ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Jitky Zavřelové a Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: **SurGal Clinic s.r.o.,** se sídlem Drobného 307/38, Brno, zastoupená JUDr. Milanem Vašíčkem, MBA, advokátem se sídlem Dominikánské náměstí 656/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2024, čj. 37876/24/5200-11432-711778, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 9. 2025, čj. 62 Af 6/2025-123,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Žalobkyně podala k Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2018 a 2019, v nichž do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zahrnula úroky z úvěrů poskytnutých ze strany společnosti Fio banka, a. s. (dále též „Fio banka“). Po provedených daňových kontrolách dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně a Fio banka byly spojenými osobami, a proto žalobkyně uplatnila úroky z úvěru v rozporu s § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“).

[2] Na základě finanční kontroly vydal správce daně dva dodatečné platební výměry: 1) ze dne 22. 9. 2023, č. j. 4115956/23/3003-52522-712920, za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018, kterým byla žalobkyni doměřena daň vyšší o 2 546 760 Kč oproti daňovému přiznání a stanoveno penále ve výši 509 352 Kč, a 2) ze dne 15. 1. 2024, č. j. 58039/24/3003-52522-712920, za zdaňovací období 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019, kterým byla žalobkyni doměřena daň vyšší o 3 102 700 Kč oproti daňovému přiznání a stanoveno penále ve výši 620 540 Kč (dále společně též „dodatečné platební výměry“).

[3] Proti platebním výměrům se žalobkyně odvolala. Rozhodnutím uvedeným v záhlaví žalovaný její odvolaní zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud neshledal důvodnou a zamítl ji rozsudkem uvedeným v záhlaví. Předmětem sporu byla otázka, zda žalobkyně a Fio banka byly v rozhodném období spojenými osobami. Této otázce se krajský soud věnoval již v kontextu dceřiné společnosti žalobkyně (společnosti GRAND CLASS služby, s.r.o.) a téže banky, přičemž shledal, že byly spojenými osobami. Jeho závěry následně potvrdil i Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 3. 2025, čj. 5 Afs 197/2024-33 (dále též „rozsudek ve věci Grand Class“). Krajský soud neshledal důvod se od tam vyslovených závěrů odchýlit a aplikoval je i na souzenou věc, neboť vztah mezi Fio bankou a společností Grand Class byl obdobný vztahu mezi uvedenou bankou a žalobkyní. Z uvedené judikatury přitom vyplývá, že zajišťovacím převodem práva dochází k úplnému převodu vlastnictví obchodního podílu a nabyvatel se stává společníkem společnosti s veškerými právy a povinnostmi s tím spojenými. Osobami kapitálově spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) ZDP jsou podnikající právnické osoby, z nichž jedna drží 100% obchodní podíl ve druhé právnické osobě a je jejím jediným společníkem. K takové situaci došlo i v dané věci. V rozhodném období byla Fio banka jediným společníkem žalobkyně (se 100% podílem). Optikou shora shrnuté judikatury tak žalobkyně a Fio banka byly kapitálově spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) ZDP. Na tom nemůže nic změnit ani žalobní argumentace stěžovatelky. Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

II. Důvody kasační stížnosti

[5] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka v první řadě poukazuje na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Krajský soud se se stěžejní argumentací stěžovatelky vypořádal odkazem na své předchozí rozhodnutí a rozsudek ve věci Grand Class, a nevypořádal tak všechny vznesené námitky. Nadto, rozsudek ve věci Grand Class je ve zjevném rozporu s předchozí judikaturou Nejvyššího správního soudu, pročež by dle stěžovatelky měla věc být předložena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. V dalším okruhu stížních námitek stěžovatelka brojí proti závěru krajského soudu, že stěžovatelka a Fio banka byly spojenými osobami dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Krajský soud měl na základě stěžovatelkou akcentovaných specifik vztahu mezí ní a Fio bankou (zejména smysl a účel daného převodu, úprava vzájemných práv a povinností) dospět k opačnému závěru. Podle stěžovatelky je podstata institutu zajišťovacího převodu práva natolik vzdálená skutečnému

převodu, že nemůže založit nesplnění podmínek pro neuznání odpisu úroků. Ostatně, i pokud by tomu tak nebylo, platí tento stav jen po dobu trvání zajišťovacího převodu práva, neboť jeho zánik má účinky *ex tunc* a je tak nutné na něj hledět tak, jako by zde nikdy nebyl, což potvrzuje i judikatura Nejvyššího soudu. Závěr krajského soudu je v rozporu i se stanoviskem Finančního analytického úřadu ze dne 9. 11. 2018. Stěžovatelka je dále názoru, že aplikace § 25 ZDP na danou situaci vede ke zneužití práva. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek, jakož i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika

[6] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že rozsudek krajského soudu neshledává nepřezkoumatelným. Krajský soud se vyjádřil ke všem argumentům uplatněným v žalobě. Skutečnost, že část argumentace vypořádal odkazem na svůj předchozí rozsudek, resp. na rozsudek ve věci Grand Class, nezatěžuje rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Rozsudek ve věci Grand Class není v rozporu s předcházející judikaturou Nejvyššího správního soudu. Pro danou věc přitom není rozhodné, zda Fio banka nevložila peníze do základního kapitálu stěžovatelky, jakož ani to, zda k zániku zajišťovacího převodu obchodního podílu došlo dle judikatury Nejvyššího soudu s účinky *ex tunc*. Závěrem žalovaný rozsáhle nesouhlasí s tím, jak stěžovatelka porovnává zajišťovací převod práva a zástavní právo. Stěžovatelčina argumentace nijak nezohledňuje, jaké konkrétní účinky mají jednotlivé instituty v okamžiku jejich sjednání a po dobu jejich trvání. Právě tyto odlišnosti opodstatňují jejich odlišné daňové hodnocení. Žalovaný dále nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že by svým postupem zneužil právo. Postupoval v souladu s právní úpravou. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[7] Stěžovatelka zaslala Nejvyššímu správnímu soudu repliku k vyjádření žalovaného. V ní setrvala na své argumentaci, kterou dále rozvedla. Stěžovatelka zejména setrvává na tom, že pro věc je podstatné, že k zániku zajišťovacího převodu práva dochází s účinky *ex tunc*, což dovozuje judikatura Nejvyššího soudu. Oporu pro její argumentaci poskytuje i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 21. 11. 2018, čj. 7 Afs 351/2018-32). Stěžovatelka sice v obecné rovině souhlasí s žalovaným, že klíčové je, zdali došlo k faktickému převodu práva či nikoliv, vzhledem k okolnostem dané věci byl převod práva toliko formální. Nesouhlasí ani s tím, že by postup správce daně nebylo lze považovat za zneužití práva.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost **není** důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že se k otázkám předestřeným v kasační stížnosti vyjádřil, a to v rozsudku ve věci Grand Class (rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2025, čj. 5 Afs 197/2024-33). Uvedeným rozsudkem Nejvyšší správní soud zamítl v podstatě identicky koncipovanou kasační stížnost stěžovatelky, která byla dceřinou společností nynější stěžovatelky a nacházela se tak v obdobném postavení k Fio bance. Nejvyšší správní soud předně nesouhlasí se stěžovatelkou, že by panoval rozpor mezi rozsudkem ve věci Grand Class a rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2007, čj. 9 Afs 52/2007-62, pro který by bylo třeba předložit věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. K této skutečnosti se ostatně vyjádřil již i Ústavní soud. Ten usnesením ze dne 30. 6. 2025, sp. zn. II. ÚS 1579/25, odmítl pro zjevnou neopodstatněnost ústavní stížnost právě proti rozsudku ve věci Grand Class. Konstatoval, že Nejvyšší správní soud nezasáhl do ústavního práva na zákonného soudce tím, že otázku nepředložil k posouzení rozšířenému senátu. Podle Ústavního soudu takový postup nebyl nutný, neboť se rozsudek ze dne 4. 10. 2007, čj. 9 Afs 52/2007-62, týká daně z nemovitosti, a na věc není aplikovatelný (srov. bod 13 uvedeného usnesení).

[11] V zájmu zachování jednotnosti judikatury a s ohledem na skutkovou a právní podobnost obou věcí nyní rozhodující senát závěry obsažené v rozsudku ve věci Grand Class přebírá v plném rozsahu i pro nyní souzenou věc.

[12] Stran stěžovatelkou tvrzené nepřezkoumatelnosti konstatuje Nejvyšší správní soud, že podle ustálené judikatury nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí či opatření pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-76). Zrušení rozsudků krajských soudů pro nepřezkoumatelnost připadá v úvahu pouze tehdy, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrno, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních (návrhových) bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu přitom zdůraznil, že „přezkoumatelnost“ rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky či osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, body 29-30).

[13] Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Krajský soud neopomenul vypořádat žádnou stěžejní námitku vč. námitky dovozující nenaplnění definice kapitálově spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) ZDP. Je současně pravdou, že krajský soud se s částí žalobní argumentace vypořádal odkazem na svůj předcházející rozsudek v podobné věci (kdy rozhodoval o dceřiné společnosti stěžovatelky), resp. na rozsudek Nejvyššího

správního soudu ve věci Grand Class, kterým byly jeho závěry potvrzeny. Na takovém postupu ale neshledává Nejvyšší správní soud nic nezákonného. Jak uvedl např. v rozsudku ze dne 11. 12. 2008, čj. 8 As 31/2008-72, podpořil-li krajský soud své právní závěry v konkrétní věci odkazy na přiléhavou judikaturu, lze jeho postup označit za žádoucí. To je i daný případ. Ani zbývající části argumentace krajského soudu nelze považovat za nepřezkoumatelné. Krajský soud řádně vysvětlil, proč žalobu zamítl, resp. proč neshledal důvod ke zrušené žalobou napadeného rozhodnutí na základě žalobní argumentace. Subjektivní nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu pak nevyvolává nutnost zrušení jeho rozsudku pro nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30, bod 9, či ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163).

[14] Jádrem sporu v nynější věci je otázka, zda stěžovatelka a Fio banka byly v rozhodném období spojenými osobami, a tedy zda žalovaný postupoval správně, neuznal-li stěžovatelce jako náklady ovlivňující výsledek hospodaření úroky z úvěrů poskytnutých Fio bankou.

[15] Podle § 23 odst. 7 písm. a) bodu 1 ZDP *jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými*.

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

[17] Z právní úpravy tedy vyplývá, že k vyloučení úroků z úvěrového nástroje z daňově uznatelných nákladů dlužníka dojde vždy, kdy jsou kumulativně splněny následující podmínky § 25 odst. 1 písm. w) ZDP: a) dlužníkovi byl poskytnut úvěrový nástroj, b) věřitel je osobou spojenou s dlužníkem a c) poskytnutý úvěr překročí zákonem stanovený rámec.

[18] Mezi stěžovatelkou a žalovaným přitom není sporu o tom, že jsou splněny podmínky a) a c). Spornou zůstává pouze otázka, zda stěžovatelka (coby dlužník) a Fio banka (coby věřitel) byly spojenými osobami [podmínka b)].

[19] Danou otázku přitom posoudil krajský soud zcela v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci Grand Class, resp. jemu předcházejícím rozsudkem krajského

soudu, které se zabývaly skutkově a právně obdobnou situací (kapitálovým spojením mezi Fio bankou a dceřinou společností stěžovatelky). Nejvyšší správní soud v rozsudku (bod 39) mj. uvedl, že „*souhlasně s krajským soudem dospěl k závěru, že zajišťovacím převodem práva dochází k úplnému převodu vlastnictví obchodního podílu a nabyvatel se stává společníkem společnosti s ručením omezeným s veškerými právy a povinnostmi s tím spojenými. To, že šlo o zajišťovací převod práva, se obecně projeví pouze v tom, že v budoucnu může nastat situace, kdy dojde k obnovení vlastnictví stěžovatele. Nejedná se tak pouze o převod formální, jak se mylně stěžovatel domnívá.*“ I podle názoru Nejvyššího správního soudu tak zajišťovacím převodem práva dochází k úplnému převodu vlastnictví obchodního podílu a nabyvatel se stává společníkem společnosti s veškerými právy a povinnostmi s tím spojenými. K takové situaci dojde mj. tehdy, pokud právnická osoba vlastní 100 % obchodního podílu jiné právnické osoby. Zajišťovací převod práva k obchodnímu podílu přitom není pouhý formální převod bez faktických dopadů do práv spojených s obchodním podílem. Zajišťovacím převodem práva k obchodnímu podílu dochází ke změně v osobě společníka dané společnosti, a to bez ohledu na další ujednání obsažená ve smlouvě o zajišťovacím převodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci Grand Class, bod 39 a násl., a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 6. 2024, čj. 55 Af 37/2022-97).

[20] Z uvedené judikatury týkající se skutkově i právně obdobné věci tedy vyplývá, že osobami kapitálově spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) ZDP jsou podnikající právnické osoby, z nichž jedna drží 100% obchodní podíl ve druhé právnické osobě a je jejím jediným společníkem. V takovém případě má totiž první právnická osoba plnou majetkovou účast v právnické osobě druhé. Taková situace nastala i v nynější věci. Fio banka na základě smlouvy o převodu obchodního podílu nabyla celý obchodní podíl ve stěžovatelce, který dosud vlastnil jiný společník. Takto přitom na danou věc nahlížel i krajský soud.

[21] Důvod k přehodnocení výše uvedených závěrů neshledal kasační soud ani na základě obsahu kasační stížnosti.

[22] Pokud jde o stěžovatelkou akcentovaný výkon hlasovacích práv, Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu v bodě 17 napadeného rozsudku: „*Tvrzení žalobce, že Fio banka ‚nezasahovala do podnikání žalobce', je pak nepodstatné, protože míra (rozsah) či konkrétní způsob ‚zasahování do podnikání' nejsou okolnostmi pro dovození vztahu kapitálově spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) ZDP určujícími.*“ Nejvyšší správní soud nepovažuje za relevantní ani to, že se Fio banka prostřednictvím soukromoprávního ujednání svých hlasovacích práv vzdala ve prospěch třetí osoby. Závěr o kapitálovém propojení ve smyslu výše citovaných ustanovení to nenarušuje. Jak již soud uvedl výše, zajišťovacím převodem práva dochází k úplnému převodu vlastnictví obchodního podílu a nabyvatel se stává společníkem společnosti s veškerými právy a povinnostmi s tím spojenými. K takové situaci dojde i tím, že právnická osoba získá vlastnictví 100 % obchodního podílu v jiné právnické osobě. Zajišťovací převod práva k obchodnímu podílu přitom není toliko formálním převodem. Tímto převodem dochází ke změně v osobě společníka dané společnosti, a to bez ohledu na další ujednání obsažená ve smlouvě o zajišťovacím převodu (srov. shora citovanou judikaturu).

[23] Stěžovatelka dále vytýká krajskému soudu a žalovanému, že se nezabývali tím, zda Fio banka poskytla kapitál ve výši 25 % základního kapitálu. To však pro danou věc není

podstatné. Jak již soud uvedl výše, z rozsudku ve věci Grand Class, resp. z předcházející rozsudku krajského soudu vyplývá, že zajišťovací převod 100% podílu vyvolává kapitálové spojení osob ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Správní orgány tak nebyly povinny obstarat důkaz pro to, že Fio banka poskytla stěžovatelce kapitál alespoň ve výši 2 500 000 Kč, jak tvrdí stěžovatelka. Stěžovatelka dovozuje podmínku nad rámec toho, co vyžaduje zákon. Z hlediska naplnění pojmu závislých osob postačovalo prokázat, že Fio banka získala zajišťovacím převodem práva 100% podíl na stěžovatelce. To prokázáno bylo.

[24] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále obsáhle poukazuje na rozdíly mezi zástavním převodem práva a „skutečným převodem". Podle stěžovatelky je cílem skutečného převodu práva převod hodnot, ale u zajišťovacího převodu je jím toliko zajištění závazku. Navíc, v konkrétním nastavení vztahů nemohla nastat situace, kdy by si Fio banka podíl ponechala; v případě nesplnění dluhu byla povinna ho zpeněžit. Součástí smluvního nastavení bylo i vzdání se hlasovacích práv, plodů a užitků podílu a značné omezení možností zcizení podílu.

[25] Nejvyšší správní soud se však domnívá, že tyto úvahy nejsou přiléhavé. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ve věci Grand Class, bod 41, na základě předcházející judikatury vyložil, že srovnávání zástavního práva a zajišťovacího převodu práva není na místě, přičemž krajský soud v napadeném rozsudku tyto závěry přebírá (srov. bod 24). Jak přiléhavě poukázal již krajský soud, judikatura v minulosti dovodila, že zajišťovací převod obchodního podílu nelze zaměňovat se zástavním právem, neboť jde o odlišné právní instituty s rozdílnými účinky. Nejvyšší správní soud též opakovaně došel k závěru, že volba konkrétního způsobu zajištění závazku je projevem smluvní autonomie stran a může mít zcela odlišné daňové důsledky (srov. například rozsudky NSS ze dne 18. 11. 2015, čj. 6 Afs 300/2014-27, a ze dne 6. 10. 2004, čj. 1 Afs 26/2004-41, č. 1172/2007 Sb. NSS).

[26] Jak nadto správně poukázal žalovaný, stěžovatelka srovnání provádí *ex post* optikou. Hodnotí výsledky, a nikoliv průběh těchto právních vztahů. Zásadním rozdílem mezi zástavou a zajišťovacím převodem práva je skutečnost, že v průběhu realizace zajišťovacího převodu práva se nabyvatel stává skutečným vlastníkem věci. Jak přitom vyplývá z bodu 39 rozsudku ve věci Grand Class, „*zajišťovacím převodem práva dochází k úplnému převodu vlastnictví obchodního podílu a nabyvatel se stává společníkem společnosti s ručením omezeným s veškerými právy a povinnostmi s tím spojenými.*" I dle konstantní judikatury Nejvyššího soudu věřitel nabývá na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva „plné" vlastnictví, a takto nabyté vlastnické právo je oprávněn převést na další osobu, případně příslušnou věc dát do zástavy. I kdyby převedl vlastnictví, aniž by (dosud) nastoupila uhrazovací funkce zajišťovacího převodu práva (zatím nenastal stav, že by zajištěná pohledávka nebyla řádně a včas splněna), nabývající třetí osoba přejímá spolu s vlastnictvím také rozvazovací podmínku ze zajišťovacího převodu práva, což znamená, že se při splnění rozvazovací podmínky ze zajišťovacího převodu práva stává vlastníkem věci bez dalšího původní vlastník (srov. rozsudky NS ze dne 8. 9. 2011, sp. zn. 21 Cdo 3766/2010, a ze dne 21. 6. 2016, sp. zn. 21 Cdo 4979/2015). V této souvislosti lze odkázat i na rozsudek krajského soudu ze dne 17. 6. 2024, čj. 55 Af 37/2022-97, který byl potvrzen rozsudkem ve věci Grand Class. V něm (bod 36) krajský soud uvedl, že v případě zajišťovacího převodu práva se nejedná o „*jakýsi pouhý formální převod bez faktických dopadů do práv spojených s obchodním podílem. Zajišťovacím převodem práva k obchodnímu podílu dochází jednoznačně ke změně v osobě*

společníka dané společnosti, a to v zásadě bez ohledu na další ujednání obsažená ve smlouvě o zajišťovacím převodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2015, č. j. 6 Afs 300/2014-27).“ Nejvyšší správní soud s těmito závěry souhlasí.

[27] Pokud pak stěžovatelka poukazuje na stanovisko Finančně analytického úřadu ze dne 9. 11. 2018, toto stanovisko se týká výkladu zákona č. 253/2008 Sb., resp. posuzování skutečného majitele právnické osoby podle tohoto zákona. Není proto relevantní pro danou věc. Lze dodat, že uvedený orgán není správcem daně a nemůže tak založit správní praxi při správě daní (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, bod 81).

[28] V dalším okruhu stížních námitek stěžovatelka dovozuje, že i kdyby bylo možné hovořit o kapitálovém spojení stěžovatelky a Fio banky, aplikace § 25 odst. 1 písm. w) ZDP představuje zneužití práva žalovaným, který institut použil na zcela odlišnou situaci, než pro kterou byl zamýšlen. Stěžovatelka se odvolává především na rozsudek ze dne 19. 12. 2007, čj. 7 Afs 186/2006-96, v němž Nejvyšší správní soud zhodnotil smysl právní úpravy obsažené v § 25 odst. 1 písm. w) ZDP: „*Smyslem a účelem citovaného ustanovení je zabránit přesouvání prostředků, jež by jinak podléhaly dani z příjmů, z jednoho z ovlivňovaných subjektů na druhý subjekt tak, že prvnímu z nich bude druhým poskytnut vysoký úvěrový rámec, z čehož pro něj zároveň vyplyne povinnost platit druhému subjektu relativně velké částky na úrocích. Vyloučí-li se u takových úroků nad určitý zákonem připuštěný rámec jejich daňová uznatelnost, znemožní se tak subjektu, který by měl úroky platit, možnost ‚vytvářet' takovéto náklady snižující jeho daňovou povinnost. Existuje-li mezi dvěma subjekty vztah ovlivnění, lze předpokládat, že úvěrová pravidla mohou být mezi nimi nastavena tak, aby co nejvíc snižovala jejich daňovou povinnost koordinací vzájemných postupů, včetně např. úrokových sazeb a charakteru splátkového kalendáře, což je z hlediska maximalizace daňového výnosu nežádoucí.*“

[29] Nejvyšší správní soud stěžovatelce nepřisvědčil. Podle jeho názoru aplikace dané právní úpravy na případ stěžovatelky neodporuje smyslu a účelu právní úpravy vyloučení uznatelnosti úroků. Stěžovatelka se ve své argumentaci odvolává na výše citovanou pasáž rozsudku ze dne 19. 12. 2007, čj. 7 Afs 186/2006-96. Jeho závěry však dezinterpretuje. Nejvyšší správní soud nepochybně nemínil omezit působnost tohoto ustanovení pouze na situace, kdy dochází k umělému vytváření nákladů. Naopak, sám konstatoval, že vyloučení odpisů úroků za této situace působí v podstatě jako preventivní norma, aby k těmto situacím nedocházelo („*smyslem a účelem citovaného ustanovení je zabránit…*“). Nejvyšší správní soud se tedy nedomnívá, že by aplikace této normy na souzenou situaci představovala projev protiústavní svévole nebo že by se míjela se smyslem a účelem právní úpravy. Z hlediska § 25 odst. 1 písm. w) ZDP totiž není podstatný úmysl stran, resp. zda skutečně došlo ke snížení daňové povinnosti. K tomu odkazuje soud na rozsudek krajského soudu ze dne 17. 6. 2024, čj. 55 Af 37/2022-97, který byl potvrzen rozsudkem ve věci Grand Class. V bodě 41 krajský soud navazuje na zmíněnou judikaturu Nejvyššího správního soudu a přiléhavě konstatuje: „*Zdejší soud přitom zdůrazňuje, že z hlediska zákonného textu je irelevantní, zda ke snížení daňové povinnosti skutečně došlo nebo zda ji spojené osoby měly v úmyslu. K vyloučení úroků z úvěrového nástroje (nebo jiných souvisejících nákladů) z daňově uznatelných nákladů dlužníka dojde vždy tehdy, jsou-li kumulativně splněny následující podmínky: a) poskytnutí úvěrového nástroje; b) věřitel je spojenou osobou s dlužníkem; c) poskytnutý úvěr překročí zákonem*

stanovený rámec.“ Těmto východiskům konvenuje i způsob, jakým se krajský soud vypořádal s obdobně koncipovanou žalobní námitkou v bodě 25 napadeného rozsudku.

[30] Pro danou věc není rozhodné ani to, že z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 6. 2016, sp. zn. 21 Cdo 4979/2015, vyplývá, že k zániku zajišťovacího převodu práva dochází s účinky *ex tunc.* Nejvyšší správní soud žádným způsobem nezpochybňuje roli Nejvyššího soudu jako sjednotitele judikatury v oblasti soukromého práva, a tedy i v otázce zajišťovacího převodu práva. Uvedená otázka se však netýká výkladu soukromoprávních ujednání, ale daňověprávní klasifikace určitých skutečností, byť majících svůj původ v právu soukromém. Zdejší soud již opakovaně judikoval, že daňové právo provádí fakticky autonomní klasifikaci různých soukromoprávních ujednání a vyvozuje z nich samostatné daňověprávní důsledky (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2025, čj. 22 Afs 24/2025-48, body 33-34). V této oblasti je pak orgánem nadaným pravomocí k sjednocování rozhodovací praxe právě Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ve věci Grand Class vyslovil, že skutečnost, že převod práva zanikl s účinky *ex tunc*, nemůže nic znamenat pro (inherentně retrospektivní) klasifikaci daňověprávní uznatelnosti odpisu úroků z úvěru mezi osobami, které byly v té době kapitálově spojené. Pro danou věc není relevantní ani rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 11. 2018, čj. 7 Afs 351/2018-32. Týká se totiž (opět) daně z nemovitých věcí. Lze připomenout, že v již citovaném usnesení ze dne 30. 6. 2025, sp. zn. II. ÚS 1579/25, bod 13, Ústavní soud odmítl aplikaci judikatury z oblasti daně z nemovitostí na souzenou věc, „*a to zejména pro odlišnost obou daní.*“

[31] Lze tak uzavřít, že Nejvyšší správní soud neshledal na podkladě kasační stížnosti důvod pro zrušení rozsudku krajského soudu, resp. napadeného rozhodnutí žalovaného. Závěry krajského soudu a žalovaného odpovídají právní úpravě a judikatuře. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od své předcházející judikatury odchýlit. Souhlasí tedy s krajským soudem, že žalovaný správně dovodil, že stěžovatelka byla kapitálově spojenou osobou se společností Fio banka.

V. Závěr a náklady řízení

[32] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Ve věci rozhodl soud na základě oprávnění stanoveného v § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání.

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 20. ledna 2026

Tomáš Foltas
předseda senátu