



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **K-T-V Domeana a.s.**, Příkop 834/8, Brno, zast. advokátem Mgr. Ing. Antonínem Továrkem, třída Kpt. Jaroše 1844/28, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2019, čj. 28578/19/5200-11431-712433, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2021, čj. 31 Af 77/2019 - 228,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V nynější věci se NSS zabývá výkladem zneužití práva v oblasti daně z příjmů. Konkrétně úhradou smluvní pokuty, kterou žalobkyně uplatnila jako daňový náklad podle § 24 odst. 1 a odst. 2 písm. z) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a jejím jednáním, které k uložení smluvní pokuty vedlo. V první řadě NSS posuzuje, zda daňové orgány správně na jednání žalobkyně aplikovaly obecný zákaz zneužití daňového práva, anebo zda naopak měly žalobkyni „jen“ upravit základ daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Konkrétněji se pak NSS zabývá tím, zda jednání žalobkyně naplnilo znaky zneužití práva a správce daně proto mohl úhradu smluvní pokuty vyloučit z tzv. daňově účinných nákladů.

[2] Spor v projednávaném případě vznikl poté, co Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 10. 2017 žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 785 460 Kč (současně správce daně zrušil daňovou ztrátu ve výši 1 806 626 Kč a žalobkyni vznikla povinnost uhradit penále ve výši celkem 175 185 Kč). Žalobkyně totiž jako daňový náklad uplatnila částku více než 3,5 mil. korun, kterou vynaložila na úhradu smluvní pokuty společnosti ZB Real s.r.o. (resp. kterou si ZB Real započítala na úhradu vzájemného dluhu). Podle správce daně k takovému postupu nebyl žádný objektivní ekonomický důvod, naopak šlo o zneužití práva. Proti dodatečnému platebnímu

výměru žalobkyně podala odvolání, žalovaný jej ale zamítl a platební výměr potvrdil. Žalobkyně následně podala žalobu ke krajskému soudu, který ji rovněž zamítl.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) proti rozsudku krajského soudu podala kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Podle stěžovatelky krajský soud nesprávně použil na nynější věc nepsaný princip zneužití práva, přestože měl k dispozici ustanovení zákona (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů), které na ni dopadalo. Pro vyloučení nároku kvůli zneužití práva navíc nebyly splněny podmínky dané judikaturou NSS a SDEU ani neexistovala dostatečná opora ve spisu. Naopak sjednání smluvní pokuty v projednávané věci bylo s ohledem na situaci stěžovatelky racionální.

[4] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Mimo jiné zdůraznil, že částečné uhrazení smluvní pokuty daňové orgány neuznaly pro pochybnosti o samotném účelu jejího sjednání a vytvoření umělých podmínek k jejímu uplatnění v nákladech podle § 24 zákona o daních z příjmů. Ohledně splnění podmínek zákazu zneužití nemá žádných pochyb.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[5] Kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Pro přehlednost NSS stručně shrnuje pozadí nynější kauzy (v podrobnostech pak odkazuje na část IV rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelka na začátku roku 2013 dlužila společnosti MG PROJEKT, a.s., téměř 57 mil. korun. Tuto částku tvořily 1) neuhrazená cena za postoupení pohledávky za společností BUFERA a.s., 2) neuhrazená cena za postoupení pohledávky za společností K-T-V Finance s.r.o. a 3) již jedna neuhrazená smluvní pokuta z předchozí dohody o úhradě dluhu. MG PROJEKT nebyla původním stěžovatelčím věřitelem, všechny tyto pohledávky společnosti MG PROJEKT postoupily jiné osoby (pro detailní přehled srov. bod 50 rozhodnutí žalovaného). Dne 2. 1. 2013 stěžovatelka s MG PROJEKT uzavřela dohodu o odkladu splatnosti dluhu. Jako nové datum splatnosti si obě společnosti stanovily 30. 6. 2013 (na splacení dluhu tedy měla stěžovatelka zhruba půl roku). Součástí dohody bylo mj. ujednání o smluvní pokutě ve výši 8 mil. korun pro případ, že by stěžovatelka (celý) dluh do domluveného data nesplatila.

[8] Stěžovatelka však z dluhu do poloviny roku 2013 takřka nic nesplatila (uhradila jen částku 20 tis. korun) a musela proto zaplatit smluvní pokutu. Do konce roku 2013 tak neučinila. Dne 31. 12. 2013 MG PROJEKT postoupila pohledávku z titulu smluvní pokuty společnosti ZB Real. Právě ZB Real dlužila stěžovatelce celkem více než 3,5 mil. korun a tuto částku si ve stejný den na úhradu dluhu stěžovatelky započtla. Stěžovatelka pak tuto částku uplatnila jako daňový náklad podle § 24 zákona o daních z příjmů.

[9] Podle daňových orgánů stěžovatelka formálně splnila podmínky pro uplatnění daňového nákladu v § 24 odst. 1 a odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Zároveň ale daňové orgány dospěly k závěru, že uložení smluvní pokuty (resp. jednáni stěžovatelky, které její uložení umožnilo, včetně samotného uzavření dohody v podobě, která obsahovala ujednání o smluvní pokutě) a její následně uplatnění jako daňový náklad bylo zneužitím práva. Mimo jiné zdůraznily,

pokračování

že stěžovatelka celou pohledávku za společností BUFERA a naprostou většinu pohledávky (původně) za K-T-V Finance „nedaňově odepsala“ a neučinila jediný krok k jejich vymáhání. Naopak v případě vlastního dluhu opakovaně souhlasila se sjednáním smluvní pokuty a dokonce na celý dluh vystavila směnku. Stěžovatelka ani neučinila žádné jiné kroky k tomu, aby dodržela nový termín splatnosti dluhu (blíže srov. body 55-58 rozhodnutí žalovaného).

III. A. Daňové orgány se správně zabývaly jednáním stěžovatelky jako zneužitím práva

[10] První kasační námitkou stěžovatelka tvrdí, že daňové orgány měly uplatnění nákladu na úhradu smluvní pokuty posoudit podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ten považuje za výslovné ustanovení zákona, které dopadá na její věc. Naopak zákaz zneužití práva (jako *nepsaný* právní princip) přichází na řadu až v situaci, kdy na konkrétní případ nedopadá žádné ustanovení *psaného* práva. Tato kasační námitka však není důvodná.

[11] NSS předesílá, že zákaz zneužití práva již není pro účely daňového řízení nepsanou právní zásadou. Novela daňového řádu provedená zákonem č. 80/2019 Sb. s účinností od 1. 4. 2019 přidala do textu zákona nový odstavec týkající se právě zákazu zneužití práva. Podle § 8 odst. 4 daňového řádu tak platí, že *při správě daní se nepřiblíží 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*. Stěžovatelka má pravdu, že zákaz zneužití práva do 1. 4. 2019 vyplýval jen z judikatury (včetně Soudního dvora EU), *v době rozhodování žalovaného* ale tato zásada byla součástí psaného práva.

[12] Novelu daňového řádu si byl žalovaný vědom (srov. bod 28), nicméně správně na tuto věc, která má svůj hmotněprávní základ ještě před 1. 4. 2019, použil zneužití práva jako nepsaný právní princip. Jakkoli totiž daňový řád je procesním předpisem, citovaný § 8 odst. 4 daňového řádu odnímá ochranu právním jednáním. Proto je třeba na něj vztáhnout intertemporální pravidla pro změnu práva hmotného, nikoli procesního. Zatímco pro změnu procesního práva platí, že se nová norma použije na všechna běžící řízení (nestanoví-li přechodné ustanovení jinak), u změny hmotného práva platí zásada, podle níž se nová norma nemůže použít na jednání, které se v úplnosti událo v minulosti, ještě před účinností normy nové (nestanoví-li přechodné ustanovení jinak). Protože zákon č. 80/2019 Sb. neobsahoval ke změně daňového řádu žádná přechodná ustanovení, uplatní se na nové znění § 8 odst. 4 daňového řádu tradiční pravidla pro změny hmotněprávních norem. Proto i na právní jednání proběhlá v úplnosti v době před 1. 4. 2019 dopadá zneužití práva jako nepsaná obecná zásada právní.

[13] Právě uvedené je však spíše jen formální poznámkou. Není důvod, proč by mělo „zneužití práva“ nyní formálně upravené v daňovém řádu znamenat cokoli jiného než „zneužití práva“ nalezené dříve daňovou praxí a judikaturou. Samotná důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb. uvádí, že vložení čtvrtého odstavce do § 8 daňového řádu nedochází „*k věcné změně v rámci daňověprávních předpisů, vzhledem k tomu, že navrhané ustanovení pouze zachycuje současný stav, kdy je princip zákazu zneužití práva aplikován v daňové oblasti jako obecný právní princip, a to jak správci daně, tak v judikatuře správních soudů a Ústavního soudu. Uvedené pravidlo, které je obsahem navrhané právní úpravy § 8 odst. 4 daňového řádu, již tudíž je implicitně součástí právního řádu České republiky*“ (důvodová zpráva koneckonců přímo cituje celou řadu rozsudků NSS či Soudního dvora).

[14] NSS připomíná, že již dávno dovodil, že „*zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdanlivě dovolené*“ (rozsudek ze dne 10. 11. 2005,

čj. 1 Afs 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS, tomuto slavnému případu se někdy přezdívá „*potápěč*“ podle oblíbené činnosti ústředních aktérů této kauzy).

[15] S trochou nadsázky se od té doby stal ve veřejném právu princip zákazu zneužití práva určitou obdobou „*Boba s mnoha tvářemi*“ (*The Many-Faced God*) z fiktivního světa *Hry o trůny*, pro kterého mají obyvatelé různých částí této fantastické země různá jména, ale jeho skutečná povaha je stále stejná. Také NSS přizpůsobuje konkrétní tvář zákazu zneužití práva tomu, že byla zneužita žádost o informace (rozsudek ze dne 1. 4. 2022, čj. 1 As 96/2021-43, body 32-34), trochu jinou tvář mu zase nasazuje ve chvíli, kdy řeší na první pohled podivné změny žalobního návrhu (rozsudek ze dne 17. 2. 2021, čj. 8 As 239/2020 - 37, bod 26). Ostatně princip zákazu zneužití práva prostupuje nejen právo veřejné, ale též právo soukromé (srov. též § 8 občanského zákoníku, který pro oblast soukromého práva stanoví, že *zjevné zneužití práva nepožívá právní ochrany*).

[16] Jednu takovou tvář na sebe bere zákaz zneužití práva i v oblasti daní (a k tomu, zda v celém daňovém odvětví má mít jednu a tutéž tvář, srov. níže část III. B.), kde jeho definici NSS přizpůsobil tomu, jak zneužití práva vykládal Soudní dvůr EU. Ostatně samotné znění dnes platného § 8 odst. 4 daňového řádu jen víceméně opakuje definici zneužití práva z rozsudků SDEU ze dne 14. 12. 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*, EU:C:2000:695, a zejména ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, EU:C:2006:121, podle kterých dochází ke zneužití práva za splnění dvou podmínek.

[17] Zaprvé, přes formální splnění podmínek plynoucích z unijního práva není naplněn účel právní úpravy (**objektivní podmínka**). Zadruhé (**subjektivní podmínka**), hlavním účelem určitého jednání je získat daňové zvýhodnění, a vytvářejí se tak umělé podmínky k jeho dosažení (srov. body 52-53 věci *Emsland-Stärke* a body 74-75 rozsudku *Halifax*; první cit. rozsudek v subjektivní podmínce hovoří právě o umělém vytvoření podmínek, druhý ji upřesňuje a směřuje její posuzování ke zkoumání účelu jednání daňového subjektu).

[18] Právě z této definice zneužití práva NSS dosud pravidelně vycházel ve věcech nepřímých daní (srov. již rozsudky ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005 - 64, *Česká pojišťovna*, a ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, *Komerční banka*, body 69-71, nověji pak např. rozsudek ze dne 16. 12. 2015, čj. 1 Afs 92/2015 - 35, *LARNK SEE*, bod 28) i daní přímých (poprvé s odkazem na věc *Halifax* v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007-108, *Typos, tiskařské závody*, nověji srov. rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, čj. 6 Afs 376/2018 - 46, *ZexeZ kapitálová*, body 33-34). Konečně samotný § 8 odst. 4 daňového řádu je rovněž implementací čl. 6 tzv. směrnice ATAD¹, která vychází z téhož chápání zneužití práva a mj. uvádí, že: „*Pro účely výpočtu daňové povinnosti právnických osob členský stát nebere v úvahu operaci nebo sled operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která máří předmět nebo účel příslušného daňového práva*“ (srov. čl. 6 odst. 1 směrnice).

[19] Posuzovat určité jednání či obchodní případ jako zneužití práva nebylo možné tehdy, pokud daný problém spadal pod nějaké konkrétní ustanovení zákona (srov. např. rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 11/2010 - 94, č. 2085/2010 Sb. NSS, *1. SJG Hradec Králové*, body 36-37). Ani to ale neznamená, že stěžovatelčiny kasační námitky mohou být v této věci úspěšné.

¹ Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, *Úř. věst. L 193, 19. 7. 2016, s. 1—14*.

pokračování

[20] Pravidlo § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se totiž na nynější věc vůbec nepoužije (není proto ani potřeba se níže zabývat stěžovatelčinou argumentací v části V kasační stížnosti ohledně podmínek pro vyloučení daňového nákladu na základě § 23 odst. 7 tohoto zákona). Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí, že *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl*. Jak ale již od vydání napadnutého rozhodnutí opakovaně a jasně vysvětluje žalovaný, daňové orgány neměly problém s *vyšší* sjednané smluvní pokuty (tedy „cenou“ podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Naopak zásadní pro ně byl postup, kterým se stěžovatelka k úhradě smluvní pokuty vůbec dostala (tj. uzavření dohody s MG PROJEKT včetně smluvní pokuty a následné vytvoření podmínek pro její uložení) a který následně posoudily jako zneužití práva.

[21] Těmto úvahám daňových orgánů nemá NSS v nynější věci co vytknout. Použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů by bylo namíště, kdyby bylo stěžejní otázkou určení obvyklé výše smluvní pokuty a její porovnání s *vyšší* pokuty sjednané mezi stěžovatelkou a MG PROJEKT (srov. právě stěžovatelkou citovaný rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2018, čj. 2 Afs 380/2017 - 29, body 13 a 20). Naopak situaci, ve které daňový subjekt *účelově vytvoří podmínky pro uložení smluvní pokuty*, jejíž úhradu pak uplatní jako daňový náklad, je potřeba posuzovat právě jako případné zneužití práva (srov. rozsudek ze dne 6. 2. 2019, čj. 6 Afs 44/2018 - 31, *LEDOPA GROUP*, body 4 a 23). Není tak třeba uměle pod § 23 odst. 7 zákona podřazovat případy zneužití práva a řešit je tím, že správce daně upraví základ daně o celou úhradu smluvní pokuty (jak navrhovala stěžovatelka).

[22] Nepřílehlavý je konečně i stěžovatelčin odkaz na § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, podle kterého se „jinak spojenými osobami“ rozumí i osoby, *které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*. Tím ale zákon pouze říká, že do kategorie „spojených osob“ (do které stěžovatelka s ZB Real již tak spadají podle jiné části § 23 odst. 7) patří i ty osoby, které byly „spojeny“ právě nějakým účelovým jednáním. Žádný zvláštní prostor pro posuzování jednání, které by se jinak posuzovalo jako případné zneužití práva, tím ale zákon nevytváří.

III. B. Stěžovatelčino jednání naplnilo znaky zneužití práva

[23] V druhé části kasačních námitek stěžovatelka tvrdí, že pro sjednání smluvní pokuty měla rozumné důvody a že nebyly splněny podmínky pro posouzení jejího jednání jako zneužití práva (pro přehlednost zde NSS dohromady řeší námítky na stranách 10-14 kasační stížnosti, byť je stěžovatelka rozdělila do dvou částí svého podání). Ani v tomto případě nemá stěžovatelka pravdu.

[24] Pro závěr o zneužití práva daňovým subjektem je třeba zkoumat, zda i přes formální naplnění požadavků zákona nebyl naplněn jeho účel a smysl (objektivní prvek) a zda hlavním (respektive dnes podle § 8 odst. 4 daňového řádu *převažujícím*) účelem jednání daňového subjektu bylo získat daňovou výhodu (subjektivní prvek; stejně jako rozsudky Soudního dvora i judikatura NSS hovoří někdy o *záměru získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení*, srov. již cit. rozsudek 6 Afs 376/2018, *ZexeZ kapitálová*, bod 33, jde ale stále o stejnou podmínku).

[25] Pouze pro úplnost NSS dodává, že i když pravidelně odkazuje právě na již relativně staré rozsudky *Emsland-Stärke* a *Halifax*, použití obou podmínek potvrdil nověji též velký senát Soudního dvora v tzv. „dánských případech“, tedy v rozsudku ze dne 26. 2. 2019 ve spojených věcech C-116/16 a C-117/16, *T Danmark a Y Denmark Aps*, EU:C:2019:135. Soudní dvůr mj. uvedl, že „*k prokázání zneužití práva se vyžaduje jednak souhrn objektivních skutečností, ze kterých*

vyplývá, že i přes formální dodržení podmínek stanovených unijní právní úpravou nebylo dosaženo cíle sledovaného touto právní úpravou, a jednak naplnění subjektivního znaku, který spočívá v záměru získat výhodu vyplývající z unijní právní úpravy tím, že jsou uměle vytvořeny podmínky vyžadované pro její získání“ (bod 114 cit. rozsudku).

III. B. 1. K vymezení objektivní a subjektivní podmínky zneužití práva

[26] Před samotným posouzením, zda byly splněny obě podmínky pro závěr o zneužití práva, ale považuje NSS za potřebné se věnovat způsobu, kterým daňové orgány i krajský soud dovodily, že stěžovatelka se zneužití práva skutečně dopustila. Jak napadené rozhodnutí, tak rozsudek krajského soudu totiž do jisté míry směšují objektivní a subjektivní prvek zneužití práva. NSS jako soud sjednocující správní i daňovou praxi musí vyjasnit, co přesně v testu zneužití práva zkoumat a jak. NSS ale zdůrazňuje, že na zákonnosti rozhodnutí žalovaného ani krajského soudu níže uvedené úvahy nic nemění. NSS se spíše snaží ukázat, jak má vypadat metodologicky přesná argumentace zneužitím práva.

[27] Úvahy žalovaného (a krajského soudu) částečně stírají rozdíl mezi objektivním a subjektivním prvkem, jak je vymezil (např.) rozsudek *Halifax*. Žalovaný v části napadeného rozhodnutí týkající se objektivního kritéria, ale i v části ohledně subjektivního kritéria uvádí *objektivní* okolnosti nynějšího případu, které se týkají *konkrétního* jednání stěžovatelky a ze kterých dovozuje, že její jednání nemělo žádné racionální vysvětlení a směřovalo k neférovému získání daňové výhody – čímž ale *fakticky* řeší subjektivní podmínku. Naopak podstatou objektivní podmínky je posouzení, zda se jednání daňového subjektu a především jeho následek přiči smyslu a účelu daňového práva v té které oblasti (což jinak žalovaný správně uvedl).

[28] Zcela konkrétně, pokud se zneužití práva zkoumá v souvislosti s uplatněním úhrady smluvní pokuty jako daňového nákladu, daňové orgány „potřebují“ vyloučit racionální prvek jak v uzavření dohody, jejíž součástí je ujednání o smluvní pokutě, tak v následném chování stěžovatelky, které uložení smluvní pokuty zapříčinilo. V opačném případě zůstanou v argumentaci daňového orgánu ohledně subjektivní podmínky mezery (to navíc v situaci, kdy stěžovatelka obhajuje jak uzavření dohody, tak své jednání). Žalovaný ale mezi jednotlivými okolnostmi udělal poměrně tlustou čáru a argumentaci níže uvedenou v bodu [44] a dalších zařadil pod objektivní prvek, tvrzení vypořádaná v bodu [49] pod prvek subjektivní. Všechny tyto objektivní okolnosti spolu přitom souvisí a vzájemně se podporují. Došlo tak k tomu, že *faktické* posouzení subjektivní podmínky sahalo i do části, která se (formálně) věnovala podmínce objektivní. NSS nicméně problémy žalovaného v této věci chápe, neboť v *praktické* rovině se rozdíl mezi objektivním a subjektivním kritériem zneužití práva v oblasti přímých daní může stírat (k tomu srov. body [35] až [39] níže).

[29] Pro ilustraci, Soudní dvůr EU v rozsudku *Halifax* posouzení tzv. objektivního kritéria provedl takto: „**bylo-li by osobám povinným k dani umožněno odpočíst celou DPH odvedenou na vstupu, zatímco v rámci jejich běžných obchodních transakcí by jim žádné plnění podle ustanovení o systému odpočtů podle šesté směrnice nebo vnitrostátních předpisů, které jej provádějí, neumožnilo odpočíst uvedenou DPH nebo jim umožnilo odpočíst pouze její část, bylo by to v rozporu se zásadou daňové neutrality, a tedy v rozporu s cílem uvedeného systému**“ (srov. bod 80 rozsudku C-255/02, *Halifax*; zvýraznění provedl NSS). Soudní dvůr tedy zůstal u poměrně jednoduchého a obecného porovnání cílů právní úpravy a následku způsobeného jednání daňových subjektů. NSS uznává, že v systému DPH, který zavedlo unijní právo, může být jednodušší vymezit jeho cíl a porovnat s ním následek jednání daňového subjektu než v jiných oblastech (k tomu srov. dále body [36] násl.). Dále objektivní kritérium nesažá. Účelem konkrétního jednání ani tím, zda daňový subjekt vytvořil k získání daňové výhody umělé podmínky, se v souvislosti s ním

pokračování

Soudní dvůr podrobně nezabýval, naopak tyto okolnosti nechal až do druhé podmínky pro závěr o zneužití práva: „*pokud jde o druhou okolnost, podle níž musí být hlavním účelem dotčených plnění získání daňového zvýhodnění, je namíste připomenout, že přísluší vnitrostátnímu soudu, aby zjistil skutečný obsah a význam dotčených plnění. Může přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže*“ (srov. bod 81 tamtéž; zvýraznění opět NSS).

[30] NSS znovu připomíná, že mezi závěrem, že „*účelem jednání je pouze daňové zvýhodnění a transakce nemá jiný ekonomický smysl*“, a tím, že cílem jednání „*je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání*“, není hmatatelný rozdíl (z již citovaných věcí NSS k tomu srov. např. rozsudek 6 Afs 376/2018, *ZexeZ kapitálová*, bod 35). Právě při posuzování subjektivní podmínky je potřeba vzít v úvahu všechny relevantní objektivní okolnosti dané věci, i když už je třeba současně daňový orgán použil při řešení objektivního prvku. Na základě nich daňový orgán musí vyloučit racionální ospravedlnění jednání daňového subjektu a najít umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody.

[31] K vymezení subjektivního prvku žalovaným NSS dále uvádí následující. Judikatura nepodmínila splnění subjektivního kritéria propojeností jednotlivých subjektů, ani otázku „propojenosti“ se subjektivním prvkem pevně nesvázala. 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. Tyto objektivní okolnosti mohou spočívat i v propojenosti několika subjektů, není to však nezbytné. Koneckonců NSS již připustil možnost, že daňový subjekt zneužije právo i v situaci, kdy propojení mezi smluvními stranami není přinejmenším zjevné (výše cit. věc 6 Afs 44/2018, *LEDOPA GROUP*, body 23-24; propojeností se v otázce smluvní pokuty nezabýval ani NSS ani krajský soud) nebo ve které ani žádná jiná strana nefiguruje (rozsudek ze dne 19. 6. 2014, čj. 6 Afs 23/2014 - 35, č. 3093/2014 Sb. NSS, body 13-14, a to v případě vytváření rezerv na opravy hmotného majetku). V judikatuře Soudního dvora se naopak objevila situace, kdy je propojenost subjektů relevantní i pro *objektivní* podmínku zneužití práva (srov. stanovisko generálního advokáta Michala Bobka ze dne 7. 9. 2017, ve věci C-251/16, *Cussens*, EU:C:2017:648, body 93 a 94, a bod 74 rozsudku ze dne 22. 11. 2017 v téže věci EU:C:2017:881).

[32] Dohromady ale žalovaný i krajský soud posoudili vše nezbytné k závěru o naplnění jak objektivního, tak subjektivního prvku zneužití práva (odůvodnění jen jinak strukturovali). Především žalovaný v bodu 34 posuzoval, co je cílem systému uplatňování daňových nákladů, a krajský soud na něj alespoň stručně navázal v bodech 45-46 rozsudku. Totéž platí o okolnostech, ze kterých žalovaný dovodil umělé vytvoření podmínek k uložení smluvní pokuty – jejich posouzení vlastně „jen“ roztáhl do větší části rozhodnutí, než jejich formální označení naznačuje (což následně převzal krajský soud). Níže proto NSS posoudil, zda byly obě podmínky naplněny. Učinil tak ale metodologicky správně, neřídil se formálním rozdělením zkoumaných okolností, jak je provedl žalovaný a krajský soud.

III. B. 2. K naplnění objektivní podmínky zneužití práva

[33] Pokud jde o naplnění objektivního kritéria, v nynější věci stěžovatelka uplatnila daňový náklad podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou daňovým nákladem (výdajem) mj. též *smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený*. Mezi stěžovatelkou a žalovaným není spor o to, že stěžovatelka formálně specifické podmínky § 24 odst. 2 písm. zi) zákona splnila. Nejsou zde žádné pochybnosti o úhradě smluvní pokuty v konkrétním zdaňovacím období

(srov. rozsudek ze dne 22. 5. 2014, čj. 9 Afs 26/2013 - 50, bod 18) ani o tom, že povinnost zaplatit smluvní pokutu stěžovatelce skutečně vznikla (k tomu srov. rozsudek ze dne 20. 12. 2018, čj. 6 Afs 424/2017 - 37, bod 26).

[34] Právě § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů je v nynější věci tou právní úpravou, jejíž smysl a účel je potřeba vyjasnit.

[35] NSS zároveň upozorňuje, že vymezení účelu právní úpravy ve věcech přímých daní, a tím spíše úpravy uplatňování daňových nákladů, má oproti příkladům z judikatury Soudního dvora ve věci daní nepřímých (např. věci *Halifax*) určitá specifika. Jak již výše v bodu [29] NSS naznačil, vymezení účel právní úpravy je jednodušší v oblasti DPH, která, zjednodušeně řečeno, stojí na tom, že určité plnění podléhá zdanění, zatímco jiné je od DPH osvobozeno. V takovém případě je poměrně jednoduše možné dohledat smysl konkrétních ustanovení unijního práva a vyjádřit jej tak, aby objektivní podmínka po *praktické* stránce nesplyvala s tou subjektivní (k tomu srov. bod 93 stanoviska generálního advokáta Michala Bobka ve věci C-251/16, *Cussens*, ohledně osvobození od DPH při prvním uvedení nemovitosti na trh nebo argumentaci systémem provázanosti plnění na vstupu a výstupu v bodu 80 rozsudku *Halifax*).

[36] Smysl celého § 24 zákona o daních z příjmů je do značné míry propojen právě s tím, že se jako daňově účinné uznávají jen reálné, nikoli uměle vytvořené náklady (tato „umělost“ jednání je jinak ale právě posuzována v rámci subjektivní podmínky). K jeho smyslu se v souvislosti s možným zneužitím práva NSS vyjadřoval ve výše citované věci 1 Afs 35/2007, *TYPOS, tiskařské závody*. Tam mj. uvedl, že: „*Stěžovatel je podnikatelským subjektem, jeho příjmem podléhajícím zdanění je tedy především příjem z podnikání, jeho daňově relevantní příjmy a výdaje se tedy budou vázat k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl*“ a „*předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, které tedy není samoučelné, resp. jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů*“.

[37] Ani při hledání smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, který umožňuje snížit základ daně o zaplacenou smluvní pokutu, se soudy posuzování „umělosti“ zcela nevyhnu. Důkazem je (patrně doposud jediný) pokus o vymezení smyslu tohoto ustanovení ve spojení se smluvní pokutou v bodu 63 rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2020, čj. 10 Af 38/2018 - 90, *Strategic Invest* (ve výše citované věci 6 Afs 44/2018, *LEDOPA GROUP*, se NSS ani krajský soud rozlišením a naplněním obou podmínek nezabývaly): „*žalovaný tak podle soudu dostatečně popsal a prokázal naplnění objektivního hlediska zneužití práva, tedy že by poskytnutí daňového zvýhodnění (uznání daňového nákladu) bylo v rozporu s účelem a smyslem zákona. Jednání žalobkyně (úbradu smluvní pokuty nevyjímaje) totiž **fakticky nesměřovalo k realizaci či rozvíjení její ekonomické činnosti** a v tomto směru by proto uznání daňového nákladu bylo v rozporu se smyslem § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů*“ (zvýraznění provedl NSS).

[38] NSS s tímto vymezením souhlasí. Zákon dává možnost daňovým subjektům uplatnit jako daňový náklad zaplacenou smluvní pokutu. Smyslu § 24 jako celku i konkrétně odst. 2 písm. zi) se ale logicky musí přičít uplatnění smluvní pokuty, která nemá žádnou smysluplnou vazbu na ekonomickou činnost stěžovatelky. Podobně vymezil účel právní úpravy i žalovaný (srov. první část bodu 34 napadeného rozhodnutí). Objektivní podmínka zneužití práva tak byla v nynější věci splněna.

[39] Tím však NSS nezamýšlí setřít *praktický* rozdíl mezi objektivní a subjektivní podmínkou zneužití práva (k nevhodnosti takového postupu srov. bod 78 násl. stanoviska generálního advokáta Michala Bobka ve věci C-251/16, *Cussens*). Naopak, je-li to možné, měly by se daňové

pokračování

orgány i správní soudy snažit o vymezení účelu právní úpravy, které by se „netočilo“ jen kolem tak či onak vyjádřené nepřijatelnosti umělého jednání [příkladem může být patrně již cit. věc 6 Afs 23/2014, ve které NSS posuzoval rezervy na opravu hmotného majetku, též uplatnitelné jako náklady podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, a k zjištění účelu si pomohl i speciálním zákonem o rezervách; srov. body 11-12 cit. rozsudku]. V nynější věci je ale vymezení účelu právní úpravy nezbytným důsledkem testu zneužití práva.

III. B. 3. K naplnění subjektivní podmínky zneužití práva

[40] Dále se NSS zabýval naplněním subjektivní podmínky zneužití práva. Jak již výše vysvětlil, neomezoval se jen na skutečnosti, které žalovaný uvedl v bodech 62-66 napadeného rozhodnutí (formálně označené jako „subjektivní prvky“), ale posoudil i další okolnosti. NSS posuzoval jak důvody, kterými stěžovatelka zdůvodnila uzavření samotné dohody o odkladu splatnosti, tak její jednání po uzavření dohody. Shodně s žalovaným a krajským soudem dospěl k závěru, že jednání stěžovatelky skutečně nemělo *žádné* racionální opodstatnění, naopak šlo o umělé vytvoření podmínek pro uložení smluvní pokuty.

[41] Velká část pochybností daňových orgánů, které vedly k závěru o zneužití práva, spočívá v tom, že stěžovatelka na sebe na jedné straně vzala dluh ve výši přes 50 milionů korun, který ještě utvrdila smluvní pokutou (a směnkou). Na straně druhé jako věřitel nečinila *prakticky žádné* kroky k tomu, aby získala do nového dne splatnosti dluhu prostředky na jeho uhrazení (to vše navíc v rámci skupiny majetkově i personálně propojených právnických osob – všem stranám smlouvy tak muselo být známo, zda stěžovatelka bude schopna dluh splatit). Daňové orgány ani krajský soud v tomto jednání nenašly žádný jiný smysl, žádné jiné logické vysvětlení než právě umělé vytvoření podmínek pro uplatnění daňového nákladu. V žalobě stěžovatelka s tímto jádrem rozhodnutí daňových orgánů do hloubky nepolemizovala a i v kasační stížnosti jen opakuje obdobné námitky, které již vyvrátil žalovaný i krajský soud. NSS proto k jejich vypořádání přistoupil jen v nezbytném rozsahu.

[42] NSS považuje za důležité se především vypořádat s postupem stěžovatelky při vymáhání pohledávek, kvůli kterým se zadlužila, a zároveň tvrzením, že předpokládala (resp. mohla reálně předpokládat), že prostředky na úhradu dluhu získá. V obecné rovině totiž NSS nezpochybnuje jeden z důvodů pro sjednání dohody o odkladu splatnosti dluhu (tj. získání prostoru pro obstarání finančních prostředků a dočasnou ochranu stěžovatelčina podnikání), které stěžovatelka uvádí (k ostatním důvodům srov. body [49] a [50]). Při bližším posouzení ale NSS shodně s žalovaným a krajským soudem nevidí v jednání stěžovatelky nic, co by její jednání racionálně vysvětlilo.

[43] Pokud jde o vymáhání pohledávek, stěžovatelka naprostou většinu částek, které jí dlužily společnosti BUFERA a K-T-V Finance (srov. výše bod [7]), nevymáhala, ale naopak je „nedaňově odepsala“ (tj. je vyřadila z rozvahy, ale neuplatnila je ani částečně jako daňově uznatelný náklad). Pohledávku za BUFERA ve výši přes 24 milionů tímto způsobem odepsala ke konci roku 2013 *celou* (bod 48 rozhodnutí žalovaného). V případě pohledávky za K-T-V Finance pak došlo k několika změnám (z K-T-V Finance se po fúzi stala společnost „ČIS“ – Česká investiční a správcovská, s.r.o., a stěžovatelka část pohledávek za ČIS jako novým dlužníkem postoupila jiné společnosti, resp. vyměnila přímo s ČIS za jiné pohledávky), které ale neměly vliv na výše uvedený závěr. Ke konci roku 2013 z této původní pohledávky stěžovatelka opět stejně odepsala přes 24 milionů Kč (formálně odepsala jednak pohledávku za ČIS, jednak za společnostmi se sídlem v Lucembursku a Belize, které navíc zanikly – vždy šlo o pohledávky s původem ve dluhu K-T-V Finance vůči stěžovatce; srov. detailněji body 51-52 napadeného rozhodnutí). Stěžovatelka tedy nečinila skoro žádné kroky k tomu,

aby zajistila úhradu právě těch pohledávek, kvůli kterým se zadlužila (a v kasační stížnosti se proti těmto zjištěním ani nijak nebránila).

[44] Pokud jde o druhou stranu věci, tj. získání prostředků na úhradu dluhu, stěžovatelka opakovaně tvrdila, že chystala prodej několika nemovitostí a jednala o poskytnutí provozního úvěru. V obou případech měla získat desítky milionů korun na uhrazení dluhu. NSS se ale ztotožnil s žalovaným, který tato tvrzení přesvědčivě vyvrátil.

[45] Zaprvé, jediná transakce, která se v nynější věci jevila jako alespoň trochu reálná, byl prodej dvou nemovitostí v katastrálních územích Mikulov a Chvalovice v hodnotě 35 milionů korun (to, že měla stěžovatelka nemovitosti ve svém vlastnictví, jí ještě nedávalo likviditu k uhrazení dluhu). V tomto případě totiž stěžovatelka měla již uzavřenou smlouvu o budoucí kupní smlouvě. Zároveň ale k uzavření kupní smlouvy nikdy nedošlo, protože kupující (kteří mj. dříve působili ve stejné společnosti jako předseda představenstva stěžovatelky, srov. bod 94 rozhodnutí žalovaného) od smlouvy o smlouvě budoucí v červnu 2013 odstoupili. Důvodem odstoupení bylo, že na nemovitosti ve Chvalovicích vážla dvě zástavní práva zapsaná v katastru nemovitostí (kromě zástavního práva zemřelé fyzické osoby též zástavní právo ve výši 120 milionů korun ve prospěch společnosti MG FORS, a. s.) a na nemovitosti v Mikulově jedno zástavní právo (opět pro MG FORS ve výši 120 milionů korun). Žalovaný ale přesvědčivě zpochybnil i věrohodnost důvodů pro odstoupení od smlouvy o smlouvě budoucí. Předně správně poukázal na propojení stěžovatelky a MG FORS (jen za všechny příklady propojení: po celý rok 2013 měly - navíc shodně s ZB Real a MG PROJEKT – naprosto stejné složení statutárního orgánu a MG FORS se na konci roku stala jediným akcionářem stěžovatelky, srov. bod 62 rozhodnutí žalovaného). Zároveň žalovaný dovodil, že minimálně převodu vlastnického práva k nemovitosti v Mikulově nic nebránilo (stěžovatelka totiž měla od MG FORS souhlas s výmazem vlastnického práva, srov. bod 95 napadeného rozhodnutí). Již u této transakce tak žalovaný přinejmenším vážně zpochybnil, zda mohla stěžovatelka realisticky počítat s příjmem z prodeje nemovitostí.

[46] Zadruhé i samotný hypotetický prodej nemovitostí v Mikulově a Chvalovicích by stěžovatelce vynesl v kontextu nynější věci „jen“ 35 milionů korun a celý dluh by tím nesplatila. Zbylé příjmy, se kterými prý stěžovatelka počítala, ale žalovaný pádně posoudil jako nereálné. Stěžovatelka jednak chtěla prodat další nemovitosti, tentokrát v katastru Dolních Heršpic a Komárova, žádnou konkrétní smlouvu týkající se jejich prodeje ale neuzavřela. Pouze pověřila realitní kancelář (a to teprve v druhé polovině roku 2012) vyhledáním zájemců, nemluvě o tom, že i na těchto nemovitostech vážla zástavní práva MG FORS. Pokud jde o stěžovatelkou sjednáváný provozní úvěr, doložila k němu jen záznam o jednání se společností Broker Consulting, a. s., z roku 2012. Podle záznamu ale jednání ani nenabyla konkrétní obrysy, protože stěžovatelka neměla po předběžném posouzení šanci úvěr získat.

[47] Mimo výše uvedené transakce stěžovatelka v nynější věci zmiňovala již jen údajný dluh, který vůči ní prý měla společnost ČIS (nástupkyně K-T-V Finance). Jak ale trefně popsal už žalovaný, jakékoliv transakce s ČIS „neměly dopad na cash flow“ stěžovatelky – stěžovatelka s ČIS pouze vyměnila svou pohledávku za ČIS (resp. její část) za její pohledávky za jinými společnostmi. Nově nabyté pohledávky ale stěžovatelka nevymáhala, přes 16 milionů odepsala a zbylé zhruba 3 miliony korun evidovala na konci roku v rozvaze jako dosud nevyhozené. Stěžovatelka tak ani takto reálně nezískala prostředky, kterými by mohla uhradit dluh (tím méně jeho celou výši).

[48] Konečně stěžovatelka argumentovala tím, že její jednání nemohlo být zneužitím práva, protože ve skupině majetkově a personálně propojených společností (jejíž součástí byla

pokračování

i ZB Real) nebyl vytvořen žádný zisk (podle stěžovatelky ZB Real zanesla smluvní pokutu do svého účetnictví a zdanila ji). Ani tato argumentace nemůže vyvrátit závěr o umělosti celé transakce. Podstata „umělosti“ jednání stěžovatelky totiž předně spočívá v jejím jednání před samotným započtením pohledávky ze strany ZB Real. Jednání stěžovatelky jí navíc umožnilo snížit základ daně a dokonce vykázat daňovou ztrátu. I kdyby ZB Real skutečně zanesla započtenou pohledávku do svého účetnictví tak, jak stěžovatelka tvrdí (což nyní NSS považuje za nadbytečné zkoumat), těžko by to mohlo vysvětlit jednání stěžovatelky. NSS připomíná, že při zkoumání zneužití práva je potřeba často odhlédnout od formálních údajů v účetnictví daňových subjektů a zkoumat ekonomický smysl jejich jednání.

[49] Stěžovatelka také opakovaně uváděla jako důvod k uzavření dohody s MG PROJEKT obavy z případného insolvenčního návrhu. Již od zprávy o daňové kontrole (srov. s. 29 zprávy na č. l. A33 daňového spisu) ale daňové orgány stěžovatelce opakují (stejně jako později krajský soud), že tvrzená hrozba insolvenčního návrhu je nereálná. Stěžovatelka totiž mimo obchodování s pohledávkami pouze pronajímala nemovitosti v Brně a související výdaje (především platby za energie) hradila vždy včas. Samotné obchody s pohledávkami pak vždy probíhaly uvnitř skupiny vzájemně propojených právnických osob, ve které bylo riziko podání insolvenčního návrhu mizivé. Ani v tomto směru stěžovatelka svou argumentaci nijak nerozvedla a NSS nevidí důvod se odchýlit od názoru daňových orgánů a krajského soudu.

[50] Stejně tak je nedůvodný argument, že se mohla změnit vlastnická struktura skupiny (jejíž součástí byla i stěžovatelka) a stěžovatelčiným věřitelem se mohla stát osoba s ní nijak nepropojená. V první řadě stěžovatelka tuto námitku nechala jen v obecné rovině a žádný takový záměr nedoložila; v druhé řadě (jak uvedl již žalovaný v napadeném rozhodnutí, srov. bod 63), v době uzavření dohody o splatnosti dluhu, uplatnění smluvní pokuty i postoupení pohledávky ze smluvní pokuty společnosti ZB Real byly stěžovatelka, MG PROJEKT i ZB Real *zcela* majetkově i personálně propojené.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[52] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti náklady nevznikly.

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

V Brně dne 26. dubna 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu