



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **GRAND CLASS služby, s.r.o.**, se sídlem Drobného 308/40, Brno, zast. JUDr. Gabrielou Dudášovou, advokátkou, se sídlem Nekázanka 883/8, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 6. 2024, č. j. 55 Af 37/2022-97,

t a k t o:

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

O d ů v o d n ě n í:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutí žalovaného č. j. 35884/22/5200-11432-700681 ze dne 26. 9. 2022 a č. j. 30990/23/5200-11432-700681 ze dne 20. 9. 2023 ve věci daně z příjmů právnických osob.

[2] Stěžovatel podal řádná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015, 2016 a 2017, přičemž správce daně vyměřil daň v souladu s tvrzeními stěžovatele (§ 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Dne 23. 6. 2019 podal stěžovatel za uvedená období dodatečná daňová přiznání; v nich zahrnul dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v relevantním znění, do daňových nákladů úroky z úvěrů poskytnutých obchodní korporací Fio banka, a. s. (dále též „Fio banka“), která je jediným společníkem stěžovatele. Následně stěžovatel zahrnul úroky z úvěrů poskytnutých peněžním ústavem Fio banka do nákladů v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období 2018. Správce daně pojal pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů stěžovatelem uvedených, proto nejprve zahájil postup k odstranění pochybností a následně daňovou kontrolu za dotčená zdaňovací období.

[3] Na základě výsledku daňové kontroly byla stěžovateli dodatečně stanovena a vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015, 2016 a 2017 ve výši 0 (správce daně neakceptoval uplatněné výdaje v dodatečných daňových přiznáních), výsledkem kontrolního zjištění za zdaňovací období 2018 bylo zvýšení výsledku hospodaření o částky úroků z úvěrů ve výši 8 227 111 Kč a snížení hodnoty odečtu daňové ztráty, neboť bylo správcem daně ověřeno, že stěžovatelem deklarovaná odečtená daňová ztráta ve výši 1 542 700 Kč nebyla v předcházejících zdaňovacích obdobích vyměřena. Na základě výsledku daňové kontroly byla stěžovateli vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 1 856 110 Kč; za zdaňovací období roku 2019 částka ve výši 2 316 29 Kč. Proti platebním výměrům se stěžovatel odvolal; odvolání byla zamítnuta.

[4] V **žalobách** (které krajský soud následně dle §39 odst. 1 s. ř. s. spojil ke společnému projednání) stěžovatel tvrdil, že opakovaně navrhoval, aby byla všechna řízení za zdaňovací období projednána současně, neboť se jedná o skutkové a právně totožné případy, avšak správce daně ani žalovaný tyto návrhy nereflektoval; tato řízení tak byla pro stěžovatele administrativně a časově náročná. Tvrdil dále, že předložil důkazy, že nebyl spojenou osobou s Fio bankou a že úroky z úvěru zahrnul do daňově účinných nákladů po právu. Správce daně a žalovaný však předkládané důkazy buď vůbec nehodnotili, nebo je hodnotili nesprávně a tendenčně; stěžovatel trval na provedení všech navržených důkazů v řízení před soudem. V daném případě se nejednalo o umělé ani účelové propojení, nýbrž o standardní úvěrový vztah za standardních podmínek mezi subjekty, které mezi sebou nemají žádné další obchodní vztahy ani personální propojení. Fio banka nikdy nevlastnila obchodní podíl stěžovatele, nevykonávala reálně hlasovací práva a nezasahovala do podnikání stěžovatele. Stěžovatel též argumentoval stanovisky Finančního analytického úřadu (FAÚ), podle nichž v případě zajišťovacího převodu nedochází k reálnému převodu práv a povinností vztahujících se k vedení, resp. k hospodaření společnosti; s tím je naopak v rozporu stanovisko Ministerstva financí ze dne 2. 4. 2019, č. j. MF-28657/2018/15-9, které proto nemůže obstát. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2015, č. j. 6 Afs 300/2014-27, se stěžovatel domáhal „postupu *per analogiam*“ jako v případě zajišťovacího převodu práva k nemovitostem, kdy dochází k zániku daňové povinnosti v případě zániku zajišťovacího převodu; tento přístup by měl vést k uznání úroků z úvěru od Fio banky jako daňového nákladu stěžovatele.

[5] Stěžovatel dále namítl, že náklady na výstavbu parkoviště byly skutečně vynaloženy a kupní cena i cena nájemného byly řádně zdůvodněny. Parkoviště bylo provedeno na pozemku parc. č. 3478 v k. ú. Černá Pole, který vlastní stěžovatel, a na pozemku parc. č. 3480/1 v k. ú. Černá Pole, který vlastní společnost Surgal real estate s. r. o.; ta se ale na výstavbě nijak finančně nepodílela a stěžovatel s ní uzavřel smlouvu o nájmu. Správce daně neodůvodnil svůj závěr, že nebyla správně stanovena pořizovací cena; došlo k porušení dvojinstančnosti řízení a apelačního principu, neboť žalovaný řešil problematiku, kterou vůbec neřešil správce daně; nebyla ani předmětem odvolání stěžovatele.

[6] **Krajský soud** ve věci nařídil jednání, při němž účastníci setrvali na svých stanoviscích. Krajský soud předně poznamenal, že se nemůže vyjadřovat k postupu správce daně ohledně zdaňovacích období, která nejsou předmětem soudního přezkumu. V postupu správce daně, který jednotlivá zdaňovací období prověřoval samostatně, neshledal krajský soud nic nezákonného; sama skutečnost, že se stěžovatel musel opakovaně vyjadřovat k obdobným

pokračování

výzvam správce daně, není dle názoru soudu způsobilá zpochybnit zákonnost postupu správce daně. Krajský soud neshledal nezákonnost ani v postupu žalovaného, pokud o podaných odvoláních rozhodl jedním rozhodnutím. Podmínkou pro takový postup je, že z rozhodnutí bude jasně patrné, jak bylo rozhodnuto o odvoláních proti jednotlivým (dodatečným) platebním výměrům a jak byly vypořádány všechny v odvoláních uvedené námitky, což bylo dodrženo; tato správní praxe je aprobována ustálenou judikaturou správních soudů; žalovaný uvedené podmínky dodržel a není zřejmé, jak mohl být stěžovatel postupem žalovaného zkrácen na svých právech.

[7] Krajský soud poukázal na to, že za důkazy nelze považovat rozličná dobrozdání či stanoviska, která se zabývají výkladem práva, případně aplikují právo na skutkový stav. Krajský soud konstatoval, že požadavek stěžovatele, aby soud znovu provedl veškeré jím navržené důkazy, se mýlí se smyslem soudního přezkumu, a proto mu nevyhověl. Dle krajského soudu naprostá většina stěžovatelem navržených „důkazů“ se buď k důkazu neprovádí (je obsahem správního spisu) nebo byla provedena v daňovém řízení, popř. by nemohl navržený důkaz na skutkovém stavu nic změnit.

[8] Krajský soud za rozhodující pro posouzení otázky, zda stěžovatel a Fio banka byly v rozhodné době spojenými osobami, považoval posouzení převodu vlastnického práva k obchodnímu podílu; k tomu podrobně shrnul civilistická východiska zajišťovacího převodu, a to ve vztahu ke starému o novému občanskému zákoníku a shrnul relevantní judikaturu Nejvyššího soudu. Krajský soud dále předeslal, že k uzavření smlouvy o zajišťovacím převodu obchodního podílu došlo v projednávané věci dne 23. 5. 2011, tj. za účinnosti zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník („OZ z roku 1964“). Ten v § 553 odst. 1 stanovil, že *splnění závazku může být zajištěno převodem práva dlužníka ve prospěch věřitele (zajišťovací převod práva)*, dle druhého odstavce musela být smlouva o zajišťovacím převodu práva uzavřena písemně. Judikatura civilních soudů dospěla k závěru, že předmětem zajišťovacího převodu práva může být i vlastnické právo dlužníka, přičemž pohledávku lze zajistit i převodem práva k obchodnímu podílu (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 11. 2005, sp. zn. 29 Odo 28/2005). Zajišťovacím převodem práva ve smyslu § 553 OZ z roku 1964 se pak i bez výslovného zakotvení rozvazovací podmínky ve smlouvě rozumí ujednání o převodu práva s rozvazovací podmínkou, jejímž splněním se vlastníkem věci bez dalšího stává původní majitel (dlužník, který toto zajištění dal); jde o úplatný převod práva [viz rozsudek velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 15. 10. 2008, sp. zn. 31 Odo 495/2006 (publ. pod č. 45/2009 Sb. NS)]. Dle krajského soudu z judikatury vyplývá, že zajišťovacím převodem práva dle § 553 OZ z roku 1964 dochází k úplnému převodu práva na věřitele, který s věcí (či zde obchodním podílem) může dále nakládat – převést jej či zatížit. Věřitel, který jako zajištění přijme obchodní podíl, se tedy stává jeho úplným majitelem a vykonává všechna práva, která jsou s ním spojena. Nejedná se tedy o jakýsi pouhý formální převod bez faktických dopadů do práv spojených s obchodním podílem. Zajišťovacím převodem práva k obchodnímu podílu dochází jednoznačně ke změně v osobě společníka dané společnosti, a to v zásadě bez ohledu na další ujednání obsažená ve smlouvě o zajišťovacím převodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2015, č. j. 6 Afs 300/2014-27).

[9] Krajský soud konstatoval, že v projednávané věci jsou posuzována zdaňovací období 2015-2019, tj. stav za účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („nový OZ“),

kteřý obsahuje podrobnější úpravu zajišťovacího převodu práva v § 2040-2044; tuto krajský soud stručně shrnul. Krajský soud se dále především zabýval otázkou, kterou právní úpravu je třeba na věc aplikovat; vycházel přitom z přechodných ustanovení nového OZ; konkrétně § 3073 stanoví: *„Práva ze zajištění závazku vzniklá přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, byť byla zřízena i jako práva věcná, se posuzují až do svého zániku podle dosavadních právních předpisů. To nebrání ujednání stran, že tato jejich práva a povinnosti se budou řídit tímto zákonem ode dne nabytí jeho účinnosti.“* Krajský soud podotkl, že z tvrzení stěžovatele ani ze spisového materiálu nevyplývá, že by stěžovatel a Fio banka smluvně podřídili svůj vztah vyplývající ze smlouvy o zajišťovacím převodu obchodního podílu novému OZ. Jelikož zajištění v projednávané věci vzniklo před 31. 12. 2013, je dle krajského soudu relevantní právní úprava obsažená v OZ z roku 1964; dle ní věc tedy posoudil.

[10] Krajský soud při posuzování oprávněnosti zahrnutí úroků do nákladů podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2007, č. j. 7 Afs 186/2006-96, přičemž zdůraznil, že k vyloučení úroků z úvěrového nástroje (nebo jiných souvisejících nákladů) z daňově uznatelných nákladů dlužníka dojde, jsou-li kumulativně splněny následující podmínky: 1) poskytnutí úvěrového nástroje; 2) věřitel je spojenou osobou s dlužníkem; 3) poskytnutý úvěr překročí zákonem stanovený rámec. Dle krajského soudu není sporu o tom, že v projednávané věci jsou splněny podmínky 1) a 3). Spornou tak zůstává pouze otázka, zda stěžovatel a Fio banka byly spojenými osobami.

[11] Krajský soud konstatoval, že stran definice spojených osob odkazuje § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů na § 23 odst. 7 téhož zákona; pro projednávanou věc je přitom určující pouze definice spojených osob obsažená ve větě čtvrté a páté tohoto ustanovení. Dle krajského soudu za kapitálově spojené osoby je třeba považovat i situaci, kdy právnická osoba (akciová společnost) vlastní 100 % obchodního podílu jiné právnické osoby (společnosti s ručením omezeným), jejímž je jediným společníkem. První právnická osoba se totiž v takovém případě stoprocentně podílí na kapitálu (a zpravidla i na hlasovacích právech) druhé osoby. K této skutečnosti došlo i v projednávané věci – Fio banka na základě smlouvy o převodu obchodního podílu nabyla celý obchodní podíl tehdejšího jediného společníka stěžovatele (organizační jednotka občanského sdružení Liga mladých podnikatelů GRANDE, středisko LMP), a stala se tak sama jediným společníkem stěžovatele (ostatně sama smlouva to výslovně uvádí v čl. I bodu 4: *„Na základě této smlouvy se nabyvatel stává majitelem Obchodního podílu a jediným společníkem Společnosti a je oprávněn vykonávat veškerá práva společníka v souladu se zákonem.“* Podle názoru krajského soudu se Fio banka stala spojenou osobou ve vztahu k stěžovateli, neboť se přímo podílela na kapitálu stěžovatele ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud podotkl, že nepřesný závěr správce daně, že se jednalo o spojené osoby dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů na podstatu věci nemá vliv. Krajský soud shodně s žalovaným dospěl k závěru, že Fio banka a stěžovatel byli pro účely daně z příjmů spojenými osobami.

[12] Dle krajského soudu tvrzení stěžovatele, že Fio banka nikdy obchodní podíl nevlastnila, nevykonávala reálně hlasovací práva a nezasahovala do podnikání stěžovatele, jsou v tomto ohledu irelevantní. Nemění na tom nic ani čl. V odst. 6 smlouvy o převodu obchodního podílu: *„Nabyvatel prohlašuje, že po dobu účinnosti této smlouvy umožní převodci,*

pokračování

aby i nadále vykonával práva spojená s vlastnictvím obchodního podílu, a to za předpokladu, že Společnost bude řádně plnit veškeré své povinnosti plynoucí ze smlouvy o úvěru. V takovém případě zmocní nabyvatel převodce k úkonům, které byly předem mezi nimi dohodnuty (např. pro úkony na valné hromadě Společnosti) nebo bude nabyvatel vykonávat tato práva sám svým jménem, ale na základě dohody s převodcem.“ Tento článek pouze upravuje vzájemné vztahy mezi Fio bankou a stěžovatelem, přičemž evidentně vychází z toho, že došlo k úplnému převodu vlastnictví obchodního podílu na Fio banku, a zachovává reálný vliv Fio banky na stěžovatele (ohledně úkonů stěžovatele je nutná dohoda s Fio bankou a plnění povinností ze smlouvy o úvěru) a nepochybně, že se Fio banka podílí ve výši 100 % na základním kapitálu stěžovatele, což je z hlediska existence spojených osob určující. K tvrzení stěžovatele, že dohodou o ukončení smlouvy o převodu obchodního podílu byl obnoven stav před uzavřením smlouvy o převodu obchodního podílu s účinky *ex tunc*, krajský soud uvedl, že není zřejmé, z čeho takové účinky dohody dovozuje; poukázal na čl. II bod 1. dohody o ukončení smlouvy o převodu obchodního podílu, přičemž z textu dohody nevyplývá, že by bylo úmyslem smluvních stran zrušit smlouvu o převodu obchodního podílu od počátku, a současně z okolností věci nevyplývá nic, co by svědčilo existenci zákonného důvodu pro takový postup.

[13] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele týkající se uplatněných odpisů v případě parkoviště. Stěžovatel v roce 2011 postavil na pozemcích parc. č. 3478 a 3480/1 v k. ú. Černá Pole parkoviště, jehož cenu následně účetně a daňově odepisoval; následně v roce 2017 parkoviště prodal, aniž by tuto skutečnost účetně a daňově zohlednil. Správce daně zjistil, že pozemek parc. č. 3480/1 nepatří stěžovateli, nýbrž společnosti Sural real estate s. r. o., a tudíž že bylo parkoviště zčásti postaveno na cizím pozemku; s touto společností stěžovatel uzavřel smlouvu o nájmu. Žalovaný v rámci odvolacího řízení dospěl k závěru, že nebyla správně stanovena pořizovací cena, neboť nebyla rozdělena na dvě inventární čísla (na vlastní parkoviště a na parkoviště na pronajatém pozemku); jelikož stěžovatel nedoložil žádné důkazní prostředky, nemohl žalovaný zohlednit deklarovanou opravu daňových odpisů.

[14] Krajský soud nepřisvědčil námitce porušení dvojinstančnosti řízení a apelačního principu. Odkázal na § 145a odst. 1 daňového řádu, dle kterého podání daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení není přípustné a nezahajuje další řízení; údaje v něm uvedené se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje; žalovaný postupoval zcela v souladu se zákonem, údaji uvedenými v dodatečném daňovém přiznání se zabýval a své závěry sdělil stěžovateli v seznámení ze dne 8. 8. 2022; stěžovatel se k nim tedy mohl vyjádřit.

[15] V **kasací stížnosti** stěžovatel tvrdí, že napadený rozsudek je věcně, právně i fakticky nesprávný, neboť nebyly provedeny navrhované důkazy bez řádného odůvodnění, důkazy, které soud přečetl, nesprávně interpretoval. Krajský soud dle stěžovatele nesprávně posoudil vztah mezi stěžovatelem a Fio bankou jako vztah spojených osob z důvodu zajišťovacího převodu vlastnického práva k obchodnímu podílu tehdejšího jediného společníka stěžovatele (organizační jednotka občanského sdružení Liga mladých podnikatelů GRANDE, středisko LMP) ve prospěch Fio banky. Stěžovatel má za to, že i dle OZ z roku 1964 ve smyslu četné judikatury je zřejmé, že Fio banka vlastnické právo k obchodnímu podílu nenabyla, jednalo se čistě o zajišťovací institut. Samotný krajský soud cituje rozsudek Nejvyššího soudu ze dne

29. 11. 2005, sp. zn. 29 Odo 28/2005, dle kterého zajišťovacím převodem práva ve smyslu § 553 OZ 1964 se i bez výslovného zakotvení rozvazovací podmínky ve smlouvě rozumí ujednání o převodu práva s rozvazovací podmínkou, jejímž splněním se vlastníkem věci bez dalšího stává původní majitel (dlužník, který toto zajištění dal), tedy bez dalšího je obnoven původní stav před sjednáním a poskytnutím zajištění. Nenastává žádný zpětný převod obchodního podílu, tedy převodní princip nemůže fungovat jen jedním směrem. Soud dále uvádí, že má za to, že daň byla vyměřena správně, tímto si soud dle stěžovatele přímo protiřečí, neboť pokud dovodil, že stěžoval a Fio banka jsou spojené osoby, tak ve všech ohledech a důsledcích, nikoliv pouze v části úroků; daň tedy nemohla být vyměřena za uvedená zdaňovací období v žádném případě správně.

[16] Co se týče opravy odpisů za parkoviště, stěžovatel trvá na tom, že byl porušen apelační princip, neboť dodatečné daňové přiznání nemělo a nemohlo být posouzeno a vyhodnoceno jako odvolání a správce daně se v prvním stupni otázkou parkoviště nezabýval a nepřijal k němu žádné závěry, proti kterým by bylo možné ze strany stěžovatele brojit odvoláním. Stěžovatel navrhuje předložit podrobnou časovou osu výstavby parkoviště, nákladů s tím spojených, opravu odpisů.

[17] Stěžovatel taktéž nesouhlasí se závěry soudu, že není třeba brát v potaz, jak o obchodním podílu účtovala Fio banka, jedná se o tzv. křížový princip, kdy není možné na jedné straně neuznat úroky z úvěru, na druhé straně však jakkoliv nezohlednit důsledky pro tvrzení o spojených osobách.

Stěžovatel má dále za to, že soud nemůže ignorovat stanoviska státních orgánů a institucí a evropské předpisy, které prokazatelně mají a musí mít dopady i do daňové oblasti, stěžovatel s tímto postupem soudu nemůže souhlasit.

[18] Co se týče navrhovaného důkazu výpovědi Mgr. Ivany Keresteši, má stěžovatel za to, že jednatel společnosti má právo se k věci vyjádřit a objasnit vztahy, které byly nastaveny mezi Fio bankou a stěžovatelem. Není zřejmé, jak může soud předem uzavírat, že by její výslech ničeho nového ve věci nepřinesl.

[19] Stěžovatel závěrem uvádí, že podrobně rozvede odůvodnění kasační stížnosti, včetně predestření daňových dopadů pro stěžovatele a Fio banku pro případ definitivního závěru o spojených osobách nejen pro stěžovatele, ale napříč trhem úvěrových a finančních institucí.

[20] Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel žádné doplnění kasační stížnosti (ani následně avizované vyjádření k vyjádření žalovaného (viz přípis ze dne 1. 10. 2024), již neučinil.

[21] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti upozornil na to, že stěžovatel fakticky nadále setrvává na svém (nesprávném) právním názoru, aniž by reflektoval vypořádání žalobních námitek krajským soudem; má proto za to, že kasační stížnost je ve smyslu judikatury NSS, na kterou odkazuje, nepřípustná.

[22] Žalovaný považuje napadený rozsudek za zcela přezkoumatelný a správný; kasační stížnost shledá-li ji Nejvyšší správní soud přípustnou (neboť stěžovatel pouze opakuje

pokračování

žalobní námitky), navrhuje zamítnout. Pokud stěžovatel označuje rozsudek krajského soudu za průlomový s dalekosáhlými dopady pro finanční instituce v České republice, a to zejména úvěrové, takový náhled žalovaný nesdílí. Rozhodnutí krajského soudu má především dopad do daňové povinnosti stěžovatele za zdaňovací období 2015 až 2019. V daňovém řízení byl řešen konkrétní skutkový stav stěžovatele a s tím spojené vyřešení právní otázky, zda stěžovatel a Fio banka byly v rozhodné době spojenými osobami ve smyslu zákona o daních z příjmů s daňovými konsekvencemi pro stěžovatele.

[23] Dle žalovaného krajský soud předložil podrobný náhled na přdestřenou problematiku, kterým částečně argumentaci žalovaného korigoval a kterou stěžovatel odbyl obecným konstatováním a nesouhlasem. Žádný rozsudek z četné judikatury na podporu svého názoru stěžovatel neuvádí. K rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 29. 11. 2005, sp. zn. 29 Odo 28/2005, se krajský soud vyjádřil pod bodem 34 rozsudku s tím, že předmětem zajišťovacího převodu vlastnického práva může být i vlastnické právo dlužníka, přičemž pohledávku lze zajistit i převodem práva k obchodnímu podílu. Stěžovatel zcela pomíjí výklad krajského soudu na podkladě příslušné judikatury, kdy zajišťovacím převodem práva dle § 553 OZ 1964 dochází k úplnému převodu práva na věřitele, a nikoliv pouze k formálnímu převodu bez faktických dopadů (srov. bod 36 rozsudku). Žalovanému není zřejmé, co stěžovatel zamýšlí předložením přehledu důsledků rozhodovací činnosti krajského soudu Nejvyššímu správnímu soudu docílit. Současně též nerozumí tomu, čeho stěžovatel docílí tím, že tuto otázku, tedy z pohledu daňového řízení vyřešenou věc, projedná se správcem daně.

[24] Pokud stěžovatel navrhoval provedení výslechu Mgr. Ivany Keresteši, nyní jednatelky stěžovatele, před soudem, žalovaný podotýká, že navrhovaná výpověď má směřovat v podstatě pouze do hodnocení skutečností protistranou sporu, tj. potvrdit tvrzení stěžovatele, jehož je Mgr. Keresteši jednatelkou, že se jednalo o standardní převody obchodních podílů; skutkový stav byl zjištěn dostatečně, navrhovaný důkaz byl proto nadbytečný.

[25] K namítanému porušení dvojinstančnosti řízení žalovaný uvedl, že stěžovatel podal v průběhu odvolacího řízení dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2017 dne 4. 2. 2021. Uvedené podání nemá ve fázi odvolacího řízení účinky dodatečného daňového přiznání, ale jednalo se o údaje deklarované v odvolacím řízení, proto byl žalovaný povinen se jimi zabývat a posoudil je (správně) jako doplnění odvolání. Z tohoto důvodu se žalovaný musel s doplněním odvolání vypořádat a ze stejného důvodu se tímto správcem daně dříve nezabýval. V případě stěžovatele nemohla být porušena zásada dvojinstančnosti řízení či apelační princip, neboť otázka parkoviště se poprvé objevila teprve v odvolacím řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nepředložil ke svým podáním žádné důkazní prostředky, doplnil správce daně spis o informace, které zaslal žalovanému odvolacímu orgánu v rámci doplnění řízení.

[26] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích jejího rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. s.).

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud především připomíná, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, stěžovatel vymezuje rozsah přezkumu napadeného rozsudku a musí v kasační stížnosti předestřít polemiku se závěry soudu, nikoli žalovaného. Z tohoto důvodu platí, že obsah a kvalita kasační stížnosti předurčuje rovněž kvalitu a obsah rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Povinností stěžovatele je sdělit, z jakých důvodů závěry krajského soudu považuje za nezákonné, nikoliv pouze vyjádřit s nimi obecný nesouhlas.

[29] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že není možné odkázat na žalobní body či odvolací námitky, jak na několika místech v kasační stížnosti činí stěžovatel. Stěžovatel je povinen vymezit konkrétní kasační důvody. Uvedení konkrétní kasační argumentace nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v žalobě či snad pouhým odkazem na takové podání již proto, že žalobní námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí (správnímu), než které je nyní podrobena kasačnímu přezkumu (soudnímu). Stěžovatel je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozsudku explicitně uvést a vymezit tak rozsah kasačního přezkumu (k tomu srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-78, a zejm. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07). Stěžovatel v kasační stížnosti nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu, pouze s ní vyslovuje nesouhlas. Nejvyšší správní soud podotýká, že smyslem soudního přezkumu není znovu podrobně opakovat argumentaci, která již zazněla v předchozích fázích řízení (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017-44, či ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 As 168/2018-25).

[30] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je na samé hranici projednatelnosti. V podstatě jediná konkrétní výtku směrem ke krajskému soudu se týká neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí. Nejvyšší správní soud se proto zabýval tím, zda byl v řízení zjištěn dostatečně spolehlivě skutkový stav, zda nevyžadoval zásadní doplnění, a zda tedy neprovedení důkazů před krajským soudem bylo na místě.

[31] Předmětem sporu je otázka, zda správní orgány oprávněně neuznaly jako náklady ovlivňující výsledek hospodaření úroky z úvěrů poskytnutých peněžním ústavem Fio banka, která byla v daném období jediným společníkem stěžovatele (osobou spojenou). Stěžovatel se domnívá, že i podle OZ z roku 1964 je ve smyslu judikatury zřejmé, že Fio banka vlastnické právo k obchodnímu podílu nenabyla, jednalo se čistě o zajišťovací institut.

[32] Krajský soud se problematikou zajišťovacího převodu obchodního podílu velmi podrobně zabýval na půdorysu nové i staré právní úpravy a judikatury Nejvyššího soudu a předestřel argumentaci, proti které však stěžovatel nestaví žádný jiný relevantní právní názor, než pouhý nesouhlas. Stěžovatel nijak nereflektuje výklad krajského soudu učiněný na podkladě příslušné judikatury, z níž jednoznačně vyplývá, že zajišťovacím převodem práva dle § 553 OZ z roku 1964 dochází k úplnému převodu práva na věřitele, a nikoliv pouze k formálnímu převodu bez faktických dopadů (srov. bod 36 rozsudku krajského soudu); stěžovatel neuvádí ani žádnou oponentní judikaturu, která by podporovala jeho názor.

pokračování

[33] Z výpisu z obchodního rejstříku bylo zjištěno, že Fio banka byla jediným společníkem stěžovatele s obchodním podílem ve výši 100 % v době od 28. 12. 2011 do 17. 7. 2020.

[34] Podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů „nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat zejména finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrových finančních nástrojů a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi (§ 23 odst. 7), a to ve výši finančních výdajů (nákladů) z částky, o kterou úhrn úvěrových finančních nástrojů od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěrového finančního nástroje banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrových finančních nástrojů. V případě, že podmínkou pro poskytnutí úvěrového finančního nástroje dlužníkovi věřitelem je poskytnutí přímo souvisejícího úvěru, zápůjčky nebo vkladu tomuto věřiteli osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, považuje se pro účely tohoto ustanovení a vzhledem k tomuto úvěrovému finančnímu nástroji věřitel za osobu spojenou ve vztahu k dlužníkovi.“

[35] Ze stanoviska MF č. j. MF-28657/2018/15-9, ze dne 2. 4. 2019 k zajišťovacímu převodu práv k obchodním podílům pro účely § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, vyplývá: „V případě, kdy banka nebo finanční instituce nabyde vlastnické právo k obchodnímu podílu na základě uzavřené smlouvy o zajišťovacích převodech vlastnického práva k obchodnímu podílu či akciím společnosti (a tento podíl představuje alespoň 25% základního kapitálu), je obecně naplněna dikce § 23 odst. 7 zákon o daních z příjmů. I přesto že vlastnické právo je převedeno dočasně, a že se banka nebo finanční instituce stává současně podmíněným vlastníkem dotčeného obchodního podílu. Proto je nutné banku, resp. finanční instituci a společnost, na které drží obchodní podíl, formálně považovat za spojené osoby pro účely zákona o daních z příjmů. Obchodním podílem se rozumí podíl na základním kapitálu společnosti. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů žádné další podmínky v případě podílu na kapitálu s kombinací s podílem na hlasovacích právech neuvádí; podmínka pro existenci spojených osob z důvodu držby podílu na kapitálu je splněna.“ Byť stanovisko není závazným předpisem a reflektuje úpravu nového občanského zákoníku z roku 2012, zabývá se výkladem konkrétní úpravy v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, přičemž dle názoru kasačního soudu nic nenaznačuje tomu, že by výklad zde uvedený překročil rámec zákona. Stěžovatel sice tento výklad odmítá, nepředložil však jakoukoliv věcnou argumentaci vyvracející závěry zde obsažené.

[36] Nejvyšší správní soud smysl právní úpravy obsažené v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů zhodnotil v rozsudku ze dne 19. 12. 2007, č. j. 7 Afs 186/2006-96: „Smyslem a účelem citovaného ustanovení je zabránit přesouvání prostředků, jež by jinak podléhaly dani z příjmů, z jednoho z ovlivňovaných subjektů na druhý subjekt tak, že prvnímu z nich bude druhým poskytnut vysoký úvěrový rámec, z čehož pro něj zároveň vyplyne povinnost platit druhému subjektu relativně velké částky na úrocích. Vyloučí-li se u takových úroků nad určitý zákonem připuštěný rámec jejich daňová uznatelnost, znemožní se tak subjektu, který by měl úroky platit, možnost „vytvářet“ takovéto náklady snižující jeho daňovou povinnost. Existuje-li mezi dvěma subjekty vztah ovlivnění, lze předpokládat, že úvěrová pravidla mohou být mezi nimi nastavena

tak, aby co nejvíc snižovala jejich daňovou povinnost koordinací vzájemných postupů, včetně např. úrokových sazeb a charakteru splátkového kalendáře, což je z hlediska maximalizace daňového výnosu nežádoucí.“

[37] Dle Nejvyššího správního soudu krajský soud při aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) ve spojení s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů odůvodněně dospěl k závěru, že Fio banka se stala spojenou osobou ve vztahu ke stěžovateli, neboť se přímo podílela na kapitálu stěžovatele ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud též v citovaném rozsudku sp. zn. 7 Afs 186/2006 konstatoval, že účast na vedení ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů může mít jednak formu přímou, a to tehdy, když poskytovatel úvěru (půjčky) se sám osobně účastní na vedení příjemce půjčky; účast na vedení ve formě nepřímé se děje personálním propojením vedení dvou právnických osob.

[38] Spojenými osobami se pro účely zákona o daních z příjmů se mimo jiné rozumí
a) kapitálově spojené osoby, přitom

1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,

2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,

Byť správní orgány podřadily danou situaci pod bod 2 citovaného ustanovení, nemělo to vliv na podstatu věci, což krajský soud vysvětlil v bodě 65 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud s jeho úvahou souhlasí. Ve věci totiž není pochyb o tom, že stěžovatel a Fio Banka spojenými osobami dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů skutečně byli.

[39] Nejvyšší správní soud souhlasně s krajským soudem dospěl k závěru, že zajišťovacím převodem práva dochází k úplnému převodu vlastnictví obchodního podílu a nabyvatel se stává společníkem společnosti s ručením omezeným s veškerými právy a povinnostmi s tím spojenými. To, že šlo o zajišťovací převod práva, se obecně projeví pouze v tom, že v budoucnu může nastat situace, kdy dojde k obnovení vlastnictví stěžovatele. Nejedná se tak pouze o převod formální, jak se mylně stěžovatel domnívá.

[40] Krajský soud dostatečně srozumitelně vyložil, proč stěžovateli nelze přisvědčit, že dohodou o ukončení smlouvy o převodu obchodního podílu byl obnoven stav před uzavřením smlouvy o převodu obchodního podílu s účinky *ex tunc*. Podotkl, že právní řád vychází z principu právní jistoty a smluvní právo pak ze zásady *pacta sunt servanda*; zrušení smlouvy od počátku proto právo umožňuje pouze ve výjimečných a zákonem přesně stanovených situacích, neboť tento účinek vážně zasahuje do obou zmiňovaných klíčových principů. Krajský soud poukázal na článek II bod 1. dohody o ukončení smlouvy o převodu

pokračování

obchodního podílu, kde je uvedeno: „*Banka a Převodce se dohodli, že ke dni účinnosti Dohody končí platnost Smlouvy o převodu podílu.*“ Z textu dohody nevyplývá, že by bylo úmyslem smluvních stran zrušit smlouvu o převodu obchodního podílu od počátku a současně z okolností věci nevyplývá nic, co by svědčilo existenci zákonného důvodu pro takový postup. Dohoda byla podepsána dne 19. 12. 2019, a tudíž tímto dnem skončila platnost smlouvy o převodu obchodního podílu. Jak správně podotkl krajský soud, z daňového hlediska však ani taková dohoda nemůže zpětně „vymazat“ skutečnost, že v letech 2015-2019 byli stěžovatel a Fio banka spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[41] Nejvyšší správní soud podotýká, že zajišťovací převod práva nelze srovnávat, jak to činí stěžovatel, se zástavním právem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 11. 2015. č. j. 6 Afs 300/2014-29, mimo jiné konstatoval: „*Převodem obchodního podílu dochází k podmíněné změně majitele obchodního podílu, zatímco v případě zástavního práva k této změně dochází až v případě, kdy se dlužník ocitne v prodlení. Je výhradně záležitostí autonomie vůle smluvních stran, zda k zajištění závazku využijí institut, který má v jejich případě bezprostřední daňové důsledky, nebo jiný nástroj, který se daňové povinnosti daňového subjektu nedotýká. Ve smlouvě o převodu obchodního podílu se Fio banka zavázala, že za předpokladu řádného plnění povinností ze smlouvy o úvěru umožní stěžovateli, aby i nadále vykonával práva spojená s vlastnictvím obchodního podílu a zmocní jej k úkonům, které byly předem domluveny, nebo Fio banka bude tato práva vykonávat sama svým jménem na základě dohody se stěžovatelem.*“ Obdobně v rozsudku ze dne 6. 10. 2004, č. j. 1 Afs 26/2004-41, se konstatuje: „*Pojem zániku účasti společníka v obchodní společnosti se z hlediska zákona č. 357/1992 Sb. vztahuje na všechny případy, kdy určitá osoba přestala být společníkem jakékoliv obchodní společnosti... Je-li účast společníka ve společnosti určena jeho podílem na obchodním majetku společnosti, pak převedením celého svého majetkového podílu na jiného člena společnosti převedl stěžovatel současně i svá práva a povinnosti vztahující se k jeho podílu, tedy i k účasti ve společnosti. Nezůstává tak nic (majetková účast, práva a povinnosti), co by mohlo jeho účastenství vyjadřovat, jinak řečeno, co by mohlo být ještě předmětem jeho účastenských práv ve společnosti.*“ Jakkoli tyto závěry vyslovil zdejší soud v souvislostech daně z převodu nemovitostí, obecná východiska týkající se účinků zajišťovacího převodu obchodního podílu jsou zcela aplikovatelná i na nyní projednávanou věc.

[42] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že skutkový stav ve věci byl zjištěn beze vší pochybnosti, proto krajský soud nepochybil, pokud neprovedl pro nadbytečnost stěžovatelem navrhané důkazy; krajský soud svůj postup přitom náležitě odůvodnil. Ze správního spisu vyplývá, že se žalovaný dostatečně zabýval veškerými návrhy stěžovatele na provedení důkazů a své závěry stran jejich provedení či neprovedení řádně odůvodnil. Pokud stěžovatel navrhl jako důkaz v řízení před krajským soudem výpověď Mgr. Keresteši, tato má směřovat v podstatě pouze do hodnocení zjištěných skutečností, resp. má potvrdit tvrzení stěžovatele, jehož je jednatelkou, že se jednalo o standardní převody obchodních podílů; provedení takového důkazu by na zjištěném skutkovém stavu nemohlo nic změnit.

[43] K namítanému porušení dvojinstančnosti řízení krajský soud dostatečně vysvětlil, že podání

daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení není přípustné a nezahajuje další řízení. Ani v tomto případě stěžovatel nereaguje na argumentaci krajského

soudu pouze setrvává na svém nesprávném názoru. Žalovaný informace, které v odvolacím řízení vyplynuly z podaného dodatečného daňového přiznání, vyhodnotil a postupoval zcela v souladu s § 145a odst. 1 daňového řádu; zdůvodnil, proč nepovažuje pořizovací cenu za správně stanovenou, se svými závěry stěžovatele seznámil, mohl se k nim vyjádřit. Pokud stěžovatel k otázce parkoviště hodlá nyní předkládat důkazní prostředky (což ostatně ani neučinil), je třeba uvést, že kasační soud není soudem nalézacím, nadto mu nepřisluší posuzovat důkazy, které nebyly předmětem posouzení před krajským soudem.

[44] Nejvyšší správní soud dodává, že žalovaný, potažmo krajský soud věc stěžovatele posuzovaly z hlediska zákona o daních z příjmů, nikoli optikou jiných právních předpisů a jiných souvislostí (k tomu srov. např. odkazy stěžovatele na povinnosti banky, způsoby provádění notářských zápisů, informace vyplývající ze stanoviska Ministerstva spravedlnosti, stanoviska FAÚ etc.). Krajský soud se v odůvodnění rozsudku dostatečně podrobně se všemi odkazovanými stanovisky vypořádal, uvedl, z jakých důvodů nejsou stanoviska ČNB, Ministerstva spravedlnosti ČR, Ministerstva financí ČR a FAÚ na věc stěžovatele aplikovatelná.

[45] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud se dostatečně a přezkoumatelným způsobem vypořádal s námitkami, které stěžovatel v žalobě uplatnil. Při hodnocení věci vycházel z řádně zjištěného skutkového stavu, na základě kterého učinil právní závěry; tyto jsou v souladu se zákonem a mají oporu rovněž v relevantní judikatuře. Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[46] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.; žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. března 2025

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu