



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Johnson Controls Czech s.r.o.**, se sídlem Líbalova 2348/1, Praha 4, 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 4. 9. 2023, č. j. 29104/23/5200-11431-712136, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2024, č. j. 10 Af 22/2023 - 87,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2023, č. j. 29104/23/5200-11431-712136 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu – platební výměry ze dne 2. 12. 2020, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 10. 2012 do 30. 9. 2013 ve výši 153 777 894 Kč, zrušena daňová ztrátu 48 057 146 Kč a předepsáno penále v celkové výši 31 236 149 Kč; a dále doměřena daň

z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 10. 2013 do 30. 9. 2014 ve výši 130 094 621 Kč, zrušena daňová ztráta 264 684 869 Kč a předepsáno penále v celkové výši 28 665 772 Kč.

[2] Úvodem městský soud předeslal, že nyní projednávaná věc skutkově i právně navazuje na spory téže žalobkyně již řešené městským soudem, přičemž dospěl k tomu, že od již vyřčených judikатурních závěrů obsažených v rozsudcích ze dne 22. 2. 2021, č. j. 10 Af 29/2019 - 123, a ze dne 13. 11. 2023, č. j. 10 Af 29/2019 - 210, se nemá důvod odchylovat.

[3] K meritu sporu především uvedl, že rozhodnutí daňových orgánů se týkají problematiky zneužití práva žalobkyní. Dále městský soud shrnul, že 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 (dále jen „JCCH“), obě z Nizozemí, získaly podíly v žalobkyni. Ta byla do té doby 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 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. 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 zaplácena 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 v uvedené věci bylo to, zda lze zisk přednostně použít na provozní činnost a dividendu financovat úvěrem. V nyní posuzované věci nicméně

pokračování

ke zdanění zisku v ČR nedošlo. Nedošlo ani k využití zisku na provozní činnost či deklarovanou strategickou, investiční či akviziční činnost.

[4] Městský soud k subjektivnímu prvku zneužití práva konstatoval, že se žalobkyně v daňovém řízení doznamenala k tomu, že chtěla v České republice dosáhnout daňového zvýhodnění. Žalovaný podle městského soudu správně posoudil smysl transakce optikou celé skupiny i otázku, zda vygenerovaný dluh přinesl také 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 nesplácela, 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.

[5] 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 daňově 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).

[6] Městský soud se dále plně ztotožnil se správcem daně, že samotná přeměna JCAS na komanditní společnost neměla daňovou relevanci z hlediska aplikace institutu zneužití práva. Proto doměření daně stěžovatelce, jakožto komplementáři společnosti JCAS, naplnilo smysl článku 6 odst. 1 směrnice Rady EU 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou

se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (dále „směrnice ATAD“).

[7] K námitce porušení legitimního očekávání městský soud uvážil, že orgány finanční správy v právě posuzované věci s poukazem na nově zjištěné okolnosti řádně odůvodnily rozdílné závěry, k nimž v posuzované věci – oproti závěrům kontroly vztahující se ke zdaňovacímu období 2002/2003 a provedené na přelomu let 2005 a 2006 – dospěly. Zejména pak náležitě vysvětlily, proč tehdejší správce daně nemohl (ještě) důvodně uvažovat o zneužití práva ze strany žalobkyně, resp. skupiny Johnson Controls.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka předně namítala, že dodatečné platební výměry byly vydán v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Městský soud pochybil, pokud nevysvětlil rozdíl ve skutkovém stavu zjištěném daňovou kontrolou za hospodářský rok 2003 a v nyní posuzovaném hospodářském roce 2013 a 2014. Ve skutkově shodných případech by mělo být rozhodováno shodně. Relevantní změnou je podle městského soudu časový odstup, bez něhož nemohl správce daně vyhodnotit okolnosti transakce. Pokud by ale posouzení určitých skutkových okolností mělo být možné až poté, co se s určitým časovým odstupem ustálí a náležitě projeví, byl by podle stěžovatelky výrazně narušen princip právní jistoty daňových subjektů. Nikdy by totiž nebylo zřejmé, jak dlouhý čas to má být a od kdy tedy lze na legitimní očekávání spoléhat. Proto neměla být v hospodářském roce 2013 a 2014 daň doměřena.

[10] Stěžovatelka dále tvrdí, že žalovaný a městský soud nesprávně odmítají okolnosti, které mají původ v zahraničí. 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

pokračování

uhradit. Skupina tak měla sice nižší daň v ČR, avšak přibližně pětinasobek ušetřené částky musela uhradit držitelům dluhopisů. Proto jí daňová výhoda nevznikla.

[11] 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. Městský soud však uvedl pouze to, že tato odlišnost na posouzení nic nemění. K subjektivní podmínce zneužití práva stěžovatelka uvedla, že získání daňové výhody neplánovala a ani jí nevznikla. Pouze provedla rekapitalizaci, tedy 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, s čímž 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.

[12] 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.

[13] Stěžovatelka konečně uvádí, že daň byla nesprávně doměřena jí, přestože měla být doměřena společnosti JCAS, která generovala zisk, jak plyne ze směrnice ATAD.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, což je zjevné již jen z toho, že stěžovatelka se závěry městského soudu

obsáhle polemizuje. K námitce legitimního očekávání městský soud uvedl, že v prvních letech činnosti komanditního holdingu nebylo možné činnost klasifikovat jako zneužití práva. Jednalo se pouze o přípravnou fázi, jak opakovaně tvrdila stěžovatelka v daňovém řízení. Naopak v hospodářském roce 2013 se již o zneužití práva jednalo. 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 nepřipustnou, jelikož ji stěžovatelka neuplatnila již v řízení před městským soudem. Tato námitka je také zjevně nedůvodná a účelová. Lze si totiž jen stěží představit, 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 přihlédnout 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. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[15] Stěžovatelka v replice zdůraznila, že posuzovaná 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, neboť její podstata již byla uvedena 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 vyslovených kasačním soudem ve věci OKD, dle kterých lze přihlédnout k rozsahu, ve kterém zdaněný vlastní kapitál existoval již před restrukturalizací. Tímto postupem by jí byl žalovaný povinen uznat úrok ve výši alespoň 135 mil. Kč.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] 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. Poté zkoumal důvodnost kasační stížnosti

pokračování

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.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud podotýká, že při posouzení nyní projednávané věci vycházel z rozsudků tohoto ze dne 15. 6. 2023, č. j. 8 Afs 105/2021 - 91, a ze dne 15. 8. 2025, č. j. 8 Afs 270/2023 -105, které byly vydány ve skutkově i právně prakticky shodné věci toliko ve vztahu k jinému zdaňovacímu období.

[19] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval přípustností kasačních námitek. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřipustná, *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 přezkoumatelně vypořádal, 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. Proto jsou nepřipustné 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. Konkrétně namítala, že úrok z úvěru byl v ČR uplatněn jako uznatelný náklad a u zahraničního věřitele jako úrokový příjem. 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. 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 individualizovaně) 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 sporovala závěry žalovaného proto, že nevzal v potaz daň zaplacenou subjekty stojícími vně skupiny, však v žalobě nevznesla.

[21] Až ve vyjádření ze dne 5. 1. 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 nově 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.

[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 podnikání a v rámci toho i právo volit, z jakých zdrojů bude podnikání financováno a že ze shodného principu vycházel i rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci OKD. Dle ní právě na vypořádání této žalobní námitky reaguje kasační námitka, dle které by měl být úrok 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 uspořádat si vlastní podnikání a zvolit si zdroj financování. Daná kasační námitka nemá předobraz ani v jakékoliv jiné včas uplatněné námitce v řízení před městským soudem. Připustnost této kasační námitky nelze dovodit ani z toho, že se stěžovatelka v žalobě domáhala uznání veškerých nákladů. Nejvyšší správní soud ostatně za nepřipustnou shledává i námitku poprvé uplatněnou až v řízení o kasační stížnosti, týkající se uznání alespoň částečného odpočtu na DPH. 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 nepřipustnou.

[23] Stěžovatelka dále tvrdí, že způsob provedení transakce je irelevantní. Vypořádání v penězích mohlo být nahrazeno započtením pohledávky. 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 financována 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 žalobní tvrzení ohledně možného započtení pohledávky. Se shodnou žalobní námitkou se městský soud však již vypořádal tak, že je irelevantní. Podstatou kritiky postupu stěžovatelky, 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

pokračování

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. Proto je námitka nepřijatelná. Stěžovatelka také sice tvrdí, 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 nepřijatelná.

[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. K této argumentaci je třeba uvést, že městský soud se s prakticky shodnými námitkami podrobně vypořádal. Výslovně se také odkázal na závěry žalovaného s tím, že daňové orgány jednoznačně vysvětlily, že ze znaleckého posudku nelze vycházet, jelikož znalec nikterak nezohlednil konkrétní okolnosti vnitroskupinové restrukturalizace. 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 žalovaný 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. Žalovaný podle městského soudu také podrobně vysvětlil, z jakého důvodu k proklamovaným pozitivním efektům transakce nedošlo, či byly pouze podružné. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v úvodu tohoto odstavce uvedené kasační námitky stěžovatelky jsou zcela obecné a nereagují na naprosto konkrétní závěry městského soudu a žalovaného, na jehož rozhodnutí městský soud též odkázal. Je přitom výlučně na stěžovatelce, aby dostatečně konkrétně reagovala na argumentaci městského soudu a v kasační stížnosti uvedla, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Uvedené námitky však daná kritéria nesplňují, proto se jimi nelze věcně zabývat.

[26] Pokud jde o námitky věcně projednatelné, Nejvyšší správní soud se předně zabýval uplatněným důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, byl-li by současně rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný. S ohledem na skutečnost, že stěžovatelka nijak podrobněji

nespecifikovala, v čem by nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu měla spočívat. Nejvyšší správní soud toliko uvádí, že rozsudek městského soudu je řádně odůvodněný, neboť je z něj jasné patrné, jakými úvahami se městský soud řídil a k jakým závěrům dospěl, přičemž vypořádal všechny řádně uplatněné žalobní námitky. Stěžovatelka navíc se závěry městského soudu věcně polemizuje, což by u nepřezkoumatelného rozsudku z podstaty věci nebylo možné. Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[27] Stěžovatelka podstatnou část své argumentace uplatněné na základě § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. staví na tom, že jí daňová výhoda nevznikla, jelikož daň z transakce hradily subjekty z její skupiny v zahraničí.

[28] 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 výsledovatelný ekonomický smysl.

[29] 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 jednoznačně vysvětlil, že zatímco v České republice došlo u stěžovatelky ke snížení základu daně, v zahraničí (v Nizozemí, Lucembursku a v USA) měla situace v zásadě neutrální daňový 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.

[30] Stěžovatelka až ve vyjádření ze dne 5. 1. 2024 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 (viz výše).

[31] 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, že v Nizozemí byl zdaněn pouze rozdíl v úrokové sazbě ve výši 0,125 %. Nejvyšší správní soud připouští, že formálně ke 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 mýlí. Z právních a judikturních východisek, které již podrobně zrekapituloval městský soud, totiž vyplývá, že zneužití práva spočívá v získání neoprávněné daňové

pokračování

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, je získání daňové výhody naprosto zjevné, a bylo by 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).

[32] 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 ke 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 staví pouze na základě toho, že v jejím případě došlo k úhradě jakékoliv daně v zahraničí, je její východisko zjevně nedůvodné. Ačkoliv, na rozdíl od společnosti CTP, prostřednictvím dotčené transakce svoji daňovou povinnost zcela neeliminovala, přesto ji naprosto významně snížila. Tato drobná odlišnost tak z logiky věci nemůže odůvodnit odchýlení se od závěrů zdejšího soudu od rozsudků ve věci CTP. Stěžovatelka i společnost CTP totiž získaly značnou daňovou výhodu.

[33] Stěžovatelka rovněž sporuje závěr daňových orgánů a městského soudu spočívající v tom, že získání daňového zvýhodnění bylo rozhodujícím 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. Již z tohoto důvodu tato námitka nemůže být důvodná.

[34] Dále stěžovatelka, shodně jako v žalobě, odkazuje na rozsudek ve věci OKD. Odkazem stěžovatelky na tento rozsudek se městský soud zabýval a konstatoval především to, že daňové orgány stěžovatelce nekladou k tíži změnu způsobu financování. Pro vytvoření daňového štítu však musí změna financování dávat 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. Rozhodné je to, že si stěžovatelka svůj základ daně před zdaněním snížila o úroky z jistiny v objemu přibližně 13 mld. Kč z vnitroskupinového úvěrového 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 navíc doplnil, že externí financování výplaty dividend akcionářům ve věci OKD vytvořilo pro příjemce úvěru příležitost rozvíjet svůj další provoz. 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 ve společnosti JCAS stěžovatelkou 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.

[35] 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.

[36] 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 obou situací. 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 vynaložené náklady obchodní společnosti v souvislosti s financováním výplaty dividend 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. 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.

[37] 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

pokračování

jejich dosažení. Stěžovatelka má rovněž za to, že městský soud nesprávně dovodil zneužití práva z toho, že transakce proběhla mezi spojenými osobami.

[38] Městský soud v tomto směru objasnil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí netvrdil, 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 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.

[39] Nejvyšší správní soud z uvedené argumentace městského soudu dospěl k závěru, že městský soud nedovodil zneužití práva stěžovatelkou 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 k zajištění či udržení příjmů její skupiny, a to i přes to, že skupina vlastnila JCAS a Trimco již před danou transakcí. Nutno podotknout, že je na stěžovatelce, aby závěry městského soudu dostatečně konkrétně zpochybnila. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku. Takovým postupem by přestal být nestranným arbitrem 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, odst. 32). Proto Nejvyšší správní soud shledal dané námitky nedůvodnými.

[40] Stěžovatelka dále tvrdí, že důkazní břemeno ohledně prokázání zneužití práva tíží správce daně. Městský soud dle stěžovatelky vycházel z nesprávného rozložení důkazního

břemene. 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 přeprodat 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...*“.

[41] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli v tom, že důkazní břemeno o existenci okolností indikujících zneužití práva daňovým subjektem tíží správce daně (rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018 - 31, LEDOPA GROUP). Z tohoto předpokladu však zjevně vycházely daňové orgány i městský soud. Městský soud dokonce výslovně 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. Citované úryvky z daného rozsudku opak neprokazují. Městský soud měl 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, odst. 83). I v nyní posuzované věci tak daňové orgány i městský soud vycházely ze správného rozdělení důkazního břemene. Městský soud poskytl stěžovateli možnost dostatečně přesvědčivě závěry daňových orgánů sporovat. Ta však tyto závěry úspěšně nezpochybila. Námitka týkající se nesprávného pojetí důkazního břemene je proto nedůvodná.

[42] Stěžovatelka má dále za to, že správce daně vydal dodatečné platební výměry v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Tvrdí, že jedinou relevantní změnou mezi daňovou kontrolou v nyní posuzované věci, tedy za hospodářský rok 2013 a 2014, a hospodářský rok 2003 je časový odstup. Stěžovatelka je přesvědčena, že 8 let je dostatečně dlouhá doba na to, aby se mohla spolehnout na legitimní očekávání ve vztahu k zákonnosti transakce a jejím daňovým účinkům.

[43] Princip ochrany tzv. legitimního očekávání je v judikatuře soudů České republiky v čele s Ústavním soudem uznáván jako součást souboru základních principů demokratického právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky). Pro účely posouzení dané věci lze poznamenat, že tento princip je úzce spojen s principy ochrany právní jistoty, spravedlivosti a předvídatelnosti aktů veřejné moci a důvěry v ně a s principem zákazu libovůle [srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 12/14, podle kterého: „[p]ro demokratický právní stát je charakteristický princip právní jistoty, spočívající mimo jiné v tom, že právní pravidla budou jasná a přesná a budou zajišťovat, že právní vztahy a jejich důsledky zůstanou pro adresáty pravidel předvídatelné. Závazky a sliby,

pokračování

které na sebe stát vezme vůči jednotlivcům, by měly být dodržovány (princip legitimního očekávání).“].

[44] Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, L'OREAL, uznal (s oporou v řadě nálezů Ústavního soudu a dosavadních rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) vynutitelnou vázanost správního orgánu správní praxí, která spočívá v ustálené, jednotné a dlouhodobé činnosti (příp. i nečinnosti) orgánů veřejné správy, opakovaně potvrzující určitý výklad a použití právních předpisů, neboť taková praxe na straně adresátů veřejné správy zakládá legitimní očekávání, že v ní správní orgány budou pokračovat.

[45] Jak rovněž konstatoval rozšířený senát NSS v usnesení L'OREAL, otázka vzniku legitimního očekávání „je zcela evidentně otázkou skutkovou. Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní [tzn., zda mu soud má poskytnout ochranu] vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností.“ Nejde ovšem jen o otázku skutkovou, zjišťovanou v procesu dokazování, ale též o otázku právní. Přiznání ochrany legitimnímu očekávání musí předcházet obezřetné vážení všech právem chráněných zájmů, které jsou ve hře, a při končeném „účtování“ musí soud pečlivě poměřovat legitimní očekávání a míru jeho intenzity s případným závažným veřejným zájmem, který by s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem mohl a měl nad imperativem ochrany legitimního očekávání převážet.

[46] Konečně judikatura i odborná literatura jsou vesměs zajedno v tom, že legitimní očekávání na straně adresátů veřejné správy mohou založit pouze jednání a postupy, které jsou v souladu se zákonem a v jeho mezích, tedy *secundum et intra legem*, nikoli *contra legem*, a s ohledem na princip enumerativnosti státních pretenzí, resp. legality výkonu veřejné moci (čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, též § 2 odst. 1 správního řádu) *ani praeter legem* (viz např. citované usnesení rozšířeného senátu). Nezákonná správní praxe očekávání, natož legitimní, založit nemůže, neboť nezákonnou správní praxí, nemůže být správní orgán do budoucna vázán.

[47] V nyní posuzované věci stěžovatelka předně vychází z předpokladu, že městský soud neidentifikoval žádné skutkové změny v průběhu času. Městský soud nicméně vymezil hned několik skutkových novot, na jejichž základě dospěl k závěru, že skutkový stav při daňové kontrole za zdaňovací období hospodářského roku 2003 a nyní posuzovaného hospodářského roku 2013 a 2014 se odlišoval, a to s ohledem na postupné kroky stěžovatelky. S jednotlivými zjištěními stěžovatelka nikterak konkrétně v rámci námitek poukazujících na porušení zásady legitimního očekávání nepolemizuje, pouze tvrdí, že jedinou relevantní okolností je plynutí času a ostatní okolnosti nelze brát v potaz. Nejvyšší správní soud se s tímto tvrzením ovšem neztotožňuje. V případě posouzení, zda došlo postupem stěžovatelky ke zneužití práva, je zcela relevantní zkoumat, jakým způsobem naložila s finančními prostředky získanými úvěrem a zda tyto prostředky přinesly (či alespoň byly způsobilé přinést) celé skupině spojených osob relevantní ekonomickou příležitost. Tyto důsledky samozřejmě nebylo možné vyhodnotit ihned po poskytnutí úvěru či na počátku celého procesu. S odstupem času však bylo zřejmé, že z hlediska celé skupiny v následujících letech po získání úvěrů nedošlo k získání nových obchodních příležitostí v souvislosti s poskytnutým úvěrem a došlo pouze ke změně

způsobu financování jednotlivých členů skupiny. Závěry městského soudu, jenž vycházel při posouzení námitky porušení zásady legitimního očekávání primárně ze zjištění následných kroků stěžovatelky a celé skupiny spojených osob po získání úvěru, konkrétně jednání po kontrole za hospodářský rok 2003, proto ob stojí.

[48] Nejvyšší správní soud se však se stěžovatelkou částečně ztotožňuje v tom, že doba 8 let mezi kontrolovanými hospodářskými roky je poměrně dlouhá na to, aby stěžovatelce mohlo vzniknout důvodné očekávání, že postupuje v souladu s právními předpisy. Nelze ovšem pominout výše popsána specifika nyní posuzované věci. Jak již bylo uvedeno, účinky transakce a skutečné motivy stěžovatelky a skupiny spojených osob daňové orgány nemohly v úplnosti posoudit již během daňové kontroly hospodářského roku 2003. Při poměřování legitimního očekávání a míry jeho intenzity s případným závažným veřejným zájmem na výběru daní je nutné zdůraznit, že daňové orgány provedly pouze jedinou daňovou kontrolu, a to na samém počátku restrukturalizace a rekapitalizace členů skupiny. U transakce, jejíž skutečný motiv se mohl plně projevit až po delším časovém období od její realizace, tak jediná daňová kontrola na samém počátku nebyla schopna vyvolat legitimní očekávání stěžovatelky (zejména s ohledem na specifické okolnosti projevující se plně až s časovým odstupem).

[49] Zásada zneužití práva se navíc pojí s jistými specifiky a aplikuje se pouze v případě, pokud daňový subjekt postupuje formálně v souladu s daňovými zákony. Na první pohled se může jevit, že daňovému subjektu náleží právo na uplatnění daňově uznatelných nákladů. Nelze ovšem přehlédnout, že zákaz zneužití práva tedy nadřazuje zásadu materiální spravedlnosti nad zásadu právní jistoty. (srov. Ondříšek, R. § 8. In: Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 57.) Právě zásadu materiální spravedlnosti je nutné v nyní posuzované věci upřednostnit před zásadou právní jistoty. Nejvyšší správní soud totiž nemůže poskytnout faktickou „imunitu“ uplatněným daňovým nákladům stěžovatelky, čehož se stěžovatelka domáhá pouze na základě jedné provedené daňové kontroly na samém počátku transakce, při které ještě nebylo možné zjistit veškeré motivy a důsledky transakce, a to ani se zohledněním následné časové prodlevy mezi uskutečněnou transakcí a doměřením daně za hospodářský rok 2013 a 2014. Takový postup by zcela popřel veřejný zájem na výběru daní, byl v rozporu se základním cílem správy daní a nerespektoval by zjištěné skutkové odlišnosti v kontrolovaných obdobích. Námitka proto není důvodná.

[50] Stěžovatelka dále namítá, že v případě, že by se zneužití práva skutečně prokázalo, měla být daň správně doměřena JCAS a nikoli stěžovatelce. Městský soud měl dle jejího názoru za této situace aplikovat článek 6 odst. 1 směrnice ATAD a § 8 odst. 4 daňového řádu. Mělo tak být odhlédnuto od transakce jako celku. V tom případě by JCAS generovala zisk a měla by jej zdanit jako společnost s ručením omezeným. Městský soud se u této námitky plně ztotožnil se správcem daně, neboť s odkazem na zprávu o daňové kontrole uvedl, že jednotlivé kroky transakce pouze vytvořily podmínky pro uplatnění úroku z půjčky jako daňově uznatelného nákladu. Ke zneužití práva však došlo až samotným uplatněním úrokových nákladů. Směrnice ATAD navíc nabyla účinnosti až v roce 2019. Lze ji tak vzít v potaz pouze jako inspirativní. Městský soud dodal, že samotná přeměna JCAS na komanditní společnost neměla daňovou relevanci z hlediska aplikace institutu zneužití

pokračování

práva. Proto doměření daně stěžovatelce, jakožto komplementáři společnosti JCAS, naplnilo smysl článku 6 odst. 1 směrnice ATAD.

[51] Nejvyšší správní soud se s argumentací městského soudu v zásadě ztotožňuje. Ten zcela správně vymezil judikaturní východiska, jestliže odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, čj. 9 Afs 57/2015 120, ve kterém zdejší soud ve skutkově srovnatelné věci uvedl, že „[z]ávěry Soudního dvora jsou v projednávané věci spíše inspirativní, než přímo závazné. Posuzovaná transakce obsahuje evropský prvek (úroky jsou placeny mateřské společnosti do jiného členského státu EU a na tento vztah dopadá Směrnice č. 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států), daňová uznatelnost či neuznatelnost úrokových nákladů je však otázkou vnitrostátní“.

[52] Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožnil se závěrem městského soudu, že jedinou operací, která byla způsobilá zapříčinit zneužití práva, bylo právě uplatnění úroku z půjčky jako daňově uznatelného nákladu stěžovatelkou. Od ostatních operací tak není v tomto případě nutné (ani žádoucí) odhlížet. Z tohoto důvodu postup daňových orgánů naplnil smysl a účel nejen institutu zákazu zneužití práva, ale také směrnice ATAD, kterou městský soud (byť pouze inspirativně) při posuzování věci vzal v potaz. Nejvyšší správní soud doplňuje, že stěžovatelčina interpretace směrnice ATAD a souvisejícího institutu zákazu zneužití práva je nesprávná. Je nepochybné, že případné změny základu daně jednoho daňového subjektu mohou být způsobilé ovlivnit i základ daně jiných daňových subjektů. Správce daně však nemůže bezdůvodně zasahovat do soukromoprávních ujednání jednotlivých daňových subjektů. Odepřením uplatněných nákladů stěžovatelky bylo dosaženo smyslu a účelu institutu zneužití práva, aniž by tím bylo nepřiměřeně zasahováno do soukromoprávních ujednání členů skupiny. Navíc lze poznamenat, že směrnice č. 2003/49/ES, jež upravuje zdanění úroků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a dopadá tedy na nyní posuzovanou věc, v článku 5 přímo uvádí, že *touto směrnicí není dotčeno použití vnitrostátních předpisů či smluvních ustanovení nezbytných k zamezení daňovým únikům a zneužití daňových režimů a členské státy mohou v případě transakcí, jejichž hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů je daňový únik, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, odeprít poskytnutí výhod plynoucích z této směrnice nebo odmítnout její použití*. Toto ustanovení bylo v nyní posuzované věci postupem správce daně bezesporu naplněno. Jakýkoliv další zásah daňových orgánů do soukromoprávních ujednání členů skupiny Johnson Controls by nepřipustně zasahoval do právem chráněných zájmů třetích osob a byl tak v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu.

[53] Stěžovatelka konečně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2007, č. j. 7 Afs 121/2006 - 67. Předmětem sporu v tomto rozsudku bylo nesplnění daňových povinností plátcem daně, jenž neprovedl srážku daně ze závislé činnosti a funkčních požitků a neodvedl ji správci daně. Daň ze stejné transakce ovšem odvedl poplatník. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že daňové předpisy neponechávají na vůli plátce či poplatníka, který z nich daň, resp. zálohu na daň, odvede. Byly proto splněny podmínky pro postup správce daně k předepsání nesražené a nevybrané částky daně plátcem daně k přímému placení. Nelze přitom přihlížet k tomu, zda již tato daň v mezidobí byla uhrazena poplatníkem.

[54] V odkazovaném rozsudku zdejší soud vymezil vztah mezi daňovou povinností plátce a poplatníka, resp. odvedením daně poplatníkem za plátce daně. V nyní posuzované věci si stěžovatelka uplatnila náklady z úvěru. Tím si fakticky snížila svůj základ daně. Proto v případě prokázání oprávněnosti aplikace institutu zneužití práva je to právě stěžovatelka, které má být daň doměřena. Interpretace stěžovatelky, dle které by měla být daň doměřena odlišnému subjektu, tudíž odporuje i výše uvedenému rozsudku, kterým sama argumentuje. Dle její interpretace by i přes jednání zneužívající právo jí náklady snižující základ daně (z ekonomicky iracionální transakce) měly být ponechány. Takový závěr je ovšem nesprávný. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS, konstatoval, že výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, soud ochranu neposkytne. Nelze proto přisvědčit stěžovateli v tom, že její právo by mělo být ochráněno, resp. že nárok na uznání daňově účinných nákladů jí svědčí i v případě, pokud bude prokázáno, že se dopustila zneužití práva.

IV. Závěr a náklady řízení

[55] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku).

[56] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by měl procesně úspěšný žalovaný, kterému však v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává (výrok II. tohoto rozsudku).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné. (§53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 24. října 2025

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu