



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Filipa Dienstbiera a Petra Šuránka v právní věci žalobce: **Ing. L. Č.**, zastoupený JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2022, č. j. 17268/22/ 5300-22443-712892, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 5. 2024, č. j. 22 Af 24/2022-97,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017 až 2. čtvrtletí 2020. Na základě provedeného dokazování dospěl správce daně k závěru, že žalobce opakovaně řetězově převáděl ekonomickou činnost spočívající v obchodování s elektronickými cigaretami na velké množství společností, které za tím účelem vytvořil. K převodu došlo vždy, jakmile konkrétní společnost dosáhla zákonné výše obratu, aby se stala plátcem DPH. Tento model správce daně vyhodnotil jako zneužívající praktiku (zneužití práva) s cílem vyhnout se placení DPH. Dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017 až 3. čtvrtletí 2019

z uskutečněných zdanitelných plnění realizovaných jednotlivými společnostmi, tedy ve výši odpovídající tomu, pokud by k převodu ekonomické činnosti na uvedené společnosti nedošlo. Současně byla žalobci za příslušná zdaňovací období stanovena povinnost uhradit penále z doměřené daně. Shodným způsobem správce daně platebními výměry vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2019 až 2. čtvrtletí 2020. Žalobce se proti rozhodnutím správce daně bránil odvoláním, které žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl a prvostupňová rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. Krajský soud potvrdil závěry finančních orgánů, že žalobce působil jako společník a jednatel celkem ve dvaceti sedmi obchodních korporacích, jejichž obchodní činnost představovaly nákup a prodej elektronických cigaret. Jedna z těchto korporací, konkrétně AB MANA s.r.o. (dále jen „AB MANA“), dovážela zboží ze zahraničí, ostatní společnosti prodávaly elektronické cigarety odběratelům (koncovým zákazníkům) v rámci maloobchodního prodeje. Společnosti vykonávaly ekonomickou činnost pouze v krátkém časovém období, zpravidla po dobu dvou měsíců. Poté činnost nahradila další ze žalobcových společností, přičemž některé se za sledované období podílely na uvedeném způsobu podnikání i dvakrát. Krajský soud dospěl ve shodě s finančními orgány k závěru, že systém měnících se obchodních korporací s totožnou obchodní činností, shodnými zaměstnanci a shodným místem působení, fungujících v pravidelných časových intervalech po celkovou dobu třiceti sedmi měsíců, nelze vysvětlit jinak než jako zneužívající praktiku v oblasti DPH a snahu získat neoprávněnou daňovou výhodu v podobě osvobození od DPH. Krajský soud proto hodnotil tento obchodní model jako zneužití práva, jehož objektivní i subjektivní stránka byla finančními orgány v předchozím řízení prokázána.

[3] Dle krajského soudu finanční orgány také postupovaly tak, aby nastolily stav, který by existoval v případě, že by ke zneužití nedošlo, tedy kdyby žalobce popsanou strukturu nevytvořil. Daňovou povinnost z transakcí zatížených zneužitím tedy přičetly žalobci, který sám jako fyzická osoba podnikal se shodnou komoditou a byl strůjcem a realizátorem celého obchodního modelu zneužívajícího právo. Dle krajského soudu DPH nemohla být stanovena společnosti MARINATAL s.r.o. (dále jen „MARINATAL“), která již tvořila součást uměle (formálně) vytvořené korporátní struktury zasažené zneužitím práva, ani společnosti AB MANA, která byla dovozcem zboží a nebyla u ní zjištěna pochybení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítal, že krajský soud na věc nesprávně aplikoval institut zneužití práva dle § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Stěžovatel upozornil, že toto ustanovení nabylo účinnosti až 1. 4. 2019, proto je na většinu prověřovaných zdaňovacích období nelze aplikovat, neboť by se jednalo o nepřipustnou retroaktivitu.

[5] Stěžovatel dále s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dovozoval, že se zneužití práva nedopustil. Dle jeho názoru mu nelze klást k tíži volbu takové struktury podnikání, aby omezil daňové zatížení. Zneužití práva je povinen prokázat správce daně, přičemž musí přihlížet ke konkrétním okolnostem případu a nezaměřovat se pouze na řešení, které představuje nejvyšší daňové zatížení. Finanční orgány dle stěžovatele tímto

pokračování

způsobem nepostupovaly, neboť nezohlednily specifická rizika podnikání s elektronickými cigaretami, která stěžovatele vedla k vytvoření korporátní struktury. K rizikům se v napadeném rozsudku vyjádřil až krajský soud, stěžovateli však nepřisvědčil, aniž by svůj závěr opřel o náležitě zjištěný skutkový stav, a proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Ačkoli krajský soud potvrdil, že korporátní struktura vznikla legálně, přistupoval k ní, jako kdyby kvůli zneužití práva neexistovala. Bylo-li však založení korporátní struktury legální a byla-li jako problematická shledána činnost jednotlivých společností v ní, nelze dle stěžovatele za zneužití práva považovat vlastní vytvoření korporátní struktury.

[6] Stěžovatel dále zpochybnil doměření daně jemu jako fyzické osobě podnikající. Dle jeho názoru měla být daň přisouzena buď dovozci zboží (společnosti AB MANA), anebo prvnímu článku korporátní struktury (společnosti MARINATAL). Doměření daně stěžovateli nemohlo být založeno na tom, že před vytvořením modelu sám jako fyzická osoba obchodoval s elektronickými cigaretami. Stěžovatel také s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu připomněl, že v případě zneužití práva nelze daň doměřit přímo akcionářům či společníkům. Tento závěr odpovídá dle stěžovatele principu oddělení fyzických a právnických osob.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. S odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“ nebo „Soudní dvůr“) uvedl, že uplatnění zásady zákazu zneužívajících praktik v oblasti DPH bylo možné i před účinností § 8 odst. 4 daňového řádu. Soudní dvůr potvrdil, že je možné tento institut aplikovat i při absenci vnitrostátní právní úpravy. Z judikatury SDEU také vyplývá, že založení společnosti s cílem obcházet povinnost přiznat a hradit DPH představuje zneužití práva. V nyní posuzované věci bylo dle žalovaného prokázáno, že stěžovatel založil řadu obchodních korporací, mezi které uměle rozdělil vlastní podnikatelskou činnost. Učinil tak z toho důvodu, aby se vyhnul plátcovství DPH, což bylo jediným smyslem vytvořené korporátní struktury. Vágní stěžovatelovo tvrzení o řešení rizik považoval žalovaný za účelové. Stěžovatel nevysvětlil, jakým konkrétním (a reálně hrozícím) rizikům mělo vytvoření korporátní struktury zabránit. Žalovaný připomněl, že to byl stěžovatel, kdo korporátní strukturu vytvořil, proto byla činnost této struktury přičtena jemu jako fyzické osobě podnikající (jako kdyby k vytvoření struktury formálně fungujících obchodních korporací nedošlo).

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9] Mezi účastníky řízení je v nyní souzené věci spor o to, zda stěžovatel umělým vytvořením korporátní struktury a rozložením ekonomické činnosti mezi jednotlivé společnosti této struktury (vždy po omezené časové období a u některých společností opakovaně) uplatnil zneužívající praktiku v oblasti DPH, tedy zneužil právo za účelem získání neoprávněného osvobození od DPH určeného pro malé podniky.

Plátcovství DPH

[10] Dle čl. 287 směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty mohou členské státy poskytnout osvobození od daně

osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně v tomto článku uvedených částek při kurzu platném ke dni jejich přistoupení. Pro Českou republiku činí tato částka dle čl. 287 bodu 7 směrnice 35 000 EUR.

[11] Česká republika možnosti poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, které nedosahují určitého obratu (tzv. osvobození od daně pro malé podniky), využila. V zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), došlo k zavedení institutu plátce DPH v návaznosti na dosažený obrat. Konkrétně dle § 6 odst. 1 zákona o DPH se plátcem *stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně*. Od 1. 1. 2023 došlo k navýšení dosaženého obratu na částku 2 000 000 Kč.

[12] Účelem této úpravy je administrativní zjednodušení pro malé podniky, které má posílit zakládání, činnost a konkurenceschopnost malých podniků a zachovat rozumný poměr mezi administrativní zátěží související s daňovou kontrolou a očekávatelnými nízkými daňovými příjmy. Smyslem uvedeného režimu je ušetřit malé podniky a správce daně právě takové administrativní zátěže (rozsudek SDEU ze dne 9. 7. 2020 ve věci *AJPF Caras-Severin a DGRFP Timișoara*, C-716/18).

Obecná východiska zneužití práva

[13] V obecné rovině má daňový subjekt výhradní právo na volbu struktury ekonomické činnosti tak, aby omezil svůj daňový dluh (rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006 ve věci *Halifax Plc a další*, C-255/02, bod 73). Daňové subjekty tedy mohou uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly daňové povinnosti, avšak je třeba pečlivě rozlišovat situace, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něj daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situací, kdy jediným smyslem dané činnosti či transakce je právě získání nelegitimního daňového zvýhodnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108). Hlavním účelem podnikání (či jednotlivých transakcí) tak nesmí být získání nelegitimní daňové výhody. V daňovém řízení je proto třeba posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací. Jinými slovy, hlavní (resp. dostatečně významný) účel provedených transakcí musí být jiný než účel daňový (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, č. 4630/2024 Sb. NSS). Zároveň musí být zneužití práva dostatečně prokázáno, neboť se jedná o výjimečný postup (*ultima ratio*) a musí mu předcházet aktivita správce daně směřující ke zjištění, že právo skutečně zneužito bylo (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2023, č. j. 2 As 17/2023-23).

[14] Za tím účelem judikatura dovodila tzv. dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití práva, který spočívá v hodnocení splnění objektivního a subjektivního prvku zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu naplnění podmínek daných příslušnými právními předpisy nebyl naplněn účel dané právní úpravy. Subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. Daňovému subjektu tak lze odepřít nárokové právo z důvodu jeho zneužití pouze tehdy, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné převažující objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se

pokračování

smyslem a účelem aplikovaných ustanovení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, a judikatura v něm uvedená).

[15] V rozsudku ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, Nejvyšší správní soud doplnil, že v praktické rovině se rozdíl mezi objektivním a subjektivním kritériem zneužití práva může stírat. Při posuzování subjektivní podmínky je třeba vzít v úvahu všechny relevantní objektivní okolnosti dané věci, i když je finanční orgán již použil při řešení objektivního prvku. Na jejich základě finanční orgán musí vyloučit racionální ospravedlnění jednání daňového subjektu a najít umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody. Smyslem subjektivního kritéria je pak na základě objektivních okolností každého případu dovodit, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody.

[16] Ve spojitosti s nyní projednávanou věcí Nejvyšší správní soud uvádí, že skutkově obdobným případem se v nedávné době zabýval Soudní dvůr na podkladě chorvatské předběžné otázky. V rozsudku ze dne 4. 10. 2024 ve věci *UP CAFFE d.o.o.*, C-171/23, Soudní dvůr konkrétně řešil, zda lze za zneužití práva (zneužívající praktiku) považovat převedení podnikatelské činnosti na nově založenou společnost, k němuž došlo právě s cílem zachovat osvobození od DPH dle čl. 287 směrnice. Soudní dvůr v uvedeném rozsudku zopakoval, že je třeba odepřít výhodu či nárok plynoucí ze systému DPH, je-li zneužití práva prokázáno, a to i v případě neexistence zvláštních vnitrostátních ustanovení, která by zneužití práva výslovně upravovala (shodně k tomu poukázal rovněž na rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech *Staatssecretaris van Financiën proti Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof a Turbu.com BV, Turbu.com Mobile Phone's BV proti Staatssecretaris van Financiën*, C-131/13, C-163/13 a C-164/13). Následně pak Soudní dvůr potvrdil, že založení společnosti pouze za účelem zachování osvobození od DPH dle čl. 287 směrnice představuje zneužití práva, a tedy se osvobození pro malé podniky na takto založenou společnost neuplatní. Zároveň doplnil, že „v případě zneužívajících praktik musí být dotčená plnění překvalifikována tak, aby byla obnovena taková situace, která by existovala v případě neexistence plnění představujících tuto zneužívající praktiku“ (rozsudek SDEU ve věci C-171/23, bod 40).

Absence zákonné úpravy

[17] Stěžovatelova první námitka spočívá v tom, že finanční orgány a krajský soud aplikovaly na nyní posuzovaný případ institut zneužití práva dle § 8 odst. 4 daňového řádu před jeho účinností (1. 4. 2019), čímž se dopustily nepřipustné retroaktivity.

[18] Podle § 8 odst. 4 daňového řádu (účinného od 1. 4. 2019) *se při správě daní 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.*

[19] Ačkoli institut zákazu zneužití práva nebyl do 1. 4. 2019 výslovně upraven tuzemskými daňovými předpisy, jedná se o právní princip, který plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že by právní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120). Aplikace zneužití práva jakožto obecného právního principu

vyplývá rovněž z judikatury Soudního dvora (rozsudek SDEU ze dne 14. 12. 2000 ve věci *Emsland-Stärke*, C-110/99, a již odkazovaný rozsudek *Halifax*), jakož i navazující judikatury Nejvyššího správního soudu (mezi prvními např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS).

[20] Možnost jeho aplikace potvrdil i Ústavní soud, který dovodil, že ačkoli daňové právo 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 (viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07). Povinnost aplikovat institut zneužití práva i při absenci výslovné zákonné úpravy ostatně potvrdil Soudní dvůr v již odkazovaných rozsudcích *Italmoda* a *UP CAFFE d.o.o.*

[21] Výslovné zakotvení institutu zneužití práva do daňového řádu (s účinností od 1. 4. 2019) nepředstavuje věcnou změnu dosavadního pojetí, jedná se o výslovné legislativní zakotvení tohoto institutu (již existujícího a aplikovaného) z důvodu zvýšení právní jistoty daňových subjektů (viz k tomu již odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 16/2023-78). Finanční orgány a krajský soud proto mohly tento institut aplikovat na posuzovanou věc i v případech zdaňovacích období před 1. 4. 2019.

Naplnění podmínek pro aplikaci zákazu zneužití práva v projednávané věci

[22] Krajský soud správně upozornil, že v předchozím řízení bylo prokázáno, že stěžovatel zprvu obchodoval s elektronickými cigaretami jako fyzická osoba. Posléze ovšem vyvinul model, v němž započal k obchodování využívat právnické osoby. Konkrétně založil celkem 26 společností s ručením omezeným, mezi nimiž postupně řetězově převáděl ekonomickou činnost, kterou nejprve sám prováděl (krajský soud vycházel z počtu 27, zahrnul však do něj i společnost AB MANA, která byla dovozcem zboží a vlastního prodeje se na rozdíl od ostatních společností neúčastnila). Každá z těchto společností prováděla obchodní činnost v průměru po dobu dvou měsíců, poté následoval převod činnosti na další společnost. Některé společnosti stěžovatel tímto způsobem využil i dvakrát. Celkové období využívání tohoto „obchodního modelu“ činilo třicet sedm měsíců, během kterých docházelo v průměru každé dva měsíce ke změně společnosti, která s elektronickými cigaretami obchodovala. Všechny společnosti byly personálně propojeny přes osobu stěžovatele a byly jím řízeny a ovládány. Stěžovatel rovněž kontroloval finanční toky těchto společností. Společnosti realizovaly podnikatelskou činnost v pronajatých prostorách, nájemní smlouvy střídání nájemců umožňovaly. U společností působili titíž zaměstnanci, kteří průměrně každé dva měsíce uzavírali nové dohody o provedení práce vždy s další společností, na kterou stěžovatel podnikatelskou činnost v daný čas převedl. Všechny společnosti měly společné faktické (skutečné) sídlo. V řízení bylo prokázáno, že organizace této korporátní struktury po materiální, organizační i finanční stránce podléhala stěžovateli.

[23] V takto vytvořeném modelu finanční orgány i krajský soud důvodně spatřovaly účelovou snahu vyhýbat se povinnosti přiznávat a odvádět DPH a Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje. Stěžovatelovo jednání, které spočívalo v opakovaném převodu ekonomické činnosti mezi řadou společností v krátkém časovém sledu, svědčí o uplatnění zneužívající praktiky v oblasti DPH, a sice za účelem zneužití osvobození od DPH, které je

pokračování

ve smyslu čl. 287 směrnice určeno výhradně malým podnikům. Z provedeního dokazování vyplynulo, že stěžovatelem vytvořené a ovládané společnosti vykonávaly tutéž ekonomickou činnost, kterou by za standardní situace realizoval jediný subjekt (stěžovatel), který ji však účelově rozkládal. Ekonomická činnost byla všemi společnostmi ve struktuře realizována shodným způsobem, v totožných provozovnách, se stejnými zaměstnanci, a sice s jediným rozdílem, že průměrně v období dvou měsíců došlo ke změně společnosti, která činnost formálně vykazovala. Pokud by stěžovatel vlastní ekonomickou činnost nepřeváděl a tím ji uměle „nerozmělňoval“ mezi dvacet šest společností, zjevně by tato činnost podléhala DPH vzhledem k milionovým hodnotám realizovaných zdanitelných plnění.

[24] Nejvyšší správní soud tak ve shodě s krajským soudem a finančními orgány potvrzuje, že stěžovatel se svým jednáním dopustil zneužití práva, které naplnilo objektivní i subjektivní kritérium. Z hlediska objektivního stěžovatel postupoval v rozporu s cílem osvobození od daně pro malé podniky. Jak již bylo uvedeno výše, osvobození od daně dle čl. 287 směrnice představuje administrativní zjednodušení za účelem pomoci malým podnikům v jejich ekonomické činnosti. Ekonomická činnost stěžovatele a jím vytvořené struktury společností však zjevně směřovala proti tomuto smyslu právní úpravy, neboť se materiálně nejednalo o činnost malých podniků, nýbrž ve výsledku o činnost realizovanou ve značných finančních objemech podléhající DPH, uměle a účelově rozdělenou mezi velký počet společností tak, aby bylo po formální stránce osvobození od daně dosaženo. Naplněna byla i subjektivní stránka zneužití práva, neboť stěžovatel vytvořil korporátní strukturu dvaceti šesti společností s jednotným úmyslem mezi nimi převádět shodnou ekonomickou činnost, aby uměle navodil splnění podmínek pro osvobození od daně pro malé podniky.

[25] Stěžovatelův případ je co do svých okolností obdobný případu, jímž se Soudní dvůr zabýval v nedávném rozsudku ve věci *UP CAFFE d.o.o.* Rozdíl spočívá v tom, že v případě posuzovaném Soudním dvorem se jednalo o převod ekonomické činnosti toliko mezi dvěma společnostmi, zatímco v nyní projednávané věci se jedná o opakovaně prováděný převod činnosti celkem mezi dvaceti šesti společnostmi v období každých dvou měsíců, přičemž některé společnosti se v řetězci převodů vyskytly i dvakrát. Nyní posuzovaný případ tedy co do své intenzity vykazuje závažnější znaky a jednoznačně svědčí o uplatnění zneužívající praxe.

[26] Na těchto závěrech nic nemění ani skutečnost, že korporátní struktura byla založena legálně. Krajský soud správně uvedl, že se tím rozumí toliko to, že společnosti byly dle norem soukromého práva založeny v souladu se zákonem. Tato okolnost nebyla sporná, resp. založení a vznik společností nebyly předmětem nynějšího řízení. Legální vznik a fungování společností nevylučuje, že byly založeny a využívány právě za účelem získání neoprávněné daňové výhody. Důsledkem takového jednání je její odepření, v nynějším případě tedy stanovení daňové povinnosti stěžovateli tak, jako kdyby k účelovému rozdělení jím vykonávané ekonomické činnosti nedošlo.

[27] Nejvyšší správní soud dále ve shodě s krajským soudem uvádí, že stěžovateli byla poskytnuta možnost, aby logicky vysvětlil, jaký konkrétní účel měla jím vytvořená korporátní struktura a že byl tento účel jiný než zneužití osvobození od daně. Stěžovatel však věrohodné vysvětlení neposkytl, pouze obecně odkazoval na snahu vyhnout se rizikům, která spojoval s dovozem nekvalitních a závadných náplní do elektronických cigaret ze zahraničí.

[28] Ani stěžovatelem deklarovaná snaha vyhnout se veřejnoprávní či soukromoprávní odpovědnosti za nekvalitní či závadné výrobky by však bez dalšího nepostačovala k vyloučení závěru o existenci zneužití práva. Judikatura citovaná výše nevyžaduje, aby získání neoprávněné daňové výhody bylo jediným cílem a výsledkem zneužívajícího jednání. Postačuje, jde-li o cíl a výsledek hlavní, zjevně převažující (viz již odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 376/2018-46). Jinými slovy, bylo-li prokázáno, že hlavním cílem a výsledkem jednání stěžovatele a jím vytvořených společností bylo získání neoprávněného daňového zvýhodnění, je nerozhodné, že toto jednání mohlo mít i vedlejší (dílčí) důsledky.

[29] V tomto případě byl doprovodným důsledkem vytvořené korporátní struktury stěžovatelův záměr ztížit uplatňování veřejnoprávní a soukromoprávní odpovědnosti za dovážené výrobky. Docházelo-li každé dva měsíce k převodu ekonomické činnosti na jinou společnost, je pro koncového zákazníka (spotřebitele), který např. zakoupil vadnou náplň do elektronické cigarety, obtížné určit, u jaké společnosti uplatňovat odpovědnost za vady zboží. Stěžovatelova argumentace v tomto ohledu směřuje k tomu, že více společností zakládal z toho důvodu, aby se v případě vzniku problémů (ať již reklamací ze strany zákazníků či veřejnoprávních kontrol stran dodržování kvality a požadavků na bezpečnost výrobků) mohl vyhnout případným negativním následkům, neboť by postih dopadl na společnost, která v dané době již ekonomickou činnost neprováděla (utlumila ji či ukončila). Nadto nelze nezmínit, že i tento důsledek by bylo možné hodnotit jako zneužívající, byť v jiné než daňové oblasti. I kdyby snad šlo o převažující účel (což v tomto případě nebylo prokázáno), nebylo by jej možné akceptovat, jelikož aby daňovou optimalizací bylo možné považovat za legitimní, musí být účel převažující nad snahou dosáhnout daňové výhody sám po materiální stránce souladný s právem. Jednání příčícímu se smyslu a účelu (jen formálně dodržovaných) právních pravidel soud nemůže poskytnout ochranu v žádné z oblastí, kde popírá účel právní regulace.

[30] Ve prospěch stěžovatelovy argumentace nesvědčí ani výše zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 16/2023-78, jehož obsáhlý rozbor stěžovatel provedl v kasační stížnosti. Každý případ zneužití práva je třeba posuzovat individuálně s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem věci. V odkazovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval holdingovou strukturou, ve které figurovala mateřská společnost a jí podřízené dceřiné společnosti. V tehdy posuzovaném případě účastníci holdingové struktury dostatečně vysvětlili, proč k jejímu vytvoření přistoupili (uvedli konkrétní důvody, které nespočívaly pouze či převážně v získání daňové výhody), a proto v tehdejší případě nebylo zneužití práva prokázáno (finanční orgány argumentaci vysvětlující vytvoření holdingu nevyvrátily). V nyní projednávaném případě však stěžovatel relevantní argumentaci (věrohodnou verzi reality) vysvětlující vytvoření korporátní struktury neuvedl. Jím uváděné důvody (viz předchozí odstavec odůvodnění) naznačují záměr ztížit nebo se zcela vyhnout zákonné odpovědnosti za vadné či škodlivé výrobky, které nevyvracejí, že převažujícím účelem korporátní struktury bylo získání neoprávněného osvobození od DPH.

pokračování

[31] Poslední okruh stěžovatelových námitek směřuje proti závěru o přičitatelnosti daňové povinnosti jemu jako podnikající fyzické osobě. Krajský soud v napadeném rozsudku potvrdil závěry finančních orgánů, které dle jeho názoru dostatečně zdůvodnily, proč daňovou povinnost přičetly právě stěžovateli. Ani v tomto ohledu Nejvyšší správní soud pochybení krajského soudu neshledal.

[32] Z judikatury vyplývá, že je-li zneužití práva prokázáno, jsou finanční orgány povinny aplikovat opatření k nastolení situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících uvedené zneužití. Podstatou aplikace institutu zákazu zneužití práva je tedy snaha o to, aby byl nastolen takový stav, jako kdyby ke zneužití práva nedošlo (rozsudek SDEU ve věci *Halifax*). Konkrétní způsob je v rukou správce daně a odvíjí se od okolností daného případu (viz odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 376/2018-46).

[33] Finanční orgány i krajský soud podle uvedených závěrů postupovaly a zohlednily konkrétní okolnosti nynějšího případu. Stěžovatel zprvu obchodování s elektronickými cigaretami vykonával sám jako podnikající fyzická osoba, přičemž následně vytvořil korporátní strukturu v podobě řetězce společností, na niž vlastní ekonomickou činnost převedl (a převod činnosti postupně řetězově prováděl mezi jednotlivými společnostmi; na některé i opakovaně). Daňová povinnost nemohla být přisouzena společnosti MARINATAL, neboť ta sice figurovala jako první článek vytvořené korporátní struktury, avšak již i její činnost představovala zneužití práva (ekonomické činnosti se účastnila pouze krátkodobě a v řetězci se objevila dvakrát, a sice v roce 2017 a 2019). Daňová povinnost správně nebyla přičtena ani společnosti AB MANA, která byla dovozcem zboží (jejích dodávek se zneužití práva netýkalo).

[34] Po vyloučení korporátní struktury vytvořené stěžovatelem za účelem získání neoprávněné daňové výhody tak zůstal právě stěžovatel jako podnikající fyzická osoba, jemuž byla daňová povinnost stanovena, neboť před umělým a účelovým vytvořením korporátní skupiny sám vykonával podnikatelskou činnost nezátíženou zneužívající praktikou. Závěr o přičtení daňové povinnosti stěžovateli tak Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem pokládá za logický a podložený zjištěnými skutkovými okolnostmi.

[35] Ekonomickou činnost stěžovatel nejprve vykonával sám svým vlastním jménem a poté prostřednictvím společností, které ovládal. Tyto společnosti vytvořil právě za tím účelem, aby mohl ekonomickou činnost vykonávat způsobem, který zajistí vyloučení plátcovství DPH z důvodu nepřekročení zákonem stanovené výše obratu. Byl by to tedy právě stěžovatel jako podnikající fyzická osoba, kdo by se stal plátcem DPH, pokud by korporátní strukturu účelově nevytvořil. Z hlediska dosažení zákonem stanovené výše obratu u stěžovatele pro povinnou registraci jako plátce DPH přitom nebylo s ohledem na celkový objem realizovaných obchodů rozhodné, komu konkrétně stěžovatel zboží dříve dodával (zda koncovým spotřebitelům nebo právnické osobě, která maloobchodní prodej realizovala).

[36] Na uvedeném nic nemění ani stěžovatelův odkaz na již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 376/2018-46. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dovodil, že konkrétní způsob nápravy (restituce) zneužití práva je v rukou správce daně a vždy se odvíjí od konkrétních okolností případu. V tehdejší věci (za konkrétních okolností případu) Nejvyšší správní soud neshledal, že by bylo možné daňovou povinnost stanovit přímo akcionářům

společnosti, obecně však nevyločil, že by mohla být daňová povinnost přičtena i společníkům či statutárním orgánům konkrétní společnosti. V souzené věci však stěžovateli nebyla daňová povinnost stanovena z toho důvodu, že byl zároveň společníkem a jednatelem všech vytvořených společností, nýbrž že sám vykonával podnikatelskou činnost předtím, než k vytvoření struktury přistoupil.

[37] V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za nedůvodnou i dílčí námitku, dle které přičtení daňové povinnosti právnické osoby fyzické osobě vylučuje princip oddělení fyzických a právnických osob. K tomu nad rámec rozhodovacích důvodů doplňuje, že oddělení právnických osob (zejména obchodních korporací) a fyzických osob podílejících se na jejich fungování není absolutní. Souběžná odpovědnost právnické osoby a fyzické osoby za tuto právnickou osobu jednající se uplatňuje v trestním právu; dle soukromoprávní úpravy odpovídá fyzická osoba za újmu, kterou obchodní korporaci způsobí porušením povinnosti péče řádného hospodáře dle § 53 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). Statutární orgán také dle § 66 odst. 1 zákona o obchodních korporacích odpovídá, přispěl-li porušením svých povinností k úpadku obchodní korporace.

[38] Striktní oddělení právnické a fyzické osoby se pak neuplatní ani v daňovém právu. Již Soudní dvůr ve své judikatuře vyslovil, že směrnice nebrání vnitrostátní právní úpravě, aby za určitých podmínek stanovila pro členy statutárního orgánu právnické osoby režim solidárního ručení za dluhy této právnické osoby na DPH (rozsudky SDEU ze dne 13. 10. 2022 ve věci *Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakatika“*, C-1/21, nebo ze dne 14. 11. 2024 ve věci *Herdijk*, C-613/23). Rovněž Nejvyšší správní soud potvrdil odpovědnost člena voleného orgánu právnické osoby za daňové nedoplatky této právnické osoby při splnění konkrétních podmínek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2024, č. j. 10 Afs 4/2024-38, č. 4620/2024 Sb. NSS).

[39] Ani stěžovatelem namítaný princip tedy nevyklučuje možnost přičtení daňové povinnosti stěžovateli, který vlastní ekonomickou činnost převedl na jím vytvořenou korporátní strukturu za účelem získání neoprávněné daňové výhody (s cílem vyhnout se povinnosti registrovat se jako plátce DPH).

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[41] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

pokračování

V Brně dne 22. ledna 2025

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu