

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Michala Bobka a soudců Ivo Pospíšila a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně **JIP východočeská, a. s.**, se sídlem Hradišťská 407, Pardubice, zast. Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2023, č. j. 21329/23/5200-11434-713159, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 29. 1. 2025, č. j. 52 Af 13/2023 - 425,

takto:

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.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou posouzení daňových nákladů, které žalobkyně v letech 2015 a 2016 vynaložila na licenční poplatky za užívání ochranné známky JIP, jejímž vlastníkem byla v této době jiná společnost. Sporné je, zda žalobkyně uměle vytvořila podmínky pro vznik těchto nákladů v rámci souboru vzájemně provázaných transakcí mezi několika osobami, jehož převažujícím účelem bylo získání daňové výhody.

I. A. Závěry daňových orgánů

[2] Specializovaný finanční úřad dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 15. 6. 2022 doměřil žalobkyni z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015 a 2016, a to v celkové výši 47 808 940 Kč, společně s penále z částky doměřené daně v celkové výši 9 561 788 Kč. Žalovaný následně odvolání žalobkyně zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Daňové orgány dospěly k závěru, že žalobkyně realizovala operace, jejichž hlavním cílem bylo snížit její daňové povinnosti, a tudíž se jednalo o zneužití práva. Daňovou výhodu podle nich představovalo snížení daňové povinnosti žalobkyně prostřednictvím uplatnění nákladů na licenční poplatky, které byly žalobkyni fakturovány kyperskou společností FF TM INTERNATIONAL LIMITED (dále též „FF TM“) za využití ochranné známky „JIP“. Daňové orgány přitom nezpochybnily, že žalobkyně tuto ochrannou známku při své podnikatelské činnosti užívala, že licenční poplatky zaplatila ani že tyto náklady formálně splňovaly podmínky § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podstatou jejich závěru je, že podmínky pro dosažení daňové výhody žalobkyně vytvořila uměle v rámci níže popsaného souboru transakcí, což mělo být umožněno vzájemnou propojeností několika osob:

- žalobkyní;
- společností JIP známková, a. s.;
- Ivem a Janem Plškovými (většinoví akcionáři žalobkyně a společnosti JIP známková);
- společností FAIRFIELD FINANCIAL INVESTMENTS LIMITED, se sídlem ve Spojeném království (dále též „FFI“);
- společností FF TM (jejímž jediným vlastníkem byla společnost FFI), se sídlem na Kypru.

[4] Daňové orgány konkrétně zjistily následující průběh transakcí:

1. Žalobkyně od svých právních předchůdců bezúplatně nabyla ochrannou známku JIP a evidovala ji v podrozvahové evidenci v hodnotě 0 Kč.
2. V roce 2013 byla ochranná známka JIP odštěpena do nově vzniklé společnosti JIP známková, která nevykonávala žádnou ekonomickou činnost; vlastnila pouze předmětné aktivum, které bylo oceněno znaleckým posudkem na částku 775,3 mil. Kč. Žalobkyně za využívání ochranné známky nehradila společnosti JIP známková žádné licenční poplatky.
3. Jan a Ivo Plškovi (většinoví akcionáři žalobkyně a obchodní společnosti JIP známková) převedli svůj 90% podíl ve společnosti JIP známková na společnost FFI.
4. Kupní cena za transakci uvedenou pod bodem 3. měla být ze strany společnosti FFI uhrazena směnkou; dohodnuto bylo její postupné splácení.

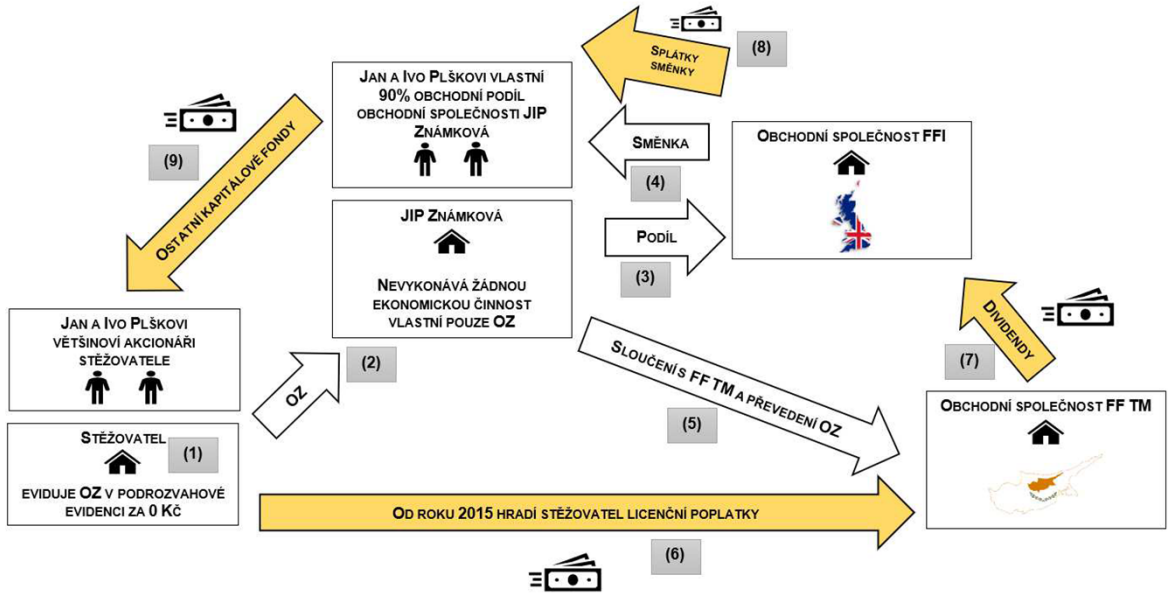
5. Dne 1. 1. 2015 došlo ke sloučení společnosti JIP známková se společností FF TM (jejímž jediným vlastníkem byla společnost FFI), načež ochranná známka JIP přešla právě na společnost FF TM se sídlem na Kypru.
6. Žalobkyně počínaje kalendářním rokem 2015 začala hradit licenční poplatky za využívání ochranné známky JIP společnosti FF TM.
7. Společnost FF TM zasílala finanční prostředky inkasované z úhrady licenčních poplatků společnosti FFI formou plateb dividend, a to na bankovní účet vedený v České republice.
8. Tyto vyplacené dividendy následně společnost FFI poukazovala ve prospěch Jana a Iva Plškových z titulu splátky kupní ceny podílu společnosti JIP známková.
9. Jan a Ivo Plškovi se zavázali vložit tyto získané finanční prostředky do ostatních kapitálových fondů žalobkyně.

[5] Současně daňové orgány zjistily tyto významné okolnosti:

a. zahraniční destinace, do které byla ochranná známka JIP vyvedena (tj. Kyperská republika), umožňovala využít režim transakcí s ochrannými známkami podporující režim *IP Boxes* (tj. poskytování výhodných daňových pobídek týkajících se příjmů plynoucích z práv duševního vlastnictví). Tím došlo k využití nižší než běžné sazby daně.
b. Žalobkyně hradila licenční poplatky spojené osobě, u které bylo přiznáno osvobození licenčních poplatků podle § 19 ve spojení s § 38nb zákona o daních z příjmů. V důsledku toho nedošlo u vyplacených licenčních poplatků ke zdanění zvláštní sazbou daně na území České republiky podle § 36 téhož zákona.
c. Současně v souvislosti s prodejem akcií (tj. obchodního podílu společnosti JIP známková společnosti FFI) a následnou úhradou formou směnky a závazkem vložit finanční prostředky získané z titulu úhrady kupní ceny akcií do ostatních kapitálových fondů žalobkyně nepodléhaly tyto finanční prostředky dani z příjmů fyzických osob.
d. Po skončení období, v němž bylo možné využívat výhody kyperského daňového systému podporujícího režim *IP Boxes*, byla ochranná známka navrácena zpět do České republiky. K tomu mělo dojít převodem do vlastnictví nově vzniklé společnosti JIP ČR, kterou dne 18. 12. 2020 založili Jan a Ivo Plškovi (akcionáři žalobkyně; každý z nich vlastní podíl 43 %, zbylé podíly vlastní společnost FFI [6 %] a společnost FF TM [8 %]).

[6] Podle daňových orgánů tak v důsledku uvedeného uspořádání finanční prostředky, které žalobkyně hradila společnosti FF TM jako licenční poplatky a uplatňovala jako daňově uznatelné náklady, procházely přes společnosti FF TM a FFI k jejím akcionářům Janu a Ivu Plškovým a následně se prostřednictvím jejich příplatků vracely do ostatních kapitálových fondů žalobkyně. To za situace, kdy podle daňových orgánů zůstala faktickým uživatelem ochranné známky JIP žalobkyně, která ji historicky vlastnila a užívala, aniž za její užívání hradila licenční poplatky. Po skončení období, v němž bylo možné využívat zvýhodněný kyperský daňový režim, přitom byla ochranná známka znovu začleněna do české majetkové struktury skupiny JIP.

[7] Žalovaný výše popsané operace graficky znázornil následovně (označení jednotlivých transakcí odpovídá popisu uvedenému pod bodem [4] tohoto rozsudku):



[8] Žalobkyně se snažila objasnit ekonomickou racionalitu popsaných transakcí tím, že jejich cílem bylo vypořádat historické půjčky, jejichž věřitelem se stala společnost FFI. Tvrdila, že v letech 2005 až 2011 obdržela peněžní prostředky v celkové výši přibližně 250 mil. Kč (s příslušenstvím ve výši 268 234 264,53 Kč). Část prostředků měla původně získat od jiných společností, jejichž pohledávky byly následně postoupeny společnosti FFI; část prostředků jí měla poskytnout přímo FFI (podle daňových orgánů se jednalo o „ready made“ společnost vzniklou v listopadu roku 2005, která do roku 2009 neměla faktického ředitele; ředitelem byla společnost zakládající „ready made“). Posléze mělo dojít k „zajištění“ těchto půjček, jež spočívalo v prodeji 10% podílu na žalobkyni právě společnosti FFI, a k následné „kapitalizaci“ půjček do kapitálu žalobkyně. Dalším krokem k zajištění půjček mělo být vyvedení ochranné známky JIP do nově vzniklé společnosti JIP známková a prodej akcií této společnosti Janem a Ivem Plškovými společnosti FFI. Jako poslední měli Ivo a Jan Plškovi vložit peněžní prostředky získané z prodeje akcií společnosti JIP známková do ostatních kapitálových fondů žalobkyně. Podle žalobkyně tak došlo k získání dodatečných vlastních zdrojů ve výši cca 250 mil. Kč a současně k zániku závazku ve stejné výši a k zajištění posílení vlastního kapitálu ve výši cca 700 mil. Kč.

[9] Podle daňových orgánů nicméně žalobkyně tato tvrzení neprokázala. Ačkoli měla obdržet půjčky v celkové výši cca 250 mil. Kč, nepředložila daňovým orgánům smlouvy o půjčce ani výpisy z účtů, které by dokládaly faktické přijetí uvedených částek. Účetní dokumenty a vyjádření auditorů či daňového poradce podle nich prokazovaly nanejvýš formální zachycení určitých položek v účetnictví, nikoli skutečné předání peněz žalobkyni. Jelikož tedy žalobkyně neprokázala jí tvrzené faktické přijetí půjček, a tím i racionalitu vyvedení ochranné známky JIP ze svého vlastnictví, dospěly daňové orgány k závěru, že se žalobkyni nepodařilo přesvědčivě vysvětlit a doložit, jaký ekonomicky racionální cíl dané transakce měly mít.

[10] Neprokázání ekonomického důvodu transakcí, spolu s dalšími okolnostmi, jako je převod ochranné známky bez bezprostřední odpovídající protihodnoty, nový vznik licenčních nákladů, propojení zúčastněných osob, použití kyperské společnosti a následný návrat peněz i ochranné známky do české struktury, vedlo daňové orgány k závěru, že hlavním účelem popsaných transakcí bylo získání daňové výhody (tj. snížení daňové povinnosti žalobkyně prostřednictvím uplatnění nákladů na licenční poplatky), a to vytvořením umělých podmínek pro její dosažení.

I. B. Napadený rozsudek krajského soudu

[11] Krajský soud žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že daňové orgány prokázaly soubor okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobkyně uměle vytvořila podmínky směřující k získání daňové výhody, kterou by za standardních podmínek získat nemohla. Přisvědčil daňovým orgánům, že se v projednávané věci jednalo o strukturu vytvořenou s cílem získat nelegitimní daňovou výhodu, jejíž uskutečnění umožnilo propojení aktérů jednotlivých transakcí. Podle krajského soudu tak byl naplněn objektivní i subjektivní prvek zneužití práva, přičemž daňové orgány v tomto směru unesly své důkazní břemeno.

[12] Krajský soud zdůraznil, že daňové orgány umožnily žalobkyni, aby jejich závěry zpochybnila a prokázala, že posuzované transakce měly jiný ekonomický účel, než jaký vyplýval ze zjištěných objektivních okolností. To se však žalobkyni nepodařilo. Krajský soud přisvědčil daňovým orgánům, že žalobkyně neprokázala skutečné poskytnutí tvrzených půjček, tedy reálný finanční tok, od něhož odvozovala vznik pohledávek, jejichž vypořádání mělo být ekonomickým důvodem celé série transakcí. Nepředložila žádnou smlouvu o půjčce, ani, s výjimkou platby od společnosti INTRASTORE, výpisy z bankovních účtů dokládající přijetí tvrzených částek. Vzhledem k výši půjček, celkem přibližně 250 mil. Kč, a jejich významu pro následné transakce krajský soud nepřijal vysvětlení, že potřebné doklady již nebylo možné dohledat. Podle něj by racionálně jednající podnikatelský subjekt uchovával podklady k transakcím v řádu stovek milionů korun alespoň do jejich úplného vypořádání. K němu přitom nedošlo ani v roce 2021, kdy stále nebyla plně uhrazena směnka vystavená v souvislosti s převodem akcií společnosti JIP známková.

[13] Krajský soud uznal, že žalobkyně prokázala přijetí částky 1 079 925 EUR od společnosti INTRASTORE v roce 2005. Neprokázala však, že tato platba představovala plnění z konkrétní žalobkyní tvrzené půjčky, že příslušný závazek existoval ještě na konci roku 2006 a že pohledávka z něj byla následně postoupena společnosti FFI. Soud dále zohlednil, že žalobkyně přijaté prostředky krátce nato převedla na účet propojené společnosti JIP majetková.

[14] Skutečné poskytnutí půjček podle krajského soudu neprokazovalo ani jejich tvrzené účetní zachycení. Souhrnné obraty na účtech 325 a 379, případně účetní zápisy na účtu 325, nebyly spojeny s konkrétními pohyby na bankovních účtech žalobkyně, neobsahovaly potřebná data účtování a nebyla doložena jejich vazba na konkrétní smlouvy o půjčce. Obdobně soud hodnotil účetní dokumentaci společnosti FFI. Vyšel z toho, že daňové orgány obecně nezpochybňovaly možnost saldovaného zachycení vztahů podle britských účetních pravidel, avšak účetní výkazy ani hlavní knihy podle něj neprokazovaly skutečné předání peněz žalobkyni. Žalobkyně navíc neidentifikovala ani neprokázala existenci

externího investora, který měl společnosti FFI poskytnout prostředky následně převedené žalobkyni. Samotné zachycení pohledávky v účetnictví proto podle krajského soudu neprokazovalo skutečný finanční tok.

[15] Krajský soud neshledal vadu ani v neprovedení řady žalobkyní navržených svědeckých výslechů. Navržení svědci podle něj buď nemohli mít vlastní poznatky o samotném poskytnutí tvrzených půjček, nebo mohli potvrdit pouze jejich pozdější zachycení v účetnictví, obsah listinných podkladů či obecná pravidla účetního výkaznictví. Jejich výpovědi proto podle soudu nebyly způsobilé prokázat reálný finanční tok. V rozsahu, v němž navržení svědci měli potvrzovat skutečnosti, které daňové orgány nezpochybňovaly, byly jejich výslechy nadbytečné. Některé důkazní návrhy navíc neoznačovaly konkrétní osobu, která měla být vyslechnuta.

[16] Krajský soud neprovedl ani znalecký posudek předložený žalobkyní v soudním řízení. Zdůraznil subsidiární povahu správního soudnictví a uvedl, že žalobkyně mohla příslušné odborné posouzení předložit již v daňovém řízení. Posudek se navíc týkal především přijetí prostředků od společnosti INTRASTORE v roce 2005 a jejich dalšího použití, nikoli prokázání celého souboru žalobkyní tvrzených půjček. Samotné připsání částky od společnosti INTRASTORE na bankovní účet žalobkyně přitom nebylo daňovými orgány zpochybňováno.

[17] Podle krajského soudu v projednávané věci neuplynula ani lhůta pro stanovení daně. Ta v období od 14. 3. 2019 do 3. 9. 2019 neběžela z důvodu mezinárodního dožádání britského správce daně. Toto dožádání mělo podle soudu věcnou i časovou souvislost s předmětem daňové kontroly, neboť směřovalo ke zjištění okolností tvrzených půjček a vztahů mezi žalobkyní a společností FFI. Pro posouzení účelnosti mezinárodního dožádání nebyla rozhodující jeho výsledná úspěšnost ani to, zda získané informace byly následně určující pro stanovení daně.

[18] Krajský soud nepřisvědčil ani požadavku žalobkyně, aby z daňově uznatelných nákladů nebyly vyloučeny alespoň ty části licenčních poplatků, které přefakturovala dalším společnostem skupiny JIP, jež podle jejího tvrzení rovněž užívaly ochrannou známku. Podle krajského soudu na věc nedopadal § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, neboť sporné licenční náklady nebyly vyloučeny na základě § 25 tohoto zákona. Použít nebylo možné ani § 23 odst. 4 písm. e) téhož zákona. Daňové orgány nezpochybnily formální splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; daňovou uznatelnost licenčních nákladů odepřely z důvodu zneužití práva.

[19] S ohledem na neprokázání skutečného poskytnutí tvrzených půjček již nebylo podle krajského soudu nutné podrobně vypořádat všechny dílčí žalobní výhrady týkající se navazujících transakcí. Za rozhodující považoval, že žalobkyně neprokázala základ jí tvrzeného ekonomického vysvětlení těchto transakcí, tedy existenci půjček, jejichž vypořádáním je odůvodňovala.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[20] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost v rozsahu 32 stran, kterou následně doplnila ještě třemi dalšími vyjádřeními, resp. doplněními v celkovém rozsahu dalších 20 stran. Vzhledem k velkému rozsahu podání (celkem 52 stran) a vzájemnému prolínání argumentace napříč podáními Nejvyšší správní soud na tomto místě pro přehlednost shrnuje věcné okruhy, jichž se uplatněné kasační námitky týkají.

II. A. Důvody kasační stížnosti

[21] Kasační námitky stěžovatelky se týkají následujících otázek:

- *nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu* (krajský soud nevypořádal některé žalobní námitky, týkající se zejména ekonomické racionality transakcí a hodnocení důkazů; z napadeného rozsudku není zřejmé, z jakého důvodu krajský soud dospěl k závěru o neprokázání tvrzených půjček);
- *změna rozhodujícího důvodu v soudním řízení* (žalovaný měl v napadeném rozhodnutí vycházet mimo jiné z toho, že společnost FFI podle svých účetních výkazů nemohla potřebnými prostředky disponovat, zatímco před krajským soudem již nezpochybňoval způsob britského saldovaného vykazování ani předložené účetní podklady a soustředil se na neprokázání skutečného předání peněz; krajský soud tuto novou argumentaci převzal a nepřípustně jí doplnil důvody napadeného rozhodnutí žalovaného);
- *porušení kontradiktornosti řízení* (krajský soud stěžovatelce nezaslal jedno z písemných vyjádření žalovaného, přestože z jeho obsahu vycházel při svém rozhodnutí);
- *zmatečnost řízení před krajským soudem a napadeného rozsudku* (stěžovatelka neví, z jaké důkazní situace krajský soud vycházel a jaké jsou aktuální závěry žalovaného k jeho kauze);
- *naplnění objektivního prvku zneužití práva* (krajský soud nevymezil, v čem uplatnění skutečně vynaložených licenčních nákladů, které souvisely s jejími zdanitelnými příjmy a jejichž výše nebyla zpochybněna jako neobvyklá, odporovalo smyslu a účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; samotné snížení základu daně, zahraniční prvek, propojení osob ani následný pohyb peněžních prostředků podle ní tento rozpor neprokazují);
- *naplnění subjektivního prvku zneužití práva* (podle stěžovatelky nebylo prokázáno, že převažujícím účelem posuzovaných transakcí bylo získání daňové výhody; tento závěr krajský soud založil jen na obecně konstatovaném propojení jejich aktérů, které ve skutečnosti nebylo dáno; stěžovatelka tvrdí, že jí provedené operace směřovaly k vypořádání závazků vůči externímu investorovi FFI, jeho vstupu do skupiny JIP a zajištění jeho investice ochrannou známkou; v tomto směru zpochybňuje význam ready-made povahy FFI, působení a podpisu pana C., přesunu ochranné známky na Kypr, způsobu úhrady kupní ceny za JIP známková, kapitálových příplatků, následného vložení ochranné známky a akcií stěžovatelky

do společnosti JIP ČR a dalších okolností, které daňové orgány hodnotily jako indicie umělosti vytvořené struktury);

- *rozložení důkazního břemene* (krajský soud nesprávně přenesl důkazní břemeno ohledně zneužití práva a skutečného poskytnutí půjček na stěžovatelku; daňové orgány podle ní neprokázaly okolnosti svědčící o umělosti struktury a nemohly po ní požadovat, aby prokázala neexistenci jimi vymezených pochybností; pokud daňové orgány považovaly za rozhodné faktické předání peněz, měly podle názoru stěžovatelky samy učinit potřebná skutková zjištění, včetně opatření bankovních výpisů);
- *prokázání skutkového základu tvrzeného racionálního ekonomického vysvětlení transakcí, tedy tvrzených půjček* (stěžovatelka zpochybňuje závěr, že skutečné poskytnutí půjček od společností INTRASTORE, JIP DRINK a FFI, jejich postoupení a následná kapitalizace nebyly prokázány; požadavek na předložení původních smluv o půjčkách a bankovních výpisů považuje s ohledem na časový odstup za nepřiměřený a tvrdí, že existenci financování doložila souborem dalších přímých i nepřímých důkazů);
- *nesprávné hodnocení účetních a dalších listinných důkazů* (žalovaný a krajský soud nesprávně hodnotili účetní záznamy na účtech 325 a 379, účetní výkazy a hlavní knihy společnosti FFI, britský způsob saldovaného vykazování, kapitalizaci pohledávek a další dokumenty, které podle ní ve vzájemné souvislosti prokazovaly existenci tvrzeného financování);
- *neprovedení navržených důkazů* (v řízení byly nesprávně odmítnuty navržené svědecké výslechy, které mohly objasnit účetní zachycení půjček, činnost a financování společnosti FFI a podklady, z nichž vycházeli účetní, auditoři a daňový poradce; krajský soud nesprávně odmítl návrh na provedení předloženého znaleckého posudku);
- *uplynutí lhůty pro stanovení daně* (mezinárodní dožádání britského správce daně nebylo účelné, neboť nebylo vyvoláno důkazní potřebou, správce daně k němu přistoupil ihned na začátku daňové kontroly a požadované informace se netýkaly podstatných skutečností rozhodných pro stanovení daně; nedošlo tak ke stavení lhůty);
- *výše daňově neuznatelných nákladů* (z důvodu přefakturování části licenčních poplatků jiným společnostem skupiny JIP mohla daňovou výhodu představovat jen částka odpovídající rozdílu mezi licenčními náklady a sublicenčními výnosy; jen tento rozdíl totiž představuje skutečně získanou daňovou výhodu, a tudíž jen jeho odčerpání nastoluje stav, který by existoval bez zneužívajícího jednání; podle stěžovatelky tedy nelze vyloučit celé licenční náklady při současném ponechání souvisejících výnosů ve zdanění).

II. B. Vyjádření žalovaného

[22] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Ztotožnil se se závěry krajského soudu a odmítl, že by v průběhu soudního řízení změnil svou argumentaci. Nosným důvodem již žalobou napadeného rozhodnutí bylo, že stěžovatelka neprokázala skutečný finanční tok související s tvrzenými půjčkami; žalovaný přitom nezpochybňoval obecnou možnost saldovaného vykazování podle britských účetních pravidel ani to, že tvrzené transakce byly

zachyceny v účetnictví. Klíčové bylo, že stěžovatelka nepředložila smlouvy o půjčkách, bankovní výpisy ani dostatečně konkrétní souvztažné účetní záznamy, které by skutečné poskytnutí tvrzených prostředků prokazovaly. Nedoložila proto jiné převažující ekonomické opodstatnění celého souboru navazujících transakcí, než je dosažení nelegitimní daňové výhody.

[23] Žalovaný dále uvedl, že objektivní i subjektivní prvek zneužití práva vyplynuly ze souhrnu zjištěných okolností, zejména z umělého vytvoření licenčních nákladů, propojení zúčastněných osob, vyvedení ochranné známky na Kypr, návratu prostředků do vlastního kapitálu stěžovatelky a pozdějšího převedení ochranné známky zpět do české majetkové struktury. Neprovedení navržených důkazů považoval žalovaný za řádně odůvodněné, neboť nemohly prokázat historický finanční tok, byly nadbytečné nebo nebyly dostatečně určité. Mezinárodní dožádání bylo podle něj věcně potřebné, a proto způsobilo stavení lhůty pro stanovení daně. Nepřeposlání jeho stanoviska stěžovatelce nepovažoval za vadu s vlivem na zákonnost rozsudku, neboť jeho obsah přednesl při jednání a stěžovatelka na něj mohla reagovat. Setrval rovněž na názoru, že § 24 odst. 2 písm. zc) ani § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů nelze použít a že vyloučení celých licenčních nákladů odpovídá následkům zneužití práva, které bylo prokázáno.

II. C. Další podklady předložené stěžovatelkou

[24] Ve svých doplněních a replice stěžovatelka setrvala na kasačních námitkách a dále je rozvedla. Současně předložila znalecké posudky, bankovní potvrzení o platbách od společnosti JIP DRINK a úřední záznam o podání vysvětlení Jana Plška, v němž byla uvedena totožnost tvrzeného zahraničního investora. Stěžovatelka uvedla, že si je vědoma koncentrace řízení, tyto podklady však předložila pouze k dokreslení důkazní situace a svého tvrzení, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně zneužití práva. Podle ní předložené podklady dále podporují závěr o skutečném poskytnutí půjček a existenci vztahu mezi zahraničním investorem a společností FFI.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 soudního řádu správního). Stěžovatel tedy musí adresně reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které krajský soud v napadeném rozhodnutí uvedl, nesprávné. Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které uvedl v žalobě, aniž jakkoliv reflektuje argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že krajský soud tyto námitky vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopna obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009 - 77, č. 2103/2010 Sb. NSS, ze dne 15. 9. 2009, č. j. 6 Ads 113/2009 - 43, nebo ze dne 14. 6. 2016, č. j. 1 As 271/2015 - 36). Za této situace, tj. bez adresné kasační argumentace, není úkolem Nejvyššího správního soudu za stěžovatele domýšlet, proč má za to, že jsou závěry krajského soudu chybné.

[26] Žalovanému je třeba přisvědčit, že stěžovatelka na řadě míst kasační stížnosti a dalších svých podání odkazuje na žalobu, případně opakuje svá žalobní tvrzení, aniž by přímo reagovala na konkrétní důvody uvedené krajským soudem, jimiž tyto žalobní námitky již jednou vypořádal. Taková neadresná kasační argumentace nemůže závěry krajského soudu zpochybnit. Tento závěr platí pro následující námitky a dílčí tvrzení, u nichž Nejvyšší správní soud odkazuje na vypořádání učiněné již ze strany krajského soudu (těmito okruhy kasační stížnosti se dále bude zabývat jen v rozsahu, v němž zpochybňují konkrétní závěry vyslovené krajským soudem):

- *tvrzení, že licence na ochrannou známku byla skutečně poskytnuta, stěžovatelka ji fakticky užívala, licenční poplatek zaplatila a cena byla obvyklá*: tyto skutečnosti krajský soud nezpochybňuje. Zneužití práva spatřuje v umělém vytvoření podmínek, za nichž stěžovatelce vznikl náklad za užívání ochranné známky, kterou předtím sama vlastnila a užívala bez licenčních poplatků (body 17 až 20 napadeného rozsudku). Pouhé opakování uvedených skutečností tento závěr krajského soudu nezpochybňuje. Nejvyšší správní soud proto dále věcně posoudí pouze navazující právní námitku, podle níž ani širší transakční struktura nezakládá rozpor se smyslem a účelem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, bylo-li licenční plnění skutečně poskytnuto, hospodářsky využito a oceněno obvyklou cenou;
- *evidování půjček na účtu 325 a potvrzení této skutečnosti daňovým poradcem*: krajský soud nepovažoval tuto evidenci za průkaznou ohledně faktického přijetí peněz, což bylo skutkovým základem ekonomického vysvětlení nabídnutého stěžovatelkou; v bodě 22 napadeného rozsudku vysvětlil, že účet 325 byl určen pro krátkodobé závazky a že stěžovatelka neprokázala souvztažnost zápisů na účtech 325 a 379 s konkrétními prostředky přijatými na její bankovní účet, data účtování ani vazbu na konkrétní smlouvy o půjčkách. Pouhé opakování, že půjčky byly evidovány, na tyto důvody nereaguje;
- *opravy účetních závěrek FFI*: stěžovatelka znovu vysvětluje změnu měny, přesun daňové rezidence na Kypr a přechod na jiné účetní standardy. Krajský soud však v bodě 27 rozsudku vysvětlil, že samotná existence ani důvody dodatečných oprav nebyly rozhodné, neboť upravené výkazy a hlavní knihy samy neprokazovaly

skutečný tok finančních prostředků od FFI ke stěžovatelce. V rozsahu, v němž stěžovatelka jen znovu opakuje důvody oprav, je její argumentace neadresná. To však neplatí pro samostatnou námitku, že žalovaný v soudním řízení změnil nosný důvod svého rozhodnutí a že krajský soud tuto změnu nepřípustně převzal – touto námitkou se Nejvyšší správní soud zabývá dále;

- *výslech A. R.*: krajský soud v bodě 23 napadeného rozsudku uzavřel, že tato svědkyně vzhledem ke svému věku a zejména době vzniku funkce jednatelky ve společnosti FFI (až v roce 2017) nemohla mít vlastní poznatky o poskytnutí půjček v letech 2005 až 2011, a tudíž navržená svědecká výpověď nebyla způsobilým důkazem. V rozsahu, v němž jí stěžovatelka nadále přisuzuje schopnost přímo potvrdit historické poskytnutí půjček, tak její argumentace uvedený důvod krajského soudu míjí;
- *výslech zástupce Westminster Accountancy*: krajský soud v bodě 25 napadeného rozsudku vyšel mimo jiné z toho, že stěžovatelka neoznačila žádnou konkrétní fyzickou osobu, která měla být vyslechnuta, a nešlo proto o řádný návrh na výslech svědka. S tímto samostatným důvodem stěžovatelka v kasační stížnosti nepolemizuje. Nadále pouze vysvětluje, jaké skutečnosti mohl blíže neurčený zástupce účetní společnosti objasnit. Taková argumentace neodstraňuje prvotní nedostatek důkazního návrhu. Tato neadresná kasační námitka proto nemůže zpochybnit závěr krajského soudu, že žalovaný neprovedením důkazu nepochybil;
- *výslech Ing. Č.*: podle krajského soudu svědek nemohl interpretací účetnictví prokázat skutečné předání peněz; jeho výpověď nemohla nahradit absentující smlouvy, bankovní výpisy a účetní souvztažnost (bod 25 napadeného rozsudku); v rozsahu, v němž stěžovatelka pouze opakuje, jaké skutečnosti měl výslech potvrdit, aniž reaguje na závěr krajského soudu, že účetní evidence sama neprokazuje skutečné předání peněz, je její argumentace neadresná. Samostatně uplatněnou námitku vnitřního rozporu v hodnocení tohoto důkazního návrhu Nejvyšší správní soud posoudí;
- *znalecký posudek Vítězslava Hálka*: krajský soud odmítl posudek provést z několika důvodů. Zdůraznil subsidiární povahu správního soudnictví a možnost stěžovatelky předložit posudek již v daňovém řízení; poukázal rovněž na to, že uvedený posudek se týkal jen prostředků od společnosti INTRASTORE v roce 2005, tedy pouze části tvrzeného financování, přičemž samotné připsání této částky na účet nebylo sporné (bod 27 napadeného rozsudku). V rozsahu, v němž stěžovatelka pouze popisuje závěry znalce, aniž reaguje na opožděnost navržení tohoto důkazu a jeho omezený předmět, tak je její argumentace neadresná a nezpůsobilá uvedené závěry krajského soudu zpochybnit.

[27] Současně platí, že uplynutím lhůty jednoho měsíce k odstranění vad kasační stížnosti (konkrétně k doplnění kasačních důvodů, k čemuž byla stěžovatelka vyzvána usnesením ze dne 20. 3. 2025, č. j. 1 Afs 49/2025 - 17) došlo ke koncentraci kasačních důvodů. Později uplatněné nové kasační důvody tak nejsou přípustné (§ 106 odst. 3 soudního řádu správního). Nejvyšší správní soud proto přihlížel k obsahu následných podání stěžovatelky pouze v rozsahu, v němž právně rozvíjejí nebo blíže konkretizují včas uplatněné přípustné kasační námitky.

[28] Nejvyšší správní soud dále podle § 109 odst. 5 soudního řádu správního nepřihlédl ke skutečnostem, které stěžovatelka uplatnila až po vydání napadeného rozsudku. Jde

zejména o nově sdělenou totožnost tvrzeného zahraničního investora, obsah jeho vztahu ke společnosti FFI a nově tvrzená data, částky, strukturu plateb a pohyby finančních prostředků.

[29] Stěžovatelka ve svém posledním podání předložila další podklady, jako jsou znalecké posudky, bankovní potvrzení, úřední záznam o vysvětlení Jana Plška a plná moc týkající se vztahu mezi tvrzeným investorem a společností FFI. Sama přitom uvedla, že si je vědoma koncentrace řízení, a proto tyto podklady předkládá pouze k „dokreslení" důkazní situace a svého tvrzení, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno. Obsahově však těmito podklady dodatečně podporuje svá tvrzení o skutečném poskytnutí půjček a o vztahu mezi investorem a společností FFI.

[30] Nejvyšší správní soud těmito podklady dokazování neprováděl. V rozsahu, v němž mají prokazovat skutečnosti uplatněné až po vydání napadeného rozsudku, k nim soud nemohl přihlédnout podle § 109 odst. 5 soudního řádu správního. V ostatním nemohou podklady opatřené a předložené až po vydání napadeného rozsudku zpětně zpochybnit zákonnost hodnocení krajského soudu založeného na skutkovém a důkazním stavu, který zde existoval v době jeho rozhodování. S ohledem na přezkumnou roli správních soudů má být těžištěm dokazování navíc již řízení před daňovými orgány. Stěžovatelce nic nebránilo tvrdit a dostupnými důkazními prostředky prokazovat rozhodné skutečnosti již v daňovém řízení, případně tyto podklady předložit a jako důkaz navrhnout alespoň v řízení před krajským soudem.

[31] Konečně Nejvyšší správní soud připomíná, že povinnost orgánů aplikujících právo svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku (např. rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Proto zpravidla postačuje, je-li vypořádána podstata žalobní argumentace (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13), případně, za podmínek existence tomu přiměřeného kontextu, lze akceptovat i odpovědi implicitní (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, nebo rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72). To znamená, že na určitou námitku lze reagovat rovněž tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru stěžovatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná"* (nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; obdobně též rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, popřípadě ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50). Nejvyšší správní soud současně není povinen znovu podrobně reprodukovat závěry, které již přesvědčivě vyslovili žalovaný a krajský soud, a může na ně v odpovídajícím rozsahu odkázat, pokud se s nimi sám ztotožní (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47, či ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022 - 239, bod 46).

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

[33] Nejvyšší správní soud se v nyní projednávané věci ztotožnil se závěrem krajského soudu, že daňové orgány na základě souhrnu zjištěných okolností prokázaly objektivní i subjektivní prvek zneužití práva. Stěžovatelce se naopak nepodařilo doložit tvrzené ekonomické vysvětlení realizovaných transakcí, jež mělo být založeno na skutečném poskytnutí a vypořádání historických půjček. Nejvyšší správní soud neshledal ani vady řízení před krajským soudem.

[34] Vzhledem k velkému rozsahu (52 stran) a vzájemnému prolínání čtyř podání stěžovatelky se Nejvyšší správní soud dále soustředí na klíčové otázky rozhodné pro posouzení věci. V rozsahu, v němž se ztotožňuje s přesvědčivými závěry krajského soudu a žalovaného, nepovažuje za účelné je znovu podrobně reprodukovat. Následující posouzení tyto závěry doplňuje v míře nezbytné k vypořádání přípustné a adresné kasační argumentace. Odpověď na její nosné části v sobě bude konzumovat i odpověď na některá dílčí a související tvrzení a námitky stěžovatelky.

III. A. Přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[35] Stěžovatelka předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajskému soudu vytýká, že se nevypořádal se všemi jejími žalobními námitkami, resp. že pouze převzal závěry žalovaného, aniž provedl vlastní hodnocení věci. Na řadě míst v kasační stížnosti navíc stěžovatelka opakuje, že jí není zřejmé, z jakých důvodů krajský soud určité závěry vyslovil.

[36] Z judikatury plyne, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Sama skutečnost, že stěžovatelka subjektivně považuje některé závěry vyslovené krajským soudem v napadeném rozsudku za nejasné, není rozhodující. Podstatné je, zda je lze přezkoumat.

[37] Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností a proč považuje argumentaci účastníků řízení za nesprávnou (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75 a ze dne 30. 1. 2014, č. j. 7 Ans 16/2013-39; a nálezy ÚS ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, či ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97).

[38] Těmto nárokům napadený rozsudek dostál. Krajský soud vymezil právní východiska zákazu zneužití práva a rozložení důkazního břemena (body 15 až 17 napadeného rozsudku) a označil okolnosti, které ve svém souhrnu považoval za projev uměle vytvořené struktury směřující k získání daňové výhody (tamtéž, body 18 až 20). Následně se podrobně zabýval tvrzeným ekonomickým vysvětlením transakcí založeným na historických půjčkách od společnosti FFI, průkazností účetních záznamů a stěžovatelkou navrženými důkazy (tamtéž, body 21 až 27). Samostatně posoudil i námitky prekluze s ohledem na účelnost mezinárodního dožádání (tamtéž, body 28 a 29) a rozsah daňově neuznaných nákladů (tamtéž, body 30 a 31). Z napadeného rozsudku je proto zřejmé, které skutečnosti krajský

soud považoval za rozhodné, jak je právně hodnotil a proč žalobu jako nedůvodnou zamítl. Tyto závěry lze přezkoumat.

[39] Na tomto závěru nic nemění, že krajský soud u některých žalobních tvrzení odkázal na rozhodnutí žalovaného. Jak bylo již uvedeno, judikatura připouští, aby správní soud odkázal na závěry správního orgánu, pokud se s nimi ztotožňuje, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022 - 239, bod 46). Krajský soud navíc nezůstal u prostého odkazu, ale nosné závěry žalovaného shrnul, samostatně je zasadil do právního rámce zákazu zneužití práva a vysvětlil, proč se s nimi ztotožňuje.

[40] Stěžovatelce je třeba přisvědčit, že krajský soud výslovně nereagoval na každé dílčí tvrzení uvedené v žalobě. Vypořádal však podstatu žalobní argumentace. To je dostatečné, zvlášť s ohledem na rozsah žaloby (celkem 41 stran, nepočítaje v to další navazující podání stěžovatelky) a množství v ní uvedených a vzájemně se prolínajících námitek. Jak bylo již uvedeno, takové souhrnné, případně implicitní vypořádání podstaty žalobní argumentace odpovídá ustálené judikatuře (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64, a ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, nebo nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[41] Nejvyšší správní soud v tomto směru považuje za důležité, že krajský soud vysvětlil, proč předložené účetní záznamy podle něj neprokazovaly vazbu konkrétních peněžních toků na tvrzené půjčky od společností INTRASTORE, JIP DRINK a FFI ani jejich návaznost na pozdější transakce (body 21 a 22 napadeného rozsudku). Tím implicitně reagoval také na související argumentaci založenou na účetní závěrce za rok 2006, účtech 325 a 379 a kapitalizaci tvrzených pohledávek. Jestliže nepovažoval za prokázané samotné poskytnutí tvrzených půjček, nebylo již nezbytné samostatně posuzovat každé tvrzení o potřebě externího financování a použití prostředků na akviziční činnost. Společným základem této argumentace totiž bylo prokázání existence historických půjček, a tím i ekonomický důvod provedených transakcí.

[42] Obdobně krajský soud neopomenul ani námitky týkající se neprovedených výslechů a důkazního významu účetních a auditorských podkladů. V bodech 23 až 25 napadeného rozsudku vysvětlil, proč navržené osoby vzhledem k době svého působení, rozsahu vlastních poznatků nebo povaze své činnosti nemohly podle něj prokázat skutečné historické předání peněz; u některých návrhů poukázal rovněž na jejich neurčitost. Nepominul tedy ani argumentaci týkající se evidence vedené daňovým poradcem a auditorského ověření kapitalizace, nýbrž těmto okolnostem nepřiznal způsobilost prokázat původní předání peněžních prostředků.

[43] Opomenuta nezůstala ani argumentace týkající se britského účetního výkaznictví. Krajský soud konstatoval, že možnost saldovaného vykazování sama nebyla rozhodná, neboť ani při jejím přijetí účetní podklady neprokazovaly skutečné předání peněz stěžovatelce (zejména body 21, 25 a 27 napadeného rozsudku). Zda tím pouze přezkoumal nosné důvody rozhodnutí, nebo je nepřípustně nahradil jinými důvody, je otázkou zákonnosti, nikoli přezkoumatelnosti rozsudku. Nejvyšší správní soud ji proto posoudí dále.

Totéž platí pro námitku rozsahu daňově neuznaných nákladů, jíž se krajský soud zabýval v bodě 30 napadeného rozsudku.

[44] Je proto zřejmé, že ačkoli některá žalobní tvrzení krajský soud vypořádal souhrnně či implicitně, je z odůvodnění napadeného rozsudku patrné, proč jim nepřisvědčil. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku proto není důvodná.

III. B. Namítaná procesní pochybení v řízení před krajským soudem

[45] Nejvyšší správní soud ještě před samotným posouzením věcných otázek posoudil tři namítané procesní vady, k nimž mělo dojít v řízení před krajským soudem. Jedná se o změnu nosného důvodu rozhodnutí, porušení zásady kontradiktornosti a zmatečnost řízení.

[46] Za prvé, stěžovatelka namítá, že žalovaný až v řízení před krajským soudem změnil nosný důvod svého rozhodnutí. Podle ní v napadeném rozhodnutí vycházel z toho, že společnost FFI nemohla disponovat prostředky potřebnými k poskytnutí tvrzených půjček, neboť takové prostředky nebyly zachyceny v jejích zveřejněných britských účetních výkazech. V řízení před krajským soudem však žalovaný již nezpochybňoval britský způsob saldovaného vykazování ani předložené účetní podklady. Nově se podle stěžovatelky soustředil na jiný důvod, konkrétně že nebylo prokázáno skutečné předání peněz stěžovatelce. Krajský soud podle ní tuto novou argumentaci převzal, a nepřípustně tak doplnil důvody rozhodnutí žalovaného.

[47] Této argumentaci Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit. Žalovaný nezaložil závěr o neprokázání tvrzených půjček pouze na obsahu zveřejněných britských účetních výkazů společnosti FFI, jak stěžovatelka namítá. Klíčovým závěrem daňových orgánů bylo, že stěžovatelka neprokázala skutečný finanční tok od společnosti FFI v souvislosti s tvrzenými půjčkami (body 94, 131 až 147 a dále body 171, 226 a 227 napadeného rozhodnutí). Jestliže žalovaný na tomto závěru setrval a krajský soud jej následně shledal zákonným, nelze hovořit o argumentačním zvratu ani o nahrazení nosného důvodu napadeného rozhodnutí.

[48] K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že žalovaný byl konzistentní rovněž v postoji, že nezpochybňuje, že transakce související s vyvedením ochranné známky byly formálně zachyceny v účetních výkazech společnosti FFI a stěžovatelky, ani že byly podle britských účetních standardů vykázány saldovaně (zejména body 228, 229, 295, 344 a 345 napadeného rozhodnutí). Podstatné bylo, že tyto skutečnosti samy neprokazovaly právě faktické přijetí peněžních prostředků stěžovatelkou v souvislosti s tvrzenými půjčkami. Účetními podklady se daňové orgány zabývaly podpůrně, zejména v reakci na tvrzení a námitky stěžovatelky.

[49] Žalovaný tedy v průběhu řízení před soudem nezměnil skutkový ani právní základ svého rozhodnutí, nýbrž pouze reagoval na argumentaci stěžovatelky a na podklady, které předložila. Připuštění možnosti saldovaného účetního vykazování jeho nosný závěr nezměnilo. Ani krajský soud proto nedoplnil napadené rozhodnutí o nový důvod, jestliže přezkoumal a jako zákonný aproboval již dříve vyslovený závěr žalovaného o neprokázání skutečného poskytnutí stěžovatelkou tvrzených půjček (tj. faktického finančního toku).

[50] Druhou namítanou procesní vadou je porušení zásady kontradiktornosti řízení. Stěžovatelka namítá, že jí krajský soud nezaslal vyjádření žalovaného k odbornému vyjádření britského znalce pana D., věcně se týkajícího možnosti účetního vykazování podle britských účetních standardů. Toto vyjádření se podle stěžovatelky patrně nachází na č. l. 297 spisu krajského soudu, na nějž krajský soud odkázal v bodě 25 napadeného rozsudku. Stěžovatelka má za to, že jí tím krajský soud znemožnil reagovat na stanovisko žalovaného k jednomu z podstatných důkazních prostředků, z něhož při rozhodování vycházel.

[51] Judikatura opakovaně potvrzuje, že z práva na spravedlivý proces, jehož součástí je také právo na kontradiktornost řízení, vyplývá povinnost soudu seznámit účastníky řízení s každým důkazem nebo stanoviskem, jehož účelem je ovlivnit rozhodování soudu, a dát jim možnost se k nim vyjádřit (např. rozsudky NSS ze dne 6. 12. 2007, č. j. 2 Afs 91/2007 - 90, a ze dne 26. 10. 2023, č. j. 9 Afs 130/2022 - 51). Nesplnění této povinnosti však nevede automaticky ke zrušení vydaného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v řadě případů vyhodnotil, že podobná vada neměla vliv na zákonnost rozhodnutí (např. rozsudky ze dne 19. 12. 2007, č. j. 7 Afs 5/2006 - 60, ze dne 5. 6. 2008, č. j. 1 Afs 20/2008 - 152, č. 1771/2009 Sb. NSS, ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 118/2009 - 76, ze dne 9. 6. 2011, č. j. 7 As 28/2011 - 65, či ze dne 22. 1. 2025, č. j. 2 Afs 141/2024 - 30).

[52] Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu ověřil, že na č. l. 297, na nějž krajský soud odkázal v bodě 25 napadeného rozsudku, se nenachází vyjádření žalovaného, nýbrž doplnění žaloby stěžovatelky, v němž sama navrhla provedení důkazu odborným vyjádřením pana D.. Stěžovatelka se tedy mýlí, dovozuje-li z tohoto odkazu, že krajský soud v uvedené části rozsudku vycházel z jí neznámého vyjádření žalovaného.

[53] Stěžovatelce je nicméně třeba přisvědčit, že z obsahu soudního spisu krajského soudu neplyne, že by jí krajský soud zaslal následné písemné vyjádření žalovaného, jímž na toto podání stěžovatelky (doplnění žaloby s důkazním návrhem) reagoval.

[54] Tato skutečnost však nemohla mít za okolností projednávané věci vliv na zákonnost napadeného rozsudku ani stěžovatelku zkrátit na procesních právech. Vyjádření žalovaného, na které stěžovatelka poukazuje, nebylo novým důkazním návrhem ani neobsahovalo nové skutkové okolnosti, z nichž by krajský soud učinil zjištění, aniž by stěžovatelce umožnil se k nim vyjádřit. Žalovaný v něm reagoval na doplnění žaloby a na odborné vyjádření předložené samotnou stěžovatelkou. Setrval přitom na svém dosavadním stanovisku (zastávaném již v daňovém řízení), že předložené účetní podklady mohou vypovídat o účetním zachycení tvrzených pohledávek, samy však neprokazují skutečné předání peněžních prostředků stěžovatelce. Právě z tohoto rozlišení vyšel také krajský soud. Jeho závěr tedy nebyl založen na nové významné informaci obsažené výlučně v nedoručeném písemném podání žalovaného.

[55] Podstatné dále je, že zástupce žalovaného sdělil své stanovisko k důkaznímu návrhu stěžovatelky (vyjádření pana D.) také na provedených jednáních, konkrétně ve dnech 11. 9. 2024 a 12. 11. 2024 (srov. protokoly z obou jednání obsažené v soudním spise). Sama stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti uvádí, že se právě při jednání seznámila s postojem žalovaného, podle něhož nezpochybňuje britský způsob saldovaného vykazování ani předložené účetní podklady, avšak nadále považuje za neprokázané skutečné předání

peněz. Stěžovatelka tak znala podstatu argumentace žalovaného, mohla na ni reagovat, a skutečně tak učinila. Ve věci se navíc následně konalo ještě další jednání dne 22. 1. 2025, při němž mohla tuto argumentaci dále zpochybňovat.

[56] Projednávaná věc se proto liší od případů, v nichž soud rozhodl na základě nedoručeného podání obsahujícího nové skutečnosti či argumentaci, s nimiž se druhý účastník nemohl seznámit. Stěžovatelce zde byla podstata stanoviska žalovaného sdělena při jednání a měla účinnou možnost na ni reagovat ještě před vydáním napadeného rozsudku. Skutečnost, že jí krajský soud následně nezaslal také písemné vyhotovení tohoto stanoviska, proto nemohla ovlivnit zákonnost jeho rozhodnutí. Námitka porušení zásady kontradiktornosti řízení tedy není důvodná.

[57] Za třetí, s ohledem na právě uvedené závěry nelze přisvědčit ani poslední související námitce, tedy že řízení před krajským soudem i napadený rozsudek trpěly zmatečností. Tuto vadu stěžovatelka dovozuje z toho, že „*neví, z jaké důkazní situace správní soud vycházel a jaké jsou aktuální závěry žalovaného v jeho kauze*“. Jak bylo nicméně uvedeno, nosné závěry napadeného rozhodnutí žalovaného se v řízení před krajským soudem nezměnily. Rovněž samotný napadený rozsudek je dostatečným způsobem odůvodněn, neboť z něj je zřejmé, jaké skutečnosti považoval soud za rozhodné a z jakých důvodů dospěl k vysloveným závěrům (bod [38] tohoto rozsudku).

[58] Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že v projednávané věci neshledal ani žádnou jinou zmatečnostní vadu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 soudního řádu správního). Podmínky řízení byly dány, krajský soud rozhodoval ve správném složení (jako senát) a nic nesvědčí tomu, že by ve věci rozhodoval vyloučený soudce anebo že bylo rozhodnuto v důsledku trestného činu soudce.

III. C. Obecná východiska ke zneužití práva

[59] V rovině věcné je podstatou nyní projednávané věci otázka, zda stěžovatelka zneužila § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jestliže do svých nákladů uplatněných jako daňově uznatelné zahrnula licenční poplatky za užívání ochranné známky JIP, kterou před realizací posuzovaných transakcí sama vlastnila a využívala, aniž jí z tohoto titulu vznikaly licenční náklady.

[60] Z judikatury plyne, že v obecné rovině má daňový subjekt právo na volbu struktury ekonomické činnosti tak, aby omezil svůj daňový dluh (rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006 ve věci *Halifax Plc* a další, C-255/02, bod 73). Daňové subjekty tedy mohou uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly daňové povinnosti, avšak je třeba rozlišovat situace, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících možností, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něj daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situací, kdy jediným smyslem dané činnosti či transakce je právě získání nelegitimního daňového zvýhodnění (rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108). Hlavním účelem podnikání (či jednotlivých transakcí) tak nesmí být získání nelegitimní daňové výhody. V daňovém řízení je proto třeba posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací. Jinými slovy, hlavní (resp. dostatečně

významný) účel provedených transakcí musí být jiný než účel daňový (rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023 - 78, č. 4630/2024 Sb. NSS).

[61] Zároveň musí být zneužití práva dostatečně prokázáno, neboť se jedná o výjimečný postup, kterému musí předcházet aktivita správce daně směřující ke zjištění, že právo skutečně zneužito bylo (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2023, č. j. 2 As 17/2023 - 23). Závěr o zneužití práva přitom předpokládá kumulativní naplnění objektivního a subjektivního prvku. Objektivní prvek zneužití práva spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění zákonných podmínek získal daňový subjekt výhodu, jejíž přiznání by odporovalo smyslu a účelu konkrétní právní úpravy. Subjektivní prvek zneužití práva je poté naplněn tehdy, pokud daňový subjekt uměle vytvořil podmínky pro získání této výhody a její získání bylo hlavním či převažujícím účelem jeho jednání (srov. rozsudky NSS ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021 - 42, ze dne 26. 7. 2024, č. j. 5 Afs 195/2022 - 51, bod 69, a ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 - 46).

[62] Objektivní a subjektivní prvek představují dvě samostatné podmínky. Okolnosti významné pro jejich posouzení se však mohou překrývat. V praktické rovině se tak rozdíl mezi objektivním a subjektivním kritériem může stírat. Při posuzování subjektivní podmínky je třeba vzít v úvahu všechny relevantní objektivní okolnosti dané věci, i když je daňový orgán již použil při řešení objektivního prvku. Na jejich základě daňový orgán musí vyloučit racionální ospravedlnění jednání daňového subjektu a najít umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody. Smyslem subjektivního kritéria je na základě objektivních okolností každého případu dovodit, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody (rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021 - 42).

[63] Uvedená obecná východiska se uplatnila i před výslovným zakotvením zákazu zneužití práva do § 8 odst. 4 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení s účinností od 1. 4. 2019 platí, že *při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu*. Citované ustanovení nicméně nevytvořilo nové právní pravidlo (zákaz zneužití práva), nýbrž pouze legislativně vyjádřilo již dříve existující obecný princip. Daňové orgány proto mohly zákaz zneužití práva jakožto obecný princip aplikovat také na jednání a zdaňovací období předcházející tomuto datu (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2025, č. j. 6 Afs 193/2024 - 54, body 17 až 21).

III. D. Objektivní prvek zneužití práva

[64] Stěžovatelka namítá, že daňové orgány ani krajský soud nevymezily, v čem uplatnění licenčních poplatků odporovalo smyslu a účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zdůrazňuje, že ochrannou známku JIP skutečně užívala při své podnikatelské činnosti, licenční plnění nebylo fiktivní a výše licenčních poplatků nebyla zpochybněna jako neobvyklá. Podle stěžovatelky tak byly splněny podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pouhé snížení základu daně podle jejího názoru nemůže představovat zneužití práva.

[65] Daňové orgány závěr o zneužití práva nezaložily jen na uplatnění licenčních poplatků jako daňově uznatelných nákladů. Neposuzovaly izolovaně vztah

mezi stěžovatelkou a společností FF TM, nýbrž celý sled vzájemně navazujících operací, který vedl k jeho vytvoření. Přitom nezpochybňovaly, že stěžovatelka ochrannou známku JIP užívala, že jí byly licenční poplatky účtovány a že je hradila, ani že by jejich výše byla nadhodnocena. Za rozhodující považovaly okolnosti, za nichž byla licenční povinnost vytvořena, a hospodářský a daňový výsledek celého uspořádání. Konkrétně žalovaný v bodech 72 až 130 napadeného rozhodnutí detailně popsal transakce realizované stěžovatelkou, které podle něj ve vzájemném souhrnu svědčily o naplnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva. S těmito zjištěními se následně ztotožnil i krajský soud, jenž v bodě 18 napadeného rozsudku tyto okolnosti shrnul následovně:

- ekonomicky iracionální pozbytí 10% obchodního podílu na stěžovatelce ve prospěch (původně) britské „ready made“ obchodní společnosti FFI vzniklé v listopadu roku 2005, která do kalendářního roku 2009 neměla faktického ředitele a jejímž ředitelem byla obchodní společnost zakládající právě „ready made“ obchodní společnosti (blíže zejména body 75 až 78 ve spojení s bodem 84 napadeného rozhodnutí);
- neprokázání faktického přijetí půjček, které by měly být odpovídajícím způsobem zajištěny (body 85 až 103 ve spojení s body 197 až 203 napadeného rozhodnutí);
- vyvedení ochranné známky bez adekvátní protihodnoty (stěžovatelka za její pozbytí fakticky nezískala žádné finanční prostředky; k úhradě kupní ceny došlo směnkou se splatností k datu 31. 12. 2020, která v roce 2021 stále nebyla plně uhrazena; srov. zejména body 104 až 111 napadeného rozhodnutí), společně s povinností stěžovatelky nově hradit licenční poplatky za práva užívat ochrannou známku, kterou historicky vlastnila a náležitě ji na své náklady udržovala, vedla v podrozvahové evidenci v hodnotě 0 Kč (nadto vzdor tomu, že ochranná známka změnila svého právního majitele, jediným uživatelem byla nadále stěžovatelka, která hradila i náklady na její propagaci);
- vyvedení ochranné známky do Kyperské republiky, která poskytuje daňové pobídky ve formě nižších než obvyklých sazeb v souvislosti s ochrannou známkou, a následné navrácení ochranné známky zpět do majetkové struktury stěžovatelky v České republice (v podrobnostech bod 175 napadeného rozhodnutí);
- navrácení finančních prostředků, které byly vynaloženy na úhradu licenčních poplatků, zpět ke stěžovatelce formou příplatku mimo základní kapitál (v podrobnostech např. body 112 až 119 napadeného rozhodnutí).

[66] Krajský soud správně zdůraznil potřebu souhrnného hodnocení všech zjištěných okolností, nikoli samostatné hodnocení zákonnosti či účelovosti každé jednotlivé operace (body 18 a 19 napadeného rozsudku). To je v souladu s ustálenou judikaturou. Skutečnost, že každá z uvedených transakcí nemusí být samostatně protiprávní ani daňově účelová, totiž nevylučuje, že jejich celkový výsledek může naplnit znaky zneužití práva. Jednotlivé okolnosti a transakce nelze hodnotit izolovaně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 12. 2023, č. j. 3 Afs 233/2021 - 135).

[67] Konkrétní význam uvedených okolností pro objektivní a subjektivní prvek zneužití práva je však třeba rozlišovat. Pro objektivní prvek je rozhodující především výsledek celé struktury a jeho vztah ke smyslu a účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[68] Z již výše uvedeného je zřejmé, že podstatou argumentace daňových orgánů, s níž se ztotožnil také krajský soud, nebylo zpochybnění faktické realizace licenčního plnění, obvyklosti výše poplatků či obecně naplnění formálních podmínek podle § 24 zákona o daních z příjmů. Klíčovým závěrem daňových orgánů bylo, že stěžovatelka dosáhla nelegitimní daňové výhody, kterou by za standardních podmínek mít nemohla. V tomto směru považovaly daňové orgány za rozhodující, že stěžovatelka ochrannou známku JIP původně sama vlastnila, vytvářela její hodnotu a užívala ji při své podnikatelské činnosti, aniž musela za její užívání hradit licenční poplatky. Po uskutečnění posuzovaných transakcí naopak ochrannou známku již nevlastnila, avšak nadále užívala; vznikla jí přitom dlouhodobá povinnost hradit za pokračování téhož užívání licenční poplatky, které snižovaly její základ daně. Právě tento výsledek celého uspořádání je určující pro posouzení objektivního prvku zneužití práva. Širší souvislosti celé struktury dále dokreslovaly využití příznivého daňového režimu *IP Boxes* na Kypru společností FF TM, následný tok finančních prostředků zpět do České republiky a pozdější opětovné začlenění ochranné známky do české majetkové struktury skupiny JIP.

[69] Daňovou výhodou přičítanou stěžovatelce tedy nebylo preferenční zdanění příjmů společnosti FF TM na Kypru. Kyperský režim představoval pouze okolnost širší struktury. Daňovou výhodu v nynější věci představovalo snížení daňové povinnosti stěžovatelky prostřednictvím uplatnění nákladů na licenční poplatky, které by stěžovatelce bez vyčlenění ochranné známky a vytvoření navazujícího souboru transakcí a operací nevznikly. Právě přiznání této daňové výhody, kterou by za standardních podmínek stěžovatelka nemohla využít, odporuje za okolností projednávané věci smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[70] Uvedený závěr neznamená, že by oddělené vlastnictví nehmotného majetku a jeho úplatné poskytování jiným subjektům bylo samo o sobě neobvyklé nebo nepřípustné. Daňové orgány svůj závěr nezaložily na obecné nepřípustnosti licenčních vztahů, nýbrž na konkrétních okolnostech vzniku licenčního vztahu v projednávané věci. Rozhodující bylo, že stěžovatelka ochrannou známku původně sama vlastnila a užívala bez licenčního nákladu, zatímco v důsledku posuzovaného uspořádání začala za pokračování téhož užívání hradit licenční poplatky snižující její daňovou povinnost. Obecná legitimita licenčních vztahů proto nevylučuje, že konkrétním uspořádáním byly uměle vytvořeny podmínky pro získání daňové výhody.

[71] Stejně tak není rozhodující, že výše licenčního poplatku nebyla zpochybněna podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Uvedené ustanovení dopadá na otázku, zda sjednaná cena odpovídá ceně, kterou by za srovnatelných podmínek sjednaly nezávislé osoby. Neřeší však, zda samotný vznik právního vztahu, z něhož náklad plynul, byl součástí struktury zneužívající § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Obvyklost výše poplatku proto sama o sobě nevylučuje zneužití práva spočívající ve vytvoření samotné povinnosti tento poplatek hradit.

[72] Opačný závěr nelze dovodit ani z rozsudku ze dne 6. 2. 2026, č. j. 21 Afs 139/2025 - 74, na který stěžovatelka poukazuje. Nejvyšší správní soud v něm posuzoval náklady na reklamní plnění, o němž žalovaný připustil, že bylo realizováno a mohlo splnit svůj zamýšlený hospodářský účel. Daňové orgány zároveň netvrdily ani neprokazovaly, že cena reklamy byla nadhodnocená, že náklady byly neúčelné

nebo bez ekonomické racionality ani že reklama byla nesmyslná či zjevně nepřínosná pro podnikání daňového subjektu. Náklady na reklamu tak vedly či přinejmenším mohly vést k rozvoji jeho podnikání. Nejvyšší správní soud za těchto okolností uzavřel, že jejich uplatněním nevznikla daňová výhoda odporující smyslu a účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Současně uvedl, že v případech „běžných" nákupů zboží či služeb bude v souvislosti s daní z příjmů právnických osob zneužití práva přicházet v úvahu jen výjimečně (body 40 a 41).

[73] Nyní projednávaná věc je však skutkově odlišná. Podstatný rozdíl spočívá v původu posuzovaného nákladu. Ve věci řešené rozsudkem č. j. 21 Afs 139/2025 - 74 daňový subjekt pořizoval reklamní službu, kterou před uskutečněním sporné transakce neměl k dispozici a která mohla sama o sobě sloužit k propagaci a rozvoji jeho podnikání. Navazující transakce a pohyby peněžních prostředků přitom samy nevytvořily hospodářskou potřebu tuto službu pořizovat. Naproti tomu v nyní projednávané věci vznikla povinnost hradit licenční poplatky až v důsledku předchozího uspořádání transakcí, jehož prostřednictvím stěžovatelka pozbyla vlastnictví ochranné známky, kterou předtím sama vlastnila, vytvářela její hodnotu a při podnikání užívala bez licenčního nákladu. Za licenční poplatky tak získala možnost pokračovat v užívání téhož aktiva. Předmětem posouzení proto není izolované pořízení skutečně poskytnuté licence, nýbrž soubor operací, jehož výsledkem bylo vytvoření samotné potřeby tuto licenci pořizovat. Umělost se netýká existence ochranné známky, jejího faktického užívání ani výše licenčního poplatku, nýbrž okolností vzniku povinnosti tento poplatek hradit.

[74] To ostatně odpovídá i východisku citovaného rozsudku č. j. 21 Afs 139/2025 - 74, podle něhož je smyslem § 24 zákona o daních z příjmů uznání reálných nákladů, nikoli nákladů uměle vytvořených (bod 39 a tam citovaný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 289/2021 - 42).

[75] Nejvyšší správní soud proto přisvědčuje krajskému soudu a žalovanému, že objektivní prvek zneužití práva byl naplněn. Posuzovaným uspořádáním vznikla stěžovatelce daňová výhoda v podobě snížení daňové povinnosti o licenční náklady, které by jí bez vyčlenění dříve vlastněné ochranné známky a vytvoření navazujícího licenčního vztahu nevznikly. Uplatněním těchto nákladů by § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nesloužil k zohlednění nákladu vynaloženého na získání hospodářského plnění potřebného pro podnikání stěžovatelky, nýbrž k daňovému uznání nákladu vytvořeného souborem transakcí, jejichž výsledkem bylo úplatné pokračování v užívání aktiva, které stěžovatelka dříve sama vlastnila a užívala bez licenčního nákladu.

[76] Snaha o zpochybnění jednotlivých podpůrných okolností, například stěžovatelkou zdůrazňovaná nemožnost ovlivnit sídlo společnosti FF TM na Kypru, již nemění závěr o objektivním prvku. Ten není založen na každé z těchto okolností samostatně, nýbrž na výsledku celého uspořádání, v jehož důsledku stěžovatelce vznikl licenční náklad a odpovídající daňová výhoda v rozporu se smyslem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

III. E. Subjektivní prvek zneužití práva

[77] Stěžovatelka dále namítá, že daňové orgány neprokázaly subjektivní prvek zneužití práva. V tomto směru vznáší celou řadu námitek, které se prolínají v různých okruzích kasační stížnosti.

[78] Pro subjektivní prvek zneužití práva je podstatné, zda lze z objektivně zjistitelných okolností dovodit, že získání daňové výhody bylo hlavním či převažujícím účelem vzájemně provázaných operací. Jak bylo totiž již uvedeno, skutečný účel jednání daňového subjektu zpravidla nelze prokazovat přímo prostřednictvím vnitřních pohnutek osob, které za něj jednaly. Daňové orgány tudíž mohou vycházet z objektivně zjistitelných okolností, které o účelu vzájemně souvisejících transakcí vypovídají. Přitom mohou zohlednit i okolnosti významné již při posouzení objektivního prvku, neboť v praktické rovině se skutkový základ obou podmínek může překrývat (srov. rozsudky NSS č. j. 10 Afs 289/2021 - 42 a č. j. 5 Afs 195/2022 - 51, bod 70).

[79] Stěžovatelka v prvé řadě namítá, že krajský soud založil svůj závěr o subjektivním prvku jen na propojenosti aktérů jednotlivých transakcí. Tomu však nelze přisvědčit. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že za rozhodující pro naplnění subjektivního prvku zneužití práva krajský soud považoval až komplexní vyhodnocení všech zjištěných objektivních okolností, jak jej učinily daňové orgány (body 18 až 20 napadeného rozsudku).

[80] Právě pro daňové orgány bylo propojení aktérů jednotlivých transakcí jen jednou ze zjištěných okolností. Vycházely zejména z časové a věcné návaznosti jednotlivých transakcí, vyčlenění ochranné známky ze stěžovatelky, jejího převedení do zahraniční struktury a vzniku povinnosti platit za její další užívání licenční poplatky. Zohlednily rovněž existenci daňově příznivého režimu na Kypru a příplatky většinových akcionářů do kapitálových fondů stěžovatelky, které hodnotily jako další podpůrné okolnosti celé identifikované struktury (body 72 až 130 napadeného rozhodnutí). V úvahy vzaly i stěžovatelkou nabídnuté ekonomické vysvětlení realizace posuzovaných transakcí (body 131 až 148 napadeného rozhodnutí).

[81] Daňové orgány ani krajský soud tedy propojení osob nepovažovaly za samostatný důkaz zneužití práva, jak stěžovatelka v kasační stížnosti naznačuje. Jednalo se o jednu z objektivních okolností významných pro následné posouzení možnosti koordinovaného postupu jednotlivých aktérů s ohledem na záměr získat nelegitimní daňovou výhodu.

[82] Stěžovatelka vedle toho zpochybňuje i samotný význam propojení aktérů jednotlivých transakcí. Namítá, že společnost FFI před svým vstupem do skupiny JIP nebyla osobou spojenou se stěžovatelkou ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ani jí ovládanou osobou.

[83] Tato okolnost nicméně sama o sobě závěr daňových orgánů nevyvrací. Pro posouzení subjektivního prvku nebyla rozhodující jen existence formálního personálního nebo majetkového propojení před zahájením posuzovaných operací, nýbrž také jejich časová a věcná návaznost a možnost koordinace jednotlivých kroků. Společnost FFI se v průběhu realizace těchto operací stala akcionářem JIP ČR a jediným vlastníkem společnosti FF TM; do dalších transakcí byli zapojeni rovněž většinoví akcionáři stěžovatelky. Daňové orgány tyto vztahy nepovažovaly za samostatný důkaz zneužití práva, nýbrž za jednu z okolností svědčících ve spojení s ostatními zjištěními o možnosti koordinovaného uskutečnění celé struktury. Skutečnost, že společnost FFI před svým vstupem do skupiny JIP nebyla osobou spojenou se stěžovatelkou ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, proto sama nevyvrací závěr o naplnění subjektivního prvku.

[84] Stěžovatelka dále polemizuje s některými jednotlivými zjištěnými okolnostmi a indiciemi, z nichž daňové orgány dovodily závěr o naplnění subjektivního prvku.

[85] V tomto směru Nejvyšší správní soud znovu připomíná, že daňové orgány nepovažovaly identifikovanou strukturu za zneužívající pouze pro její složitost, zahraniční prvek nebo propojení jednotlivých aktérů. Jak bylo již vysvětleno, daňové orgány vycházely ze souhrnu všech identifikovaných okolností a realizovaných operací, jejichž výsledkem bylo vyvedení ochranné známky ze stěžovatelky a vznik povinnosti hradit za její další užívání licenční poplatky.

[86] Jednotlivé okolnosti, na které daňové orgány poukazovaly, přitom měly rozdílnou důkazní váhu. Ready-made povaha společnosti FFI, působení pana C. v dalších společnostech, kyperský prvek či samotné propojení aktérů měly pouze podpůrný význam a byly zohledněny ve spojení s nosnými okolnostmi, zejména s povahou, návazností a výsledkem celé struktury. Tyto okolnosti proto nelze hodnotit izolovaně, jak se o to pokouší stěžovatelka v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud připomíná, že skutečnost, že určitá okolnost není sama o sobě protiprávní ani účelová, nevylučuje, že ve spojení s dalšími objektivně zjištěnými skutečnostmi může podporovat závěr o zneužití práva (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 12. 2023, č. j. 3 Afs 233/2021 - 135). Námitky stěžovatelky proti jednotlivým podpůrným indiciím je proto třeba posoudit z hlediska jejich významu pro celkové hodnocení posuzované struktury.

[87] Stěžovatelce lze přisvědčit, že zakládání a využívání ready-made společností není samo o sobě neobvyklé, protiprávní ani ekonomicky iracionální. Ani krajský soud však netvrdil, že ready-made společnost nemůže vykonávat skutečnou ekonomickou činnost, poskytovat financování nebo nabývat majetkové účasti. Ready-made povahu společnosti FFI hodnotil pouze jako jednu z okolností širšího skutkového rámce, a to ve spojení s její předchozí činností, okolnostmi jejího vstupu do stěžovatelky a navazujícími transakcemi (body 18 a 19 napadeného rozsudku). Samotná běžnost využívání ready-made společností proto nevyvrací závěry daňových orgánů, jež spočívaly především v celkovém uspořádání transakcí, vzniku licenčního nákladu a nedoložení skutkového základu nabídnutého ekonomického vysvětlení. Zpochybnění této podpůrné indicie samo o sobě nemůže změnit hodnocení ostatních rozhodných okolností věci.

[88] Obdobně samotné působení pana C. ve statutárních orgánech většího počtu společností jistě samo o sobě neznamená, že společnost FFI nemohla vykonávat skutečnou činnost nebo poskytovat financování. Daňové orgány však ani tuto okolnost nepovažovaly za samostatný nosný důvod závěru o zneužití práva. Přikládaly jí pouze podpůrný význam ve spojení s dalšími okolnostmi věci, jako byla ready-made povaha společnosti FFI, rozsah její činnosti před vstupem do skupiny JIP a ostatní okolnosti jejího zapojení do posuzovaných operací. Nejvyšší správní soud tak zdůrazňuje, že právě až ve spojení s ostatními okolnostmi věci je uvedená okolnost významná. Námitka, že profesionální výkon funkce ve více společnostech není sám o sobě neobvyklý, celkové hodnocení věci nezpochybňuje.

[89] Stejný závěr platí i pro námitky týkající se sídla společnosti FF TM na Kypru a tamního příznivějšího daňového režimu. Daňové orgány stěžovatelce nepřičítaly jako její

daňovou výhodu nižší zdanění příjmů společnosti FF TM na Kypru. Kyperský prvek hodnotily pouze jako podpůrnou okolnost při posouzení účelu konkrétně zvoleného uspořádání, v jehož důsledku stěžovatelce vznikly licenční náklady snižující její daňovou povinnost. Námitka, že stěžovatelka sama neurčovala sídlo společnosti FF TM, proto nevyvrací výsledný závěr o subjektivním prvku, jenž byl založen na souhrnném zohlednění a hodnocení všech okolností.

[90] Taktéž námitky týkající se časové posloupnosti licenčních plateb a příplatků mimo základní kapitál směřují proti důkaznímu významu jen jedné z podpůrných indicií. Stěžovatelce lze přisvědčit, že časová posloupnost prvních příplatků mimo základní kapitál a prvních úhrad licenčních poplatků oslabuje závěr, že již tyto konkrétní příplatky představovaly přímý návrat prostředků uhrazených na licenčních poplatcích. Nevyvrací však zjištění daňových orgánů, že v širším časovém rámci proudily prostředky od stěžovatelky přes společnosti FF TM a FFI k jejím většinovým akcionářům a že tito akcionáři současně vkládali prostředky do kapitálových fondů stěžovatelky. Krajský soud přitom tuto okolnost nepovažoval za samostatný nosný důvod závěru o naplnění subjektivního prvku, nýbrž ji hodnotil společně s dalšími okolnostmi celé struktury (body 18 a 19 napadeného rozsudku; srov. též např. body 108 až 119, 120 až 130 a 158 až 160 napadeného rozhodnutí žalovaného).

[91] I případné oslabení významu některé z těchto indicií proto nevyvrací závěr založený na souhrnném posouzení všech navazujících transakcí. Pro celkové hodnocení jsou rozhodné především uspořádání těchto transakcí a jejich výsledek, jímž bylo vytvoření nového licenčního nákladu, posuzované společně se závěrem o nedoložení skutkového základu ekonomického vysvětlení nabídnutého stěžovatelkou.

[92] Nejvyšší správní soud tak přisvědčil některým dílčím výhradám stěžovatelky pouze potud, že jednotlivé uvedené okolnosti při izolovaném pohledu samy neprokazovaly převažující daňový účel posuzovaných transakcí. Tyto výhrady však ani ve svém souhrnu nevytvořily zásadní trhlinu v celkovém hodnocení daňových orgánů (obdobně srov. rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2026, č. j. 6 Afs 75/2025 - 57, body 21 a 55). Dílčí zpochybnění jednotlivých podpůrných indicií proto nevyvrátilo jejich význam v rámci komplexního hodnocení všech okolností projednávané věci.

[93] Stěžovatelka však především poukazuje na existenci ekonomického důvodu celé struktury realizovaných transakcí. Tento ekonomický důvod spatřuje ve vypořádání historických půjček, vstupu společnosti FFI do skupiny JIP a zajištění její investice ochrannou známkou JIP. Podle stěžovatelky proto vytvoření posuzované struktury nesledovalo převažující daňový účel.

[94] Daňové orgány nicméně dospěly k závěru, že základní skutkový předpoklad tohoto ekonomického vysvětlení, tedy skutečné poskytnutí tvrzeného financování v letech 2005 až 2011 (tj. faktické přijetí půjček), nebyl prokázán. Proto nebyl prokázán ani důvod vyvedení ochranné známky z vlastnictví stěžovatelky, tj. ekonomická racionalita hrazených licenčních poplatků (body 94, 131 až 148 napadeného rozhodnutí). Konečný závěr o naplnění subjektivního prvku zneužití práva v projednávané věci tak závisí na správnosti tohoto závěru.

[95] Za tímto účelem je nezbytné posoudit námitky stěžovatelky týkající se rozložení důkazního břemene, hodnocení provedených důkazů s ohledem na prokázání přijetí finančních prostředků z tvrzených půjček a námitky stěžovatelky týkající se neprovedení navržených důkazů.

III. F. Rozložení důkazního břemene

[96] Stěžovatelka namítá, že daňové orgány a krajský soud nesprávně přenesly důkazní břemeno ohledně subjektivního prvku zneužití práva na ni. Podle stěžovatelky bylo na správci daně, aby prokázal, že tvrzené historické půjčky nebyly skutečně poskytnuty a že posuzované transakce postrádaly ekonomické opodstatnění. Daňové orgány však po stěžovatelce nepřípustně požadovaly prokázání faktického přijetí peněžních prostředků a neopatřily samy bankovní výpisy ani další podklady, jejichž absence jí následně kladly k tíži.

[97] Důkazní břemeno při prokazování zneužití práva leží na správci daně (rozsudky NSS ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 114/2019-28, ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31, a ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, v oblasti daně z příjmů např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26). Jak nicméně Nejvyšší správní soud zdůraznil v bodě 70 rozsudku ze dne 26. 7. 2024, č. j. 5 Afs 195/2022 - 51: „*postačuje však prokázat samotnou existenci transakcí, které měly určitý daňový efekt (vznik daňové výhody), okolnosti svědčící o tom, že transakce byly uměle vytvořené (např. personální či majetkové propojení zúčastněných ekonomických subjektů), a zároveň to, že hlavním účelem daných transakcí bylo získání daňového zvýhodnění. Je zřejmé, že správce daně nemůže přímo prokázat skutečné pohnutky osob jednajících za daňový subjekt, může vycházet toliko z objektivních okolností, které o účelu série transakcí svědčí*“.

[98] Důkazní břemeno správce daně současně nezbavuje daňový subjekt povinnosti procesně reagovat na zjištění daňových orgánů a předkládat tvrzení a důkazní prostředky, jimiž jejich závěry zpochybňuje. Judikatura zdůrazňuje, že daňovému subjektu musí být poskytnut prostor, aby tvrdil a doložil, že závěry orgánů finanční správy nejsou správné. Typicky tak bude na daňovém subjektu, aby prokázal konkrétní skutečnosti, z nichž dovozuje ekonomický smysl svého jednání a jiný než převažující daňový účel, tj. že jeho chování mělo, i přes zjištění orgánů finanční správy, ekonomický smysl a že jeho cílem nebylo umělé získání daňové výhody (rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26, bod 12). Je totiž pouze v moci samotného daňového subjektu, aby prokázal, že ve skutečnosti byl ekonomický účel jiný, než jaký na první pohled vyplývá z objektivních okolností (rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2024, č. j. 5 Afs 195/2022 - 51, bod 71). Tím se na daňový subjekt nepřenáší důkazní břemeno ohledně samotného zneužití práva; po daňovém subjektu se pouze vyžaduje, aby prokázal skutkový základ ekonomického vysvětlení, jehož se dovolává a jímž závěry správce daně zpochybňuje.

[99] Stěžovatelka založila své ekonomické vysvětlení na tvrzení, že skutečně přijala historické financování, odpovídající pohledávky následně nabyla společnost FFI a navazující transakce směřovaly k jejich vypořádání, kapitalizaci a zajištění investice společnosti FFI. Bylo proto na stěžovatelce, aby doložila skutečné poskytnutí tvrzených peněžních prostředků, původ a výši příslušných pohledávek a jejich návaznost na pozdější transakce. Nešlo o přenesení důkazního břemena ohledně samotného zneužití práva, jak stěžovatelka

namítá, ale o požadavek doložit skutečnosti, jimiž stěžovatelka odůvodňovala jiné ekonomické vysvětlení celé struktury.

[100] Jestliže daňové orgány prokážou okolnosti svědčící o tom, že se jednalo o strukturu vytvořenou s hlavním či převažujícím účelem získat nelegitimní daňovou výhodu, nemají již povinnost prokázat neexistenci každé jednotlivé skutečnosti, na níž daňový subjekt zakládá odlišné ekonomické vysvětlení. V projednávané věci proto správce daně nemusel prokazovat, že stěžovatelkou tvrzené půjčky jí nebyly poskytnuty. Bylo naopak na stěžovatelce, aby doložila jejich skutečné poskytnutí, dovolávala-li se jich jako skutkového základu ekonomického vysvětlení celé struktury. Stejně tak daňové orgány nebyly bez dalšího povinny opatřovat bankovní výpisy, jimiž měly být prokázány stěžovatelkou tvrzené finanční toky. Také v tomto případě bylo primárně odpovědností stěžovatelky, aby jí tvrzené skutečnosti doložila.

[101] Daňové orgány a krajský soud tedy v projednávané věci vycházely ze správného rozložení důkazního břemene. Správce daně nesl důkazní břemeno ohledně naplnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva. Naopak stěžovatelka byla povinna prokázat skutkový základ jí tvrzeného ekonomického vysvětlení, zejména skutečné poskytnutí historických půjček a jejich návaznost na pozdější transakce.

III. G. Prokázání historických půjček

[102] Krajský soud ve shodě s daňovými orgány dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala skutkový základ svého ekonomického vysvětlení, jímž mělo být vypořádání historických půjček, jejichž věřitelem se měla následně stát společnost FFI (bod [8] tohoto rozsudku). Stěžovatelka k tvrzenému financování nepředložila smlouvy o půjčce. S výjimkou částky spojované se společností INTRASTORE nedoložila bankovními výpisy ani přijetí prostředků z konkrétních tvrzených půjček. Stejně tak nedoložila účetní souvztažnost mezi konkrétními částkami přijatými na bankovní účet a závazky evidovanými v účetnictví. Žalovaný proto dospěl k závěru, že nebylo prokázáno skutečné odevzdání předmětu tvrzených půjček (faktický peněžní tok). S tímto závěrem se následně ztotožnil i krajský soud (body 20 až 22 a 32 napadeného rozsudku).

[103] Stěžovatelka namítá, že skutečné poskytnutí financování prokázala jinými důkazními prostředky, zejména bankovním výpisem týkajícím se částky přijaté od společnosti INTRASTORE, účetními závěrkami, obraty a zápisy na účtech 325 a 379, účetními podklady společnosti FFI, konfirmacemi, dokumenty o postoupení a kapitalizaci pohledávek a doklady o navazujících majetkových operacích. Poukazuje také na potřebu externího financování a použití prostředků k akviziční činnosti skupiny JIP. Podle stěžovatelky krajský soud jednotlivé důkazy hodnotil izolovaně, nepřiznal náležitý význam jejich souhrnu a fakticky podmínil prokázání půjček předložením bankovních výpisů, které již s ohledem na časový odstup neměla k dispozici.

[104] Nejvyšší správní soud předesílá, že bankovní výpis jistě není jediný možný důkaz, který by mohl prokázat faktické přijetí finančních prostředků. Skutečné poskytnutí financování nicméně bylo základním skutkovým předpokladem ekonomického vysvětlení nabídnutého stěžovatelkou (tj. vypořádání historických půjček). Bez prokázání faktického obdržení půjček tedy nemohly pozdější právní a účetní operace realizované stěžovatelkou

samy objasnit ekonomickou podstatu celé identifikované struktury. Za této situace tak bylo podle názoru Nejvyššího správního soudu třeba, aby předložené důkazy alespoň ve vzájemném souhrnu spolehlivě prokázaly skutečné poskytnutí tvrzeného financování a umožňovaly je spojit s pohledávkami, jejichž věřitelem se měla stát společnost FFI a které měly být vypořádány realizovanými transakcemi.

[105] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že předložené důkazy skutečné poskytnutí tvrzeného financování v potřebném rozsahu neprokázaly. S výjimkou částky spojované se společností INTRASTORE stěžovatelka nedoložila konkrétní finanční toky odpovídající tvrzeným půjčkám, včetně částek a doby jejich poskytnutí. Nepředložila smlouvy, na jejichž základě měly být prostředky poskytnuty, ani účetní souvztažnost spojující zápisy na účtech 325 a 379 s konkrétními příjmy na jejích bankovních účtech. V účetních závěrkách společnosti FFI nebyly pohledávky za stěžovatelkou vykázány samostatně a zachyceny nebyly ani transakce s tvrzeným externím investorem, jehož existence, identita a vztah ke společnosti FFI navíc nebyly v daňovém řízení prokázány. Předložené podklady proto neumožňovaly dostatečně spolehlivě spojit evidované závazky a pozdější nakládání s pohledávkami se skutečným poskytnutím tvrzených peněžních prostředků (body 21, 22, 27 a 32 napadeného rozsudku).

[106] Podle názoru Nejvyššího správního soudu měla absence smluv o půjčkách a bankovních výpisů v projednávané věci značný význam, a to zejména vzhledem k objemu tvrzeného financování a významu, který stěžovatelka půjčkám sama přikládala. Nemělo jít o běžné a již dávno vypořádané provozní závazky, ale o financování ve výši přibližně 250 mil. Kč, jehož existence a následné vypořádání měly podle samotné stěžovatelky vysvětlovat řadu majetkových operací probíhajících ještě mnoho let po tvrzeném poskytnutí prostředků. Lze tak přisvědčit krajskému soudu, že za této situace bylo důvodné očekávat, že existence a čerpání půjček budou podloženy průkaznými doklady alespoň po dobu, po kterou na ně měly navazovat další majetkové a účetní operace (srov. bod 21 napadeného rozsudku včetně poznámek pod čarou).

[107] Stěžovatelka v této souvislosti namítá, že historické půjčky zanikly kapitalizací již v roce 2011, zatímco krajským soudem zmíněná směnka se týkala pozdější úhrady kupní ceny za podíl ve společnosti JIP známková. Lze jí přisvědčit, že případné nesplacení této směnky samo o sobě neprokazuje další trvání závazků z historických půjček. Uvedené však nezpochybňuje nosný závěr krajského soudu. Stěžovatelka označovala historické půjčky za základ navazujících právních, účetních a majetkových operací. Bylo proto důvodné očekávat zachování podkladů umožňujících prokázat jejich skutečné poskytnutí a návaznost na pozdější transakce. Případné pozdější splacení či započtení kupní ceny za podíl ve společnosti JIP známková neprokazuje původní finanční tok peněz ani existenci pohledávek, které měly být následně kapitalizovány a jejichž vypořádáním stěžovatelka odůvodňovala realizaci posuzovaných transakcí.

[108] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že krajský soud nepřiznal náležitý význam vzájemné souvislosti předložených důkazů. Z bodů 21, 22, 27 a 32 napadeného rozsudku je patrné, že krajský soud posuzoval společně absenci smluv a bankovních výpisů, způsob účetní evidence závazků u stěžovatelky, účetní výkazy společnosti FFI, tvrzení o externím investorovi i pozdější účetní a majetkové operace. Jeho závěrem přitom nebylo, že by některý jednotlivý nedostatek určitého podkladu sám vylučoval existenci půjček.

Podstatné naopak bylo, že ani souhrn předložených podkladů neposkytoval dostatečně spolehlivý důkaz o skutečném odevzdání předmětu tvrzených půjček a jeho souvislosti se závazky, jejichž vypořádáním stěžovatelka vysvětlovala navazující transakce.

[109] Na tomto obecném závěru nic nemění ani konkrétní výhrady stěžovatelky k důkaznímu významu jednotlivých hodnocených podkladů. K těm uvádí Nejvyšší správní soud následující.

[110] Předně je třeba uznat, že od ostatního stěžovatelkou tvrzeného financování se liší částka spojovaná se společností INTRASTORE. Daňové orgány totiž nezpochybnily, že na účet stěžovatelky byla v roce 2005 připsána částka 1 079 925 EUR. V tomto rozsahu tedy stěžovatelka doložila faktické přijetí části peněz (ve výši cca desetiny celkově tvrzené částky). Jak nicméně vysvětlil již krajský soud, nebylo prokázáno, že přijatá částka představovala právě tvrzenou půjčku od společnosti INTRASTORE, že odpovídající pohledávka existovala ještě na konci roku 2006 a že ji následně nabyla společnost FFI (bod 27 a poznámky pod čarou 6 a 7 napadeného rozsudku).

[111] S těmito závěry se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Ani souhrnná výše aktiv a pasiv vykázaná v účetní závěrce k 31. 12. 2006, na kterou stěžovatelka poukazuje, neumožňuje bez dalšího určit, že jejich součástí byl právě závazek z tvrzené půjčky od společnosti INTRASTORE. Neprokazuje tedy souvislost přijaté částky s konkrétní v dané době existující půjčkou, ani že se jejím věřitelem následně stala společnost FFI, jak stěžovatelka tvrdí. K tomu nezbývá než dodat, že uvedené peněžní prostředky představují jen cca desetinu všech finančních prostředků z tvrzených půjček. Stěžovatelka navíc nerozptýlila ani pochybnosti o předložených dokumentech, které žalovaný identifikoval (srov. bod 280 napadeného rozhodnutí).

[112] Stěžovatelce lze přisvědčit, že následné převedení přijatých prostředků společnosti JIP majetková samo o sobě neprokazovalo zánik případného závazku vůči společnosti INTRASTORE. Tato okolnost však nedokládá právní důvod původního přijetí částky, trvání konkrétní pohledávky na konci roku 2006 nebo její následné postoupení společnosti FFI. Tato dílčí výhrada stěžovatelky proto nosný závěr krajského soudu nezpochybňuje.

[113] Stejný závěr platí i pro účetní evidenci tvrzeného závazku vůči společnosti JIP DRINK. Stěžovatelka namítá, že závazek byl zachycen na účtech 325 a 379 a že případně nesprávné zařazení položky na konkrétní účet nemůže samo o sobě vyvrátit existenci půjčky. To se však míjí s podstatou argumentace krajského soudu. Ten v bodě 22 napadeného rozsudku zdůraznil absenci účetní souvztažnosti s peněžními prostředky přijatými na bankovní účet, chybějící data účtování a neexistenci prokazatelné vazby na konkrétní smlouvy o půjčkách. Souhrnné obraty účtů 325 a 379 a zápisy na účtu 325 tak mohly prokazovat (formální) účetní evidenci vykazovaného závazku. Neprokazovaly však, kdy, kým a v jaké výši byly stěžovatelce peněžní prostředky skutečně poskytnuty (tj. že došlo k faktickému finančnímu toku), ani spojení evidovaného závazku s pohledávkou, jejímž věřitelem se měla následně stát společnost FFI.

[114] Skutečné poskytnutí tvrzených půjček neprokazovaly ani účetní závěrky a hlavní knihy společnosti FFI. Stěžovatelka poukazuje na britská účetní pravidla, která za určitých okolností umožňují vykazovat vzájemné vztahy v saldované podobě. Samotnou možnost

takového vykazování však daňové orgány ani krajský soud nezpochybnily. Krajský soud v bodech 25 a 27 napadeného rozsudku výslovně uvedl, že tato skutečnost nebyla sporná. Hlavní knihy mohly dokládat, že společnost FFI účetně evidovala položky označené jako pohledávky či půjčky vůči stěžovatelce a odpovídající vztah k tvrzenému investorovi. Samy však neprokazovaly skutečný pohyb konkrétních peněžních prostředků na bankovní účet stěžovatelky ani vazbu účetně evidovaných položek na konkrétní tvrzené půjčky. Připuštění saldovaného vykazování ani uvedené účetní doklady proto neodstraňovaly rozhodný důkazní nedostatek spočívající v neprokázání původního finančního toku (body 21, 22 a 27 napadeného rozsudku).

[115] Skutečné poskytnutí půjček neprokazují ani jejich pozdější postoupení, kapitalizace nebo navazující majetkové operace, na které stěžovatelka poukazuje. Rovněž tyto skutečnosti mohou dokládat pozdější právní a účetní nakládání s vykazovanými pohledávkami nebo výsledné majetkové uspořádání. Nemohou však samy zpětně prokázat skutečné předání peněžních prostředků, z něhož měly příslušné pohledávky vzniknout. To platí také pro stěžovatelkou zdůrazňovaný skutečný vstup společnosti FFI do skupiny JIP a pozdější vložení ochranné známky a akcií do společnosti JIP ČR. Jak uvedl již krajský soud, pozdější účetní zachycení zkrátka nenahrazuje chybějící důkazy o skutečném toku peněžních prostředků, z něhož měly pohledávky původně vzniknout (bod 32 napadeného rozsudku). Ani stěžovatelkou zdůrazňovaný dokument Letter of Intent ze dne 24. 8. 2011 neprokazuje skutečné předání tvrzených peněžních prostředků. Dokládá plánované uspořádání navazujících transakcí a tvrzený účel smluvních stran, nikoli však skutkovou okolnost, z níž měly vypořádávané pohledávky původně vzniknout.

[116] Stejně tak potřeba externího financování a uskutečnění akvizic, jimiž stěžovatelka argumentuje, neprokazují původ a faktický tok jí tvrzených prostředků, z nichž měly být příslušné výdaje hrazeny. Neplyne z nich, že prostředky na konkrétní akvizice pocházely právě z půjček, jejichž existencí a následným vypořádáním stěžovatelka vysvětlovala posuzované transakce. Totéž platí pro stěžovatelkou zmiňované vyjádření banky o omezených možnostech dalšího úvěrového financování. To mohlo potenciálně osvětlovat potřebu jiného financování, nikoli však prokázat skutečný původ stěžovatelkou tvrzených půjček a jejich faktické přijetí.

[117] Ani námitky týkající se podpisu pana C. na smlouvě o příplatku do vlastního kapitálu nemohou tento závěr změnit. Krajský soud v bodě 26 napadeného rozsudku výslovně uvedl, že pochybnosti o jeho podpisu na uvedené smlouvě se přímo netýkaly skutečného načerpání stěžovatelkou tvrzených peněžních prostředků a představovaly pouze dílčí podpůrnou indicii v rámci komplexu okolností, z nichž daňové orgány dovozovaly své závěry týkající se zneužití práva. I kdyby pravost podpisu nebyla sporná, prokazovala by nanejvýš autenticitu konkrétního pozdějšího právního jednání, nikoli skutečné odevzdání předmětu historických půjček. Není tudíž zpochybněn nosný závěr krajského soudu, který je založen na neprokázání faktického přijetí tvrzeného financování.

[118] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že daňové orgány ani krajský soud nevyžadovaly, aby stěžovatelka prokázala tvrzené půjčky výhradně smlouvami a bankovními výpisy. Jejich absence však byla při tvrzeném objemu a významu financování podstatná, neboť ji ostatní předložené podklady nenahradily. U zlomku celkově tvrzené části financování byl doložen určitý finanční tok. Nebylo však prokázáno jeho dostatečné

spojení s konkrétní tvrzenou půjčkou a pohledávkou následně využitou v dalších transakcích. Ostatní účetní podklady dokládaly evidenci vykazovaných závazků nebo pozdější nakládání s pohledávkami, nikoli však skutečné předání peněžních prostředků.

[119] Nejvyšší správní soud proto přisvědčuje krajskému soudu, že stěžovatelka neprokázala skutečné přijetí tvrzeného historického financování v rozsahu, z něhož odvozovala svůj závazek vůči společnosti FFI. Neprokázala tak skutkový základ ekonomického vysvětlení, jehož se v řízení dovolávala a jímž odůvodňovala realizované transakce.

[120] Jelikož obstál závěr krajského soudu a daňových orgánů o neprokázání ekonomického vysvětlení nabídnutého stěžovatelkou, obstojí i celkové hodnocení subjektivního prvku zneužití práva. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že uspořádání, návaznost a výsledek posuzovaných transakcí ve spojení s absencí dostatečně významného samostatného ekonomického důvodu umožňovaly učinit závěr, že hlavním účelem realizovaných transakcí bylo získání nelegitimní daňové výhody spočívající ve vytvoření licenčních nákladů a odpovídajícím snížení daňové povinnosti. Jednotlivé podpůrné indicie nebyly samy rozhodující; tento závěr vyplynul z jejich hodnocení společně s nosnými okolnostmi celého projednávaného případu.

III. H. Námitky týkající se neprovedených důkazů

[121] Další okruh kasační stížnosti se týká otázky, zda daňové orgány zákonným způsobem zamítly důkazní návrhy, jimiž se stěžovatelka snažila tvrzené historické financování prokázat.

[122] Stěžovatelka spatřuje vadu v neprovedení celé řady jí navržených důkazů. Některé z dílčích námitek a tvrzení jsou však pro neadresnost nepřípustné (bod [26] tohoto rozsudku). Nejvyšší správní soud se proto zabývá kasační argumentací v rozsahu, v níž je přípustná.

[123] Z judikatury plyne, že správce daně není povinen provést každý důkaz navržený daňovým subjektem. Důkazní návrh může odmítnout zejména tehdy, nemá-li tvrzená skutečnost souvislost s předmětem řízení, není-li důkaz způsobilý ji ověřit nebo vyvrátit anebo byla-li již bez důvodných pochybností zjištěna. Neprovedení důkazu však musí řádně odůvodnit (srov. nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, a rozsudky NSS ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49, a ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021 - 74, bod 30). To platí i pro návrh na výslech svědků (např. rozsudky NSS ze dne 27. 8. 2021, č. j. 5 Afs 362/2020 - 49, body 35 a 36, či ze dne 4. 4. 2019, č. j. 9 Afs 431/2017 - 39, body 21 až 23). Pro posouzení důkazní způsobilosti svědecké výpovědi je přitom podstatné, zda svědek mohl rozhodné skutečnosti sám bezprostředně vnímat. Výpověď založená pouze na zprostředkovaných zjištěních či později získaných dokumentech nemůže bez dalšího přímo prokázat historický děj, jehož svědek nebyl účasten (např. rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 81/2011 - 147).

[124] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že daňové orgány těmto požadavkům dostály (body 23 až 25 napadeného rozsudku). Jednotlivé důkazy neodmítly

proto, že by předem nepovažovaly navržené svědky za věrohodné. Naopak, ve vztahu ke každému důkaznímu návrhu vysvětlily, z jakých důvodů jej považovaly za nadbytečný nebo nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti (v podrobnostech body 204 až 251 napadeného rozhodnutí).

[125] Společným znakem posuzovaných důkazních návrhů je, že navržení svědci buď nemohli mít vlastní poznatky o historickém předání peněžních prostředků, nebo mohli vypovídat jen o pozdějším účetním či auditorském zachycení tvrzených pohledávek a o podkladech, které měli v době své činnosti k dispozici. Jejich výslechy tak nebyly způsobilé odstranit rozhodný nedostatek spočívající v neprokázání původního finančního toku a jeho spojení s konkrétními pohledávkami. Pozdější formální zachycení pohledávky v účetnictví či ověření jejího účetního zpracování totiž ještě neprokazuje skutkovou událost, z níž měla pohledávka původně vzniknout, tedy faktické přijetí peněžních prostředků (sporná skutečnost tvořící základní skutkový předpoklad ekonomického vysvětlení nabídnutého stěžovatelkou). Jde tedy o dvě rozdílné otázky, jejichž odlišnost stěžovatelka v kasační stížnosti pomíjí. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbývá než k jednotlivým kasačním námitkám zopakovat následující.

[126] Správce daně předně nepochybil, když neprovedl výslech L. L. ze společnosti Probitus CY Limited. Tato společnost vznikla až v roce 2016 a účetní závěrky společnosti FFI ověřovala od roku 2018. Její zástupce proto nemohl mít vlastní poznatky o skutečném poskytnutí půjček v letech 2005 až 2011. Mohl případně vysvětlit pozdější audit a obsah účetních podkladů, nikoli však objasnit, zda byly peněžní prostředky stěžovatelce skutečně předány. Jak tedy již správně vysvětlil krajský soud, tato výpověď nemohla prokázat základní skutkový předpoklad ekonomického vysvětlení, tedy skutečné přijetí tvrzených půjček (srov. body 23 a 24 napadeného rozsudku).

[127] K jinému závěru nevede ani argumentace týkající se výslechu A. R.. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že tato osoba mohla vypovídat o pozdější činnosti společnosti FFI, způsobu vedení jejího účetnictví nebo o podkladech, s nimiž se po svém nástupu do funkce seznámila. Klíčové nicméně je, že vzhledem k době svého působení ve společnosti FFI (vznik funkce jednatelky až v roce 2017) nemohla z vlastní zkušenosti potvrdit skutečné předání peněžních prostředků, k němuž mělo dojít v letech 2005 až 2011. Pokud by uvedenými informacemi disponovala, jednalo by se o informace zprostředkované; rozhodný skutkový děj (faktické předání peněz v uvedených letech) totiž nemohla vnímat svými smysly. Obecná možnost saldovaného vykazování podle britských účetních standardů navíc nebyla v řízení sporná a pozdější účetní zachycení tvrzených pohledávek samo neprokazovalo původní finanční tok. Žalovaný proto nepochybil, pokud její výslech nepovažoval za způsobilý prokázat rozhodné skutečnosti (tj. faktický finanční tok v souvislosti s tvrzenými půjčkami).

[128] Nejvyšší správní soud neshledal ani stěžovatelkou tvrzený vnitřní rozpor v hodnocení návrhu na výslech Ing. Č.. Stěžovatelka jej spatřuje v tom, že krajský soud na jedné straně připustil, že daňový poradce mohl vypovídat o účetní evidenci tvrzených půjček a podkladech, z nichž při jejich zaúčtování vycházel, na druhé straně však jeho výslech nepovažoval za způsobilý prokázat skutečné poskytnutí peněžních prostředků. Tyto závěry si však neodporují. Krajský soud rozlišil mezi pozdějším účetním zachycením závazku a skutkovou událostí, z níž měl závazek vzniknout (bod 25 napadeného rozsudku). Navržený svědek mohl objasnit způsob vedení účetní evidence a podklady, které měl při své

činnosti k dispozici. Nemohl však z vlastní zkušenosti potvrdit skutečné předání peněz ani nahradit chybějící vazbu mezi účetními zápisy, konkrétními příjmy na bankovních účtech stěžovatelky a pohledávkami, jejichž věřitelem se měla následně stát společnost FFI. Jeho výpověď tak mohla mít nepřímý význam pro vysvětlení účetního zachycení tvrzených závazků, nebyla však způsobilá odstranit rozhodný důkazní nedostatek spočívající v neprokázání původního finančního toku a jeho vazby na konkrétní tvrzené půjčky. Krajský soud proto nehodnotil důkazní návrh vnitřně rozporně.

[129] Pochybení nelze spatřovat ani v neprovedení výslechu zástupce společnosti SYSTEMA AUDIT. Stěžovatelka namítá, že tato společnost prováděla její audit v letech, kdy došlo ke kapitalizaci tvrzených pohledávek. Její zástupce proto mohl objasnit, z jakých podkladů auditor při ověřování této operace vycházel a zda ověřoval také vznik kapitalizovaných pohledávek. Takový výslech však mohl rovněž vypovídat nanejvýš o provedených auditorských postupech, podkladech dostupných v době auditu a účetním zachycení kapitalizace. Nemohl však sám o sobě prokázat, že peněžní prostředky, z nichž měly pohledávky původně vzniknout, byly stěžovatelce v letech 2005 až 2011 skutečně předány. Krajský soud proto ve vztahu k tomuto důkaznímu návrhu správně rozlišil mezi pozdějším auditorským ověřením účetní operace a prokázáním původního finančního toku (bod 25 napadeného rozsudku).

[130] Stěžovatelka konečně namítá, že ji měl správce daně vyzvat k označení konkrétního zástupce společnosti SYSTEMA AUDIT. Bylo však na ní jako na navrhovatelce důkazu, aby označila konkrétní fyzickou osobu a uvedla, které skutečnosti měla tato osoba potvrdit. Správce daně nebyl povinen sám zjišťovat, která z osob působících pro auditorskou společnost by mohla mít k věci relevantní poznatky. Námitka, že si daňové orgány mohly označení konkrétní osoby dodatečně vyžádat, proto neodstraňuje neurčitost původního důkazního návrhu.

[131] Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že daňové orgány uvedly konkrétní důvody pro neprovedení sporných důkazů. Nešlo o jejich paušální odmítnutí ani o nepřípustné předběžné hodnocení věrohodnosti, nýbrž o posouzení způsobilosti navržených důkazů prokázat skutečné načerpání historických půjček. Navržené osoby buď nemohly mít vlastní poznatky o tvrzeném předání peněžních prostředků, a tedy mohly objasnit pouze jejich pozdější účetní či právní zachycení, anebo nebyly jako svědci dostatečně určitě označeny. Jejich výpovědi proto nemohly odstranit základní důkazní nedostatek spočívající v neprokázání skutečného předání tvrzených částek a jejich vazby na pohledávky později spojované se společností FFI.

[132] Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že daňové orgány nebyly povinny provést ani navrhované (opakované) mezinárodní dožádání za účelem obecného ověření britského způsobu saldovaného vykazování. Jak bylo již uvedeno, možnost takového vykazování nebyla sporná ani rozhodná (zejména body 228, 229, 295, 344 a 345 napadeného rozhodnutí). Opětovné provedení mezinárodního dožádání ve formě, jak jej stěžovatelka požadovala, proto nemohlo objasnit rozhodnou otázku, zda byly tvrzené peněžní prostředky stěžovatelce skutečně předány.

III. I. Mezinárodní dožádání a lhůta pro stanovení daně

[133] Stěžovatelka dále namítá, že uplynula lhůta pro stanovení daně. Podle ní mezinárodní dožádání britského správce daně nebylo účelné, neboť jeho prostřednictvím nebyly získány informace významné pro stanovení daně a žádost byla odeslána krátce po zahájení daňové kontroly. Nemohlo proto stavět lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Stěžovatelka tudíž považuje mezinárodní dožádání za účelové.

[134] Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci*.

[135] Z judikatury plyne, že mezinárodní dožádání staví lhůtu pro stanovení daně tehdy, je-li objektivně potřebné a souvisí-li věcně a časově s předmětem daňového řízení. Požadované informace nesmějí být zjevně nadbytečné a musejí se týkat podstatných skutkových okolností. Z hlediska věcné souvislosti je rozhodující obsah žádosti a jeho vztah k prověřovaným transakcím; postačí, bylo-li možné se v době odeslání žádosti rozumně domnívat, že požadované informace přispějí k rozhodnutí ve věci. Účelnost žádosti se posuzuje podle jejího obsahu a okolností známých v době jejího odeslání, nikoli podle obsahu později obdržené odpovědi, výsledné úspěšnosti dožádání nebo použití získaných informací při stanovení daně (srov. např. rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021 - 75, ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 124/2023 - 59, a ze dne 20. 2. 2025, č. j. 6 Afs 261/2024 - 68, body 28 až 30).

[136] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že v projednávané věci byly tyto podmínky splněny (bod 29 napadeného rozsudku). Správce daně se na britského správce daně obrátil, aby získal informace o činnosti společnosti FFI a podkladech, na jejichž základě mělo být stěžovatelce poskytnuto tvrzené financování. Jelikož se tyto skutečnosti týkaly britské společnosti a jejího účetnictví, mohl k jejich zjištění a ověření využít právě i mezinárodního dožádání. Podstatné přitom je, že stěžovatelka odpovídající podklady sama nepředložila. Dožádání tak bylo v dané době objektivně potřebné a směřovalo k ověření skutkového základu ekonomického vysvětlení navazujících transakcí. Není určující, zda se zjištěné informace nakonec ukázaly jako určující pro stanovení daně či nakolik objasnily tvrzení stěžovatelky (srov. již citované rozsudky NSS č. j. 3 Afs 24/2021 - 75, č. j. 2 Afs 124/2023 - 59 a č. j. 1 Afs 262/2021 - 40).

[137] Okolnosti nyní projednávané věci tudíž nesvědčí o tom, že dožádání bylo účelové, anebo sledovalo umělé prodloužení lhůty pro stanovení daně. Naopak, podporují závěr, že mezinárodní dožádání v dané době sledovalo cíl zjistit stav věci a ověřit pravdivost tvrzení stěžovatelky o přijetí financování, jehož vypořádáním vysvětlovala posuzované transakce.

[138] Účelnost mezinárodního dožádání nevylučuje ani skutečnost, že správce daně odeslal žádost krátce po zahájení daňové kontroly. Důležité je, že již z podkladů známých v této době vyplývalo zapojení zahraničních společností FFI a FF TM do posuzované struktury transakcí a potřeba ověřit jejich vztahy se stěžovatelkou, a to zejména s ohledem na stěžovatelkou tvrzené přijetí financování od společnosti FFI, k němuž však daňovým orgánům nedoložila podklady. Správce daně proto nemusel před oslovením britského správce daně vyčkat na ukončení veškerých kontrolních postupů a dokazování. Naopak,

právě včasné odeslání žádosti na počátku daňové kontroly svědčí ve prospěch závěru, že jejím cílem nebylo účelové prodloužení lhůty pro stanovení daně, nýbrž získání informací významných pro prověřování tvrzeného financování.

[139] Účelnost mezinárodního dožádání nevylučuje ani to, že žádost jako prověřované období uváděla roky 2015 až 2018 a že britský správce daně neposkytl odpověď na dílčí otázku vztahující se k roku 2011. Žádost obsahovala více otázek týkajících se činnosti společnosti FFI, jejích vztahů se stěžovatelkou a jejího zapojení do transakcí významných pro daňovou povinnost stěžovatelky v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Tyto informace mohly objektivně přispět k objasnění věci, a žádost proto měla věcnou i časovou souvislost s předmětem daňové kontroly. Nedostatečné časové vymezení jedné z otázek mohlo omezit využitelnost odpovědi pro ověření historického financování, nečinilo však celé mezinárodní dožádání bezúčelným. Při tomto posouzení je třeba zohlednit také to, že míra podrobnosti žádosti se odvíjí od konkrétní fáze kontrolního postupu. Jak bylo již uvedeno, žádost odeslaná na jeho počátku může být formulována obecněji, neboť správce daně teprve opatřuje bližší informace o prověřovaných transakcích a dotčených subjektech (rozsudek NSS č. j. 6 Afs 261/2024 - 68, bod 36).

[140] Kasační námitky zpochybňující účelnost mezinárodního dožádání tudíž nejsou důvodné. Mezinárodní dožádání po dobu od 14. 3. 2019 do 3. 9. 2019 stavělo běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Podrobný výpočet lhůty pro stanovení daně provedl krajský soud v bodě 28 napadeného rozsudku. S tímto výpočtem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje. Napadené rozhodnutí bylo stěžovatelce oznámeno dne 3. 7. 2023, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně, jejíž poslední den připadl na 21. 7. 2023. Daň proto byla pravomocně stanovena včas.

III. J. Rozsah vyloučení daňově uznatelných nákladů

[141] Poslední okruh kasačních námitek se týká rozsahu vyloučení daňově uznatelných nákladů. Stěžovatelka namítá, že ani při závěru o zneužití práva neměly být z daňově uznatelných nákladů vyloučeny veškeré licenční poplatky hrazené společnosti FF TM. Základ daně mohl být podle ní zvýšen nejvýš o rozdíl mezi licenčními poplatky a příjmy, které sama získala z poskytování sublicencí jiným společnostem skupiny JIP, které využívaly ochrannou známku JIP.

[142] Nejvyšší správní soud předně souhlasí s krajským soudem, že § 24 odst. 2 písm. zc) a § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů na věc nedopadají. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů se vztahovalo na náklady spadající pod § 25 téhož zákona. Licenční poplatky však v projednávané věci nebyly vyloučeny proto, že by šlo o některý z nákladů uvedených v § 25 zákona o daních z příjmů, nýbrž z důvodu zneužití práva. Ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů pak upravuje vyloučení určitých výnosů ze základu daně, nikoli uznatelnost nákladů. Samo proto neumožňuje ponechat část licenčních poplatků v daňově uznatelných nákladech (srov. bod 30 napadeného rozsudku).

[143] Nejvyšší správní soud stěžovatelce nepřisvědčil, že jí v rozsahu sublicenčních výnosů od jiných společností skupiny JIP nevznikla žádná daňová výhoda. Předmětem posouzení

v nyní projednávané věci je totiž daňová povinnost stěžovatelky, která do daňově uznatelných nákladů sama zahrnula celou výši svých licenčních poplatků hrazených společnosti FF TM. Právě uplatněním celého tohoto nákladu jako daňově uznatelného snížila svůj základ daně a získala tím nelegitimní daňovou výhodu. Povinnost hradit licenční poplatky totiž vznikla v důsledku zneužívajícího uspořádání, v jehož rámci byla ochranná známka vyvedena z jejího vlastnictví.

[144] Na tom nic nemění, že stěžovatelka část licenčních poplatků následně přeúčtovala dalším společnostem skupiny JIP. Tím nedošlo ke snížení licenčního poplatku účtovaného stěžovatelce společností FF TM ani nákladu, který stěžovatelka sama uplatnila jako daňově uznatelný. Výnosy ze sublicencí naproti tomu představovaly její vlastní příjmy z dalších právních vztahů s ostatními společnostmi skupiny. Jejich dosažení tedy nemění skutečnost, že celý licenční náklad vznikl v důsledku zneužívajícího uspořádání a do daňově uznatelných nákladů jej zahrnula právě stěžovatelka. Následným poskytnutím sublicencí proto nemohla dosáhnout toho, aby část nákladu vzniklého ze zneužívajícího uspořádání zůstala daňově uznatelná.

[145] Rozsah vyloučení daňově uznatelných nákladů proto nebylo možné určit jen porovnáním účetního nákladu na licenční poplatky a výnosů ze sublicencí. Pro účely stanovení daňové povinnosti stěžovatelky bylo třeba vyloučit z daňově uznatelných nákladů celý náklad, který by jí bez zneužívajícího uspořádání nevznikl. Klíčové je, že bez vyvedení ochranné známky z jejího vlastnictví by stěžovatelka licenční poplatky společnosti FF TM vůbec nehradila.

[146] Tomuto závěru nebrání ani restituční povaha následků zákazu zneužití práva, na niž stěžovatelka poukazuje. Jak bylo uvedeno, obnovení stavu, který by existoval bez zneužívajícího uspořádání, v projednávané věci vyžadovalo při stanovení daňové povinnosti vyloučit náklad vzniklý v důsledku vyvedení ochranné známky a navazujícího licenčního vztahu se společností FF TM. Sublicenční vztahy mezi stěžovatelkou a dalšími společnostmi skupiny nebyly transakcemi, jejichž prostřednictvím stěžovatelka tuto daňovou výhodu získala, ani nebylo dovozeno, že by samy představovaly zneužití práva. Nebyl proto důvod od jejich výnosů pro daňové účely odhlížet. Skutečnost, že stěžovatelka licenční oprávnění dále hospodářsky využila a dosáhla z něj zdanitelných příjmů, nemění rozsah nákladu, který sama uplatnila a který by jí bez zneužívajícího uspořádání nevznikl. Nejde proto o dvojí zdanění téže částky, ale o samostatné posouzení nákladu vzniklého ze zneužívajícího uspořádání a výnosů z dalších právních vztahů.

[147] Daňové orgány tedy nepochybily, pokud z daňově uznatelných nákladů vyloučily celou částku licenčních poplatků hrazených společnosti FF TM. Výnosy stěžovatelky z poskytování sublicencí nebyly důvodem k omezení rozsahu odepření daňové výhody pouze na rozdíl mezi náklady na licenční poplatky a těmito výnosy. Ani tato kasační námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[148] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední soudního řádu správního zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

[149] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (výrok II. tohoto rozsudku). Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, a proto se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (výrok III. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 21. října 2026

Michal Bobek
předseda senátu