ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **DIMEJ Group a.s.**, IČ 04026357, se sídlem B. Němcové 1692/38, České Budějovice, zast. Mgr. Lucií Štindlovou, advokátkou, se sídlem Lannova tř. 16/13, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2023, č. j. 39215/23/5200-10421-705721, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 9. 2024, č. j. 11 Af 2/2024-53,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1]Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 11. 2023, č. j. 39215/23/5200-10421-705721, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro nyní posuzovanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů"), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně") ze dne 15. 7. 2022, č. j. 6056783/22/2001-51521-110828, kterým byla žalobkyni dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2018 ve výši 3.529.411 Kč a současně stanovena povinnost uhradit z této částky penále ve výši 705.882 Kč, a platební výměr ze dne 15. 7. 2022, č. j. 6055900/22/2001-51521-110828, kterým byla žalobkyni stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2019 ve výši 10.775.958 Kč.

[2]Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 19. 9. 2024, č. j. 11 Af 2/2024-53, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku se městský soud nejprve zabýval naplněním podmínek pro aplikaci institutu zneužití práva. V této souvislosti citoval dotčená ustanovení zákona o daních z příjmů a daňového řádu, judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu a odbornou literaturu. Konstatoval, že mezi stranami bylo sporné, zda se žalobkyně dopustila zneužití práva v rámci transakcí spojených s restrukturalizací holdingu EGE, spol. s r. o. (dále jen společnost „EGE“). Popsal proto rovněž povahu holdingu a uvedl, že bylo nutné vyhodnotit, zda nebyla restrukturalizace provedená žalobkyní motivována daňovým zvýhodněním jako jejím hlavním účelem. Městský soud shledal zneužití práva ve dvou operacích. První z nich spočívala v tom, že docházelo k výplatám podílů na zisku (dividend) majícím původ ve společnosti EGE, a to přes společnost EGE HOLDING a.s. (dále jen společnost „EGE HOLDING“) do čtyř akciových společností, z nichž jednou byla žalobkyně. Výplata dividendových příjmů byla mezi propojenými společnostmi osvobozena od daně. Podstatou druhé operace byly výplaty (vrácení) příplatku mimo základní kapitál, což umožnilo žalobkyni vyplácet svému akcionáři finanční prostředky získané od dceřiné společnosti, a to nikoli jako podíl na zisku, nýbrž z titulu snížení ostatních kapitálových fondů. Městský soud doplnil, že vrácení příplatku mimo základní kapitál podléhá 15% dani, přičemž tento příjem se snižoval o nabývací cenu podílu na společnosti a v posuzovaném případě nebyly vyplacené finanční prostředky zdaněny s ohledem na skutečnost, že nabývací cena překračovala výši příplatku mimo základní kapitál. Dále zopakoval ostatní nestandardní okolnosti, které identifikoval již žalovaný, a rovněž argumentaci žalobkyně, podle níž nebyl účelem jejích operací zisk daňového zvýhodnění, nýbrž příprava na mezigenerační přesun kapitálu, eliminace podnikatelských rizik a nastavení ekonomicky efektivních vztahů.

[4]Městský soud shledal popsané transakce zneužitím práva. Konstatoval, že nijak nepopíral samotnou restrukturalizaci, jelikož rozvržení podnikání bylo plně v rukou žalobkyně. Samotná restrukturalizace zneužití práva nepředstavovala. Ve spojení s dalšími dvěma transakcemi však již naplnila objektivní a subjektivní podmínky zneužití práva. Žalobkyně totiž uměle vytvořila situaci, na základě níž její společníci formálně naplnili podmínky pro to, aby si mohli vyplatit peníze získané od dceřiné společnosti ve formě podílu na zisku a neodvést z tohoto příjmu srážkovou daň. Žalobkyně tak umožnila formální splnění podmínek definovaných v § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 a § 36 odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů, což však odporovalo smyslu a účelu právní úpravy. Hlavním účelem předmětných transakcí byl zisk daňového zvýhodnění. Ve vztahu k naplnění subjektivní podmínky zneužití práva městský soud konstatoval, že v tomto ohledu tížilo důkazní břemeno daňové orgány, které jej však řádně unesly. Vyhodnotily skutkový stav věci a své závěry řádně odůvodnily, přičemž konkrétně vymezily jednotlivé nestandardní okolnosti, které hodnotily v kontextu restrukturalizace holdingu EGE a následných operací. Žalobkyně současně neuvedla dostatečně přesvědčivé důvody, jimiž by vyvrátila závěr daňových orgánů, podle něhož byl cílem jejího postupu zisk daňového zvýhodnění. Byť se podle městského soudu nemuselo jednat o účel jediný, jednalo se o účel převažující.

[5]Ve vztahu k otázce unesení důkazního břemene daňovými orgány městský soud nejprve citoval § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu. Žalovaný ostatně své důkazní břemeno nijak nepopíral a důvody jeho rozhodnutí měly základ v realitě, byly srozumitelné, logicky

propojené, vyplynuly z nich jasné závěry o zneužití práva a jeho rozhodnutí nebylo vnitřně rozporné. Tyto skutečnosti současně nezbavily žalobkyni povinnosti poskytovat součinnost daňovým orgánům. Ani důkazy předloženými městskému soudu při jednání přitom žalobkyně uvedené nevyvrátila, neboť jimi prokazovala pouze činnost své dceřiné společnosti. Uvedené skutečnosti ostatně mohla žalobkyně předkládat již žalovanému, avšak bez rozumného důvodu tak neučinila. Žalovaný proto nemohl obsah předložených důkazů zohlednit ve svém rozhodnutí. Městský soud zdůraznil, že žalobkyně nebyla oprávněna svou pasivitu dohánět až v řízení před soudem, který nemohl nahrazovat činnost daňových orgánů. Nadto rozhodoval podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. V této souvislosti dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2024, č. j. 10 As 124/2023-34, podle něhož nebylo možné vytýkat žalovanému, že nezohlednil obsah listin předložených až při soudním jednání. Městský soud závěrem nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že žalovaný chybně vypočítal doměřenou daň, jelikož vycházel z nesprávných skutkových zjištění. Dospěl totiž k závěru, že výpočet žalovaného se zakládal na skutečnostech patrných z daňových spisů a žalovaný jej provedl správně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6]Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, v níž označila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7]V ní namítla, že městský soud nesprávně posoudil otázku naplnění podmínek zneužití práva. Restrukturalizaci holdingu EGE totiž posuzoval zcela odděleně od následných operací, jimž byla podkladem. Vzhledem k uvedenému ani nemohl dospět k jinému závěru, přičemž popřel judikaturu Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka dále citovala vybraná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a konstatovala, že souhlasí s hodnocením jednotlivých transakcí provedeným městským soudem v odst. 55 a 56 odůvodnění napadeného rozsudku. Neztotožňuje se však s posouzením otázky, zdali bylo hlavním účelem předmětných transakcí získání daňového zvýhodnění. Otázka daňová nebyla pro stěžovatelku hlavním důvodem pro vytvoření holdingu, jelikož byla toliko otázkou související. K vytvoření samotné holdingové struktury došlo z podnětu tehdejších společníků společnosti EGE, kteří měli v úmyslu eliminovat podnikatelská rizika a nastavit ekonomicky efektivní vzájemné vztahy v rámci koncernu EGE. Současně bylo jejich cílem připravit budoucí mezigenerační transfer kapitálu, a to s ohledem na konkrétní problémy, s nimiž se potýkali. Samotná holdingová struktura byla pouze přeskupena, přičemž stěžovatelka předložila pro srovnání dva diagramy, z nichž je patrné zmíněné přeskupení.

[8]Stěžovatelka dále zdůraznila, že si na proces restrukturalizace najala odborníky, kteří zpracovali konkrétní návrh. Kromě stěžovatelky vznikly další tři „shodné“ obchodní společnosti, jejichž jedinými společníky se stal vždy společník tehdejší společnosti EGE. Zmíněné čtyři obchodní společnosti byly „předsazeny“ před holdingovou strukturu tak, aby akcionáři společnosti EGE HOLDING byly osoby právnické. Stěžovatelka dále vysvětlila, že k popsanému postupu ji vedl důchodový věk jejího společníka a zároveň skutečnost, že řízení tehdejší podnikatelské struktury vyžadovalo dohodu čtyř osob, což může činit potíže. To platí tím spíše, pokud by se počet společníků zvýšil v případě přechodu vlastnictví obchodních podílů na potomky a další rodinné příslušníky původních společníků. Pro

restrukturalizaci tak společník stěžovatelky společně s ostatními společníky dalších tří obchodních společností mínili zachovat systém dohody „čtyř rodin“, z nichž každá by byla reprezentována jednou ze čtyř zmíněných obchodních společností. Uvedeným postupem proto připravili „platformu pro rodinný holding“ a budoucí mezigenerační transfer kapitálu, který nebude ovlivněn aktuálním počtem společníků společnosti EGE. Právě při vzniku popsané holdingové struktury došlo k nabytí akcií společnosti EGE HOLDING stěžovatelkou, a to za úplatu. Ve stejné době (při vzniku stěžovatelky) došlo dále k vytvoření příplatku mimo základní kapitál u stěžovatelky, jejímž důsledkem bylo rovněž vytvoření podmínek pro realizaci předmětných transakcí.

[9] Podle stěžovatelky se však žalovaný ani městský soud dostatečně nezabývali důkazy, které předkládala k důvodům předmětných transakcí. Městský soud tak nezohlednil právní, daňové, ekonomické a případně též byznysové aspekty posuzovaných transakcí. Řádně nevyhodnotil povahu restrukturalizace holdingové struktury, která vedla k vytvoření podmínek pro daňové zvýhodnění. Městský soud ani nevysvětlil, proč za hlavní důvod předmětných transakcí shledal důvod daňový, a v tomto ohledu pouze zopakoval závěry žalovaného. Daňové orgány ani městský soud řádně nevyhodnotily, zda bylo hlavním cílem restrukturalizace holdingu EGE získání daňového zvýhodnění. S uvedeným souvisí rovněž námitka, podle níž žalovaný neunesl své důkazní břemeno, které jej ohledně prokázání naplnění podmínek zneužití práva stěžovatelkou tížilo. Úkolem žalovaného bylo prokázat, že hlavním důvodem vzniku holdingové struktury bylo získání daňového zvýhodnění, žalovaný se však zaměřil pouze na prokázání existence daňové výhody. Nevedl dokazování k samotným důvodům restrukturalizace holdingu EGE. Městský soud pak byl nadán plnou jurisdikcí, přičemž měl posoudit rovněž důkazy předložené stěžovatelkou při soudním jednání. Jejich předložením se současně nesnažila svou pasivitu v daňovém řízení dohánět v řízení před soudem, jelikož důkazní břemeno v posuzovaném případě tížilo žalovaného a stěžovatelka neměla k žádné procesní aktivitě důvod. V řízení před soudem se však stěžovatelka pokusila neaktivitu žalovaného nahradit svou aktivitou tak, aby prokázala, že hlavním důvodem pro předmětné transakce a samotnou restrukturalizaci byla příprava na mezigenerační transfer kapitálu.

[10] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve uvedl, že stěžovatelka spíše nesouhlasí s posouzením věci městským soudem, než že by jeho rozsudek považovala za nepřezkoumatelný. Stěžovatelka ostatně svou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nijak konkrétně nerozvedla, žalovaný proto odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Městský soud dostál všem požadavkům na řádné odůvodnění rozsudku, jelikož je srozumitelný a z jeho obsahu je jasné, které otázky považoval za rozhodné.

[12] K otázce naplnění podmínek zneužití práva žalovaný konstatoval, že předmětem sporu nyní posuzované věci nebyl skutkový stav, nýbrž pouze otázka, zdali byl hlavním účelem předmětných transakcí stěžovatelky zisk daňového zvýhodnění. Žalovaný nejprve uvedl, že nezpochybňuje právo stěžovatelky na restrukturalizaci, nicméně z judikatury správních soudů je zřejmé, že takové jednání musí mít jasný a racionální ekonomicky odůvodněný smysl, což žalovaný řádně zjišťoval. Vzal přitom v úvahu rovněž stěžovatelkou

odkazovanou potřebu přípravy na mezigenerační transfer kapitálu, eliminace podnikatelských rizik a nastavení ekonomicky efektivních vzájemných vztahů. Otázku zneužití práva současně posuzoval podle hledisek definovaných v zákoně o daních z příjmů, nikoli okolností podnikatelských aktivit a rozhodování stěžovatelky. Ze skutkového stavu věci však vyplynulo, že převažujícím účelem postupu stěžovatelky bylo získat daňové zvýhodnění.

[13] Podle žalovaného se již v odůvodnění svého rozhodnutí zabýval pozadím celého případu a hodnotil ekonomickou racionalitu předmětných operací, které posuzoval v jejich vzájemné souvislosti. Za rozhodný považoval rovněž časový sled jednání zúčastněných stran a s tím spojené okolnosti, které jej vedly k závěru o zneužití práva stěžovatelkou. Zdůraznil, že pokud by nedošlo k restrukturalizaci s následnými dvěma transakcemi, obdrželi by společníci finanční prostředky formou výplaty podílu na zisku zdaněného srážkovou daní, k čemuž docházelo pravidelně do roku 2014. V odůvodnění svého rozhodnutí přitom popsal jednotlivé skutečnosti svědčící o zneužití práva a naplnění subjektivní a objektivní podmínky, s čímž se ztotožnil i městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku. Soudní judikatura ani zákonná úprava nevyžaduje, aby získání neoprávněné daňové výhody bylo jediným cílem zneužívajícího jednání, nýbrž postačí, jde-li o výsledek hlavní či zjevně převažující. Všechny důvody postupu stěžovatelky přitom daňové orgány řádně zohlednily, přesto dospěly k závěru o zneužití práva. Žalovaný uzavřel, že operace související s restrukturalizací, které nemají žádné či pouze okrajové ekonomické opodstatnění a zjevně směřují k získání daňové výhody, nemohou konvenovat účelu zákona o daních z příjmů. K uvedenému přitom došlo i v posuzovaném případě, kdy shledal, že stěžovatelka svým postupem naplnila objektivní i subjektivní kritérium zneužití práva. Stěžovatelce poskytl dostatečný prostor objasnit, že její operace byly vedeny skutečnými ekonomickými důvody, což však neučinila.

[14] K námitce stěžovatelky ohledně neunesení důkazního břemene žalovaný konstatoval, že posoudil vše potřebné k závěru o splnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva. Dospěl totiž k závěru, že jednání stěžovatelky nemělo racionální opodstatnění a jednalo se o umělé vytvoření podmínek pro dosažení daňové výhody, přičemž výsledkem předmětných transakcí je stav, jenž není v souladu s účelem zákona o daních z příjmů. V této souvislosti identifikoval jednotlivé okolnosti, které jej k uvedenému závěru vedly. Žalovaný se dále ztotožnil se závěry městského soudu uvedenými v odst. 74 odůvodnění napadeného rozsudku, přičemž zdůraznil, že bylo ve vlastním zájmu stěžovatelky, aby nabídla ekonomicky racionální cíl jejích transakcí. Nebyl přitom povinen domýšlet za ni všechny představitelné varianty skutečnosti. Postačilo, pokud přesvědčivě zdůvodnil, že určitá transakce neměla jasný a očividný ekonomický smysl, zvláště pokud nemohl mít o všech důvodech pro postup stěžovatelky povědomí. To však stěžovatelka v posuzovaném případě neučinila.

[15] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout

z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[17] Podle písm. a) zmíněného ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. b) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*. Konečně podle písm. d) tohoto ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě postačila k jeho zrušení. Již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, Nejvyšší správní soud akcentoval, že *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“* V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí soudu (srov. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007-78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009-69). Bohatá rozhodovací činnost se váže též k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132).

[19] V nyní posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným neshledal. Z odůvodnění rozsudku je seznatelné, jakými úvahami se při rozhodování věci řídil a k jakým závěrům po posouzení všech relevantních skutečností případu dospěl. Stěžovatelka v kasační stížnosti pouze obecně namítla, že se městský soud nezabýval povahou restrukturalizace holdingové struktury a nevysvětlil, proč za hlavní důvod předmětných transakcí shledal důvod daňový, přičemž se nezabýval ekonomickými, daňovými, právními a případně též byznysovými aspekty posuzované věci. Nejvyšší správní soud však má z odůvodnění napadeného rozsudku za to, že se všemi jmenovanými skutečnostmi městský soud řádně zabýval. Identifikoval současně všechny rozhodné okolnosti, z nichž dovodil svůj závěr, že předmětné transakce stěžovatelky byly motivovány jejich hlavním účelem, a to získat daňové zvýhodnění. Zhodnotil všechny důvody, které pro posuzovaný postup stěžovatelka uváděla, přičemž vymezil, v čem spočívalo naplnění objektivního a subjektivního kritéria zneužití práva. Stěžovatelka ostatně

s právními závěry městského soudu v kasační stížnosti polemizuje, což by v případě jejich nepřezkoumatelnosti nebylo z logiky věci možné.

[20] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že napadený rozsudek je přezkoumatelný a důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[21] Stěžovatelka dále namítla, že městský soud posuzoval restrukturalizaci holdingu EGE zcela odděleně od následných operací, jimž byla podkladem. V důsledku uvedeného popřel judikaturu Nejvyššího správního soudu, a nemohl tak ani dojít k jinému závěru.

[22] Samotným procesem restrukturalizace a následných dvou transakcí se městský soud zabýval zejména v odst. 54 až 70 odůvodnění napadeného rozsudku. Zdůraznil, že samotnou restrukturalizaci nijak nerozporuje, neboť je to stěžovatelka, která rozhoduje o rozvržení svého podnikání a svých strategiích. Vždy je však nutné sledovat smysl takového jednání a jeho ekonomické opodstatnění.

[23] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, publ. pod č. 4630/2024 Sb. NSS, konstatoval, že *„holding je jednou z možností, jak strukturovat podnikání; může dávat smysl jak pro velké korporace, tak pro malé podnikatele. K jeho založení lze přistoupit na začátku při výběru formy podnikání, ale také při jeho dalším rozvoji či restrukturalizaci z různých důvodů. Je třeba uvážit hledisko právní, ekonomické, daňové a popř. též businessové. Uvedené kategorie se přirozeně mohou prolínat a jejich obsah nelze přesně definovat.“* Doplnil, že z pohledu daňového je třeba zvážit, aby daňová optimalizace nebyla v rozporu s právními předpisy. Hlavním účelem podnikatelské struktury totiž nemůže být daňové zvýhodnění. V rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, dále Nejvyšší správní soud uvedl, že *„daňovým subjektům jistě není bráněno uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly své daňové povinnosti, pokud však jediným, potažmo hlavním účelem jejich podnikání (či jednotlivých transakcí) je získání nelegitimní daňové výhody, nelze takové jednání považovat za právem aprobované (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108). Z tohoto důvodu je nutné zabývat se pozadím celého případu a posoudit - přesně, jako to učinil i krajský soud - ekonomickou racionalitu uskutečněných operací.“* V této souvislosti zároveň doplnil, že jednotlivé okolnosti případu či důkazy nelze vytrhávat z kontextu, ale je třeba je vnímat a posuzovat ve vzájemném souhrnu. Je to právě celkový sled jednání zúčastněných osob a s tím spojených okolností, které vedou k závěru o hlavním účelu předmětných transakcí. Uvedené závěry lze plně využít i v nyní posuzovaném případě.

[24] Se stěžovatelkou lze souhlasit, že bylo nutné zvážit všechny podstatné aspekty posuzovaného případu včetně celého procesu restrukturalizace a následných transakcí. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že mu není zřejmé, z jakých dalších hledisek měl městský soud restrukturalizaci společnosti EGE a následné vytvoření holdingu zvažovat. Správně totiž konstatoval, že v samotném tvoření holdingu nelze spatřovat zneužití práva. Pro tento závěr však byly rozhodné zejména následující transakce, jimž zmíněná restrukturalizace vytvořila podmínky, které vedly městský soud k závěru o zneužití práva stěžovatelkou. Na uvedeném nemůže ničeho změnit ani námitka stěžovatelky, že předmětný holding již v rozhodné době existoval, došlo tak pouze k jeho přeskupení a k vytvoření „platformy pro rodinný holding“. Z odůvodnění napadeného rozsudku je dále zřejmé, že nepřehlédl ani v podstatě jediný stěžovatelkou tvrzený důvod pro provedení

restrukturalizace a následných transakcí, kterým měla být příprava na budoucí mezigenerační transfer kapitálu. Sama stěžovatelka však zároveň v kasační stížnosti uvedla, že samotná restrukturalizace vytvořila podmínky pro následné operace, přičemž ve stejné době (při vzniku stěžovatelky) došlo dále k vytvoření příplatku mimo základní kapitál u stěžovatelky, jejímž důsledkem bylo rovněž tvoření podmínek pro realizaci předmětných transakcí, které jsou předmětem posuzované věci. Právě v popsaném sledu událostí, které na sebe přímo navazovaly a je nutno je zohlednit v jejich komplexnosti, městský soud ve shodě s žalovaným spatřoval zneužití práva. Městský soud současně vycházel z ustálené judikatury správních soudů ohledně problematiky zneužití práva a hodnocení naplnění objektivního a subjektivního kritéria zneužití práva, na kterou ostatně v odůvodnění napadeného rozsudku opakovaně odkazoval. Stěžovatelka přitom konkrétně nerozvedla, které závěry soudní judikatury městský soud pominul. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že městský soud při posuzování věci řádně zohlednil všechny skutkové okolnosti posuzovaného případu, včetně stěžovatelkou zdůrazňované restrukturalizace.

[25] Stěžovatelka dále namítla, že k vytvoření holdingové struktury došlo z podnětu tehdejších společníků společnosti EGE, kteří měli v úmyslu eliminovat podnikatelská rizika a nastavit ekonomicky efektivní vzájemné vztahy v rámci koncernu EGE. Současně bylo jejich cílem připravit budoucí mezigenerační transfer kapitálu, a to s ohledem na konkrétní problémy, s nimiž se potýkali při svém podnikání. K vytvoření holdingu stěžovatelku dále vedl důchodový věk jejího společníka a zároveň skutečnost, že řízení tehdejší podnikatelské struktury vyžadovalo dohodu čtyř osob, což může činit potíže. Tím spíš, pokud by se počet společníků zvýšil v případě přechodu vlastnictví obchodních podílů na potomky a další rodinné příslušníky původních společníků. Hlavním účelem provedené restrukturalizace tak nebylo získání daňového zvýhodnění, neboť otázka daňová s vytvořením holdingu pouze souvisela.

[26] Nejvyšší správní soud uvedeným námitkám stěžovatelky nepřisvědčil. Nejprve je totiž nutno zdůraznit, že již městský soud ve shodě s žalovaným stěžovatelce vysvětlil, že nijak nerozporoval její rozhodnutí vytvořit za účelem přípravy mezigeneračního transferu kapitálu holding, resp. jej přeskupit podle jejího rozhodnutí. Zdůraznil, že to byly právě navazující transakce, které jej vedly k závěru o zneužití práva. Ty ostatně městský soud rozebral v odst. 55 a 56 odůvodnění napadeného rozsudku a konstatoval, že důsledkem popsaného jednání byla stěžovatelka osvobozena od zdanění výplaty podílu na zisku od společnosti EGE, který k ní plynul prostřednictvím společnosti EGE HOLDING. V odst. 60 odůvodnění napadeného rozsudku následně vysvětlil, jakými kroky stěžovatelka docílila toho, že za použití vrácení příplatku k základnímu kapitálu svému společníkovi poskytla podíl na zisku získaný od společnosti EGE, a to bez jeho zdanění daní z příjmů fyzických osob. Poukázal rovněž na další nestandardní okolnosti, které popsané transakce provázely. Mezi ně patřilo personální spojení společníka stěžovatelky, který je spoluvlastníkem společnosti EGE HOLDING a který byl původně společníkem společnosti EGE. Dále městský soud poukázal na skutečnost, že o výplatě z titulu rozdělení části ostatních kapitálových fondů rozhodl jediný akcionář stěžovatelky, a to bez zjevného důvodu pro takový postup. Upozornil rovněž na skutečnost, že do roku 2015 byla z veškerých zisků společnosti EGE vyplácených jejím společníkům srážena daň, přičemž konstatoval, že forma příplatku mimo základní kapitál umožňuje v budoucnu vyvádění finančních prostředků z mateřských společností původním společníkům, aniž by byly

zdaněny. Podle městského soudu se k výše uvedenému připojila rovněž blízká časová souvislost popsaných transakcí.

[27] Stěžovatelka však nijak zjištěné nestandardní okolnosti nevyvrátila. Rovněž v kasační stížnosti setrvala na své argumentaci o důvodu, který ji vedl k provedení restrukturalizace a přeskupení stávající holdingové struktury. Poukazovala dále na skutečnost, že podle již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 10 Afs 16/2023 měl městský soud zvážit všechny aspekty zmíněného procesu. Nejvyšší správní soud však vzhledem k výše uvedenému konstatuje, že je to právě stěžovatelka, která pomíjí jmenované nestandardní okolnosti, jež žalovaného a městský soud vedly k závěru o naplnění subjektivního prvku zneužití práva.

[28] Jinak řečeno, stěžovatelka poukazovala pouze na skutečnost, že její rozhodnutí přeskupit holdingovou strukturu bylo racionálně odůvodněno. Městský soud však uvedené stěžovatelce nijak nevytýkal ani nerozporoval. Naopak vysvětlil, že toto rozhodnutí bylo pouze na ní, byla však povinna dodržet účel zákona o daních z příjmů a jeho stanovené hranice. Na rozdíl od citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu současně stěžovatelka žádné jiné důvody pro sled jednotlivých kroků a následných transakcí nevysvětlila jinými ekonomickými či dalšími důvody. Zůstala tak pouze u tvrzení, která se týkala výlučně jejího rozhodnutí provést restrukturalizaci. Již městský soud přitom v odst. 65 odůvodnění napadeného rozsudku zdůraznil, že byť restrukturalizace sehrála značnou roli při dalším postupu stěžovatelky, zejména navazujícími operacemi stěžovatelka uměle vytvořila situaci, na základě které společníci formálně naplnili podmínky pro to, aby si mohli vyplatit podíl na zisku od dceřiné společnosti a neodvést z toho srážkovou daň. Stěžovatelka přitom k uvedeným operacím ničeho konkrétního neuvedla. Přesvědčivě odůvodněným závěrům městského soudu nemá čeho vytknout ani Nejvyšší správní soud.

[29] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud doplňuje, že již v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-79, formuloval závěr, podle něhož platí, že *„hlediskem ‚hlavního účelu' transakce, nejsou oba právní názory v posledku neslučitelné - Nejvyšší správní soud má za to, že ‚hlavním účelem' transakce ve smyslu uvedeném v judikátu Halifax je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastiňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotyčné transakce odhlédnout.*" Uvedené lze přitom plně využít i v nyní posuzované věci. Stěžovatelka totiž jako jediný další účel předmětných transakcí, resp. zejména provedené restrukturalizace, zmiňovala pouze hledisko přípravy na budoucí mezigenerační transfer kapitálu. K samotným následujícím transakcím, které neměly žádný ekonomicky racionální smysl, jak Nejvyšší správní soud uvedl již výše, však ničeho konkrétního neuvedla. Pouze konstatovala, že v době jejího vzniku došlo k příplatku mimo základní kapitál, který umožnil následné transakce, což však nijak neodporuje zjištěným skutečnostem. Městský soud proto dospěl ke správnému závěru, že v takovém případě byl daňový účel, resp. získání daňového zvýhodnění stěžovatelkou, vzhledem k ostatním okolnostem posuzovaného případu natolik významný, že od něj nebylo možné při zkoumání hospodářského smyslu dotyčných transakcí odhlédnout, a byl tak zcela zásadní pro jeho závěr o zneužití práva stěžovatelkou.

[30] Pokud jde o námitku stěžovatelky, že žalovaný v tomto ohledu neunesl důkazní břemeno, jelikož jeho úkolem bylo prokázat, že hlavním důvodem vzniku holdingové

struktury bylo získání daňového zvýhodnění, Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani uvedené argumentaci nepřisvědčil. Žalovaný totiž v odůvodnění svého rozhodnutí identifikoval konkrétní skutečnosti, které hodnotil komplexně a v jejich vzájemné souvislosti, aniž by je jakkoli vytrhával z kontextu. Zároveň posoudil argumentaci stěžovatelky ohledně důvodu jejího rozhodnutí provést restrukturalizaci. Nelze proto souhlasit s jejím závěrem, že se zaměřil pouze na prokázání existence daňové výhody a nevedl dokazování k samotným důvodům restrukturalizace holdingu EGE.

[31] V této souvislosti je nutno zdůraznit, že ačkoli v posuzovaném případě důkazní břemeno ohledně prokázání naplnění podmínek zneužití práva stěžovatelkou leželo plně na žalovaném, bylo ve stěžovatelčině vlastním zájmu, aby nabídla vysvětlení, jaký ekonomicky racionální cíl pro ni dané obchodní transakce měly mít. Daňové orgány totiž nejsou povinny domýšlet všechny představitelné varianty skutečnosti, v nichž by mohla hypoteticky daná operace daňovému subjektu něco přinést. Postačí, pokud ve svém rozhodnutí přesvědčivě zdůvodní, že určitá transakce žádný jasný a očividný ekonomický smysl neměla. Daňový subjekt ostatně zná sám nejlépe svou podnikatelskou situaci a může upozornit na její specifika, o nichž daňové orgány jednoduše nemají tušení. Na takové vysvětlení pak musí daňové orgány v jejich rozhodnutích reagovat, což v posuzovaném případě řádně učinily.

[32] S uvedeným souvisí rovněž námitka stěžovatelky, že se v řízení před městským soudem pokusila pasivitu žalovaného nahradit svou aktivitou tak, aby prokázala, že hlavním důvodem pro předmětné transakce a provedenou restrukturalizaci byla příprava na mezigenerační transfer kapitálu. Městský soud měl tyto důkazy provést a řádně je vyhodnotit, což neučinil.

[33] K důkazním návrhům učiněným při soudním jednání se městský soud vyjádřil v odst. 75 až 77 odůvodnění napadeného rozsudku. Správně přitom odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž těžiště dokazování probíhá v daňovém řízení, proto i v nyní posuzované věci bylo úkolem stěžovatelky předmětné důkazy předložit již žalovanému, byť jej ohledně prokázání zneužití práva stěžovatelkou tížilo důkazní břemeno. Stěžovatelka tak však bez rozumného důvodu neučinila, přičemž nebyla oprávněna požadovat po městském soudu, aby předložené důkazy hodnotil až v řízení o žalobě. V rozsudku ze dne 30. 1. 2024, č. j. 10 As 124/2023-34, ostatně Nejvyšší správní soud vysvětlil, že *„soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů má totiž přes svá specifika stále především kasační charakter. Znamená to tedy, že krajský soud není povinen provést každý účastníky navržený důkaz (rozsudek ze dne 21. 8. 2018, čj. 9 As 195/2018-27, bod 23). Na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je třeba trvat například tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to jak z důvodu objektivních, tak i subjektivních (v obdobném duchu 2 Afs 35/2009, bod 44).“* Nejvyšší správní soud uzavírá, že žalovaný své zákonem stanovené důkazní břemeno v daňovém řízení řádně unesl, z ničeho tak nevyplývá, že by byl jeho procesní postup zatížen neaktivitou, kterou by musela stěžovatelka „dohánět“ v řízení před soudem. Zároveň lze plně souhlasit s městským soudem, že stěžovatelka měla předmětné důkazy předložit již v daňovém řízení.

[34] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že městský soud posoudil všechny sporné právní otázky správně, přičemž vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu věci a jeho závěry odpovídají skutečnostem patrným z daňových spisů. Ani důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. tak nebyly naplněny.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[35] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a procesně úspěšnému žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně 15. ledna 2025

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu