



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **AML Holding a.s.**, IČO 288 19 772
sídlem třída Míru 2800, 530 02 Pardubice
zastoupená advokátem JUDr. Stanislavem Machkem
sídlem Hvězdova 1716/2b, 140 00 Praha 4

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO 720 80 043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze 25. 3. 2025, č. j. 7144/25/5200-11433-713223

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Předmětem této věci je posouzení vytvořené holdingové struktury, kterou finanční orgány ve smyslu § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) vyhodnotily jako právní jednání, jehož převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu. Transakce spojené s výplatou zisku žalobkyně měly tedy dle správce daně charakter zneužití práva. Soud dospěl k závěru, že postup daňových orgánů nebyl chybný.

I. Shrnutí stavu věci ve správním řízení

2. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“) mimo jiné dvěma platebními výměry ze dne 19. 2. 2024 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně (dále jen „*srážková daň*“) ve výši 3 352 941 Kč za zdaňovací období roku 2020 a ve výši 713 560 Kč za zdaňovací období roku 2021.
3. Proti prvostupňovým rozhodnutím podala žalobkyně odvolání, které žalovaný dle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále také „*napadené rozhodnutí*“) zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.
4. K doměření daně došlo na základě daňové kontroly, jež byla u žalobkyně zaměřena na srážkovou daň za čtyři zdaňovací období let 2018 až 2021 v omezeném rozsahu se zaměřením na všechny skutečnosti týkající se výplaty podílu na zisku. Předmětem šetření správce daně byly podíly na zisku vyplacené v letech 2018 až 2021 mateřské společnosti MATTELI SOLUTIONS AG se sídlem v Lichtenštejnském knížectví (dále jen „*holdingová společnost*“ nebo „*MATTELI*“), při jejichž výplatě žalobkyně uplatnila osvobození od srážkové daně dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*ZDP*“).
5. Správce daně a posléze i žalovaný po proběhlých řízeních, včetně dvou výzev správce daně adresovaných žalobkyni, dospěli k závěru, že žalobkyně jako daňový subjekt neodstranila pochybnosti správce daně stran cíle transakcí realizovaných původním vlastníkem žalobkyně panem X. Takto uvedené transakce správce daně identifikoval jako úplatný převod podílu 99 % z vlastnictví pana X do vlastnictví holdingové společnosti, následné výplaty dividend do takto založené holdingové společnosti a poté postupné úhrady ceny za převod akcií panu X holdingovou společností. Správce daně dospěl k závěru, že jednání odvolatele splnilo test zneužití práva a tuto skutečnost nyní žalobkyni sdělil před ukončením daňové kontroly v dosavadním výsledku kontrolního zjištění. Následně správce daně kontrolu uzavřel s tím, že pokud by nedošlo ke shora popsanému převodu akcií, podléhaly by dividendy vyplacené žalobkyni srážkové dani ve výši 15 % v souladu s § 36 odst. 2 písm. a) ZDP. V jednotlivých zdaňovacích obdobích let byla srážková daň vyměřena (i) 2018 v částce 7,9 mil. Kč, (ii) 2019 v částce 4,4 mil. Kč, (iii) 2020 v částce 3,4 mil. Kč a (iv) 2021 v částce 0,7 mil. Kč (vše částky soudem zaokrouhlené).
6. V odvolacím řízení žalovaný posoudil námitky žalobkyně stran uplynutí lhůty pro stanovení daně jako důvodné ve vztahu k obdobím let 2018 a 2019. Předmětem řízení tak zůstala doměřená srážková daň za období let 2020 a 2021. Obě odvolání žalobkyně byla zamítnuta a dva platební výměry týkající se zdaňovacích období let 2020 a 2021 byly společným rozhodnutím žalovaného potvrzeny. Jedná se o žalobou napadené rozhodnutí.
7. S rozhodnutím žalovaného žalobkyně nesouhlasila.

II. Žaloba a vymezení jejího obsahu

8. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). V obsáhlé žalobě o 35 stranách(!) se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítala, že napadené rozhodnutí je nezákonné z důvodu nesprávného právního posouzení, nesprávných skutkových zjištění. Je též nepřezkoumatelné a řízení je postiženo vadami, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí.
9. Nosnou podstatou argumentace žalobkyně byla zásadní opozice proti závěru žalovaného, že ve vztahu k provedeným transakcím (viz stručný, avšak stranám postačující popis pod bodem 5 shora) se nejednalo o zneužití práva. Soud, vzhledem k obsáhlosti žaloby, námitky žalobkyně dále pouze stručně v bodech shrne s tím, že v další části rozsudku je pro případ nutnosti blíže specifikuje a odpovídajícím způsobem vypořádá.
10. Žalobkyně obecně vznáší námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí a posléze ji v textu žaloby blíže spojuje s odkazem na textaci vybraných částí napadeného rozhodnutí. Přitom se již omezuje na tvrzení o nepřezkoumatelnosti částečné právě s ohledem na několik dílčích závěrů žalovaného.
11. Žalobkyně úvodem žaloby proklamativně tvrdí, že celá transakce by byla provedena shodně i v případě, že by jakákoli daňová výhoda nevznikla. Uvádí, že pokud existují nedaňové důvody pro transakci, nemůže nic bránit žalobkyni ve využití daňové výhody. Žalovaný tyto nedaňové důvody transakce pomíjí, aby obhájil závěr o zneužití práva. V souhrnu se tak dle soudu jedná o nesouhlas s kvalifikací jednání správcem daně jako jednání, kterým bylo zneužito právo.
12. V žalobě poté vznáší argumentaci proti jednotlivým důvodům, které vedly daňové orgány k přijetí závěru o zneužití práva. Rozebírá objektivní a subjektivní kritéria pro přijatý závěr, obhajuje účel a cíle vytvoření holdingové struktury. Zpochybňuje vybrané dílčí závěry daňových orgánů.
13. Následná pasáž žaloby je věnována námitkám, které souvisí s procesními pochybeními daňových orgánů, které byly dle žalobkyně tak zásadní, že založily nezákonnost rozhodnutí. Namítá nedostatečné lhůty pro reakce na postup správce daně, pochybení při hodnocení důkazů a nezákonný přesun důkazního břemene.
14. V závěru žaloby namítá nesprávné použití, případně nesprávnou interpretaci judikatury, jež se týká zneužití práva v daňové oblasti.

III. Vyjádření žalovaného, replika žalobkyně a jednání soudu

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí, reagoval na jednotlivé žalobní námitky a závěrem navrhl zamítnutí žaloby. Obsah vyjádření žalovaného není třeba detailně rekapitulovat, neboť v odůvodnění rozsudku je třeba se primárně vypořádat s podstatou argumentace toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal, tedy v tomto případě žalobkyně. K tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 25. 11. 2015, č.j. 2 Afs 174/2015-45, případně ze dne 12. 11. 2009, č.j. 1 As 64/2009-153, všechna uváděná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz.

16. Žalovaný tak odmítl námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Setrval na tom, že byly naplněny podmínky pro závěr o aplikaci doktríny zneužití práva včetně objektivního i subjektivního kritéria. Nesouhlasil s námitkami k procesním pochybením v daňovém řízení a rovněž zaujal argumentaci k případné aplikaci relevantních soudních rozhodnutí NSS či Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“).
17. Žalobkyně v replice setrvala na námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí s tím, že žalovaný nereagoval na veškeré odvolací námitky. Rovněž setrvala na v žalobě označených procesních pochybeních a nesprávné aplikaci relevantní judikatury. Ve vztahu k závěru o zneužití práva opět zdůraznila, že uskutečněné transakce měly osobní i ekonomické opodstatnění, poukázala na smysl začlenění holdingové společnosti do akcionářské struktury. Odmítla závěry o akumulaci zisků z minulých let, vyjádřila se k nenaplnění objektivního i subjektivního kritéria doktríny zneužití práva.
18. Při jednání soudu žalobkyně setrvala na podané žalobě. Zdůraznila ekonomické a osobní důvody k vytvoření holdingové struktury. Ve vztahu k ekonomickým aspektům zmínila především souvislosti s bankovním financováním skupiny, rovněž se věnovala personálnímu řízení holdingové společnosti. K procesním pochybením poukázala na časové aspekty daňové kontroly a zmínila pochybnosti o obsahu druhé výzvy správce daně. Uzavřela, že daňový aspekt celé transakce byl zcela irelevantní. Soudu předložila výpisy z evidence registru skutečných majitelů, dokládala akviziční činnost po vytvoření holdingu a okolnosti dalšího bankovního financování skupiny.
19. Žalovaný při jednání soudu odkázal na vyjádření k žalobě a napadené rozhodnutí. Uzavřel, že srážková daň měla být aplikována, neboť identifikované jednání žalobkyně směřující ke zneužití práva převažovalo při hodnocení předmětné transakce.
20. Soud při jednání provedl dokazování listinami evidence skutečných majitelů a též dvěma internetovými články, kterými žalobkyně dokládala pozdější akviziční činnost skupiny holdingové společnosti.

IV. Přezkum věci soudem

21. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rámci uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného dle § 75 odst. 1 s. ř. s. Pro účely soudního přezkumu platí, že napadené rozhodnutí a prvostupňová rozhodnutí tvoří jeden celek.
22. Žaloba není důvodná.
23. Zcela úvodem přezkumu soud považuje za podstatné uvést, že žaloba je velmi obsáhlá a komplikovaně pojatá. I přes jistou snahu o její členění pomocí nadpisů je především v části týkající se závěrů a argumentace o zneužití práva pro soud obtížně zpracovatelná. Žalobkyně se v námitkách dožaduje přezkoumatelného, tj. čitelného a pochopitelného rozhodnutí, přitom předkládá po různu se prolínající a nadměrně obsáhlou argumentaci. Výsledek soudního přezkumu požadovaný po krajském soudu opět kritéria přezkoumatelnosti musí naplnit [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Soud je toho názoru, že i za situace komplexnější problematiky a nutné argumentace ve věci zneužití práva lze zpracovat žalobu rozumného rozsahu příkladem do 15 stran textu.
24. Proto soud uvádí, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci, tj. správních orgánů i soudů, svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek

detailní odpovědi na každou námitku. Orgán veřejné moci může na určitou námitku reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy, minimálně implicitně, vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobkyně v odůvodnění žalovaného rozhodnutí či poté v rozhodnutí soudu způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u oněch nežádoucích a velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán a následně správní soud vypořádal se všemi základními, tj. podstatnými námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č.j. 9 Afs 70/2008-13).

25. Soud dále dodává, že není smyslem soudního přezkumu podrobně opakovat již jednou vyřčené. Proto se může v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č.j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012-47).
26. S ohledem na obsáhlou žalobní argumentaci tak krajský soud předesílá, že se zaměří na podstatu věci.

IV.a. K námitkám nepřezkoumatelnosti rozhodnutí

27. Zcela na úvod vypořádání tohoto okruhu námitek soud uvádí, že rozhodnutí žalovaného nemá za nepřezkoumatelné, neboť je z něho zřejmé, jak bylo rozhodnuto, na základě, jakých skutečností a tyto skutečnosti zřejmě plynou z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dle rozsudku NSS č.j. 8 Afs 267/2017-38, ze dne 27. 2. 2019, platí, že *„Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat.“* Tedy skutečnost, že žalovaný nedal za pravdu námitkám žalobkyně, není znakem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, pro kterou by bylo namísto rozhodnutí zrušit.
28. Sama žalobkyně však předložila soudu obsáhlou žalobu a na závěry žalovaného a potažmo správce daně po svém reagovala. V dalším obsahu žaloby námitku nepřezkoumatelnosti přímo spojila s určitými pasážemi napadeného rozhodnutí, které měly částečnou nepřezkoumatelnost způsobit. Z toho plyne, že byla schopna se v rozhodnutí zorientovat a identifikovat části odůvodnění, které jí jsou nevyhovující. Soud konkrétní okruhy námitek vypořádá níže s tím, že případně bude reagovat i na tvrzenou nedostatečnost odůvodnění, jak uvádí žalobkyně. Nepřezkoumatelnost není dána tím, že žalobkyně měla

jinou představu o podobě a případně též rozsahu vypořádání jejich námitek. K podstatě všech odvolacích námitek, které byly v základu předobrazem většiny námitek žalobních, se žalovaný vyjádřil a reagoval na ně.

29. Nepřezkoumatelnost není ani projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak mělo být rozhodnuto, resp. jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, nýbrž je objektivní překážkou, která správnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (viz např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č.j. 3 Azs 69/2016-24; ze dne 27. 9. 2017, č.j. 4 As 146/2017-35). K aplikaci tohoto institutu je nutné přistupovat zdrženlivě.
30. V napadeném rozhodnutí bylo podstatné to, že žalovaný a před ním správce daně odůvodnili, proč mají za to, že byly naplněny podmínky pro aplikaci ustanovení, která se vztahují k zákazu zneužití práva. Daňové orgány zřetelně a srozumitelně identifikovaly důvody pro jimi přijatý závěr.
31. Námitku částečné nepřezkoumatelnosti žalobkyně spojila s obsahem bodů 123 a 125 napadeného rozhodnutí. Soud takové argumentaci nedává za pravdu, neboť z obou označených odstavců jak po částech, tak v celku se zcela zřejmě podává, že jejich cílem bylo snést argumentaci k popisu role majitele pana X v době před transakcemi a po nich. Uvedené se týkalo rovněž situace při výplatě prostředků a realizování peněžních toků s transakcemi spojenými.
32. Soud rovněž nedává za pravdu námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí založené na tom, že žalovaný v rozhodnutí nereagoval na zásadní procesní pochybení správce daně. Procesní pochybení totiž soud neshledal. Námitky procesního charakteru soud vypořádá níže. Obdobně je tomu v otázce tvrzené nepřipadné aplikace judikatury – zejm. rozsudku NSS ve věci *DIMEJ Group* (rozsudek NSS ze dne 15. 1. 2025, č.j. 4 Afs 247/2024-49).

IV.b. K závěru o zneužití daňového práva

33. Zřejmou podstatou soudního řízení je spor o závěr daňových orgánů v tom, že ve vztahu k transakcím spojeným s výplatou podílu na zisku žalobkyně, včetně předchozího založení holdingové společnosti, došlo k naplnění podmínek zneužití práva.
34. Zákaz zneužití práva pro účely daní je s účinností od 1. 4. 2019 výslovně zakotven v daňovém řádu. Podle § 8 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že *při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*
35. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 4. 2022, č.j. 10 Afs 289/2021-42, bod 11 připomněl, že zákaz zneužití práva se uplatňoval již dříve a vyplýval z judikatury, včetně Soudního dvora EU. V době rozhodování žalovaného byla tato zásada součástí psaného práva.
36. Krajský soud podotýká, že skutkový stav, časový sled kroků a transakcí na straně žalobkyně a osob s ní spojených tak, jak byl zjištěn správcem daně, není mezi účastníky řízení fakticky sporný. Spor spočívá v odlišném vyhodnocení identifikovaných transakcí, kdy žalobkyně tyto považuje za osobně a celkově ekonomicky (tedy nejen daňově) motivované, resp. podložené a uvádí, že by tyto činila i v situaci, kdy by k jakékoli daňové úspoře nedošlo. Naproti tomu daňové orgány uzavřely, že transakce měly převažující motiv

daňový, čímž se ocitly mimo rámeček účelu a smyslu daňových předpisů. Dle jejich závěru „daňové úspory“ bylo dosaženo na úkor daňových předpisů.

Obecná východiska posouzení v případě zneužívajících jednání

37. Krajský soud rovněž ve shodě s dřívějšími rozhodnutími NSS uvádí, že v obecné rovině má daňový subjekt výhradní právo na volbu struktury ekonomické činnosti tak, aby omezil svůj daňový dluh (rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006 ve věci *Halifax Plc a další*, C-255/02, bod 73). Je však nutné rozlišit, zda daňový subjekt volí z různých, do úvahy přicházejících alternativ, majících svůj samostatný smysl nebo zda je jediným smyslem dané činnosti či transakce právě získání nelegitimního daňového zvýhodnění (rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č.j. 1 Afs 35/2007-108). Hlavním účelem podnikání (či jednotlivých transakcí) totiž nesmí být získání nelegitimní daňové výhody. Proto ani případná okolnost, že posuzovaná konkrétní transakce sledovala i jiné cíle než pouze získání daňové výhody, nevylučuje závěr o zneužití práva, pokud je získání daňové výhody převažujícím cílem či výsledkem takové transakce (rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2022, č.j. 7 Afs 175/2022-37, ve věci *Bozadziew*, bod 33 a rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2024, č.j. 10 Afs 16/2023-78, č. 4630/2024 Sb. NSS). To ostatně dovodil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č.j. 1 Afs 35/2007-108, dle kterého „jestliže tedy ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že 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 samoúčelné, resp. jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů. Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná, jak vyplývá z uvedeného rozsudku, o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahu zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu.“ K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud v bodě 29 nálezu ze dne 30. 4. 2025, sp. zn. I. ÚS 2693/23.
38. Zároveň musí být zneužití práva dostatečně prokázáno, neboť se jedná o výjimečný postup (*ultima ratio*) a musí mu předcházet aktivita správce daně směřující ke zjištění, že právo skutečně zneužito bylo (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2023, č.j. 2 As 17/2023-23).
39. Při posuzování existence zneužití práva se vychází z tzv. dvoustupňového testu, který poprvé rozvinula rozhodovací praxe SDEU (rozsudky ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & 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. Daňovému subjektu tak lze odeprít nárokované právo z důvodu jeho zneužití pouze tehdy, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné převažující objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci

daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem aplikovaných ustanovení (rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č.j. 6 Afs 376/2018-46).

40. V rozsudku ze dne 26. 4. 2022, č.j. 10 Afs 289/2021-42, Nejvyšší správní soud doplnil, že v praktické rovině se rozdíl mezi objektivním a subjektivním kritériem zneužití práva může stírat. Při posuzování subjektivní podmínky je třeba vzít v úvahu všechny relevantní objektivní okolnosti dané věci, i když je finanční orgán již použil při řešení objektivního prvku. Na jejich základě finanční orgán musí vyloučit racionální ospravedlnění jednání daňového subjektu a najít umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody. Smyslem subjektivního kritéria je pak na základě objektivních okolností každého případu dovodit, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody (obdobně rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2025, č.j. 6 Afs 193/2024-54, bod 15). Při posuzování subjektivního prvku tak lze vyjít i z okolností prokazujících prvek objektivní (rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2022, č.j. 10 Afs 289/2021-42, ve věci *K-T-V Domeana*, bod 30). Pokud tedy transakce postrádají ekonomický smysl, svědčí to o naplnění obou prvků (rozsudek NSS ve věci *Bozadziev*).
41. Na oblast daně z příjmů právnických osob se princip zákazu zneužití práva uplatní, jestliže je v dané věci prokázáno, že navzdory formálnímu splnění podmínek zákona o daních z příjmů nebyl naplněn účel daňového právního předpisu (objektivní znak), přičemž podmínky pro dosažení daňové výhody byly vytvořeny uměle se záměrem získat daňové zvýhodnění (subjektivní znak) (rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č.j. 6 Afs 376/2018-46). Objektivní okolnosti mohou například spočívat i v propojenosti několika subjektů. Judikatura Nejvyššího správního soudu již opakovaně aprobovala uplatnění uvedeného principu i přímo ve vztahu k jednotlivým případům vytváření holdingových struktur spojených s následnou výplatou podílů na zisku dceřiných společností.

K dílčím zjištěním a závěrům správce daně – subjektivní podmínky

42. Správce daně a následně pak žalovaný posoudili okolnosti nezbytné k závěru o naplnění jak objektivního, tak subjektivního prvku zneužití práva. Žalovaný tak v návaznosti na skutková zjištění správce daně opětovně k námitkám žalobkyně posuzoval jednotlivé kroky a transakce osob spojených s žalobkyní a dospěl k závěru, že i přes splnění podmínek daných daňovými předpisy nebyl naplněn účel právní úpravy. Žalobkyně při výplatě podílů na zisku deklarovala osvobození od srážkové daně dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP, avšak správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že bylo namístě, aby dividendy vyplacené žalobkyní podléhaly srážkové dani ve výši 15 % v souladu s § 36 odst. 2 písm. a) ZDP. Níže proto krajský soud posoudil, zda byly obě podmínky naplněny. Objektivní prvek v zásadě nebyl mezi stranami sporný.
43. Jak uvedeno shora, smyslem subjektivního kritéria je pak na základě objektivních okolností případu dovodit, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody. V tom se účastníci sporu zásadně neshodují.

Osobní důvody na straně akcionáře X a začlenění MATTELI do akcionářské struktury

44. Žalobkyně před daňovými orgány a posléze i před soudem uváděla, že na straně majoritního (99 %) akcionáře pana X existovaly podstatné důvody k uskutečnění transakce spočívající v začlenění holdingové společnosti do podnikatelské struktury jím vlastněných

společností. To se rozhodl realizovat v průběhu roku 2016. Měl v úmyslu omezit své časové investice do podnikání, cílil na zabezpečení vlastní rodiny a efektivní fungování podnikání pro budoucnost s postupem věku, zajistit efektivní fungování pro případ sporů při rozvodovém řízení, a rovněž přesunutím do Lichtenštejnska omezit prostor pro možný nátlak ze strany kriminálních živlů.

45. Žalovaný se vyhodnocení okolností založení holdingové společnosti a jejímu začlenění do akcionářské struktury, včetně osobní motivace zabýval v bodech 117 až 132 napadeného rozhodnutí. Soud přijatému vyhodnocení žalovaného nemá v zásadě čeho vytknout.
46. Prvně je třeba uvést, že žalovaný v zásadě nezpochybnil veškeré shora popsané a tvrzené osobní důvody, které mohly vést pana X k založení osobního holdingu. Podstatné však je, že správce daně i žalovaný současně poukázali na načasování založení struktury ve vazbě na následné transakce vedoucí k vyvedení peněžních prostředků bez zdanění, a to ve spojení s otázkou neodkladnosti řešení nastíněných budoucích rizik. Jinými slovy, žalobkyně k postupu a tvrzené motivaci X uváděla vcelku obecně formulované osobní důvody s potenciálně možným naplněním v budoucnu, zatímco k výplatě podílů na zisku bylo přistoupeno časově svižně prakticky v závislosti na dodržení účetních předpisů. Žalovaný nezpochybnil, že transakce mohly mít jiné než daňové motivy, nicméně tyto jiné motivy byly vyhodnoceny jako podružné v porovnání s daňovým zvýhodněním ve výši milionů korun. Krajský soud tyto úvahy daňových orgánů nezpochybňuje.
47. Žalovaný pak přímo v bodech 118 až 124 rozhodnutí vystavěl souvislou argumentaci, která směřuje k vyvrácení tvrzení žalobkyně o tom, že důvodem pro založení a začlenění holdingové společnosti byla snaha pana X o omezení osobní časové náročnosti jeho podnikání, a to se zapojením dalších osob. Bylo prokázáno, že pracovní náplní pana X1, člena statutárního orgánu MATTELI, bylo plnění legislativních a jiných požadavků v Lichtenštejnsku. Jeho postavení v rámci holdingu bylo formální.
48. Ve vztahu k osobě pana X2, druhého člena statutárního orgánu MATTELI a osoby vystupující za společnost poskytující daňové a účetní poradenství (též žalobkyni), žalovaný zejm. na základě jeho výsledku dospěl k závěru, že tento se na ekonomické, resp. strategické činnosti holdingu v zásadě nepodílel. Pan X2 sice uvedl, že se podílel na strategickém nikoli operativním rozhodování, avšak na otázky ekonomického a finančního rázu odpovídal obecně. Soud tedy uzavírá shodně s žalovaným, že i po provedení změny akcionářské struktury a začlenění holdingové společnosti se pan X i nadále účastnil strategického rozhodování bez podstatného omezení jeho časové dotace do podnikání. Další osoby měly spíše formální pozice. V těchto souvislostech soud dodává, že detailní hodnocení každého vyjádření svědka X2 při jeho výpovědi, jak se dožaduje žalobkyně, by bylo samoúčelné. Lze tak konstatovat, že dosažení osobní časové úspory pana X v souvislosti se založením holdingové společnosti tak nebylo prakticky doloženo. Samotná žalobkyně je přitom mateřskou společností několika dceřiných společností.
49. Soud konstatuje, že žalovaný a před ním především správce daně se odpovídajícím způsobem věnovali vyhodnocení věrohodnosti shora popsané důležité z tvrzených osobních motivací. Tato totiž měla konkrétní potenciál k naplnění bez nutné časové prodlevy a nebyla závislá na neurčitých okolnostech nezávislých na konání zainteresovaných osob. Je zřejmé, že například důvodnost a potvrzení obecně formulované obavy z činností kriminálních živlů v poměrech ČR budou zpravidla nezávislé na chování zainteresovaných osob, včetně pana

X. Vyhodnocování důvodnosti této obavy a tím případně akceptace takto pojaté osobní motivace k transakcím v Lichtenštejnsku by nedávalo praktický smysl. Daňové orgány i soud by se i nadále pohybovali v úrovni hypotetických situací. U těchto dalších tvrzených motivací bylo zcela na místě odpovídající posouzení s tím, že jistě nejsou zcela nereálné, avšak též vzhledem k jejich obecnému pojetí, byly shledány vcelku podružnými.

Ekonomické důvody a souvislosti zvoleného řešení

50. Žalobkyně k ekonomické opodstatněnosti transakcí poukazovala na prohlášení dvou bank, spol. RENOMIA a.s. (pojišťovnictví a riskmanagement) a dalších osob, ze kterých se podává, že propojení více společností s využitím holdingové společnosti bude mít příznivější vliv na posouzení z hlediska rizik oproti propojení na úrovni fyzické osoby. Bylo lze získat mimo jiné příznivější podmínky financování. Zmiňovány byly i případné další kladné efekty.
51. Rovněž těmto námitkám se v odvolacím řízení žalovaný věnoval v napadeném rozhodnutí pod body 128 až 132. S uvedenou argumentací se ostatně vypořádal i správce daně v dosavadním výsledku kontrolního zjištění (str. 50) a poté ve zprávě o daňové kontrole. Na vyhodnocení těchto námitek, které žalobkyně přenesla i do řízení před soudem, je pak třeba pohlížet pohledem doby jejich vyhodnocování daňovými orgány a nikoli pohledem doby pozdější.
52. Žalovaný i správce daně shora označená prohlášení třetích osob fakticky nezpochybnili. Uvedli, že je logické, že pro případ posuzování finanční situace je třeba brát ohled na skupinu jako celek. Žalobkyně v době posuzování transakcí nepřišla s doložením konkrétního a hmatatelného efektu ve spojení s přímo provedenými operacemi. Současně připomněli, že skupinový rating holdingu může mít jak kladný, tak negativní vliv, a to v závislosti na hospodaření společností ve skupině. Soud proto nemůže souhlasit s tvrzením, že nově zvolené holdingové spojení obou skupin přes holdingovou společnost jasně prokazuje výhody spojení, jak tvrdí žalobkyně.
53. Pokud žalobkyně při jednání soudu předkládala úvěrové smlouvy či dodatky k nim od Raiffeisenbank a.s. a UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s. týkající financování společností ve skupině z let 2017 a 2019, soud je k důkazu neprovedl. Z listin jako takových (bez případného porovnání s jinými podmínkami dřívějších úvěrů) se nikterak nemohlo podávat zjištění o jiných podmínkách financování. Žalobkyně to ostatně ani výslovně netvrdila s tím, že by poukazovala ke srovnání s dříve poskytnutými bankovními produkty. Podstatné pak je, že těžiště dokazování soud spatřuje v daňovém řízení a nikoli v řízení před soudem. Žalobkyni nic nebránilo, aby argumentaci v daňovém řízení, včetně řízení odvolacího, podložila příslušnou finanční analýzou s vyčíslením eventuálních benefitů. Podle obsahu spisu a napadeného rozhodnutí se tak však nestalo.
54. Obdobně i ke zprávám odborníků (B., T., L. a Š.), ve kterých jsou prezentovány názory na založení holdingu, nezaujaly daňové orgány chybný názor. Jednalo se totiž především o obecná teoretická východiska a možné či potenciální benefity. Nikoli však o zhodnocení konkrétního přínosu, který založením osobního holdingu vznikl. K tomu je třeba poznamenat, že posuzované transakce se začleněním holdingu proběhly v blízkosti roku 2017 a daňové řízení bylo v prvním stupni ukončeno zprávou o daňové kontrole ze dne 6. 2. 2024. Žalobkyni tak byl poskytnut vcelku dostatečný časový prostor k tomu, aby odůvodnění založení holdingu a následných transakcí založila na konkrétních dosažených

výsledcích či benefitech. Pokud žalobkyně, resp. její 99 % majitel pan X uskutečnili vcelku zásadní a nikoli podružné skupinové transakce spojené s pohybem značných peněžních částek a za přítomnosti nepochybného daňového benefitu, bylo na nich, aby byli připraveni svůj postup dostatečně odůvodnit v daňovém řízení.

55. Soud by přitom samozřejmě k posouzení odůvodněnosti transakcí, a tedy patrně ve prospěch žalobkyně akceptoval situaci, kdy by se jisté konkrétní transakce či záměr zřetelně navázaný na transakce a strukturu holdingu nepodařilo realizovat z validních podnikatelských důvodů. Takto však v průběhu daňového řízení nebylo argumentováno. Argumenty žalobkyně byly daňovými orgány odmítány mimo jiné proto, že byly opřeny o vcelku obecně pojatou legendu o potenciálních (dlouhodobých) výhodách holdingu. Tato v zásadě nezpochybněná implicitní dlouhodobost potenciálních kladných efektů nové struktury pak stála ve výrazné opozici proti časovému sledu při nezdaněném čerpání zisku dceřiné společnosti. Na tuto skutečnost daňové orgány správně poukázaly.
56. Žalobkyně při jednání soudu dvěma internetovými články doložila, že ve skupině došlo počátkem roku 2026 k akvizici logistické společnosti ANEXIA. Soud poznamenává, že se z časového hlediska jedná o skutečnost, kterou daňové orgány nemohly hodnotit. Stežít tak mohou sloužit jako zásadní podklady pro přezkum věci ve správním (daňovém) řízení. Rovněž se tak dle soudu nejedná o zřejmé naplnění tvrzeného obecného důvodu pro dřívější zformování holdingové struktury pod holdingovou společností MATTELI. Soud v této souvislosti uvádí, že u uvedené akvizice není jakkoli zřejmé, že by jí nebylo lze realizovat při neexistenci holdingové společnosti, resp. že existence holdingu byla nezbytnou či alespoň zásadně příznivou podmínkou k akvizici. Z žalobkyní předložených listin evidence skutečných majitelů se podává, že akvizice byla provedena nejen prostřednictvím účelově založené (SPV) společnosti, nýbrž byla i tak spolu s SPV společností začleněna pod mateřskou společnost MATTELI Group a.s., která existovala již před založením holdingové společnosti.

Akumulace zisků a výplata dividend

57. V průběhu daňového řízení a posléze též v řízení před soudem žalobkyně napadala závěry daňových orgánů týkající se akumulace nerozdělených zisků minulých let, a to v období před provedením transakcí spojených se založením holdingové společnosti. V daňovém řízení žalobkyně k uvedenému dokládala, že závěr o jisté výši pasiv ve formě nerozděleného zisku nemusí nutně korespondovat se závěrem, že též byla k dispozici příslušná aktiva umožňující výplatu podílů na zisku.
58. K uvedené námitce soud uvádí, že částečný závěr správce daně a posléze žalovaného o akumulaci zisků byl vzat v úvahu jako jedno z hledisek při vyhodnocování daňového hlediska transakcí. Nejednalo se však o hledisko jediné či zásadní. Správce daně posléze uznal, že v letech 2015 až 2017 žalobkyně mohla použít a též využila disponibilní prostředky jinak, a to dle její vůle (splátka zápůjčky, financování akvizice spol. KLIMA). Nešlo tak o dostupné a volné prostředky. Žalovaný však přitom připomněl, že i tak žalobkyně mohla dle údajů na bankovních účtech peněžními prostředky disponovat. Dle soudu tak šlo především o podpůrný argument k vyhodnocení transakcí, než aby jiné možné vyhodnocení postupů jednání žalobkyně a společností ve skupině mohlo zásadně otrástit závěry přijatými daňovými orgány.

59. Žalovaný poukázal na nerozdělený zisk žalobkyně z hospodaření za období roku 2017. Pokud žalovaný v další fázi řízení odkázal na průběžné ziskové hospodaření společnosti PANA V a.s. v letech 2014 až 2017 ve skupině společností, jednalo se o reakci na vysvětlující odvolací argumentaci žalobkyně. Podstatným závěrem k uvedenému je pro soud skutečnost, že žalobkyně si mohla být v průběhu let vědoma svých hospodářských možností, včetně různé struktury svých záměrů (investice, splátky dluhu, sanace disponibilního kapitálu) a přistoupila ve shora uvedeném časovém rámci výplatě dividend v návaznosti na transakce spojené se založením holdingové společnosti.
60. Pokud žalovaný uvedl, že žalobkyně, resp. X si byli od počátku transakcí vědomi, že holdingová společnost MATTELI nebude mít jiné prostředky na splacení ceny jí převedených akcií jiné než budoucí dividendové výnosy vyplacené dceřinou společností, nelze takovému závěru nic vytknout. Uvedené konstatování bylo uvedeno na podporu vyhodnocení uvedené transakce jako především daňově motivované. Tento závěr není v přímém rozporu s tím, že se jednalo o tzv. pure holding.
61. Obdobně tomu je u konstatování žalovaného, že část vyplacených a vypořádaných dividend díky dříve poskytnutému financování od pana X končila po výplatě od žalobkyně přímo na účtu původního majitele akcií X. Žalovaný nezpochybnil racionalitu těchto peněžních toků s tím, že mohlo dojít ke kursovým úsporám a možným úsporám na bankovních poplatcích. Nicméně se opět jednalo o skutečnost, která zcela jistě nebyla v přímé opozici se závěry o zneužití práva z důvodu nezdaněných dividend (zkráceně označeno). V této souvislosti žalovaný též podotkl, že to byl právě X, který měl rozhodný vliv na to, jak budou nastaveny splátky kupní ceny za prodej akciového podílu na žalobkyni.

Vyhodnocení dalších okolností

62. Pro úplnost posouzení věci soud konstatuje, že podíl X3 (manželky X) ve výši 1 % na základním kapitálu žalobkyně od dubna 2017 do dubna 2020 neměl zásadní vliv na posouzení věci. Daňové orgány toliko podotkly, že X3 se měla za období roku 2018 a 2019 vzdát nároku na výplatu dividend a takto uvolněné prostředky mohly být využity ke splátkám závazku X.
63. Soud po posouzení věci konstatuje, že žalovaný a před ním správce daně v zásadě neopomenuly vypořádat jakoukoli z podstatných námitek žalobkyně a z rozhodnutí je patrná vůle o vypořádání námitek a tvrzení vznesených v průběhu daňového řízení. Skutečnost, že provedené důkazy byly ve svém celku vyhodnoceny tak, že závěr vyzněl v neprospěch žalobkyně, neznamená, že řízení bylo stíženo zásadními vadami či nezákonností.
64. Daňové orgány se po shromáždění podstatných informací pro zjištění objektivních podmínek případu věnovaly vyhodnocení subjektivní stránky jednání žalobkyně, resp. osob s ní spojených. Krajský soud nespornuje závěr žalovaného, že došlo k naplnění subjektivního kritéria při komplexním zkoumání jednání, jež dle přijatých závěrů směřovalo k získání neoprávněné daňové výhody.
65. Soud se níže neopomene věnovat otázce odpovídající aplikace relativně nedávné judikatury NSS v oblasti zneužití práva při tvorbě holdingových struktur, nicméně již na tomto místě je možné uvést, že nelze přijmout závěr, že bylo namístě ve výsledku postupovat zcela dle rozsudku NSS ze dne 23. 7. 2024, č.j. 10 Afs 16/2023-78, ve věci FFPV. Nejvyšší

správní soud v rozsudku ve věci *FFPV* uvedl, že je třeba věc hodnotit komplexně a nelze pominout žádný z důvodů (účelů) založení holdingu. Skutkový stav a okolnosti transakcí ve věci rozsudku *FFPV* však byly patrně komplexnější, zahrnovaly mimo jiné vstup a výstup různých společníků do tvořené struktury a též průběžnou akviziční činnost.

66. Krajský soud připomíná, že postup a výsledné posouzení transakcí daňovými orgány nehodnotí tak, že by se jednalo o zásah do její podnikatelské strategie žalobkyně. „*Jakkoliv lze totiž obecně souhlasit s tím, že daňové subjekty mají právo zvolit si svou podnikatelskou strategii, není tato volba bezbřehá. Její hranici představuje právě institut zneužití práva, jakožto materiální korektiv,*“ k tomu viz rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2014, č.j. 6 Afs 156/2014-47.

IV.c. K námitkám o procesních pochybeních daňových orgánů

67. Žalobkyně poukazovala na to, že daňové orgány jí neposkytly dostatečné lhůty na reakce. Soud s uvedeným nesouhlasí. Oznámení o zahájení daňové kontroly bylo datováno dnem 13. 12. 2021 pro období let 2018 a ž 2020 a dnem 5. 4. 2022 pro období roku 2021. Kontrola byla od počátku zaměřena na výplatu podílů na zisku. První výzva s 15denní lhůtou k reakci byla vydána správcem daně 10. 2. 2023 a druhá výzva (dále jen „*Výzva č. 2*“) s 30denní lhůtou k reakci byla vydána dne 28. 6. 2023. Dosavadní výsledek kontrolního zjištění vydal správce daně dne 4. 12. 2023 a zprávu o daňové kontrole poté dne 6. 2. 2024. Po celou dobu bylo položeno najisto, že kontrolním zájmem správce daně je otázka zdanění výplaty podílů na zisku za určená období. Žalobkyně tak nebyla v obecné rovině v jakékoli nejistotě ani nedošlo k překvapivým krokům v průběhu kontroly. Za překvapivý krok soud zcela jistě nepovažuje to, že ve *Výzvě č. 2* bylo blíže specifikováno (oproti *výzvě první*), že je zvažováno posouzení získání daňové výhody v souvislosti s prodejem akcií společnosti MATTELI.
68. Žalobkyně si uvedených transakcí, včetně jejich časové strukturace, byla plně vědoma. Z obsahu správního spisu se též podává, že uvedený souhrn transakcí byl připravován spolu s daňovými odborníky. Soud proto považuje téměř za nereálné takové východisko, které by mohlo snad vyznít tak, že *Výzva č. 2* byla pro žalobkyni zásadně překvapivá a nebyla by schopna za více než čtyři týdny, byť v době letních měsíců, předložit relevantní podklady k obchodním operacím. Ostatně z dalšího vývoje věci, a to i v řízení před soudem, se podává, že žalobkyně svá tvrzení (jimž musely odpovídat logicky i případné důkazy) zásadně neměnila. *Výzvu č. 2* tak soud má především za projev bližší specifikace průběžných zjištění správce daně a následně formulovanou výzvu daňovému subjektu, aby měl možnost reagovat na dosavadní výsledky zjištění, které nebyly z pohledu správce daně přesvědčivé pro daňové posouzení zvolené žalobkyní.
69. Rovněž tak soud uvádí, že obsah dosavadního výsledku kontrolního zjištění se zásadně neliší od průběžného hodnocení věci správcem daně. Nejednalo se o překvapivý či jinak nevhodný postup správce daně, který by v důsledku měl znamenat zásadní procesní pochybení. Správce daně není povinen daňový subjekt předem informovat o harmonogramu svých budoucích kroků.
70. Soud nedává za pravdu námitce o tom, že daňové orgány nesprávně hodnotily důkazní prostředky. Krajský soud po prostudování spisu a rozhodnutí žalovaného i správce daně neshledal, že by došlo k zásadním nesprávnostem při nakládání s důkazy a jejich vyhodnocování. Dle soudu bylo bez podstatného smyslu například detailně vyhodnocovat obsah každého z označených e-mailů od pana X2 za situace, kdy jeho činnost pro

holdingovou společnost byla nejen na základě jeho výsledku vyhodnocena jako spíše okrajová. Přitom míra vyhodnocení jeho činnosti pro holdingovou společnost byla opět jen jedním z hledisek pro posouzení smyslu a účelu zkoumaných transakcí.

71. Rozdílné či odlišné hodnocení důkazů od představ daňového subjektu není projevem nezákonného postupu. Podstatné je vyhodnocení důkazů jednotlivě a poté v jejich souhrnu. Zde se krajský soud ztotožnil s hodnocením daňových orgánů. Soud rovněž neshledal, že by daňové orgány jakékoli skutečnosti v neprospěch žalobkyně ignorovaly. Obecně k hodnocení důkazů se žalovaný věnoval v bodech 149 až 151 napadeného rozhodnutí. Soudní přezkum však nemůže sloužit k tomu, aby v řízení před soudem byla vypořádána každá jednotlivost, resp. každý jednotlivý nesoulad či nepřesnost označená žalobkyní. Soud poukazuje na to, že například zpráva o daňové kontrole čítá 95 stran a není jakkoli vyloučeno, aby při jejím koncipování došlo k přijetí dílčího závěru, který žalobkyně pomocí jiných a dalších tvrzení může částečně zpochybnit. Pro přijetí smysluplného závěru pro posuzovanou věc je důležité vyhodnocení transakcí a jejich okolností jako celku.
72. Taktéž se soud neztotožnil s námitkou, že daňové orgány nezákonně přesunuly důkazní břemeno na žalobkyni. Správce daně ve svých výzvách ani následně žalovaný nezpochybnili ustanovení § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu, dle kterého *správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu*. Z průběhu řízení ostatně vyplývá, že daňové orgány takto postupovaly a samy byly povinny formulovat závěry o zneužití práva odkazem na shora popsanou judikaturu. Ke zjišťování celkového skutkového stavu, a to na základě jednotlivých skutečností pak slouží obecná důkazní povinnost daňového subjektu dle § 92 odst. 3 daňového řádu a dále dle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu ve spojení s § 92 odst. 4 daňového řádu.
73. Soud nemá zásadní výhrady ani k rozšiřující formulaci Výzvy č. 2 ze dne 28. 6. 2023 požadující prokázání ekonomické opodstatněnosti transakcí, neboť tato formulace byla použita zcela zřetelně v kontextu daňové kontroly, která byla fakticky vedena k posouzení transakcí, jež spočívaly v nezdaněném přesunu prostředků (podílů na zisku) k osobě akcionáře X. Uvedenou výzvu tak dle soudu nelze hodnotit jako nátlak na žalobkyni. Soud ji naopak vykládá tak, že žalobkyni byla dána výslovná možnost jinak obhájit smysl transakcí, u kterých správce daně vyhodnotil, že měly zásadně převažující daňový účel. Nemohlo být úkolem žalovaného či správce daně, aby domýšleli veškeré do úvahy připadající možnosti. V rámci důkazní povinnosti správce daně postačuje, aby přesvědčivě zdůvodnil, že transakce neměly jiný jasný a zřejmý ekonomický smysl. V této pozici se tak správně nachází důkazní břemeno daňových orgánů. Citovanou výzvou pak byla žalobkyni dána možnost na vzniklou situaci reagovat. Žalovaný naprosto logicky, též s odkazem na judikaturu správních soudů, uvedl, že bylo v zájmu samotné žalobkyně, aby nabídla vysvětlení, resp. se pokusila přesvědčit správce daně o tom, jaký ekonomicky racionální cíl transakce pro ni měly. Je to totiž právě žalobkyně, která zná nejlépe svoji podnikatelskou situaci a může poukázat na jakákoli specifika, která zůstala daňovým orgánům skryta. Správce daně v obdobných situacích prakticky funguje jako jakýsi stopař, který s časovým zpožděním jen může zjišťovat sled událostí a rozkrývat kroky žalobkyně a poté z nich skládá onu mozaiku událostí. Postavení daňového subjektu, který v minulosti cíleně činil určitá podnikatelská rozhodnutí je v tomto naprosto odlišné. Krajský soud tak má za to, že v tomto kontextu je třeba vykládat obsah Výzvy č. 2.

IV.d. K aplikaci judikatury ve věcech zneužití daňového práva

74. Závěrečnou pasáž žaloby žalobkyně věnovala námitkám, které mířily na využitelnost a *vice versa* nevyužitelnost judikatury v oblasti daňového zneužití práva, a to v polemice s přístupem žalovaného, který se projevil v napadeném rozhodnutí. Vzhledem k dílčím závěrům přijatým soudem shora, a to zejména ohledně vyhodnocení subjektivních kritérií zneužití práva, soud uvádí, že vypořádání těchto námitek považuje spíše za méně podstatnou záležitost. Ostatně již v odůvodnění shora soud na převážnou část předmětně judikatury odkazoval, případně z ní i citoval pasáže, které po zobecnění mohou sloužit jako východiska pro nestranné vyhodnocení nyní souzené věci, což by mělo být v zájmu obou účastníků řízení.
75. Soud dále předesílá, že nakládat s judikaturou je třeba velmi obezřetně, neboť i za stavu, kdy je její součástí jisté zobecnění ve formě extrahované právní věty, nelze při případné a správně odpovídající aplikaci pominout výchozí skutkový stav, jenž pro následné zobecnění posloužil. Stalo se téměř každodenním pravidlem, že se krajský soud díky značné otevřenosti v přístupu k téměř veškeré judikatuře, a dnes o to více s použitím AI, setkává s argumentací pomocí judikatury, která však při bližším studiu pozbývá zcela zásadní relevance. Přitom v nynější věci platí, že žalovaný a posléze i krajský soud musel při posouzení věci vycházet z legální definice zneužití práva uvedené v § 8 odst. 4 daňového řádu (viz bod 34 odůvodnění shora). Soud tu klade důraz na sousloví „*převažující účel*.“ Využití judikatury má soud v této věci za vhodné zejména z metodologického hlediska zkoumání zneužití práva, případně její využití jako podpůrné argumentace.
76. Rozsudek 10. senátu NSS ve věci FFPV je jistě podstatný nejen v tom, že mimo jiné zcela logicky připustil i vytvoření tzv. pure holdingu po ekonomické stránce. Tuto skutečnost daňové orgány ve věci žalobkyně nepopřely. Současně rozsudek v obecné rovině správně zmiňuje, že je třeba zjistit a vyhodnotit všechny účely v jejich celistvosti. Není bez významu, že rozsudek ve věci FFPV vyzněl ve prospěch daňového subjektu a negativně vyhodnotil postup správce daně. Soud již shora pod bodem 65 odůvodnění shora zmínil, že zjištěný skutkový stav má za odlišný. Není třeba vést s žalobkyní polemiku prakticky „*do nekonečna*“, neboť i žalovaný skutkovou odlišnost např. pod bodem 135 napadeného rozhodnutí popsal. Soud nezpochybnuje žalobní tvrzení, ve kterých žalobkyně obecně popisuje, co z rozsudku vyplývá. Podstatou nynějšího odlišného posouzení je to, že důvody pro realizování transakcí daňové orgány vyhodnotily u žalobkyně jako podružné ve vztahu k převažujícímu prvku daňovému. Další rozbor by dle soudu již byl oním pověstným nošením dříví do lesa.
77. Rozsudek ve věci DIMEJ Group pak představuje mimo jiné aplikaci pravidel shrnutých ve věci FFPV, avšak s nutnou korekcí v přijatém závěru samotného soudního posouzení. Tato odlišnost, kdy soudy daly za pravdu posouzení, které provedly daňové orgány, právě plyne z odlišného skutkového stavu. Daňové orgány a posléze soudy ve věci DIMEJ Group jiný podstatný ekonomický prvek, než daňovou úsporu neshledaly. V tomto závěru lze jistě spatřit podobnost. I zde však soud uvádí, že nemá další valný smysl vést polemiku o využitelnosti judikatury za stavu, kdy skutkové odlišnosti věci byly jinak zřejmé. Jinými slovy, soud nepovažuje za nutné k řádnému objasnění věci polemizovat s žalobkyní, resp. s žalovaným o tom, zda a nakolik je citovaný rozsudek na nynější věc použitelný či nikoli. Význam rozsudku DIMEJ Group, resp. závěrů v něm přijatých za tam ustaveného skutkového stavu po proběhlém daňovém řízení pak dle soudu spočívá v tom,

že i když daňový subjekt snese a tvrdí více důvodů pro vysvětlení obchodních transakcí, které vedly ke snížení daně, může být finálně věc vyhodnocena tak, že závěr daňových orgánů o zneužití práva je namístě.

78. Argumentaci ke zbývajícím soudním rozhodnutím, které žalobkyně v závěrečné části žaloby nadnesla, lze shrnout tak, že daňové orgány se dle soudu nedopustily postupu, který zákon zapovídá. Krajský soud již shora pod bodem 66 uvedl, že daňový subjekt má právo svobodně volit podnikatelskou strategii, avšak tato volba není bezbřehá. Korektivem je právě institut zneužití práva. Soud pak dodává, že na základě posouzení dospěl k tomu, že test zneužití práva byl daňovými orgány proveden bez zásadních pochybení. K námitkám žalobkyně ve vztahu k závěrům judikatury je pak ještě možné opět dodat, že daňové orgány nevyloučily (jednalo by se nesprávný postup) jistou míru důvodnosti u vybraných motivací žalobkyně k uskutečnění transakcí spojených se založením holdingové společnosti. Uzavřely však, že za převažující účel transakcí považují motiv daňový. Tento závěr odpovídá nejen znění § 8 odst. 4 daňového řádu, ale i judikatuře shrnuté v bodech 37 a 39 odůvodnění shora, která je právě vystavěna na konceptu „*převažujícího objektivního vysvětlení*.“ Jinak též řečeno, že o zneužití práva se může jednat i v situaci, kdy transakce sice sledovala i jiné cíle než pouze získání daňové výhody, pokud získání daňové výhody je cílem či výsledkem převažujícím. Tomuto vysvětlení se však žalobkyně setrvale brání a nesouhlasí se závěrem o účelu převažujícím.

V. Závěr a náklady řízení

79. Soud shrnuje, že v dané věci žalobkyně neprokázala, že závěr daňových orgánů o zneužití práva v souvislosti s transakcemi spojenými s výplatou podílu na zisku žalobkyně byl nesprávný. Jelikož námitky žalobkyně proti napadenému rozhodnutí shledal soud nedůvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
80. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná a žalovanému podle obsahu spisu nevznikly takové náklady soudního řízení, které by přesahovaly rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 18. března 2026

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu