ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Michal Bobka a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **K-STAV TŘEBÍČ, s. r. o.**, se sídlem Cihelna 433, Okříšky, zastoupen JUDr. Evou Hrbáčkovou, advokátkou se sídlem Bráfova tř. 764/50, Třebíč, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 1. 2022, č. j. 29 Af 5/2020 - 64,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

## Odůvodnění:

### I.

[1] Rozhodnutími ze dne 21. 11. 2019, č. j. 48191/19/5200-10421-705721, a č. j. 48149/19/5200-10421-705721, žalovaný rozhodl o odvoláních žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“ nebo „prvostupňový správce daně“) ze dne 22. 8. 2018, č. j. 1459533/18/2912-50521-703184, č. j. 1458344/18/2912-50521-703184, a č. j. 1458723/18/2912-50521-703184, kterými byla žalobci stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016. Žalovaný dva z předmětných platebních výměrů potvrdil a jeden formálně změnil, avšak bez vlivu na výši daně stanovené k přímé úhradě. Důvodem vydání předmětných rozhodnutí bylo, že orgány finanční správy žalobci v souvislosti s vydáním dluhopisů neuznaly stanovení základu daně způsobem fakticky umožňujícím nezdanění úrokových výnosů z těchto dluhopisů. Orgány finanční správy byly názoru, že se jednalo o zneužití práva, neboť žalobce za účelem obejití

účelu právní úpravy a získání daňové výhody vytvořil umělé podmínky nemající žádné ekonomické *ratio*.

## II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutím o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud"). Krajský soud žalobu zamítl. Předeslal, že žaloba byla koncipována pouze povšechně a obecně. Soud proto odkázal na rozhodnutí o odvolání a dodal, že žalovaný svůj závěr podepřel komplexním vyhodnocením důkazních prostředků, které soud považoval za zcela správné. Soud dále poukázal na zásadní skutková zjištění orgánů finanční správy (personální propojení žalobce a upisovatelů dluhopisů, absence ekonomického důvodu k emisi dluhopisů, způsob financování emise dluhopisů aj.) a na základě těchto aproboval závěr orgánů finanční správy ohledně zneužití práva žalobcem. Plné znění rozsudku krajského soudu je přístupné na www.nssoud.cz a soud na něj pro stručnost odkazuje.

## III.

[3] Proti citovanému rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel") kasační stížnost. S odkazy na konkrétní pasáže zprávy o daňové kontrole č. j. 1402154/18/2912-60561-712080 stěžovatel dovozoval, že orgány finanční správy své závěry vystavěly pouze na domněnkách a indiciích. Nadto mu daň stanovily s odůvodněním, že dostatečným způsobem neprokázal svá tvrzení. Stěžovatel ovšem akcentoval, že pokud dochází ke stanovení daně z důvodu aplikace institutu zneužití práva, přechází důkazní břemeno na orgány finanční správy. V rámci další kasační námitky stěžovatel tvrdil, že podmínkou pro aplikaci institutu zneužití práva je, aby ten, kdo právo zneužil, *získal daňovou výhodu*. Tuto daňovou výhodu pak musí získat daňový *poplatník*. Ačkoliv stěžovatel na jednání u krajského soudu předestřel, že tyto podmínky nebyly splněny, krajský soud se danou argumentací v rozsudku vůbec nezabýval. Stěžovatel přitom není v postavení daňového *poplatníka*, nýbrž je *plátcem* daně. Poplatníky jsou fyzické osoby (příjemci úrokového příjmu). Stěžovatel předmětnou daň pouze srazí a odvede správci daně. Není to tedy on, kdo mohl získat nedovedením daně daňovou výhodu. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

## IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá rozhodnutí o odvolání a na vyjádření k žalobě. Byl názoru, že orgány finanční správy unesly své důkazní břemeno a prokázaly, že uskutečněné operace měly za hlavní cíl získání daňové výhody v rozporu se smyslem právní úpravy, a jednalo se tedy o zneužití práva. Námitky ohledně postavení stěžovatele jako plátce daně žalovaný označil za nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

## V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] V nyní projednávané věci byly orgány finanční správy názoru, že stěžovatel se v souvislosti s vydáním dluhopisů dopustil zneužití práva.

[8] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2019, č. j. 5 Afs 314/2016 - 55, plyne, že: „[i]*nstitut zákazu zneužití práva slouží jako materiální korektiv formálního pojímání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zneužití práva nelze ztotožňovat s „pouhým" nesplněním podmínek vyžadovaných právní normou. Zneužití práva nastává v případě, kdy jsou formálně splněny veškeré podmínky vyžadované právním řádem pro určité jednání, ale materiální výsledek tohoto jednání je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy.*"

[9] V této souvislosti lze poukázat i na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07, podle kterého *„ačkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky. V tomto duchu k problému také soudní praxe přistupuje.*"

[10] V souladu s výše citovaným pak došlo s účinností zákona č. 80/2019 Sb. k výslovnému vložení zákazu zneužití práva do úpravy daňového řízení. Dle § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (ve znění účinném od 1. 4. 2019), se při správě daní 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.

[11] Při posuzování existence zneužití práva se vychází z tzv. dvoustupňového testu, který poprvé rozvinula rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie (např. rozsudky ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customes & Excise*, či ze dne 14. 12. 2000, ve věci, C-110/99, *Emsland-Starke*). Podle tohoto testu nastává zneužití práva, existuje-li současně objektivní a subjektivní prvek zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných komunitárním právem nebyl naplněn účel dané právní úpravy; subjektivní prvek spočívá v existenci záměru získat výhodu plynoucí z komunitárních norem umělým vytvořením podmínek pro její dosažení.

[12] Co se týče prokazování naplnění podmínek pro aplikaci institutu zneužití práva, je nutno přisvědčit stěžovateli, že důkazní břemeno na rozdíl od „klasického" daňového řízení leží na správci daně. Je tedy na něm, aby prokázal, že v dané věci byly splněny podmínky pro aplikaci doktríny zneužití práva, tedy zejména, že došlo k naplnění subjektivních a objektivních kritérií (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018 - 31, či ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 114/2019 - 28). Nelze však opomenout ani skutečnost, že ačkoliv důkazní břemeno nese správce daně, je nutné daňovému subjektu

poskytnout dostatečný prostor, aby vysvětlil či vyvrátil správcem daně zjištěné skutečnosti. V tomto ohledu však nelze striktně hovořit o důkazním břemeni (či břemeni tvrzení), jedná se „pouze“ o právo daňového subjektu nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 114/2019 - 33). Daňový subjekt tak může (resp. musí) prokazovat, že hlavním účelem jeho transakcí nebylo zneužití práva, že měl ekonomický důvodu pro dané transakce atp. (rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 2. 2015, č. j. 10 Af 568/2012 - 142).

[13] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že by orgány finanční správy uvedená východiska nedodržely. Soud nesouhlasí se stěžovatelem, že by orgány finanční správy své závěry vystavěly na pouhých (nedostatečných) indiciích a domněnkách, či že by nepřípustně přenášely důkazní břemeno na stěžovatele.

[14] Ze zprávy o daňové kontrole i z rozhodnutí o odvolání plyne, že prvostupňový správce daně i žalovaný vycházeli z dostatečného pensa konkrétních důkazů. V tomto ohledu kasační soud (vzhledem k obecnosti dané kasační námitky) odkazuje předně na text zprávy o daňové kontrole a na texty jednotlivých rozhodnutí o odvolání. Z těchto pak konkrétně odkazuje zejména na zjištění orgánů finanční správy, že emitent dluhopisů (tj. stěžovatel) a upisovatelé dluhopisů byli spojenými osobami – dluhopisy nabyli mj. jednatelé a společníci stěžovatele. Dále pak na provedenou analýzu finančních toků, ze které vyplynulo, že finanční prostředky na nákup dluhopisů získali jejich upisovatelé formou půjčky od obchodní společnosti AGRO 2000 s. r. o., kteréžto je taktéž personálně propojená se stěžovatelem. Z analýzy pak bylo zjištěno i to, že finanční prostředky získané vydáním dluhopisů přes stěžovatele pouze „protekly“, neboť byly obratem zaslány obchodní společnosti AGRO 2000 s. r. o. (na základě smlouvy o půjče ze dne 14. 12. 2012). Orgány finanční správy pak poukázaly i na skutečnost, že projekty, na které měly být tvrzeně finanční prostředky z dluhopisů využity, byly odloženy, nebo byly uskutečněny již před emisí dluhopisů (orgány finanční správy nadto zjistily, že stěžovatel si na některé z předmětných projektů sjednal následně úvěry u bank). Na základě těchto (a dalších v rozhodnutích orgánů finanční správy uvedených) skutečností orgány finanční správy dospěly k závěru, že stěžovatel se dopustil zneužití práva. Uvedené svědčí o tom, že orgány finanční správy své závěry založily na dostatečně konkrétních podkladech, které v rámci dokazování vyhodnotily a učinily na jejich základě závěry stran aplikaci institutu zneužití práva. Nelze tedy souhlasit s tvrzením stěžovatele, že orgány finanční správy neprovedly žádné dokazování a vycházely pouze z indicií a domněnek (není přitom rozhodné, že například prvostupňový správce daně některá svá zjištění označuje jako rizikové *indicie*).

[15] Není pak ani pravdou, že by orgány finanční správy přenášely důkazní břemeno na stěžovatele. Jak bylo výše uvedeno, důkazní břemeno ohledně podmínek zneužití práva vázne na orgánech finanční správy. To však neznamená, že daňový subjekt není povinen, chce-li vyvrátit závěry orgánů finanční správy, projevit procesní aktivitu a předkládat orgánům finanční správy tvrzení či důkazní prostředky. 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, že jeho chování mělo, i přes zjištění orgánů finanční správy, ekonomický smysl, že jeho cílem nebylo umělé získání daňové výhody atp. (viz výše). Právě touto optikou je přitom nutno nahlížet na stěžovatelem odkazované části zprávy o daňové kontrole (ve kterých správce daně konstatoval, že stěžovatel určité skutečnosti neprokázal, či že stěžovatel neunesl důkazní břemeno). Pokud

tedy prvostupňový správce daně tvrdil, že stěžovatel určitou skutečnost neprokázal, jednalo se o neprokázání skutečností, kterými se stěžovatel snažil vyvrátit závěry správce daně ohledně naplnění podmínek zneužití práva. Jednalo se například o tvrzení stěžovatele ohledně reálně potřebnosti a využití finančních prostředků získaných z emise dluhopisů (kterými se stěžovatel snažil vyvrátit zjištění správce daně ohledně toho, že stěžovatel ve skutečnosti nepotřeboval dluhopisy emitovat, a toho, že finanční prostředky získané z emise přes stěžovatele pouze „protekly“). Dále pak bylo stěžovateli například kladeno k tíži, že neprokázal účel půjčky, kterou poskytl obchodní společnosti AGRO 2000 s. r. o. – tím by vyvrátil názor správce daně, že tímto účelem bylo fakticky „vyvést“ finanční prostředky mimo stěžovatele. Takto je tedy nutno hodnotit tvrzení prvostupňového správce daně o neprokázání určitých skutečností, či dokonce o neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Jedná se (v některých případech o neobratné) formulace, které je v kontextu věci nutno hodnotit pouze jako vyjádření skutečnosti, že závěr správce daně o zneužití správa je podložený a stěžovateli se jej nepodařilo zvrátit (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018 - 31).

[16] V další části kasační stížnosti stěžovatel tvrdil, že krajský soud pochybil, pokud se nezabýval jeho tvrzením, že v projednávané věci nebyla splněna podmínka aplikace institutu zneužití práva, dle které je nutné, aby daňový poplatník získal zneužitím práva daňovou výhodu. K uvedenému je však nutno uvést, že krajský soud neměl povinnost se daným tvrzením zabývat, neboť toto nebylo uplatněno v žalobě a ani následně ve lhůtě pro podání žaloby. Podle § 71 odst. 2 *in fine* s. ř. s. je možno žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Stěžovatel danou námitku v této zákonné lhůtě neuplatnil. Vznesl ji až během ústního jednání před krajským soudem (jak ostatně sám stěžovatel v kasační stížnosti uvádí), které proběhlo až dne 18. 1. 2022 (lhůta k podání žaloby uplynula dne 22. 1. 2020). Krajský soud proto nepochybil, pokud se touto opožděnou námitkou věcně nezabýval. Ze stejného důvodu se přitom danou argumentací (vznesenou v kasační stížnosti) nemohl zabývat ani Nejvyšší správní soud. Nejvyšší správní soud se nemůže meritorně zabývat tvrzeními, která stěžovatel účinně neuplatnil v řízení před krajským soudem (viz § 104 odst. 4, § 109 odst. 3, 4, 5 s. ř. s a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021 - 49).

[17] Nejvyšší správní soud tedy neshledal na základě kasační argumentace důvod ke zrušení napadeného rozsudku krajského soudu či jemu předcházejících rozhodnutí orgánů finanční správy. Zdejší soud pak dodává, že se mohl zabývat pouze námitkami uvedenými v kasační stížnosti. Kasační stížnost je opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Předmětem přezkumu může být proto toliko to, zda rozhodnutí krajského soudu k námitkám uvedeným v kasační stížnosti obstojí. Nejvyšší správní soud je přitom povolán pouze k přezkumu v rozsahu vymezeném stěžovatelem. Řízení o kasační stížnosti je totiž ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008,

č. j. 7 As 17/2008 - 60, či usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20, ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. I. ÚS 776/21). Z uvedeného důvodu se kasační soud mohl zabývat pouze (do jisté míry obecnými a povšechnými) tvrzeními stěžovatele. Nepřísluše lo mu posoudit například, zda důkazy získané orgány finanční správy prokazovaly naplnění podmínek pro aplikaci zneužití práva, zda bylo v nastalé situaci vůbec namístě aplikovat zneužití práva atd. (v tomto ohledu srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021 - 60) Stěžovatel totiž takovou argumentaci v kasační stížnosti neuplatnil a řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční (viz výše).

[18] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

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

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. srpna 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu