



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Karla Šimky a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Solární, a.s.**, se sídlem Příkop 843/4, Brno, zast. Mgr. Ing. Tomášem Horkým, advokátem, se sídlem třída Kpt. Jaroše 1844/28, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2022, č. j. 21426/22/5200-11433-710862, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2024, č. j. 55 Af 14/2022-137,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] V této věci je sporné, zda žalobkyně (resp. její právní předchůdkyně) mohla ve zdaňovacím období roku 2014 snížit svůj daňový základ daně z příjmů právnických osob o jí uhrazenou smluvní pokutu ve výši 8 000 000 Kč podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), případně podle § 24 odst. 2 písm. zc) tohoto zákona ve znění účinném do 31. 12. 2014. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) měl za to, že nikoli. Žalobkyně totiž uplatněním tohoto nákladu zneužila právo. Proto žalobkyni doměřil daň

z příjmů právnických osob ve výši 1 520 000 Kč a rozhodl o povinnosti uhradit penále ve výši 304 000 Kč. Žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobkyně založila pět dceřiných společností. Každá z nich měla postavit a provozovat jednu fotovoltaickou elektrárnu. Financování výstavby elektráren měla zajišťovat žalobkyně půjčkou od svých společníků, úvěry od společnosti DEWPLAN ENGINEERING LIMITED (dále jen „DEWPLAN“) a bankovními úvěry. Žalobkyně uzavřela s každou svojí dceřinou společností smlouvu o úvěrové lince (vč. příslušných dodatků), na jejímž základě měla žalobkyně načerpané finanční prostředky každé své dceřiné společnosti prostřednictvím úvěru poskytnout. Žalobkyně plánovala splácet své závazky právě prostřednictvím splátek od dceřiných společností. Následně však byla zavedena tzv. solární daň, která měla narušit cash flow. Žalobkyně hradila primárně dluh vůči svým společníkům, neboť byl úročen nejvyšší úrokovou sazbou. Dluh vůči společnosti DEWPLAN řádně a včas nehradila. Společnost DEWPLAN postoupila svoji pohledávku za žalobkyní společnosti KAVENGA HOLDINGS LTD (dále jen „KAVENGA“). Vzhledem k prodlení vyzvala společnost KAVENGA žalobkyni k uzavření dohody o novaci. Takto nově vzniklý dluh ve výši 136 000 000 Kč s ve smlouvě specifikovaným příslušenstvím měla žalobkyně uhradit do 30. 6. 2025. Tato pohledávka byla úročena sazbou 7,15 % ročně. Úroky měly být placeny průběžně, vždy nejpozději do 15 dnů po skončení kalendářního roku měl být uhrazen úrok za uplynulý kalendářní rok. Porušila-li by žalobkyně svoji povinnost uhradit včas úroky, byla povinna uhradit smluvní pokutu ve výši 8 000 000 Kč. Této nové smlouvě měl dle tvrzení žalobkyně odpovídat dodatek ke smlouvám o úvěrových linkách, v nichž byla taktéž smluvní pokuta ujednána. Dceřiné společnosti však žalobkyni nezaslaly prostředky na úhradu splátky úroků, a proto žalobkyně neměla dostatek prostředků k úhradě dluhu. Společnost KAVENGA dne 2. 1. 2014 vyzvala žalobkyni k zaplacení smluvní pokuty ve výši 8 000 000 Kč. Dceřiné společnosti v tomto roce zaslaly žalobkyni peníze na úhradu smluvní pokuty, a tak žalobkyně smluvní pokutu uhradila.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Krajský soud žalobu zamítl.

[4] Krajský soud se v zásadě ztotožnil s argumentací orgánů finanční správy. Zneužití práva v oblasti daní předpokládá naplnění objektivní a subjektivní podmínky. Krajský soud shledal, že obě podmínky byly naplněny.

[5] Objektivní podmínka spočívá v tom, že nebyl naplněn smysl a účel zákona, byť předpoklady pro jeho aplikaci byly formálně splněny. Při sjednání, vzniku i úhradě smluvní pokuty došlo k porušení povinnosti statutárního orgánu jednat s péčí řádného hospodáře. Smyslem § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP není snížení základu daně pro porušení smluvní povinnosti, k níž nedošlo v důsledku objektivních okolností, ale v důsledku úmyslného či nedbalostního jednání daňového subjektu. Objektivní podmínka je proto naplněna.

[6] Subjektivní podmínka je dána tehdy, pokud získání daňové výhody bylo jediným či převažujícím důvodem jednání daňového subjektu. Krajský soud připustil, že zavedení

pokračování

tzv. solární daně mohlo ovlivnit splácení závazků žalobkyně. Přesto jí v roce 2010 dceřiné společnosti zaslaly 8 149 427 Kč a v roce 2011 částku 7 052 823 Kč. Úroky z úvěrových smluv společnosti DEWPLAN v roce 2010 a 2011 činily 9 530 068 Kč. Žalobkyně tak měla od svých dceřiných společností dostatek prostředků k úhradě úroků za roky 2010 a 2011.

[7] Žalobkyně však upřednostnila úhradu dluhů vůči svým společníkům. V obecné rovině lze považovat za rozumné uhradit dluh s vyšší úrokovou sazbou, jedná-li se o jinak srovnatelné závazky. Žalobkyně však absolutně upřednostnila závazky svých společníků, což z hlediska výsledného efektu nedává rozumný smysl.

[8] Žalobkyně dle svého tvrzení uhradila v roce 2011 svým společníkům dluh v celkové výši 94 483 696 Kč, ačkoliv tento dluh nebyl splatný. Tím měla na úrocích ušetřit cca 2 000 000 Kč. Pokud by uhradila dlužné úroky ze smluv o úvěru uzavřených se společností DEWPLAN, ušetřený úrok by byl nižší o cca 200 000 Kč, žalobkyně by však nemusela řešit důsledky porušení svých povinností. Žalobkyně sice nemohla očekávat, že bude nucena k uzavření smlouvy o novaci, ale mohla předpokládat, že věřitel bude chtít situaci řešit. Takový postup nelze považovat za souladný s péčí řádného hospodáře.

[9] Co se týká samotné smlouvy o novaci, žalobkyně argumentuje, že jejím uzavřením odsunula splatnost úroků za roky 2010 a 2011 až do 30. 6. 2025, čímž zažehnala hrozbu soudního sporu, exekuce, vzniku úroku z prodlení či využití práva věřitele na odstoupení od smlouvy. Krajský soud však zdůraznil, že si žalobkyně za vzniklou situaci může sama. Kromě toho nemohla společnost KAVENGA podle českého práva od smlouvy odstoupit ani požadovat v souvislosti s nezaplaceným smluvním úrokem úroky z prodlení.

[10] Kromě toho poukázal krajský soud na další nestandardní okolnosti spojené s uzavřením smlouvy o novaci. Před uzavřením smlouvy o novaci postoupila společnost DEWPLAN svoji pohledávku společnosti KAVENGA. Postoupení pohledávky oznámila žalobkyni společnost KAVENGA coby postupník. Žalobkyně se přitom u takto vysoké pohledávky spokojila pouze s předložením smlouvy o postoupení pohledávky a plné moci právního zástupce bez úředně ověřených podpisů. K postoupení pohledávky navíc bylo třeba předchozího písemného souhlasu žalobkyně. Žalobkyně netvrdila, že by snad takový souhlas udělila. V případě dluhu převyšujícího 100 milionů Kč by krajský soud předpokládal, že by se žalobkyně měla zajímat o to, kdo je jejím věřitelem. Žalobkyně však podepsala smlouvu o novaci, aniž by v ní byl důvod dluhu vůbec vymezen. Za zvláštní považuje krajský soud i samotné ujednání o smluvní pokutě. To totiž nezohledňuje výši dlužné částky. Byť by žalobkyně neuhradila z ročního úroku jen 1 Kč, vznikla by jí povinnost uhradit smluvní pokutu ve výši 8 000 000 Kč. Samotná smluvní pokuta je vysoká i ve vztahu k výši úroku, který měla žalobkyně uhradit (smluvní pokuta činila cca 90 % tohoto úroku). Navíc podle smlouvy o novaci bylo možné ukládat smluvní pokutu opakovaně.

[11] Ani po uzavření smlouvy o novaci nevyvinula žalobkyně snahu svůj dluh uhradit. Žalobkyně měla dostatek prostředků k úhradě úroku za rok 2012. Žalobkyně však hradila závazky vůči svým společníkům před závazkem ze smlouvy o novaci. Její dluh na smluvní pokutě tak vznikl v důsledku toho, že opět upřednostnila platby svým společníkům.

Žalobkyně upřednostnila pohledávky svých společníků i po uzavření notářských zápisů se svolením k přímé vykonatelnosti. V roce 2014 uhradila žalobkyně společnosti KAVENGA uplatněnou smluvní pokutu ve výši 8 000 000 Kč a dalších 600 000 Kč. Zbývajících částku úroku (ani úroky za předchozí roky) nezaplatila.

[12] Celý případ provází i další nestandardní okolnosti. Na podzim roku 2014 vyplatila žalobkyně svým společníkům 57 000 000 Kč na zálohy na nákup obchodních podílů v jiných dvou společnostech. Tato transakce sice nemá vliv na vznik smluvní pokuty, ale krajský soud považoval za důležité, že žalobkyni hrozila další smluvní pokuta a exekuce, která mohla být nařízena k vymožení dlužných úroků na základě notářských zápisů se svolením k přímé vykonatelnosti. Podle tvrzení žalobkyně měl její závazek zaniknout v roce 2015, a to na základě dohod o započtení pohledávek ze dne 1. 9. 2015. Tyto dohody však byly uzavřeny mezi žalobkyní a jejími dceřinými společnostmi. Na závazek žalobkyně vůči společnosti KAVENGA tak nemohly mít žádný vliv. Společnost KAVENGA je navíc od roku 2018 neaktivní. Žalobkyně tak věrohodně netvrdila ani neprokázala, že její dluh zanikl. Žalobkyně samozřejmě nemá povinnost tyto skutečnosti tvrdit, nicméně se za této situace nemůže divit, že celá transakce se smluvními pokutami působí nevěrohodně.

[13] To souvisí i s podezřením, že společnosti DEWPLAN a KAVENGA mohly být s žalobkyní jinak spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. V tomto směru shromáždil správce daně celou řadu indicií. Spojení sice prokázáno nebylo, nicméně již samotné silné podezření je relevantní z hlediska naplnění subjektivní podmínky zneužití práva.

[14] Krajský soud se neztotožnil s žalobkyní v tom, že by se na věc měl aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014, na jehož základě by i daňově neúčinné náklady podle § 25 ZDP měly být považovány za daňově účinné do výše souvisejících výnosů (tedy do výše smluvních pokut, které žalobkyně obdržela od svých dceřiných společností). Uhrazené smluvní pokuty totiž nejsou daňově neúčinným nákladem podle § 25 ZDP. Náklad není možné zohlednit v této konkrétní věci kvůli tomu, že žalobkyně zneužila právo, nikoliv kvůli tomu, že jde obecně o daňově neúčinný náklad. Žalobkyně se touto argumentací pouze snaží obejít důsledky zneužití práva.

[15] Není důvod, proč by měly orgány finanční správy doměřovat daň z příjmů dceřiným společností žalobkyně. Ve vztahu ke sjednání a uhrazení smluvních pokut dceřinými společnostmi totiž nebylo zneužití práva prokázáno.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[16] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[17] Stěžovatelka se nedopustila zneužití práva. Zneužití práva totiž nutně předpokládá získání daňové výhody. Stěžovatelka však žádnou daňovou výhodu nezískala. Vše, co zaplatila na úvěru, jí nahradily její dceřiné společnosti, k jejichž prospěchu si úvěr brala. To

pokračování

se týká i smluvní pokuty. Na smluvní pokutě tak stěžovatelka uhradila 8 000 000 Kč (náklad), ale její dceřiné společnosti jí v souvislosti s uhrazenou pokutou 8 000 000 Kč poskytly (výnos). Výnos a náklad související se smluvní pokutou se tak rovnají, a proto stěžovatelka žádnou daňovou výhodu nezískala. Pokud by chtěla stěžovatelka získat daňovou výhodu prostřednictvím zaplacené smluvní pokuty, sotva by si se svými dceřinými společnostmi sjednala navazující smluvní pokutu. Daň lze daňovému subjektu logicky doměřit pouze v rozsahu realizované daňové výhody. Pokud stěžovatelka žádnou daňovou výhodu nezískala, není co jí doměřovat.

[18] Právě tento aspekt krajský soud dostatečně nezohlednil. Stěžovatelka by po svých dceřiných společnostech nepožadovala uhrazení smluvní pokuty, kdyby po ní zaplacení smluvní pokuty nepožadovala rovněž společnost KAVENGA. Pokud by stěžovatelka nesjednala smluvní pokutu se společností KAVENGA, nesjednala by ji ani se svými dceřinými společnostmi. Bez snížení daňového základu (v důsledku úhrady smluvních pokut společností KAVENGA) by tak nedošlo ani k navýšení daňového základu o stejnou částku (inkasované smluvní pokuty od dceřiných společností). Bez realizace nákladu by nebyl realizován výnos. Krajský soud tak neposuzoval věc komplexně. Analogická situace může nastat v případě, kdy by daňový subjekt koupil pohledávku za třetí osobou, která by mu následně pohledávku uhradila. Pokud by správce daně zpochybnil koupi pohledávky jako umělou konstrukci, nedává smysl, aby výnos z této transakce v základu daně zohlednil.

[19] Jestliže tedy mělo dojít ke zneužití práva (což stěžovatelka popírá), měl správce daně doměřit daň dceřiným společnostem, jejichž daňový základ byl snížen zaplacením smluvních pokut stěžovatelce. Dceřiné společnosti totiž realizovaly jen náklad, nikoliv též výnos.

[20] Stěžovatelka dále nesouhlasí s názorem krajského soudu, že z dodatků ke smlouvám o úvěrových linkách není zřejmé, zda stěžovatelka mohla požadovat uhrazení smluvní pokuty již při prodlení s úhradou první splátky, či až třetí splátky. Stěžovatelka poukazuje na to, že byly-li sjednány tři přesně definované splátky a smluvní pokuta se odvíjí od prodlení, je zřejmé, že právo na zaplacení smluvní pokuty vzniká již prodlením s úhradou první splátky. I kdyby však bylo možné zpochybňovat výklad ujednání o smluvní pokutě mezi stěžovatelkou a jejími dceřinými společnostmi, důležité je, že dceřiné společnosti smluvní pokutu na vyzvání zaplatily.

[21] Pokud by se Nejvyšší správní soud neztotožnil s výše uvedeným názorem, má stěžovatelka za to, že je namístě aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014. Toto ustanovení umožňuje uplatnit související výnosy a náklady v situaci, kdy náklady není možné z jakéhokoli důvodu uznat. Neobstojí názor krajského soudu, že toto ustanovení dopadá pouze na náklady neúčinné podle § 25 ZDP, vztahuje se totiž i na náklady neúčinné z jiných důvodů (viz rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006-80, č. 1225/2007 Sb. NSS). Okolnosti tohoto případu nepochybně nasvědčují tomu, že mezi výnosy a náklady je potřebná logická vazba.

[22] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Stěžovatelčina argumentace, že nezískala žádnou daňovou výhodu, není důvodná. Stěžovatelka totiž

směšuje dvě samostatné transakce. Zneužití práva přitom bylo prokázáno pouze u úhrady smluvní pokuty stěžovatelkou, nikoliv u úhrady smluvní pokuty stěžovatelčinými dceřinými společnostmi. Sjednání smluvní pokuty mezi stěžovatelkou a jejími dceřinými společnostmi není významné. Není úkolem žalovaného, aby domýšlel, jaká by nastala situace, pokud by ke zneužití práva nedošlo. Důležitá je transakce, která představuje zneužití práva.

[23] Námitku týkající se aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014 považuje žalovaný za nepřipustnou. Stěžovatelka pouze uvádí, že nesouhlasí s argumentací krajského soudu ohledně aplikovatelnosti tohoto ustanovení na případy, kdy se nejedná o daňově uznatelné náklady. Dále stěžovatelka zopakovala svoji žalobní argumentaci, s níž se krajský soud vypořádal v bodech 49 a 50 napadeného rozsudku. Navíc její argumentace je i věcně nesprávná. Základní podmínkou aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je to, že určitý náklad není nákladem podle § 25 ZDP (viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 95/2006-80). Úhrada smluvní pokuty je však za normálních okolností nákladem podle § 24 ZDP, a proto není možné § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP aplikovat. Přistoupení na argumentaci stěžovatelky by navíc popřelo institut zneužití práva.

[24] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou. Stěžovatelka si stojí za svým názorem, že obě transakce (uhrazené a inkasované smluvní pokuty) spolu časově a věcně souvisejí. Hleděl-li by žalovaný na jednání stěžovatelky v souvislostech, nemohl by dospět k závěru, že stěžovatelka získala daňovou výhodu. Stěžovatelka nesouhlasí, že by její námitka týkající se aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP byla nepřipustná. Stěžovatelka se závěry krajského soudu polemizuje.

III. Posouzení kasační stížnosti

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatelka v řízení před krajským soudem neargumentovala tím, že by nezískala daňovou výhodu. Poukazovala však na to, že pokud došlo ke zneužití práva, měla být daň doměřena jejím dceřiným společnostem, neboť ty měly pouze daňový náklad, nikoliv taktéž související daňový výnos. Ve své podstatě tak jde o shodnou argumentaci s tím, že stěžovatelce nevznikla žádná daňová výhoda. Nejvyšší správní soud proto považuje první kasační námitku stěžovatelky za přípustnou. K tomu dodává, že krajský soud tuto námitku vypořádal poměrně stručně v bodě 51 napadeného rozsudku. Byť stěžovatelka v této stručnosti nespatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (alespoň to neuvádí), považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zdůraznit,

pokračování

že odůvodnění krajského soudu je dostatečné, a to vzhledem k tomu, že stěžovatelka nekladla v žalobní argumentaci na tuto otázku takový důraz jako nyní v kasační stížnosti.

[28] Dále Nejvyšší správní soud poznamenává, že mezi stranami nejsou sporná obecná východiska, na jejichž základě je třeba věc posuzovat. Není tedy pochyb o tom, že měla-li se stěžovatelka dopustit zneužití práva, musí být naplněna objektivní a subjektivní podmínka. Objektivní podmínka spočívá v tom, že i přes formální naplnění požadavků zákona nedošlo k naplnění jeho účelu a smyslu. Subjektivní podmínka spočívá v tom, že hlavním či převažujícím účelem jednání daňového subjektu bylo získání daňové výhody (viz rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, č. 4358/2022 Sb. NSS).

[29] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že stěžovatelka nerozporovala to, jak krajský soud hodnotil jednotlivá zjištění týkající se transakce. Sama ostatně konstatuje, že si sice stojí za svými kroky, které měly být činěny v jejím nejlepším zájmu, ale neklade si za cíl vyvracet jednotlivá zjištění s tím, že se zaměří na otázku vzniku daňové výhody (viz body 15 a 16 kasační stížnosti). Takto vyjádřený obecný nesouhlas či obecný poukaz na to, že jí není možné zpětně vytýkat učiněné kroky (bod 7 kasační stížnosti), není kasační námitkou, neboť nijak nenapadá podrobně odůvodněné závěry krajského soudu.

[30] Stěžovatelčina argumentace v kasační stížnosti se omezuje v zásadě jen na to, že jí nevznikla žádná daňová výhoda a že ji ani získat nechtěla (argumentace tedy směřuje k nenaplnění subjektivní podmínky). Krajský soud totiž nedostatečně reflektoval propojenost vztahu mezi stěžovatelkou a společností DEWPLAN (resp. společností KAVENGA) na straně jedné a vztahů mezi stěžovatelkou a jejími dceřinými společnostmi na straně druhé. Jejímu nákladu spočívajícímu v zaplacené smluvní pokutě ve výši 8 000 000 Kč společnosti KAVENGA odpovídá výnos spočívající v inkasované smluvní pokutě ve stejné výši od jejích dceřiných společností. Smluvní pokutu by stěžovatelka neinkasovala, pokud by nebyla povinna hradit smluvní pokutu společnosti KAVENGA.

[31] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že závěr o zneužití práva vyžaduje komplexní posouzení věci (viz např. rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, č. 4630/2024 Sb. NSS). V rámci komplexního posouzení je v tomto případě nepochybně třeba přihlídnout i k roli, kterou měly v této transakci dceřiné společnosti stěžovatelky. Nejvyšší správní soud však má za to, že orgány finanční správy i krajský soud takové důkladné posouzení provedly.

[32] Orgány finanční správy si byly vědomy existence smluv o úvěrových linkách a zohlednily tvrzení stěžovatelky, která lze shrnout tak, že dluh, který měla stěžovatelka vůči společnosti DEWPLAN (resp. KAVENGA), měly v konečném důsledku hradit dceřiné společnosti (viz např. str. 15, 18 či 24 zprávy o daňové kontrole). Krajský soud tuto problematiku zmiňuje v bodě 46 napadeného rozsudku. To, že měly orgány finanční správy a krajský soud pochyby o tom, zda je stěžovatelkou tvrzený vztah založený prostřednictvím smluv o úvěrových linkách (včetně příslušných dodatků) natolik jednoznačný, na komplexním posouzení věci nic nemění. Pro účely řízení o kasační stížnosti stěžovatelky bude nicméně Nejvyšší správní soud vycházet z předpokladu, že zde propojenost

ve financování, jak ji stěžovatelka popisuje, skutečně je. Jak Nejvyšší správní soud dále rozvede, její kasační argumentace neobstojí, i kdyby byl tento předpoklad naplněn.

[33] Stěžovatelka totiž význam uzavřených smluv o úvěrových linkách (resp. jejich dodatků) a skutečnost, že dceřiné společnosti měly uhradit stěžovateli smluvní pokutu, značně přeceňuje. Toto přecenění spočívá v tom, že stěžovatelka z transakcí mezi ní a jejími dceřinými společnostmi v zásadě dovozuje, že důsledky zneužití práva stěžovatelkou v té podobě, jak ho orgány finanční správy popsaly, mají nést dceřiné společnosti. S tímto názorem se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[34] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že je to právě stěžovatelka, kdo se měl dopustit jednání, v němž orgány finanční správy shledaly zneužití práva. Zpochybněna byla transakce mezi stěžovatelkou a společností KAVENGA. Právě u této transakce popsaly orgány finanční správy množství skutečností, které podle nich zneužití práva nasvědčovaly. Toto jednání je přičitatelné stěžovateli, stěží jej lze bez dalšího přičítat dceřiným společnostem. Dceřiné společnosti nemohly naplnit přinejmenším subjektivní podmínku zneužití práva, která zkoumá účel jednání daňového subjektu. Dceřiné společnosti se totiž jednání, v němž orgány finanční správy spatřovaly zneužití práva, vůbec neúčastnily.

[35] Neobstojí proto jeden ze stěžejních bodů stěžovatelčiny argumentace, že v nyní projednávané věci mohly orgány finanční správy doměřit daň dceřiným společnostem.

[36] Stěžovatelka tvrdí, že nezískala daňovou výhodu. S tímto názorem taktéž Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Daňovou výhodu je třeba spatřovat v tom, že si stěžovatelka snížila daňový základ o částku odpovídající zaplacené smluvní pokutě. To platí i v situaci, kdy si stěžovatelka prostřednictvím smluv o úvěrových linkách, resp. dodatků k nim, zajistila, že jí dluh na smluvní pokutě musí dceřiné společnosti vyrovnat (alespoň v situaci, kdy tuto transakci orgány finanční správy z pohledu daňového práva nezpochybnilly). Je-li stěžovatelka daňovým subjektem, u něhož mělo dojít na základě zpochybněné transakce k navýšení nákladů (tedy snížení daňového základu), nemůže být pochyb o tom, že daňovou výhodu získala.

[37] Je sice pravdou, že stěžovatelka následně musela navýšit výnosy o stejnou částku, a tudíž její daňová povinnost zůstala stejná. Nejde však o to, že by daňovou výhodu (tedy možnost snížit si v rozporu se zákonem daňový základ) nezískala. Je-li její tvrzení o provázanosti smluv o úvěrových linkách na smlouvu o novaci pravdivé, tak nanejvýš takto získanou daňovou výhodu „převedla“ na své dceřiné společnosti. To, jakým způsobem daňový subjekt s daňovou výhodou naloží (zde převod na dceřiné společnosti) a jaké k tomu zvolí prostředky (zde ekonomická kompenzace uhrazené smluvní pokuty prostřednictvím smluv o úvěrových linkách), již nemůže být z hlediska doměření daně (resp. získání daňové výhody) důležité. Subjektem, který daňovou výhodu získal, je totiž stále stěžovatelka, byť ji převedla (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2023, č. j. 4 Afs 276/2022-53).

[38] Neobstojí proto ani argument, že pokud by stěžovatelka plánovala získat daňovou výhodu, nesjednávala by navazující smluvní pokutu se svými dceřinými společnostmi. Stěžovatelčiným úmyslem totiž v konečném důsledku mohl být právě převod daňové

pokračování

výhody na dceřiné společnosti. Tomu nasvědčuje to, že samotné sjednání smluvní pokuty ve vztahu k dceřiným společnostem, které stěžovatelka plně ovládala majetkově i personálně, postrádá funkci zajištění závazku, neboť stěžovatelka měla přímé nástroje k zajištění platební kázně svých dceřiných společností, ledaže by své závazky vůči ní nemohly hradit z důvodu nedostatku finančních prostředků, čemuž ovšem ujednání a následné uplatňování smluvní pokuty nemohlo nijak zabránit a naopak jejich případnou nepříznivou finanční situaci dále zhoršovalo. Funkcí za těchto okolností sjednaných smluvních pokut tak převážně je vytvoření převodního mechanismu dluhu stěžovatelky, resp. jí realizované daňové výhody. To, jak daňový subjekt plánuje s daňovou výhodou naložit, však již není důležité. Podstatná je naopak skutečnost, že pro to, aby mohla stěžovatelka s daňovou výhodou takto vůbec nakládat, musela ji i získat.

[39] Z uvedeného taktéž jasně vyplývá, že argumentace stěžovatelky by v konečném důsledku vedla k tomu, že by institut zneužití práva byl v mnoha případech zcela nepoužitelný, resp. daňové subjekty by se mohly důsledkům zneužití práva snadno vyhnout. To stěžovatelka nijak nezastírá, neboť zatímco podstata kasační stížnosti směřuje k tomu, aby nebyla povinna nést následky zneužití práva popsánoho orgány finanční správy s poukazem na existenci jiných daňových subjektů, které ze zneužití práva ve výsledku profitovaly, v bodě 51 kasační stížnosti současně dodává, že tyto následky nemohou nést ani koneční beneficianti daňové výhody (její dceřiné společnosti), neboť u nich k „daňovým deliktům“ nedocházelo. Stěžovatelka tak rozvíjí sofistickou argumentaci, jejímž účelem je umožnit jí i jejím dceřiným společnostem odvrátit negativní následky zneužití daňového práva, které by ve výsledku podle ní neměly tížit nikoho. Takový výsledek ovšem není akceptovatelný. Stěžovatelčin příklad dokládá, že pro toho, kdo zneužil právo, nebude v mnohých případech problematické svoji daňovou výhodu převést. Obzvláště jednoduché to bude v situaci, kdy daňový subjekt k tomu využije osobu, s níž je majetkově propojený.

[40] Stěžovatelka nastínila hypotetickou situaci spočívající ve zneužití práva při postoupení pohledávky a z toho se snaží dovozovat určité paralely s touto věcí. Smyslem řízení o kasační stížnosti nicméně není zabývat se hypotetickými situacemi, které nemají s projednávanou věcí nic společného, a poskytovat akademický výklad určitých právních otázek. Pokud jde o samotnou otázku, zda stěžovatelka získala daňovou výhodu, Nejvyšší správní soud se jí výše podrobně zabýval na půdorysu reálných skutkových okolností dané věci. Stěžovatelčina námitka, že nezískala daňovou výhodu, není důvodná.

[41] V kontextu toho, na jakou otázku stěžovatelka zaměřila svoji kasační argumentaci, pozbývá na relevanci její námitka týkající se výkladu smluv o úvěrových linkách. Smyslem této argumentace patrně bylo lépe poukázat na provázanost dceřiných společností se stěžovatelčinými závazky vůči společnosti KAVENGA (to plyne např. z bodu 46 kasační stížnosti či ze samotného umístění této argumentace pod část zabývající se právě absencí získání daňové výhody). Jak však již Nejvyšší správní soud vyložil, tato provázanost nehraje v kontextu získání daňové výhody žádnou roli. Pokud by snad stěžovatelka chtěla vyvracet názor krajského soudu uvedený v bodě 46 jeho rozsudku jako jedno z dílčích zjištění, které vedly k závěru o naplnění subjektivní podmínky zneužití práva (navzdory skutečností uvedeným v bodě [29] shora), nemohlo by to mít na tento závěr krajského soudu žádný vliv. Nejedná se totiž o jedinou a rozhodně ne o zásadní pochybnost, kterou krajský soud popsál.

Ostatní pochybnosti, které stěžovatelka nerozporuje, obstojí, i pokud by důvody uvedené v bodě 46 napadeného rozsudku nebyly správné. Nejvyšší správní soud proto považuje za nadbytečné zabývat se výkladem smluv o úvěrových linkách, neboť i kdyby názoru stěžovatelky přisvědčil, nemělo by to žádný vliv na jeho rozhodnutí.

[42] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky, že nezískala žádnou daňovou výhodu v důsledku zneužití práva, tudíž že jí nemohla být doměřena daň.

[43] Dále stěžovatelka argumentuje, že pokud Nejvyšší správní soud nepřisvědčí její první námitce, je na věc možné aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014. Mezi náklady (uhrazená smluvní pokuta) a výnosy (inkasovaná smluvní pokuta) je totiž logická vazba.

[44] Vzhledem k argumentaci žalovaného Nejvyšší správní soud poznamenává, že nepovažuje tuto stěžovatelčinu námitku za nepřipustnou. Stěžovatelka sice opakuje značnou část své žalobní argumentace. To je však způsobeno tím, že stěžovatelka v kasační argumentaci komplexně předestřela, proč si myslí, že lze aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014. Krajský soud však dospěl k závěru, že již první ze čtyř kumulativních podmínek pro aplikaci tohoto ustanovení není naplněna, a proto se ostatními podmínkami nezabýval (bod 50 napadeného rozsudku). S tímto závěrem stěžovatelka polemizuje. Argumentace, kterou stěžovatelka opakuje, se týká dalších podmínek aplikace tohoto ustanovení (především provázanosti transakcí), kterými se krajský soud nezabýval. Tato argumentace tak přesahuje předmět přezkumu napadeného rozsudku, a proto je ve své podstatě nadbytečná.

[45] Podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014 *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. Obdobně postupují poplatníci uvedení v § 2, kteří nevedou účetnictví.*

[46] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné vyjasnit závěry rozsudku č. j. 5 Afs 95/2006-80, jichž se na podporu své argumentace dovolává jak stěžovatelka, tak žalovaný. Podle stěžovatelky z rozsudku vyplývá, že § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je třeba aplikovat na související výnosy a náklady, které není možné z jakéhokoliv důvodu uznat. Žalovaný z něj naopak dovozuje, že § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP se vztahuje pouze na náklady, které nejsou daňově uznatelnými náklady podle § 25 ZDP s tím, že náklad spočívající v úhradě smluvní pokuty je daňově uznatelným nákladem podle § 24 ZDP (byť jej v tomto konkrétním případě nebylo možné uznat z důvodu zneužití práva).

[47] Z rozsudku č. j. 5 Afs 95/2006-80 nelze dovodit, že se § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP aplikuje na všechny případy, kdy není možné uznat náklad z jakéhokoliv důvodu, jak se mylně domnívá stěžovatelka. Stěžovatelka vychází z části argumentace, která popisuje

pokračování

smysl § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a skutečnost, že § 25 ZDP neupravuje homogenní skupinu nákladů. Z této části argumentace však nelze stěžovatelčin závěr dovodit.

[48] Nejvyšší správní soud se ve zmíněné věci zabýval otázkou, zda je možné podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP uznat náklady na znovuvybudování živelnou pohromou zničené nemovitosti. V tomto případě mělo být oním souvisejícím výnosem pojistné plnění, jímž byly daňovému subjektu nahrazeny náklady na znovuvybudování nemovitosti. Nejvyšší správní soud vyšel z toho, že tento náklad lze podřadit pod § 25 odst. 1 písm. a) ZDP (nešlo tedy ani o situaci, kdy by náklad nebyl podřaditelný pod situace výslovně popsané v § 25 ZDP jako v nyní posuzovaném případě). Tyto náklady je však třeba uplatňovat formou odpisů podle speciálního ustanovení § 26 odst. 5 ZDP. Není možné, aby daňový subjekt mohl uplatnit výdaj dvakrát [jednou v rámci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a podruhé v rámci odpisů]. Právě v kontextu této speciální úpravy uplatňování nákladů zmínil Nejvyšší správní soud účel § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a to, že výčet nákladů v § 25 ZDP není homogenní. Výsledkem této argumentace však naopak byl závěr, že ne každý náklad (byť výslovně zmíněný v § 25 ZDP) je možné uznat podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Tento závěr jistě stěžovatelčin názor nepodporuje.

[49] Je pravdou, že Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že „[ú]čelem § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je umožnit uplatnění výdajů v souladu s § 24 odst. 1 i pro náklady, na které by uvedené ustanovení jinak nedopadalo, neboť je obecně za výdaje považovat nelze.“ Slovo *obecně* zmíněné v tomto rozsudku však nelze vykládat jako *z jakéhokoli důvodu*. Nejvyšší správní soud se neoprostil od doslovného znění § 24 odst. 2 písm. zc), které odkazuje na § 25 ZDP.

[50] Podmínky aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP shrnul Nejvyšší správní soud jasně v rozsudku ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016-50, č. 3634/2017 Sb. NSS, bodě 45. První z těchto podmínek spočívá v tom, že se musí jednat o náklad podle § 25 ZDP. Nejvyšší správní soud doposud posuzoval jednu věc, v níž měl stěžovatel za to, že je třeba aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, aniž by se jednalo o náklad podle § 25 ZDP. V této věci Městský soud v Praze uzavřel, že se nejedná o náklad podle § 25 ZDP. Stěžovatel však kasační argumentaci zaměřil pouze na otázku, zda náklad souvisí s výnosem. Nejvyšší správní soud se proto k této argumentaci ani nevyjádřil, neboť stěžovatel nerozporoval závěr městského soudu, podle nějž nebyla naplněna první podmínka aplikovatelnosti § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP (viz rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2021, č. j. 1 Afs 190/2021-30, bod 23). Z těchto rozsudků je zřejmé, že § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je provázán s náklady podle § 25 ZDP tak, jak to ostatně vyplývá z jeho doslovného znění. Od tohoto závěru se Nejvyšší správní soud nehodlá odchýlit ani v této věci.

[51] Ani argument stěžovatelky, že výčet nákladů obsažený v § 25 ZDP je pouze demonstrativní, nevede k tomu, že by pod něj bylo možné podřadit jakýkoliv náklad, jenž není z jakéhokoli důvodu daňově uznatelný. Ustanovení § 25 představuje speciální ustanovení k § 24 odst. 1 ZDP, v němž jsou výslovně vyjmenovány náklady, které není možné uznat. Tento výčet však nelze rozšiřovat. Nemá-li být uznán náklad, který není zahrnut ve výčtu § 25 ZDP, je třeba tento závěr odůvodnit nenaplněním podmínek podle § 24 odst. 1 ZDP (PELC, Vladimír. § 25 [Vyloučení z výdajů (nákladů) vynaložených

na dosažení, zajištění a udržení příjmů]. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 365.). Jinými slovy, demonstrativní povaha výčtu nákladů obsaženého v § 25 odst. 1 ZDP neznamená, že by pod toto ustanovení bylo možné podřadit jakýkoliv důvod daňové neuznatelnosti nákladu. Demonstrativnost § 25 odst. 1 ZDP znamená jen tolik, že existují i náklady, které není možné uznat podle jiného ustanovení. Odkazuje-li tedy § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP pouze na náklady podle § 25 ZDP, nelze tuto normu výkladem rozšiřovat tak, že se vztahuje na všechny náklady, které nejsou z jakéhokoliv důvodu daňově uznatelné.

[52] Kromě výše uvedeného nelze pominout ani to, že náklady spočívající v úhradě smluvní pokuty neuznaly orgány finanční správy z důvodu zneužití práva. Zneužitím práva je situace, kdy někdo využívá své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti. Takové chování není výkonem práva, ale protiprávním jednáním. Výkonu práva, které je vlastně jeho zneužitím, soud neposkytne ochranu (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS).

[53] Pokud dospěly orgány finanční správy k závěru, že posuzovaný náklad splňuje všechny formální podmínky uznatelnosti podle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP, přesto jej jako daňově účinný nevyhodnotily s ohledem na zneužití práva, stěží je možné uvažovat o jeho uznatelnosti na základě do určité míry subsidiárního pravidla. Jinak by totiž byla zneužití práva poskytnuta právní ochrana, byť podle jiného, subsidiárního ustanovení. V konečném důsledku by tak nebyl rozdíl mezi tím, kdy daňový subjekt právo zneužil a kdy nikoliv. Jakýkoliv výklad, který by k takovému následku vedl, je proto třeba odmítnout.

IV. Závěr a náklady řízení

[54] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[55] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 10. září 2025

Tomáš Kocourek
předseda senátu