



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Johnson Controls Czech, s. r. o.**, se sídlem Líbalova 2348/1, Praha 11, zastoupená JUDr. Ivem Jandou, Ph.D., advokátem se sídlem Na Příkopě 854/14, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2019, čj. 14692/19/5200-11431-712136, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 11. 2023, čj. 10 Af 29/2019-210,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

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

[2] Transakce, která je předmětem sporu, spočívala v restrukturalizaci společností ve skupině spojených osob. Na počátku společnosti Johnson Controls International B. V. (dále

jen „JCI“) a Johnson Controls Czech Holding BV, obě z Nizozemí, získaly podíly žalobkyně. Ta do té doby byla tzv. ready-made společností bez ekonomické aktivity. Odkupem podílů se však dostala do celosvětové skupiny Johnson Controls, v jejímž čele stála společnost Johnson Controls, Inc. (dále jen „JC“) ze Spojených států amerických. JCI následně prodala žalobkyni podíly ve společnostech JOHNSON CONTROLS AUTOMOBILOVÉ SOUČÁSTKY spol. s r.o. (dále jen „JCAS“) a TRIMCO spol. s r.o. (dále jen „Trimco“). Žalobkyně převážnou část kupní ceny uhradila za pomoci úvěru od společnosti Johnson Controls Nederland Holding BV (dále jen „JCNH“) z Nizozemí. Společnosti JCAS a Trimco byly následně sloučeny fúzí, přičemž JCAS se stala nástupnickou společností. Ta následně změnila právní formu ze společnosti s ručením omezeným na komanditní společnost. Komanditistou ve společnosti se stala JCI a komplementářem žalobkyně.

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

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 22. 2. 2021, čj. 10 Af 29/2019-123, zamítl. Soud dospěl k mimo jiné závěru, že lhůta pro stanovení daně neuplynula. Dále konstatoval, že účelovým vytvořením transakcí, které vedly k restrukturalizaci podnikatelské skupiny společností, došlo ke zneužití práva. Skupina Johnson Controls vytvořila závazek žalobkyně z dluhového financování pouze za účelem získání daňové výhody, neboť takto vzniklý dluh nepřinesl nejen žalobkyni, ale ani celé skupině žádnou ekonomickou příležitost k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů.

[5] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 6. 2023, čj. 8 Afs 105/2021-91, rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že je nepřezkoumatelný. Klíčová argumentace žalobkyně spočívala v tom, že skupina spojených osob, do které patří i ona, daňovou výhodu nezískala, jelikož daň zaplatila v zahraničí. Městský soud opakovaně konstatoval, že zaplacenou daň v zahraničí nelze vzít v potaz. Své úvahy však nevysvětlil. Proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že je jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Námitkami sporujícími věcné posouzení zneužití práva a unesení důkazního břemene daňovými orgány se nezabýval. Oddělitelné námitky spočívající v porušení zásady legitimního očekávání a doměření daně nesprávnému subjektu shledal nedůvodné.

pokračování

[6] Městský soud v dalším řízení v záhlaví uvedeným rozsudek žalobu opětovně zamítl. K meritu sporu především uvedl, že pro posouzení zneužití práva mohou být za určitých okolností relevantní i okolnosti, které se projeví mimo území České republiky. Daňové orgány posuzovaly, zda daná transakce přinesla celé skupině relevantní ekonomickou příležitost či relevantně přispěla k udržení dosahovaných příjmů. Dospěly však k závěru, že nikoliv, resp. že tyto jiné než daňové výhody, nejsou dostatečné, ve srovnání se získanou daňovou výhodou. To, že daň byla zaplacená v zahraničí nemůže na posouzení uvedeného nic změnit. Transakce se uskutečnila pouze uvnitř skupiny, aniž by došlo k nové akvizici či jiné operaci, která by objektivně přinesla nové příjmy (nad rámec daňové výhody), či přispěla k udržení stávajících příjmů. Shodné okolnosti dle městského soudu posuzoval Nejvyšší správní soud v rozsudcích týkajících se společnosti CTP [rozsudky ze dne 10. 11. 2015, čj. 1 Afs 56/2015-67, ze dne 27. 10. 2015, čj. 2 Afs 64/2015-75, ze dne 3. 11. 2015, čj. 2 Afs 65/2015-81, ze dne 13. 1. 2016, čj. 3 Afs 53/2015-117, ze dne 7. 6. 2016, čj. 8 Afs 34/2015-71, ze dne 21. 10. 2015, čj. 9 Afs 56/2015-117, ze dne 15. 10. 2015, čj. 9 Afs 57/2015-120 a ze dne 29. 10. 2015, čj. 9 Afs 58/2015-127 (dále „věc CTP“)]. Městský soud uznal, že ve věci CTP nedošlo ke zdanění v ČR ani v zahraničí, avšak to dle něj není rozhodné. V případě žalobkyně sice došlo ke změně vnitroskupinového financování, ale kromě daňového zvýhodnění, resp. nižší daňové zátěže vztahované k hospodářskému výsledku společnosti JCAS, žádná nová příležitost k dosažení příjmů skupině v České republice nevznikla. Rozsudek NSS ze dne 25. 3. 2010, čj. 5 Afs 25/2009-98, č. 2070/2010 Sb. NSS, OKD, není na danou věc aplikovatelný. V ní totiž daňový subjekt dosáhl zisku, který musel být nejprve zdaněn a poté rozdělen mezi akcionáře. Spornou otázkou ve věci bylo to, zda lze zisk přednostně použít na provozní činnost a dividendu financovat úvěrem. V nyní posuzované věci ke zdanění zisku v ČR nedošlo. Nedošlo ani k využití zisku na provozní činnost či deklarovanou strategickou, investiční či akviziční činnost.

[7] Městský soud k subjektivnímu prvku zneužití práva konstatoval, že se žalobkyně v daňovém řízení dozнала k tomu, že chtěla v České republice dosáhnout daňového zvýhodnění. Žalovaný správně posoudil smysl transakce optikou celé skupiny a otázku, zda vygenerovaný dluh přinesl i relevantní ekonomickou příležitost či relevantně přispěl k udržení dosahovaných příjmů způsobem, jenž by vylučoval aplikaci pravidel vyplývajících z principu zákazu zneužití práva. Upozorněním na zdanění úrokových výnosů v zahraničí žalobkyně zdůrazňuje pouze daňový aspekt transakce, nikoliv její jiný racionální ekonomický důvod. Městský soud nezpochybnil, že transakce mohla mít v době jejího plánování a realizace i jiné motivy, nicméně ty shledal jako naprosto podružné ve srovnání s daňovým zvýhodněním v řádu minimálně stovek milionů (spíše miliard) korun. Žalobkyně působila jako „průtoková schránka“. Její deklarovaná akviziční, investiční a holdingová činnost byla dlouhá léta v podstatě nulová. Skutečná strategická rozhodnutí sama nečinila. Ta byla činěna v zahraničí. Jistinu úvěru nesplácěla, sjednala si prodloužení splatnosti úvěru v roce 2011 o dalších 10 let a v souvislosti s některými splátkami musela čerpat další vnitropodnikové půjčky. Městský soud doplnil, že úroky související s akviziční půjčkou souvisí s dosažením, zajištěním nebo udržením příjmů žalobkyně pouze formálně. Jediným podstatným důvodem zapojení žalobkyně do externího financování v rámci skupiny bylo získání nedovolené daňové výhody ve vztahu k veřejným rozpočtům České republiky, což žalovaný prokázal. Dle názoru městského soudu bude z daňového hlediska z podstaty věci vždy obtížně obhajitelné, jestliže si určitá osoba nejprve zakoupí určitý majetek (ať již ze svých úspor, nebo si na tuto investici půjčí), který generuje zdanitelný

příjem, avšak následně provede transakci, kterou tento majetek jakkoli, ani potenciálně nezhodnotí, daňový příjem těmito transakcemi nezvýší, nezajistí ani neudrží, přičemž si ponechá rozhodující vliv na nakládání s tímto majetkem a docílí toho, že z tohoto majetku nebude odvádět daň, protože přímým vlastníkem tohoto majetku se stane jí ovládaná osoba, které na jeho nákup dlouhodobě půjčí finanční prostředky, jenž zároveň okamžitě zinkasuje jako kupní cenu.

[8] Městský soud k tvrzené úhradě daně v zahraničí dále doplnil, že v České republice u žalobkyně došlo ke snížení základu daně a v zahraničí (v Nizozemí, Lucembursku a USA) měla transakce neutrální dopad. Společnosti skupiny Johnson Controls totiž z transakce zároveň vykazovaly úrokové výnosy a úrokové náklady. V Nizozemí tak byl zdaněn pouze rozdíl v úrokové sazbě ve výši 0, 125 %. V České republice ani v zahraničí nebyly podíly na výsledku hospodaření úspěšně zdaněny. Závěry o existenci daňového zvýhodnění nemůže vyvrátit ani tvrzení žalobkyně spočívající v tom, že blíže nekvantifikovanou daň měly odvést subjekty stojící mimo skupinu Johnson Controls (držitelé dluhopisů). Městský soud se neztotožnil ani s dalšími námitkami žalobkyně. Proti jejich vypořádání však stěžovatelka nebrojí. Proto je v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud nerekapituluje.

II. Obsah podání účastníků řízení

[9] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. V ní předně namítla, že žalovaný a městský soud nesprávně odmítají okolnosti, které mají původ v zahraničí. Nelze však činit nedůvodné rozdíly mezi tuzemskými a zahraničními společnostmi. K dosažení příjmů musí společnost vynaložit také odpovídající náklady. Dodatečným nákladem jsou úroky z dluhopisů. Neobstojí tak tvrzení městského soudu spočívající v tom, že úrokový náklad, který skupině vzniká v zahraničí, nemá spojitost s úrokovým nákladem stěžovatelky. Proto také městský soud nesprávně dospěl k závěru, že úrokový náklad stěžovatelky vznikl uměle. Na druhou stranu městský soud tvrdí, že úrokový náklad stěžovatelky představuje úrokový výnos členů skupiny v zahraničí, avšak u žádného nedochází ke zdanění, protože vždy proti němu stojí úrokový náklad. V tomto je argumentace městského soudu rozporná. Úrok z dluhopisů u jejich držitelů představoval zdanitelný příjem. Na konci řetězce nestojí emitent dluhopisů ze skupiny. Přesto městský soud z tohoto předpokladu nesprávně vycházel. I v tomto je argumentace městského soudu vnitřně rozporná. Z rozsudku ani není zřejmé, z jakého důvodu městský soud nezohlednil daň, kterou uhradili držitelé dluhopisů. Přestože držitelé dluhopisů nejsou součástí skupiny, nelze k nim přistupovat odlišně než ke členům skupiny. Pokud by měl městský soud za to, že k nim lze přistupovat odlišně, byl povinen důvody odlišného přístupu vysvětlit. Městský soud dále ve svých závěrech nezohlednil, že skupina musela držitelům dluhopisů úrok uhradit. Skupina tak měla sice nižší daň v ČR, avšak přibližně pětinasobek ušetřené částky musela uhradit držitelům dluhopisů. Proto jí daňová výhoda nevznikla.

[10] Stěžovatelka dále namítá, že se městský soud řádně nevypořádal s její žalobní argumentací, kterou vysvětlovala odlišnost její transakce ve srovnání s věcí CTP. Poukazovala totiž na to, že u ní k uhrazení daně v zahraničí došlo. V bodech 185 až 189 městský soud však uvedl pouze to, že tato odlišnost na posouzení nic nemění. K subjektivní

pokračování

podmínce zneužití práva stěžovatelka uvedla, že získání daňové výhody neplánovala a ani jí nevznikla. Pouze provedla rekapitalizaci. To znamená, že částečně nahradila původní financování vlastním kapitálem kombinací financování prostřednictvím vlastního kapitálu a vnitropodnikového úvěru. Funkce holdingové entity určovala aktiva, která bude stěžovatelka držet. Ekonomické důvody provedené transakce proto existovaly a nebyly pouze podružné. Dále poukazuje na okolnosti shodné s rozsudkem NSS ve věci *OKD*. V ní společnost *OKD* těžila z argumentace, dle které akcionáři rozhodli o výplatě dividendy a s tím se společnost musela vypořádat buďto prodejem majetku nebo omezením příjmů. Z důvodu přijetí úvěru k prodeji majetku nedošlo. Ani v případě stěžovatelky nedošlo ke zvýšení nebo rozšíření majetku či příjmů. Shodně nastala jen změna financování majetku a z něj plynoucích příjmů. Jistina přijatého úvěru stěžovatelky na nákup podniku je obdobou jistiny úvěru, který *OKD* přijala na výplatu dividendy. Městský soud sice tvrdí, že v rozsudku ve věci *OKD* došlo ke zdanění, avšak nevysvětluje, z jakého důvodu je tato okolnost rozhodná. Pokud by toto tvrzení městského soudu skutečně rozhodné bylo, pak měly daňové orgány stěžovatelce uznat jako daňově uznatelnou alespoň část úroků, a to v rozsahu připadajícímu na zdaněný vlastní kapitál, resp. ve výši konsolidačního rozdílu, jak jej označuje správce daně, a to ve výši přibližně 943 mil. Kč. To, že transakcí došlo k navrácení kapitálu je irelevantní. Ani způsob vypořádání nebyl určující. V případě provedení transakce s osobou stojící mimo skupinu by byl výsledek stejný. Zdanění v ČR by zamezovala smlouva o dvojím zdanění a v Nizozemí by byl příjem osvobozen od daně. Přestože by nebylo v takovém případě pochyb o tom, že se jedná o novou investici, zákon o daních z příjmů v § 24 odst. 1 ohledně daňově uznatelných nákladů nehovoří pouze o dosažení příjmů, ale také o jejich zajištění a udržení.

[11] Stěžovatelka rovněž tvrdí, že pokud došlo ke zneužití práva, správce daně je neprokázal a městský soud to nezohlednil. Městský soud opakovaně nesprávně uvedl, že právě stěžovatelka svá tvrzení neprokázala, přestože důkazní břemeno leží na správci daně. Správce daně neprokázal zejména to, že stěžovatelčina skupina získala daňovou výhodu, a že získání této výhody bylo převažujícím účelem dotčené transakce. Ohledně racionality svého jednání předložila v daňovém řízení také znalecký posudek ze dne 19. 2. 2018. Kromě synergických efektů holdingu bylo cílem transakce i vhodnější nastavení kapitálové struktury (poměr vlastního kapitálu a dluhu) v souladu s praxí skupiny v jiných zemích.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Stěžovatelka především nesouhlasí se závěry městského soudu. Dále žalovaný tvrdí, že celou transakci posuzoval v pohledu celé skupiny, nikoliv pouze teritoriálně v rámci společností v ČR. Podle žalovaného akviziční půjčka nepředstavovala ani potenciální příležitost k dosažení nových zdanitelných příjmů či zajištění a udržení příjmů stávajících. Stěžovatelka svojí argumentací míří na zdanění úroků v zahraničí, avšak odhlíží od toho, že transakce neměla dostatečné ekonomické opodstatnění, vyjma vytvoření tzv. „daňového štítu“. Námitku, dle které měly daňové orgány uznat alespoň část nákladů, žalovaný považuje za nepřijatelnou, jelikož ji stěžovatelka neuplatnila již v řízení před městským soudem. Tato námitka je také zjevně nedůvodná a účelová. Lze si totiž jen stěžovat, že by stěžovatelka zneužila právo jen částečně. Ke zdanění v zahraničí žalovaný konstatoval, že v Nizozemí si holding vůči výnosovým úrokům ve výši 6,625 %, resp. 4,025 % a 6,44 %, uplatňoval nákladové úroky ve výši 6,5 %, resp. 3,9 % a 6,315 % ze stejné výše jistiny. Prodej podílu společnosti JCI společnosti JCAS byl v roce 2002 od daně z příjmů

v Nizozemí osvobozen. V Nizozemí tak byl účinně zdaněn jen rozdíl v úrokové sazbě ve výši 0,125 %. Nulový daňový dopad měla transakce pouze v zahraničí, nikoliv v ČR. I nejvyšší akcionář skupiny Johnson Controls prostředky k financování získal na americkém dluhopisovém trhu. Proto si kromě vnitropodnikových úroků uplatňoval i úrokové náklady. Argumentace stěžovatelky, dle které by se mělo přihlídnout i k úrokům uhrazeným držitelům dluhopisů, městský soud správně nepřisvědčil. V České republice tak stěžovatelka získala daňové zvýhodnění, zatímco v zahraničí měla transakce na ostatní členy skupiny nulový daňový dopad. Žalovaný má dále za to, že naplnění objektivního a subjektivního kritéria zneužití práva prokázal. Stěžovatelku důkazní břemeno netíží. Sama však zná nejlépe svoji podnikatelskou činnost. Je tak v jejím zájmu, aby nabídla vysvětlení toho, jaký ekonomicky racionální cíl její transakce měla. Daňové orgány jsou povinny pouze přesvědčivě zdůvodnit, proč transakce zjevný ekonomický smysl neměly. To dle žalovaného tvrzení prokázaly. Ve zbytku žalovaný reprodukoval závěry městského soudu, které soud znovu neopakuje.

[13] Stěžovatelka v replice zdůraznila, že tato transakce sloužila k udržení příjmů. Zdrojem investice byly též prostředky získané emisí dluhopisů. Bez této emise by musela investovat méně finančních prostředků. Námitka týkající se částečného uznání nákladů není nepřipustná. Tvrdí, že podstatu této námítky již uvedla v žalobě. Městský soud se neztotožnil s její žalobní námitkou jako celkem. Pokud by však bylo možné vyhovět námitce pouze částečně, měla by mít částečný účinek. Stěžovatelka nemohla předvídat závěry městského soudu. Částečným uznáním se nemyslí připuštění konceptu „částečného zneužití práva“. Je nutno vycházet ze závěrů ve věci OKD, dle kterých lze přihlídnout k rozsahu, ve kterém zdaněný vlastní kapitál existoval již před restrukturalizací. Tímto postupem by jí byl žalovaný povinen uznat úrok ve výši alespoň 62 mil. Kč. Stěžovatelka se ohradila také proti tvrzení žalovaného, že i přes drobné skutkové odlišnosti je nutné vycházet ze závěrů NSS ve věci CTP.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Kasační stížnost není důvodná.

III.A Přípustnost kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností podané kasační stížnosti, jelikož se jedná v pořadí již o druhou kasační stížnost.

[16] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. *je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[17] Smyslem citovaného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a krajský soud se jím řídil (nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). K výkladu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. se vyslovil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As

pokračování

79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, *Ateliér pro životní prostředí*. Uvedl, že „ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. [...] Lze tedy shrnout, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným.“

[18] První rozsudek městského soudu zrušil Nejvyšší správní soud pro nepřezkoumatelnost. Městský soud se totiž řádně nevypořádal s klíčovou argumentací stěžovatelky, dle které její skupině daňová výhoda nevznikla, jelikož došlo k úhradě daně v zahraničí. Kasační stížnost je proto přípustná, neboť by jinak nebyl zajištěn věcný přezkum závěrů městského soudu.

III.B. Přípustnost kasačních námitek

[19] To, že je kasační stížnost jako celek přípustná, však bez dalšího neznamená, že jsou přípustné i všechny uplatněné kasační námitky. Nejvyšší správní soud se proto dále zabýval přípustností kasačních námitek. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřípustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatelka musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci městského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci městského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky městský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům městského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36). Z textu daného ustanovení je také zřejmé, že brání i uplatnění jiných námitek než těch, které byly včas uplatněny v řízení před krajským soudem, pokud je stěžovatelka nemohla uplatnit již v řízení před soudem prvního stupně. Proto jsou nepřípustné také kasační námitky, které vychází z opožděných žalobních námitek (rozsudek NSS ze dne 3. 9. 2008, čj. 1 Afs 102/2008-39).

[20] Stěžovatelka již v žalobě tvrdila, že jí daňová výhoda nevznikla, jelikož došlo k úhradě daně v zahraničí. Svoji argumentaci však postavila na tom, že daňová výhoda nevznikla na úrovni skupiny společností. Konkrétně namítala, že úvahy správce daně nezohledňují zahraniční část skupiny, resp. že úrokové náklady z úvěru představovaly výnos u věřitele úvěru (str. 7 žaloby). Dále uvedla, že státy, ve kterých mají sídlo společnosti dotčené transakcí (ČR, Nizozemí, USA), nevyjímají úrokové výnosy ze zdanění. Závěr správce daně spočívá v tom, že v zahraničí byl efektivně zdaněn pouze rozdíl v úrokové sazbě, stěžovatelka shledala účelovým, jelikož z něj vyplývalo, že ke zdanění všech úrokových výnosů nedošlo. Proto tvrdila, že ke zdanění úroků v zahraničí docházelo a daňová výhoda na úrovni skupiny nemohla vzniknout. Na str. 8 a 9 žaloby opakovaně

uvedla, že daňové orgány nezohlednily zdanění v zahraničí, a že úrok byl v ČR uplatněn jako uznatelný náklad a u zahraničního věřitele jako úrokový příjem. Na str. 12 až 15 žaloby sice stěžovatelka na jednotlivých příkladech poukazovala na odlišnosti v ziskovosti a daňovém zatížení skupiny s ohledem na zdroj financování, avšak žádnou konkrétní námitku týkající se odvedení daně držiteli dluhopisů v souvislosti s těmito příklady nevznesla. Stěžovatelka v žalobě také vznesla několik obecných tvrzení, které by snad, pokud by byly řádně konkretizované, mohly mířit na to, že daň odvedly jiné subjekty stojící mimo skupinu, a proto nemohlo dojít k získání daňové výhody. Příkladem lze uvést tvrzení na str. 17 žaloby, dle kterého *„je snadné tvrdit, že pro české účely nezáleží na tom, jak byl věřitel úvěru sám financován, avšak z hlediska skupiny je to zcela kritický parametr...“*. Takto obecná tvrzení však zcela jistě nelze považovat za žalobní námitky. Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatelce ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu ke stěžovatelce a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje stěžovatelka napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Stěžovatelka v žalobě zjevně namítala, že daň z transakce odvedly společnosti z její skupiny, a proto skupině jako celku daňová výhoda nevznikla. Dostatečně konkrétní námitku, ve které by spороvala závěry žalovaného proto, že nevzal v potaz daň zaplacenou subjekty stojícími vně skupiny, však v žalobě nevznesla.

[21] Až ve vyjádření ze dne 17. 8. 2023, tedy značnou dobu po uplynutí lhůty pro podání žaloby, poprvé vznesla konkrétní argumentaci, dle které držitelé dluhopisů (stojící mimo skupinu) hradili z výnosů daň a že z emise dluhopisů dle ní měla být transakce financována. Proto nedošlo ke vzniku daňové výhody. Nejvyšší správní soud má však za to, že se jednalo o opožděnou námitku, která se značně odlišuje od její žalobní námitky týkající se uhrazení daně jinými členy skupiny. Stěžovatelka totiž ve své argumentaci ve vyjádření poukazuje na zcela jiné subjekty, které dle ní měly daň uhradit v zahraničí. Jelikož tuto námitku nevznesla ve lhůtě pro podání žaloby, ačkoliv tak učinit mohla, a nemá ani předobraz v samotné žalobě, je její kasační argumentace související se zdaněním držitelů dluhopisů nepřipustná (bod [19]). Nic na tom nemění ani to, že se městský soud s touto opožděnou žalobní námitkou vypořádal a shledal ji nedůvodnou. Ze strany městského soudu jde o vadu, která však neměla vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Je totiž zjevné, že výsledek řízení před městským soudem by nemohl být odlišný ani v případě, že by se městský soud s danou námitkou pro její opožděnost nezabýval. Z hlediska řízení o kasační stížnosti je však rozhodné, že kasační námitky týkající se uhrazení daně osobami stojícími vně skupiny (držiteli dluhopisů) vychází z opožděných žalobních námitek, a proto jsou nepřipustné.

[22] Stěžovatelka také namítá, že jí daňové orgány měly v souladu s rozsudkem ve věci OKD jako daňově uznatelné akceptovat náklady na úrok z jistiny v rozsahu, v jakém byl zdaněn, resp. v jakém nahradil předtím existující vlastní kapitál. Tomu dle ní odpovídá částka ve výši 943 mil. Kč. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s žalovaným v tom, že stěžovatelka tuto námitku neuplatnila již v řízení před městským soudem. Stěžovatelka uplatnění této námitky v replice vysvětlila tak, že již v žalobě uvedla, že daňové subjekty mají právo podle své vůle uspořádat své podniká a v rámci toho i právo volit, z jakých zdrojů bude podnikání financováno a že ze shodného principu vycházel i rozsudek NSS ve věci OKD. Dle ní právě na vypořádání této žalobní námitky reaguje kasační námitka, dle které by měl být úrok

pokračování

přiznán částečně. Proto má stěžovatelka za to, že podstata kasační námitky je obsažena již v uvedených žalobních námitkách. S tím se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Námitku částečného uznání nákladů nelze dovodit z obecného žalobního tvrzení ohledně možnosti daňového subjektu si uspořádat vlastní podnikání a zvolit si zdroj financování. Daná kasační námitka nemá předobraz ani v jakékoliv jiné včas uplatněné námitce v řízení před městským soudem. Přeci jen námitku částečného uznání některých nákladů je nutné v žalobě výslovně namítat tak, aby se jí mohl městský soud zabývat. Přípustnost této kasační námitky nelze dovodit ani z toho, že se stěžovatelka v žalobě domáhala uznání veškerých nákladů. Nejvyšší správní soud ostatně za nepřípustnou shledává i námitku poprvé uplatněnou až v řízení o kasační stížnosti, týkající se uznání alespoň částečného odpočtu na DPH (rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2023, čj. 8 Afs 111/2022-36, *BENECH*, bod 15). Stěžovatelce zároveň nic nebránilo v tom, aby námitku částečného uznání nákladů vznesla již v žalobě, byť pouze pro případ, že by městský soud nepřisvědčil jejím námitkám ohledně oprávněnosti veškerých nákladů. Z uvedených důvodů posoudil Nejvyšší správní soud danou kasační námitku nepřípustnou.

[23] Stěžovatelka dále tvrdí, že způsob provedení transakce je irelevantní. Vypořádání v penězích mohlo být nahrazeno započtením pohledávky. Protože zvolený způsob nebyl pro důsledek transakce určující, neměl by být ani součástí odůvodnění závěrů daňových orgánů. Dále uvedla, že její transakce skutečně nezahrnuje žádný majetkový přírůstek. Jedná se pouze o nahrazení jednoho zdroje financování jiným. Úvěr byl pro ni zdrojem financování jejího aktiva, komplementářského podílu na JCAS. Aktivum jí přinášelo příjem a zdroj financování výdaj. Před danou transakcí byla česká část skupiny financovaná vlastním kapitálem, který logicky nebyl spojen s úrokem. Pokud by úvěr neměla, neměla by ani dané aktivum a ani příjem z něj.

[24] Nejvyšší správní soud k dané argumentaci konstatuje, že částečně pouze shrnuje skutkový stav, který není mezi stranami sporný. Dále opakuje své tvrzení ohledně možného započtení pohledávky. Se shodnou žalobní námitkou se městský soud v bodě 217 však již vypořádal tak, že je irelevantní. Podstatou kritiky jejího postupu, resp. postupu její skupiny, není reálný návrat zapůjčených finančních prostředků (jistiny) obratem zpět do skupiny, nýbrž vytvoření úročeného dluhu vůči jinému členu skupiny na základě půjčky, která neměla pro skupinu jiný racionální ekonomický důvod než vytvoření daňově uznatelného nákladu. V rámci transakce toliko přešla již skupinou ovládaná aktiva (společnosti JCAS a Trimco) do přímého vlastnictví nově zapojené, ale skupinou taktéž ovládané, stěžovatelky. Převod podílů si skupina sama zafinancovala. Byla též příjemcem těchto peněžních prostředků. Stěžovatelka tak, aniž by relevantně zpochybňovala závěry městského soudu, pouze opakuje svá žalobní tvrzení ohledně možného započtení pohledávky. S těmi se však městský soud již řádně vypořádal a jeho závěry proti této argumentaci i nadále obstojí. Proto je námitka nepřípustná. Stěžovatelka také sice tvrdí to, že by bez úvěru nezískala dané aktivum (společnost JCAS a Trimco), avšak nikterak nereaguje na závěr městského soudu, dle kterého je tato okolnost irelevantní, jelikož její skupina již tato aktiva vlastnila. Nikterak nevysvětluje, proč při posouzení této okolnosti je relevantní pouze to, že tato aktiva vlastní právě ona, a naopak není relevantní to, že tato aktiva již před transakcí vlastnil její holding. Přitom sama stěžovatelka v různých pasážích kasační stížnosti poukazuje na to, že je nutné přihlížet k fungování celé její skupiny. S ohledem na obecnost její argumentace, kterou nereaguje na závěry městského soudu, je proto daná námitka taktéž nepřípustná.

[25] Stěžovatelka v šesté části kasační stížnosti, týkající se důkazního břemene, také brojí proti závěrům městského soudu a daňových orgánů, které se týkaly subjektivního kritéria zneužití práva a jeho prokázání správcem daně. Namítá konkrétně to, že správce daně své důkazní břemeno neunesl, jelikož jím předložené důkazy nejsou přesvědčivé. Nedoložil tvrzený důsledek a motiv skupiny stěžovatelky ohledně toho, že získala a zamýšlela získat čistou ekonomickou výhodu. Dále tvrdí, že předložila řadu podkladů a legitimních důvodů pro uskutečnění transakce, mimo jiné znalecký posudek. Kromě synergických efektů holdingu bylo cílem i vhodnější nastavení kapitálové struktury. Stěžovatelka poukázala také na časový aspekt sporu, tedy že má pouze omezenou schopnost předložit důkazní prostředky vzhledem k tomu, že se transakce uskutečnila již v letech 2001 až 2003. Městský soud se s prakticky shodnými námitkami podrobně vypořádal (jeho závěry jsou shrnuté v bodě [7]). Výslovně se také odkázal na závěry žalovaného (bod 220 napadeného rozsudku). Již daňové orgány jednoznačně vysvětlily, že ze znaleckého posudku nelze vycházet, jelikož znalec nikterak nezohlednil konkrétní okolnosti vnitroskupinové restrukturalizace (bod 74 napadeného rozhodnutí a body 169 až 180 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný dále osvětlil, že pokud by akceptoval závěry znalce o optimální struktuře dluhu a vlastního kapitálu, znamenalo by to v důsledku to, že by jakýkoliv dluh musel být daňově uznatelný. To je však v rozporu s účelem a smyslem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Za zásadní považoval to, jak včlenění dluhu ovlivnilo příležitosti pro podnikání skupiny a její potenciál generovat zdanitelné příjmy. Na tuto otázku však dle žalovaného znalecký posudek odpověď neposkytuje, resp. z povahy věci ani nemůže (body 120 až 123 napadeného rozhodnutí). Žalovaný také podrobně vysvětlil, z jakého důvodu k proklamovaným pozitivním efektům transakce nedošlo, či byly pouze podružné (zejména v bodech 60 až 65 a 107 až 113). Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedené kasační námitky stěžovatelky jsou zcela obecné. Proti naprosto konkrétním závěrům městského soudu a žalovaného, na jehož rozhodnutí se městský soud odkázal, nemohou obstát pouze obecná tvrzení stěžovatelky. Tytéž argumenty již městský soud i žalovaný vyvrátili. Je přitom na stěžovatelce, aby dostatečně konkrétně reagovala na argumentaci městského soudu a v kasační stížnosti uvedla, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné (bod [19]). Uvedené námitky však daná kritéria nesplňují. Proto jsou nepřijatelné.

III.C. Nepřezkoumatelnost

[26] Stěžovatelka dále namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný.

[27] Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[28] Stěžovatelka nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku shledává v tom, že městský soud dle ní nevysvětlil, z jakého důvodu je pro posouzení možné aplikace závěrů z rozsudku ve věci OKD rozhodné to, že částka odpovídající jistině úvěru byla společností OKD zdaněna (k rozsudku ve věci OKD viz bod [36]). Městský soud k odlišnostem mezi nyní posuzovanou

pokračování

věcí a rozsudkem ve věci *OKD* jednoznačně konstatoval, že v rozsudku ve věci *OKD* daňový subjekt dosáhl zisku, který musel být nejprve zdaněn a poté byl rozdělen mezi akcionáře. Spornou otázkou bylo, zda daňový subjekt může zisk přednostně využít na svoji provozní činnost a výplatu dividend (místo provozu) financovat úvěrem. V případě stěžovatelky nedošlo ke zdanění zisku, ani k použití zisku na jeho provozní či jinou deklarovanou strategickou, investiční či akviziční činnost. Nejvyšší správní soud tyto úvahy neshledává nepřezkoumatelné. Městský soud jednoznačně rozdíl v obou věcech vymezil a vysvětlil, z jakého nelze vycházet ze závěrů rozsudku ve věci *OKD*. Se stěžovatelkou se lze ztotožnit v tom, že městský soud nevysvětlil, proč je podstatná okolnost spočívající v tom, že v její věci ke zdanění nedošlo. Nepřezkoumatelnost však není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak měl soud rozhodnout, resp. jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby ho přezkoumal (rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, čj. 4 As 146/2017-35). V nyní posuzované věci, ve které je stěžovatelce kladeno k tíži to, že prostřednictvím participace na dotčené transakci si snížila daň v rozporu se smyslem a účelem zákona o daních z příjmů, je přitom zcela zřejmé, z jakého důvodu je právě zdanění příjmů ve věci rozhodné. Nebylo proto nezbytně nutné, aby městský soud tuto jednu dílčí okolnost, ze které dovedl odlišnost obou věcí, blíže odůvodnil. Ostatně městský soud shledal odlišnost obou věcí zejména v posuzovaných (sporných) otázkách. Tato odlišnost je navíc zcela evidentní. Proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný z tohoto důvodu. Nejvyšší správní soud pro úplnost doplňuje, že se výslovně nezabýval námitkami nepřezkoumatelnosti, které se týkají odvedení daně v zahraničí osobami stojícími mimo skupinu stěžovatelky (bod [9]). To proto, že stěžovatelka související žalobní námitku uplatnila opožděně (body [20] a [21]).

III.D. Získání daňové výhody

[29] Stěžovatelka podstatnou část své argumentace staví na tom, že jí daňová výhoda nevznikla, jelikož daň z transakce hradily subjekty z její skupiny v zahraničí.

[30] Nejvyšší správní soud předně rekapituluje, že žalovaný ve svých závěrech kladl stěžovatelce k tíži to, že za pomoci uměle vytvořené konstrukce získala daňovou výhodu spočívající v tom, že si odečetla úroky z akvizičního úvěru, který přijala od spřízněné osoby, čímž skupina Johnson Controls dosáhla nižšího daňového zatížení v České republice. Výsledkem transakce byl dle žalovaného odliv finančních prostředků (úroků) do Nizozemí a následně do USA a zkrácení České republiky o daňové příjmy. Hlavním smyslem transakce dle něj bylo zapojení dluhového financování s cílem získání daňové úspory, aniž tyto transakce měly vlastní vysledovatelný ekonomický smysl (bod 80 napadeného rozhodnutí).

[31] Proti těmto závěrům stěžovatelka brojila v žalobě tím, že společnosti ze skupiny Johnson Controls uhradily daň v zahraničí, a proto skupině nemohla vzniknout daňová výhoda. Městský soud však v bodech 240 až 242 napadeného rozsudku jednoznačně vysvětlil, že zatímco v České republice došlo u stěžovatelky ke snížení základu daně, v zahraničí (v Nizozemí, Lucembursku a v USA) měla situace skutečně v zásadě neutrální dopad. To proto, že společnosti skupiny Johnson Controls vykazovaly na jedné straně úrokové náklady a na straně druhé úrokové výnosy. Pouze v Nizozemí byl zdaněn rozdíl

v úrokové míře ve výši 0,125 %, což však na správnosti závěru o získání daňového zvýhodnění a zneužití práva ničeho nemění.

[32] Stěžovatelka až ve vyjádření ze dne 17. 8. 2023 poprvé vznesla námitku, že skupina Johnson Controls daňovou výhodu nezískala proto, že daň uhradili držitelé dluhopisů stojící mimo skupinu. Tuto novou námitku však stěžovatelka vnesla opožděně. Proto Nejvyšší správní soud ke kasačním námitkám na ni navazujícím nemůže přihlížet (bod [21]).

[33] Nejvyšší správní soud se tak mohl zabývat pouze námitkou stěžovatelky, že skupina Johnson Controls daň související s transakcí v zahraničí uhradila a proto jí nevznikla daňová výhoda. Nejvyšší správní soud k této námitce konstatuje, že stěžovatelka ve své argumentaci nikterak nezohledňuje závěr městského soudu o tom, že v Nizozemí byl zdaněn pouze rozdíl v úrokové sazbě ve výši 0,125 %. Nejvyšší správní soud připouští, že formálně zdanění souvisejícímu s transakcí v zahraničí došlo. Z pohledu celé skupiny je však tato daň ve značném nepoměru s daní, kterou by musela skupina uhradit, pokud by k transakci nedošlo. To je ostatně naprosto zřejmé i ze závěrů městského soudu. Pokud snad argumentace stěžovatelky míří na to, že ke zneužití práva nemůže dojít za situace, kdy z hlediska holdingu k úhradě určité daně v zahraničí došlo, bez ohledu na její výši, pak se mylí. Z právních a judikatorních východisek, které již podrobně zrekapituloval městský soud (zejména v bodech 168 až 179 napadeného rozsudku), totiž vyplývá, že zneužití práva spočívá v získání daňové výhody. Institut zneužití práva se tak nemusí nutně aplikovat pouze na situace, ve kterých dojde ke kompletní eliminaci daňové povinnosti. V nyní posuzované věci z pohledu skupiny v České republice došlo k získání daňové výhody tím, že si stěžovatelka uplatňovala náklady plynoucí z úroků úvěru, které uplatňovala vůči zdanitelným výnosům. V zahraničí přitom byly daňové dopady jednotlivých členů holdingu prakticky nulové (daň byla z hlediska holdingu uhrazena pouze v Nizozemí, avšak její výše byla v naprostém nepoměru s celkovým snížením daňové povinnosti v České republice). Proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku, dle které k získání daňové výhody z hlediska holdingu nedošlo. Vzhledem k tomu, že v zahraničí došlo ke zcela marginálnímu zdanění, a proto je získání daňové výhody naprosto zjevné, by bylo nadbytečné se zabývat tím, zda se stěžovatelka mohla dopustit zneužití práva i pouhým snížením své daňové povinnosti v České republice (bez přihlédnutí ke zdanění v zahraničí).

[34] Městský soud dle stěžovatelky také nesprávně vycházel z rozsudků ve věci CTP. Její situace se však podle ní podstatně lišila v tom, že v jejím případě došlo ke zdanění v zahraničí a u společnosti CTP nikoliv. Proto nelze z daných rozsudků vycházet. Nejvyšší správní soud k dané námitce konstatuje, že stěžovatelka ve své argumentaci vychází z předpokladu, že v jejím případě došlo k řádnému zdanění v zahraničí. Jak však již Nejvyšší správní soud vysvětlil výše, nejen z pohledu stěžovatelky, ale i z pohledu celého holdingu došlo transakcí k získání značné daňové výhody. Ve výsledku tak celý holding zaplatil v Nizozemí daň ve zcela marginální výši, ve srovnání s daňovou úsporou získanou v České republice. Pokud tedy stěžovatelka odlišnost své situace od situace společnosti CTP pouze na základě toho, že v jejím případě došlo k úhradě daně v zahraničí, je její východisko zjevně nedůvodné. Ačkoliv, na rozdíl od společnosti CTP, prostřednictvím dotčené transakce svoji daňovou povinnost zcela neeliminovala, tak přesto ji naprosto významně snížila. Tato drobná odlišnost tak z logiky věci nemůže odůvodnit odchýlení se od závěrů zdejšího soudu od

pokračování

rozsudků ve věci *CTP*. Stěžovatelka i společnost *CTP* totiž získaly značnou daňovou výhodu.

III.E. Subjektivní podmínka zneužití práva

[35] Stěžovatelka rovněž sporuje závěr daňových orgánů a městského soudu spočívající v tom, že získání daňového zvýhodnění bylo převažujícím motivem pro uskutečnění dotčené transakce. Předně tvrdí, že jí daňová výhoda nevznikla. Proto nemohlo být hlavním účelem transakce získání daňové výhody. Stěžovatelka však nevyvrátila to, že jí daňová výhoda vznikla (bod [33]). Proto tato námitka nemůže být důvodná.

[36] Dále se, shodně jako v žalobě, odkazuje na rozsudek ve věci *OKD*. Odkazem stěžovatelky na tento rozsudek se městský soud zabýval zejména v bodech 193 až 196. V nich konstatoval především to, že daňové orgány stěžovatelce nekladou k tíži změnu způsobu financování. Pro vytvoření daňového štítu však musí změna financování dávat zřejmý a samostatný ekonomický smysl, jenž je jiný než získání daňové výhody. U stěžovatelky sice došlo ke změně vnitropodnikového financování, ale kromě daňového zvýhodnění žádná nová příležitost k dosažení příjmu z činnosti skupiny v České republice nevznikla. K rozsudku ve věci *OKD* městský soud konstatoval, že jeho závěry nejsou aplikovatelné na nyní posuzovanou věc. V něm totiž daňový subjekt dosáhl zisku, který musel být nejprve zdaněn a poté byl rozdělen mezi akcionáře. Spornou otázkou bylo, zda daňový subjekt může zisk přednostně využít na svoji provozní činnost a výplatu dividend (místo provozu) financovat úvěrem. V případě stěžovatelky nedošlo ke zdanění zisku, ani k použití zisku na jeho provozní či jinou deklarovanou strategickou, investiční či akviziční činnost. Předmětem sporu není to, zda stěžovatelka financovala výplatu podílu na jeho zisku své mateřské společnosti z úvěru nebo vlastních zdrojů. Rozhodné je to, že si stěžovatelka svůj základ daně před zdaněním snížila o úroky z jistiny v objemu přibližně 13 mld. Kč z vnitroskupinové úvěrové financování nákupu společnosti, která i bez něj již dříve do skupiny patřila. Není zde tedy bezprostřední souvislost mezi akvizicí a zdanitelnými příjmy (jejich dosažením, zajištěním nebo udržením). Městský soud v bodě 218 napadeného rozsudku navíc doplnil, že externí financování výplaty dividend akcionářům ve věci *OKD* vytvořilo pro příjemce úvěru příležitost rozvíjet svůj další provoz, případně investice z jeho vlastního kapitálu, resp. zisku z předchozí činnosti. Avšak v případě stěžovatelky, která před transakcí v podstatě žádný majetek neměla, žádná alternativní příležitost k financování hospodářské činnosti generující zdanitelné příjmy ve hře nebyla. Nakoupení majoritního podílu stěžovatelkou ve společnosti *JCAS* pak společně s dalšími provedenými kroky zajistilo pouze to, že dříve daněný zisk společnosti *JCAS* byl v zásadě transformován na nedaněné úrokové splátky z půjčky, aniž by prostředky půjčkou poskytnuté vedly k dosažení, zajištění nebo udržení příjmu majícího původ v činnosti této společnosti.

[37] Stěžovatelka uvedené závěry městského soudu sporuje zejména tím, že v její situaci, shodně jako ve věci *OKD*, nastala pouze změna ve zdroji financování. Obě společnosti měly možnost užít vlastní kapitál či cizí zdroj. Jistina úvěru, který stěžovatelka přijala na nákup podniku, je obdobou jistiny úvěru, který přijala *OKD* na výplatu dividendy. Dividenda ani jistina úvěru dle stěžovatelky není od základu daně odčitatelná. Stěžovatelka si dle svých tvrzení, shodně jako *OKD*, odčítala pouze úroky z úvěru, nikoliv jeho jistinu.

[38] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s tím, že uvedené důvody by mohly vyvrátit závěry městského soudu ohledně rozdílů mezi situací stěžovatelky a společnosti OKD. Stěžovatelka poukazuje pouze na některé dílčí shodnosti v obou situacích. Pomíjí však to, že předmět sporu se lišil, jak již vysvětlil městský soud. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ve věci *OKD* zabýval tím, zda lze důvodně vynaložené náklady obchodní společnosti v souvislosti s financováním výplaty dividendy akcionářům považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dospěl přitom k závěru, že získání úvěru umožnilo společnosti použít volné finanční prostředky k investičním či provozním výdajům vedoucím k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů nebo alespoň k zabránění výprodeji stávajícího majetku společnosti, a tedy i omezení dosavadních příjmů. Jak však již vysvětlil městský soud, výsledkem dotčené transakce v nyní posuzované věci bylo zejména razantní snížení daňové povinnosti stěžovatelky. Peněžní prostředky přitom stěžovatelka použila k nákupu společnosti, která i před dotčenou transakcí do skupiny patřila. Ostatně městský soud odlišnost v obou věcech spatřoval také v tom, že ve věci *OKD* ke zdanění došlo a v případě stěžovatelky nikoliv. Proti tomuto závěru stěžovatelka žádnou přípustnou námitkou nebrojí. Pouze tvrdí, že městský soud své úvahy řádně nevysvětlil (bod [28]), popř. na základě této odlišnosti vznesla nepřipustnou námitku (bod [22]). Je však zcela evidentní, že skutkové okolnosti se v obou věcech lišily. Nelze tak z rozsudku ve věci *OKD* vycházet. Proto je zřejmé, že námitky stěžovatelky jsou nedůvodné.

[39] Stěžovatelka dále namítá, že neobstojí tvrzení městského soudu a daňových orgánů o tom, že by se daná transakce s nezávislou třetí osobou neuskutečnila. Dále tvrdí, že transakce by z daňového hlediska obstála, pokud by se uskutečnila s nezávislou třetí osobou. Uznatelnost nákladů se však váže také na zajištění a udržení příjmů, nikoliv pouze jejich dosažení. Stěžovatelka má rovněž za to, že městský soud nesprávně dovodil zneužití práva z toho, že transakce proběhla mezi spojenými osobami.

[40] Městský soud se obdobnými námitkami zabýval v bodech 213 až 215 napadeného rozsudku. V nich objasnil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nepřipustil, že by transakce mohla proběhnout bez doměření daně při zapojení třetí osoby. Pouze uvedl, že finanční prostředky nesloužily např. k získání nových obchodních podílů ve společnostech mimo skupinu. To však posouvá význam tvrzení žalovaného do úplně jiného světla. Je zřejmé, že okolnosti případu by se zásadně změnily, pokud by stěžovatelka investovala získané peněžní prostředky do zcela nové akvizice (z pohledu její skupiny), a příjemcem takto zapůjčených peněžních prostředků byl dosavadní společník této obchodní společnosti, který by rovněž do skupiny nepatřil. Úroky placené z takového úvěru by souvisely s dosažením, zajištěním nebo udržením příjmů. Nic takového se však v posuzované věci nestalo. Dále se odkázal a ocitoval část rozsudku NSS ze dne 30. 11. 2016, čj. 4 Afs 137/2016-43, *Kasia vera*. Z něj vyplývá, že pokud je plnění realizované mezi ekonomicky, personálně nebo jinak spojenými osobami, může tato okolnost signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že tyto osoby budou jednat nejrozumnějším způsobem ve shodě, a to za účelem optimalizace své daňové zátěže vytvářením umělých skutkových okolností, které by s nezávislými osobami nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální. Takto účelové jednání, motivované výhradně snahou spojených osob získat nelegitimní daňovou výhodu, může za určitých okolností představovat porušení zákazu zneužití práva. Proto je nutné posoudit, zda popsání jednání ekonomicky a personálně spojených osob ve vztahu k neuhrazeným závazkům daňového subjektu, které po formální stránce odpovídalo příslušným

pokračování

ustanovením právních předpisů, bylo ve skutečnosti činěno toliko v úmyslu obdržet daňovou výhodu k újmě státního rozpočtu. Městský soud k danému rozsudku konstatoval, že daňové orgány prokázaly, že získání nelegitimního daňového zvýhodnění bylo motivem i cílem jednání stěžovatelky, resp. dalších osob ze skupiny Johnson Controls.

[41] Nejvyšší správní soud z uvedené argumentace městského soudu dospěl k závěru, že městský soud nedovodil zneužití práva ze strany stěžovatelky pouze proto, že transakce proběhla mezi spojenými osobami, jak nesprávně tvrdí stěžovatelka. Okolnost spočívající v tom, že transakce proběhla mezi spojenými osobami však logicky měla vliv na posouzení dané situace. To proto, že skupina stěžovatelky prostřednictvím transakce nezískala novou akvizici i přes to, že na základě této transakce stěžovatelka značně snížila svoji celkovou daňovou zátěž. Ta sice tvrdí, že rozhodné není pouze dosažení příjmů, ale také jejich zajištění a udržení. Toto tvrzení je však zcela obecné. Stěžovatelka nikterak konkrétně nevysvětlila, jakým způsobem měla daná transakce vést zajištění či udržení příjmů její skupiny, a to i přes to, že její skupina vlastnila JCAS a Trimco již před danou transakcí. Nutno podotknout, že je na stěžovatelce, aby závěry městského soudu dostatečně konkrétně zpochybnila (bod [19]). Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32). Proto Nejvyšší správní soud shledal dané námitky nedůvodnými.

III.F. Důkazní břemeno

[42] Stěžovatelka dále tvrdí, že důkazní břemeno ohledně prokázání zneužití práva tíží správce daně. Městský soud dle stěžovatelky vycházel z nesprávného rozložení důkazního břemene. Odkázal se přitom na body 200, 206 a 219 napadeného rozsudku. V nich městský soud použil formulace „...*přes tvrzení opaku žalobce podle názoru soudu tyto neprokázal*“, „[ž]alobce nedokázal přesvědčivě vyvrátit, z jakých jiných ekonomických důvodů již jednou nabyté a zaplacené podíly ve výrobních společnostech JCAS a Trimco musela skupina Johnson Controls přeprodát nově vytvořené prázdné obchodní společnosti v České republice...“ a „...*finanční orgány doložily, a žalobci se nepodařilo prokázat opak, že získat daňovou výhodu bylo jednoznačně určujícím motivem jednání zainteresovaných subjektů*...“.

[43] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovatelce v tom, že důkazní břemeno tíží správce daně (rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2019, čj. 6 Afs 44/2018-31, *LEDOPA GROUP*, bod 22). Z tohoto předpokladu však zjevně vycházely daňové orgány i městský soud. Městský soud dokonce výslovně v bodě 170 napadeného rozsudku citoval komentář k daňovému řádu, ve kterém je uvedeno, že „[n]aplnění kritérií prokazuje správce daně, kterého ohledně prokázání zneužívajícího jednání tíží důkazní břemeno...“. Nepochybně si tak byl vědom toho, že důkazní břemeno ohledně prokázání zneužití práva tíží právě daňové orgány. I z celkového odůvodnění napadeného rozsudku je zjevné, že z tohoto předpokladu vycházel. Úryvky z daného rozsudku nikterak neprokazují, že by snad městský soud z tohoto předpokladu nevycházel. Měl však za to, že stěžovatelka úspěšně nevyvrátila závěry daňových orgánů, které dostatečně přesvědčivě zneužití práva prokazují. Takovému postupu nemá Nejvyšší správní soud co vytknout. Shodně judikatura Nejvyššího správního soudu nahlíží i na rozdělení důkazního břemene v rámci podvodů na DPH. Účast daňového subjektu na podvodu na DPH taktéž primárně prokazuje správce daně. Ten však není

povinen domýšlet veškeré varianty skutkového stavu, které mohly nastat. Pokud zjištěný skutkový stav svědčí tomu, že se daňový subjekt podvodu vědomě účastnil, avšak daňový subjekt tvrdí, že má pro své jednání logické vysvětlení, pak jej z povahy věci k tomuto tvrzení tíží i důkazní povinnost (rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2023, čj. 8 Afs 80/2021-186, č. 4576/2024 Sb. NSS, bod 83). I v nyní posuzované věci tak daňové orgány i městský soud vycházely ze správného rozdělení důkazního břemene. Městský soud poskytl stěžovateli možnost dostatečně přesvědčivé závěry daňových orgánů sporovat. Ta však tyto závěry úspěšně nezpochybnila. Námitka týkající se nesprávného pojetí důkazního břemene je proto nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[45] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 15. srpna 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu