve skutečnosti neexistovaly žádné ekonomicky opodstatněné výdaje, které by uzavření smlouvy o půjčce odůvodnily, k aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů nelze vůbec přistoupit.

[68] Vzhledem k tomu, že provedenými transakcemi fakticky došlo pouze k „*nákupu sebe sama*“ (byť formálně je stěžovatel jinou právnickou osobou, než byla původní Jihomoravská armaturka) a prostředky „*získané*“ z půjčky nebyly efektivně použity k podnikání stěžovatele, byl porušen účel § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy zdanění „*na netto základě*“ s možností odečtení pouze těch výdajů (nákladů), které mají souvislost s podnikáním daňového subjektu. Nejvyšší správní soud se tudíž ztotožňuje se závěrem krajského soudu a daňových orgánů, že úroky z půjčky neměly smysluplnou vazbu na ekonomickou činnost stěžovatele, čímž byl naplněn objektivní prvek zneužití práva.

[69] Subjektivní prvek zneužití práva je naplněn tehdy, pokud byly uměle vytvořeny podmínky s převažujícím záměrem získat daňovou výhodu. Z výše uvedeného je přitom zřejmé, že stěžovatel v důsledku uplatnění úroků ze sporné půjčky platil v České republice nižší daně, daňovou výhodu tedy získal. Nyní zbývá posoudit, zda daňové orgány prokázaly, že šlo o hlavní (převažující) účel provedených transakcí.

[70] Nejvyšší správní soud poznamenává, že důkazní břemeno při prokazování zneužití práva leží na správci daně, postačuje však prokázat samotnou existenci transakcí, které měly určitý daňový efekt (vznik daňové výhody), okolnosti svědčící o tom, že transakce byly uměle vytvořené (např. personální či majetkové propojení zúčastněných ekonomických subjektů), a zároveň to, že hlavním účelem daných transakcí bylo získání daňového zvýhodnění. Je zřejmé, že správce daně nemůže přímo prokázat skutečné pohnutky osob jednajících za daňový subjekt, může vycházet toliko z objektivních okolností, které o účelu série transakcí svědčí. Právě to správce daně v projednávané věci učinil. Mezi stranami je nesporné, že ke všem vyjmenovaným soukromoprávním transakcím skutečně došlo, jakož i to, že k nim došlo mezi spojenými osobami, které mohly jednat ve vzájemné shodě bez ohledu na výhodnost transakcí pro jednotlivé strany. Z objektivních okolností případu (zejména téměř přesné obnovení původní vlastnické struktury, absence skutečného finančního toku ve prospěch českých společností, možnost provést fúzi i bez předchozího převodu obchodního podílu a následné nehrazení jistiny půjčky) pak podle správce daně vyplývá, že jejich převažujícím účelem bylo získání daňové výhody.

pokračování

[71] Nešlo tedy o pouhé konstatování či nepodložené dohady, ale o prokázání obou prvků zneužití práva. Správce daně tedy své důkazní břemeno unesl, ale v souladu se zásadami právní jistoty a legitimního očekávání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010-68) umožnil stěžovateli, aby dosažené závěry zpochybnil. Bylo totiž pouze v moci stěžovatele, aby prokázal, že ve skutečnosti byl ekonomický účel jiný, než jaký na první pohled vyplýval z objektivních okolností (získání daňové výhody v podobě uplatnění úroků z půjčky). Podle žalovaného a krajského soudu se však stěžovateli závěry správce daně zpochybnit nepodařilo.

[72] V kasační stížnosti stěžovatel opakuje, že půjčka i následná restrukturalizace vyplynuly z externí akvizice německé skupiny VAG nizozemskou skupinou Halder. Tuto skutečnost však stěžovatel nikterak nedoložil – k akvizici došlo na jiné úrovni skupiny a vlastnický vztah mezi VAG-Armaturen GmbH a Jihomoravskou armaturkou (byť formálně již v podobě jiné právnické osoby) se nikterak významně nezměnil. Zároveň nedošlo k žádnému toku finančních prostředků ze strany německých či nových nizozemských vlastníků do právnických osob registrovaných v České republice. Jak žalovaný (v bodech 77 až 81 svého rozhodnutí), tak krajský soud (v bodě 41 napadeného rozsudku) upozornili, že není zřejmé, jak akvizice společností v Německu souvisela se sérií transakcí v České republice. Přesto stěžovatel chybějící souvislosti nikterak nevysvětlil a nedoložil ani žádné podklady ke svým tvrzením. Vstup nového vlastníka do skupiny VAG tak nelze považovat za ekonomický důvod výše popsaných transakcí.

[73] Podle stěžovatele je akvizice za použití SPV a bankovního financování běžně prováděnou transakcí. Žalovaný, krajský soud ani Nejvyšší správní soud toto tvrzení nijak nezpochybňují, nelze se však ztotožnit s tím, že by projednávaná věc byla jedním z takových „obvyklých případů“. Běžně totiž dochází k pořízení obchodního podílu cizí osobou, která by bez této transakce neměla žádný vliv na pořizovanou společnost, nemohla by tedy žádným jiným způsobem prosadit svůj zájem na následné fúzi pořízené společnosti a SPV (zatížené úvěrem od financující banky). Stěžovatele i původní Jihomoravskou armaturku však již před restrukturalizací vlastnily VAG-Armaturen GmbH a její mateřská společnost, nic tedy nebránilo provedení fúze i bez pořízení obchodního podílu v původní Jihomoravské armaturce stěžovatelem. Finanční prostředky, které stěžovatel vynaložil na koupi podílu v původní Jihomoravské armaturce, navíc poskytla stěžovateli právě společnost VAG-Armaturen GmbH, nikoli externí entita (nově vstupující investor či banka). Ani typová obvyklost transakcí tedy neprokazuje jejich ekonomickou opodstatněnost ve specifickém případě stěžovatele.

[74] Stěžovatel v průběhu daňové kontroly doložil, že ve smlouvě mezi VAG Holding GmbH a Landesbank Baden-Württemberg bylo sjednáno, že do 1. 1. 2009 původní Jihomoravská armaturka změní právní formu na komanditní společnost, přičemž jejím komplementářem a komanditistou budou dvě nové české společnosti s ručením omezeným, vlastněné VAG-Armaturen GmbH a VAG Beteiligungs GmbH. Tato vlastnická struktura však nikdy nebyla implementována, požadavek banky tudíž nelze považovat za doklad o ekonomické opodstatněnosti změn, které byly (v rozporu s požadavkem banky) skutečně provedeny. Stěžovatel nedoložil, že by banka souhlasila se zjednodušením struktury, k němuž nakonec došlo. Ani kdyby však stěžovatel tuto okolnost prokázal, samotný souhlas banky poskytující úvěr VAG Holding GmbH mohl prokázat toliko to, že transakce

významně nezhoršila dobytost pohledávek banky u jejího klienta, nikoli to, že byla ekonomicky opodstatněná pro stěžovatele.

[75] Z toho, že k implementaci struktury požadované bankou nikdy nedošlo, vyplývá, že relevantní alternativa, s níž je nutné pro posouzení existence daňové výhody porovnávat výslednou strukturu zúčastněných společností, nebyla struktura požadovaná bankou, ale původní stav před provedením sporných transakcí, který byl téměř totožný jako stav nově vytvořený (až na spornou půjčku). Nad rámec nutného odůvodnění lze poznamenat, že i kdyby byla provedena reorganizace požadovaná bankou (stěžovatel by byl komanditistou nebo komplementářem původní Jihomoravské armaturky, která by změnila právní formu na komanditní společnost), náklady stěžovatele související s držbou podílu v dceřiné společnosti (tedy i úroky z půjčky na úhradu kupní ceny za tento podíl), by podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů nebyly daňově uznatelné.

[76] Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že pokud banka skutečně upustila od svého požadavku (jak tvrdí stěžovatel), k žádné restrukturalizaci vůbec nemuselo dojít. Když už k ní došlo, mohla být provedena pouze fúze, bez předchozího převodu obchodního podílu, který vedl k zatížení stěžovatele půjčkou za účelem úhrady kupní ceny. Tento soud opětovně zdůrazňuje, že nerozporuje možnost stěžovatele provést své ekonomické záměry způsobem, který je pro něj daňově nejvýhodnější (provést daňovou optimalizaci). V projednávané věci však žádné skutečné ekonomické záměry prováděny nebyly (výsledný stav byl, až na spornou půjčku, takřka totožný se stavem původním).

[77] Závěrem k této problematice Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel neprokázal své tvrzení, že dosahoval pozitivních hospodářských výsledků právě díky provedené restrukturalizaci. Vzhledem k tomu, že úvěrové zatížení bylo pro něj objektivně nevýhodné, je možné, že bez něj by dosáhl výsledků ještě lepších. Pozitivní výsledky celé skupiny VAG (i kdyby byla prokázána jejich souvislost s provedenou restrukturalizací českých společností) by nemohly prokázat, že uskutečněné transakce byly ekonomicky smysluplné pro stěžovatele. Jak správně poznamenal žalovaný, je možné, že k dobrým ekonomickým výsledkům přispěla rovněž neoprávněně získaná daňová výhoda.

[78] Z výše uvedeného vyplývá, že námitku nenaplnění znaků zneužití práva vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou.

### III. d) Výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu

[79] Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“.

[80] Stěžovatel namítá, že správce daně měl namísto rozšíření daňové kontroly vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Již z výzvy ze dne 1. 9. 2016 totiž podle stěžovatele bylo patrné, že správce daně prověřuje úroky ze sporné půjčky. K tomu je nutné poznamenat, že skutečnost, že prověřování se bude týkat úvěrových finančních nástrojů mezi spojenými osobami, vyplynula již z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 19. 5. 2016. Nemohlo tedy být nikterak překvapivé, že se výzva ze dne 1. 9. 2016 týkala právě půjčky poskytnuté stěžovateli jeho mateřskou

pokračování

společností. Podstatnou okolností však je, že výzva ze dne 1. 9. 2016 směřovala k prokázání toho, že úroky z této půjčky nejsou výdaji mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti ve smyslu § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů. Z této výzvy není nijak zřejmé, že by měl správce daně konkrétní poznatky o tom, že by měla být daň doměřena a z jakého důvodu. Lze rovněž poznamenat, že následná výzva ze dne 14. 10. 2016 se týkala jiných transakcí, jejichž prověřování k doměření daně nakonec nevedlo.

[81] Podle stěžovatele již v době rozšíření daňové kontroly měl správce daně k dispozici smlouvu o půjčce; údaje o restrukturalizaci byly k dispozici v obchodním rejstříku. Z těchto skutečností však správce daně nemohl bez dalšího ověřit, zda došlo k (byť formálnímu) naplnění § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (např. řádné zaúčtování ekonomických operací). To, že nakonec dojde k doměření daně (a z jakého důvodu), z žádných písemností do té doby zařazených do spisu neplynulo. Z protokolu o rozšíření daňové kontroly ze dne 7. 11. 2016 je naopak zřejmé, že správce daně se zabýval kromě půjčky uzavřené mezi stěžovatelem a jeho mateřskou společností rovněž dohodou o půjčce s věřitelem VAG Holding GmbH a zejména stěžovatelovým ručením za úvěry VAG-Armaturen GmbH. Z toho je zřejmé, že správce daně prověřoval širší okruh daňově relevantních skutečností, než byly úroky ze sporné smlouvy o půjčce mezi stěžovatelem a jeho mateřskou společností, které nakonec vedly k doměření daně. V době rozšíření daňové kontroly tedy správce daně nemohl důvodně předpokládat, že bude daň doměřena.

[82] Ani s poslední kasační námitkou se tak Nejvyšší správní soud neztotožnil.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[83] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[84] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 26. července 2024

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu