

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D. a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka, v právní věci

žalobkyně: **FPPV s.r.o.**
DIČ CZ28140303
sídlem Kájov 164, Kájov
zastoupeného spol. TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

**o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2022, č.j. 6789/22/5200-10421-705721,**

**takto:**

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 28. 4. 2022 se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2022, č.j. 6789/22/5200-10421-705721 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně ze dne 14. 12. 2020, č.j. 2361028/20/2203-50521-307654. Tímto dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni za zdaňovací období roku 2016 doměřena daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 882 353 Kč. K doměření této daně došlo z důvodu konstatovaného zneužití práva, k němuž mělo dojít účelovým založením obchodní korporace KEB-EGE Holding s.r.o. (dále jen „Holding“), do které byly prodány obchodní podíly společníků žalobkyně a obchodní společnosti KEB-EGE spol. s r.o. (dále jen „spol. KEB-EGE). Z titulu prodeje těchto obchodních podílů měly být zajištěny závazky Holdingu vůči společníkům žalobkyně (odcházející Ing. Č., Ing. J., Ing. P. a F. Š.), přičemž k uspokojení těchto závazků mělo následně dojít rozhodnutím Holdingu o výplatě podílu na zisku ze svých dceřiných společností – žalobkyně (5 000 000 Kč) a spol. KEB-EGE (17 500 000 Kč). Příjmy z podílu na zisku vyplacené dceřinou společností, která je poplatníkem dle § 17 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jsou přitom dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 tohoto zákona osvobozeny od daně. Takto získané finanční prostředky pak Holding vyplatil společníkům žalobkyně (někteří z nich byli též společníky Holdingu – Ing. J., Ing. P., F. Š. – nově Ing. K.) jako výplatu či splátku obchodního podílu. Primárním účelem popsaných transakcí bylo dle daňových orgánů získat nezdaněné finanční prostředky jednak na výplatu odcházejícího společníka Ing. Č. a dále na částečnou úhradu obchodních podílů zbylých společníků, vůči nimž tak měl Holding do budoucna závazek.

2. Daňové orgány na základě výše popsaného průběhu transakcí dospěly k závěru, že v daném případě sice došlo k formálnímu splnění podmínky pro osvobození příjmů z podílu na zisku dceřiných společností ve smyslu § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů, avšak stalo se tak v rozporu s účelem této právní normy. Z pohledu realizace běžných obchodních činností byly žalobkyní podmínky dotčené obchodní činnosti pouze uměle vytvořeny a potlačují skutečný smysl a účel zákona o daních z příjmů, čímž bylo naplněno objektivní kritérium zneužití práva. Vytvoření těchto umělých podmínek pak bylo umožněno propojeností osob podílejících se na transakcích, čímž došlo k naplnění subjektivního kritéria zneužití práva. Správce daně tudíž stanovil k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2016 ve výši 882 353 Kč, a to z důvodu neprovedení srážky daně a neodvedení daně ve výši 15 % z výplaty podílu na zisku.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

## II. Stručné shrnutí žaloby

3. Žalobkyně se v obsáhlé žalobě se shora uvedeným závěrem daňových orgánů o zneužití práva neztotožnila a považuje jej spolu s postupem k odstranění pochybností za nezákonný.

4. Předně je žalobou namítáno nesplnění podmínek pro zahájení postupu k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"). Zákonným předpokladem pro takový postup je totiž existence podaného daňového tvrzení na předepsaném tiskopise. K tomu však v případě žalobkyně nedošlo. Její reakce ze dne 29. 4. 2020 a ze dne 19. 6. 2020 na výzvu správce daně k podání vyúčtování k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob ze dne 10. 3. 2020 nepředstavují po formální ani materiální stránce žádné daňové tvrzení, a proto správce daně nemohl přistoupit k aplikaci § 89 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně svůj závěr o nutnosti aktivního jednání daňového subjektu vedoucího k podání dodatečného daňového přiznání opřela o závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2020, č.j. 1 Afs 66/2020-32 a č.j. 1 Afs 441/2019-29 z téhož dne. K tomuto pak žalobkyně připomněla, že nelze odhlédnout od toho, že výzva správce daně k podání řádného daňového tvrzení ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu je spojena s přerušením lhůty pro stanovení daně. Podání žalobkyně ze dne 29. 4. 2020 a ze dne 19. 6. 2020 tak byla správcem daně posouzena zcela účelově a v rozporu s jejich obsahem a formou.

5. V žalobě je následně popisován smysl a účel holdingových struktur a v té souvislosti žalobkyně poukazuje na to, že se žalovaný při posouzení transakcí v dané věci zabýval pouze hlediskem daňovým, aniž by tyto transakce posoudil z hlediska právního a ekonomického, a to přestože žalobkyně v nalézacím řízení nutnost posouzení tohoto kritéria zdůrazňovala. Ke zneužití práva žalobkyní nedošlo právě z důvodu ekonomického a právního opodstatnění vzniku holdingové struktury a s tím souvisejících transakcí.

6. Podstatou založení holdingové struktury bylo v případě žalobkyně vytvoření struktury mateřské a dvou dceřiných společností, účelem této struktury pak byla restrukturalizace a narovnání majetkových podílů ve společnosti. V konkrétních souvislostech žalobkyně zmínila dlouhodobě plánovaný odchod Ing. P. Č. ze společnosti žalobkyně a ze spol. KEB-EGE, a to za situace, kdy uvedený společník vlastnil 25 % obchodní podíl ve společnosti žalobkyně a 52 % obchodní podíl ve spol. KEB-EGE, přičemž žalobkyně byla zatížena dlouhodobou bankovní půjčkou, za kterou se zaručila právě spol. KEB-EGE Ing. P. Č. tak jako majoritní vlastník ve spol. KEB-EGE odpovídal za akcesorický vztah této společnosti vůči žalobkyni. Dalším důvodem pak byla snaha o zjednodušení vstupu nových společníků do společnosti. V této souvislosti je konkrétně zmiňován Ing. K. dlouhodobě působící na pozici finančního ředitele spol. KEB-EGE, který projevil zájem o účast ve společnostech, pokud v obou bude disponovat shodným podílem. V poslední řadě pak žalobkyně zmínila plánovanou expanzi podnikání formou akvizice dalších společností, resp. nových obchodních příležitostí, s tím, že holdingová struktura umožní lepší financování jednotlivých společností.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

7. Řešení shora popsaných situací žalobkyně opakovaně konzultovala s právním zástupcem, konzultováno bylo několik variant, avšak žádná z nich neodpovídala plánovanému vystoupení Ing. Č. z obou společností. Žalobkyně zdůraznila, že s ohledem na nedostatek disponibilních finančních prostředků a vzhledem k ujednání ve společenské smlouvě nebylo možné vyplatit podíly na zisku jednotlivým společníkům a tyto peněžní prostředky pak použít na odkup obchodního podílu Ing. Č., který požadoval svůj okamžitý odchod ze společností.

8. Vznik Holdingu tak sledoval primárně shora popsané cíle, jeho účelem nebylo získat daňové zvýhodnění, jak uvádí daňové orgány. Ty se v projednávané věci nezabývaly výše uvedenými právními a ekonomickými důvody vzniku holdingové struktury, a proto nesprávně posoudily otázku zneužití práva, pro níž je podstatné vyhodnotit transakce a jejich celkové okolnosti z hlediska toho, zda nesledovaly jiný účel, než zisk daňového zvýhodnění.

9. Žalobkyně se v žalobě následně vyjádřila k nestandardním okolnostem, které dle žalovaného svědčí o zneužití práva žalobkyní. K propojenosti osob žalobkyně uvedla, že se z hlediska holdingové struktury jedná o logickou okolnost, neboť holding je tvořen entitami, které jsou navzájem provázané, spolupracují spolu a vytváří společnou ekonomickou činnost. Žalobkyně rovněž nijak nesporuje skutečnost, že bylo rozhodnuto o výplatě podílu na zisku ve prospěch Holdingu, důvodem pro takový postup bylo vyplatit obchodní podíl Ing. Č., který byl řádně oceněn znaleckým posudkem. Dalším společníkům přitom zisk vyplacen vůbec nebyl. Dle žalobkyně pak žalovaný zcela opomíjí, že podíl na zisku byl v celé výši financován spol. Raiffeisenbank a.s. (dále jen „Raiffeisenbank“). Žalobkyně dále uvedla, že podíl na zisku (5 000 000 Kč) nebyl vyplacen celý, neboť Holding si na svém bankovním účtu ponechal 500 000 Kč na úhradu případných provozních nákladů. I tato skutečnost dle žalobkyně svědčí o tom, že účel transakce byl odlišný, než jak tvrdí žalovaný. Pod srážkovou daň tak nelze subsumovat celých 5 000 000 Kč, neboť 500 000 Kč nebylo vůbec vyplaceno a určitá část zisku fakticky sloužila k úhradě podílu na zisku Ing. K. ve výši 26 000 Kč, z něhož byla řádně odvedena srážková daň. K nabytí obchodního podílu Ing. K. v Holdingu za částku 26 000 Kč žalobkyně uvedla, že uvedená částka odpovídá tehdejšímu stavu společnosti a znaleckému posudku, který z tohoto stavu vycházel, kdy cena byla stanovena před faktickým vznikem holdingové struktury a v době, kdy tato společnost čerpala úvěr ve výši 20 000 000 Kč od Raiffeisenbank a obchodní podíly tak byly zatíženy zástavním právem vůči této společnosti. Výše obchodního podílu Ing. K. dle žalobkyně odpovídala výši podílů ostatních společníků. Žalobkyni tak není zřejmé, proč je tato skutečnost nestandardní a plyne z ní zneužití práva. Rovněž úhrada obchodních podílů Ing. Č. nebyla žalobkyní shledána jako nestandardní, když se jednalo o transakci plánovanou od roku 2014. Po zvážení nejrůznějších možností řešení odchodu Ing. Č. byl zvolen převod podílů na Holding. Účelem této transakce byla přednostní úhrada kupní ceny Ing. Č., aby došlo k co nejrychlejšímu vyrovnání závazku vůči němu. Zneužití práva nesvědčí ani skutečnost, že úhrada obchodních podílů zbylých společníků byla plánována do více let. Žalobkyně totiž neměla dostatečné finanční prostředky k úhradě všech obchodních podílů, když i na výplatu obchodního podílu Ing. Č. si musela půjčit

finanční prostředky od Raiffeisenbank. Postupná úhrada obchodních podílů zajistila odchod Ing. Č., možnost čerpání úvěru, rozložení podnikatelského rizika a přistoupení nového společníka Ing. K., aniž by došlo k absolutní ekonomické paralyzaci čerpání neúměrného úvěru. Rovněž vyplacený podíl na zisku Ing. K. a splácení obchodních podílů z půjček od dceřiných společností nesvědčí dle žalobkyně o zneužití práva, žalovaný v této souvislosti nijak neosvětluje tvrzení o existenci zneužívající praktiky. K žalovaným tvrzenému ekonomickému neopodstatnění založení Holdingu žalobkyně uvedla, že v daném případě jde o tzv. čistý holding, jehož smyslem je právě pouze držení a správa majetkových účastí na dceřiných společnostech. Mateřská společnost v takovém případě sama nevyvíjí žádnou ekonomickou činnost, což v případě Holdingu osvědčuje i obsah účetní závěrky z roku 2016, kde bylo jako hlavní předmět činnosti Holdingu uvedeno: „Správa vlastního majetku, včetně kapitálových účastí“. Nadto žalobkyně poukázala na řadu důkazů předložených v daňovém řízení, ze kterých vyplývá její aktivní činnost související s expanzí jejího podnikání a podnikatelských záměrů holdingu jako celku.

10. V závěrečné části žaloby žalobkyně uvádí, že veškerá svá tvrzení v daňovém řízení řádně důkazně podložila, vyvracela závěry daňových orgánů, ty však svá tvrzení založily výhradně na základě posouzení otázky daňové, aniž by se zabývaly otázkou právní a ekonomickou. Důkazně tak byla hodnocena toliko daňová stránka věci, aniž by se daňové orgány zabývaly hodnocením důvodů a důkazů žalobkyní přednesených z hlediska právní a ekonomické racionality dotčených transakcí. Tímto došlo dle žalobkyně k porušení § 8 odst. 1 daňového řádu a ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie.

11. Na základě uvedeného je navrhováno žalobou napadené rozhodnutí zrušit.

## III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný nejprve shrnul skutkový stav věci, na základě kterého shledal zneužití práva ze strany žalobkyně. Následně se pak vyjádřil k námitce týkající se nezákonnosti zahájení postupu k odstranění pochybností. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že správce daně byl oprávněn zahájit postup dle § 89 daňového řádu, neboť v případě podání, jímž daňový subjekt vyjádří nesouhlas s výzvou správce daně k podání vyúčtování k dani vybírané srážkou, lze na takové podání nahlížet jako na daňové přiznání v materiálním smyslu na daň ve výši 0 Kč. Žalovaný vyjádřil přesvědčení o splnění všech podmínek postupu dle § 89 daňového řádu, neboť i přes nesouhlasné reakce žalobkyně na výzvu k podání vyúčtování, správci daně přetrvaly pochybnosti ohledně správnosti daňového tvrzení žalobkyně. Lhůta dle § 148 daňového řádu tak byla v projednávané věci přerušena doručením výzvy k podání daňového tvrzení.

13. K otázce zneužití práva žalovaný konstatoval, že v případě žalobkyně bylo naplněno objektivní i subjektivní kritérium, když nebylo dosaženo účelu na věc aplikované právní úpravy a v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by cílem vytvoření holdingové struktury a dalších přijatých kroků byl jasný ekonomický racionální důvod. Tímto důvodem nemůže být záměr Ing. Č. prodat své obchodní podíly. Vytvoření holdingové struktury představuje množství náročných a

složitých administrativních úkonů shodně jako v případě prodeje obchodních podílů Ing. Č..

14. Žalovaný dále nepřisvědčil žalobkyni, která uvedla, že přímý prodej obchodního podílu Ing. Č. ostatním společníkům není možný, a to s odkazem na čl. 11 část A bod 8) zakladatelských smluv dceřiných společností, dle kterého je rozdělení obchodního podílu mezi ostatní společníky možné na základě souhlasu valné hromady. K uvedenému rozdělení podílu již dle žalovaného v minulosti došlo.

15. Důvodnou neshledal žalovaný ani námitku žalobkyně týkající se nedostatku finančních prostředků k odkupu obchodních podílů Ing. Č.. Cena jeho obchodního podílu v žalobkyni byla stanovena ve výši 1 186 721 Kč a ve spol. KEB-EGE 20 813 279 Kč. Žalobkyně disponovala nakumulovaným ziskem ve výši 5 000 000 Kč a spol. KEB-EGE ve výši 17 500 000 Kč. Ačkoli by tyto zisky nepostačovaly na úhradu obchodních podílů, byla zde možnost půjčky zbývající částky, k čemuž ostatně sama žalobkyně nakonec přistoupila. Odhlédnout pak nelze ani od možnosti závazku zbylých společníků k budoucí úhradě ceny obchodních podílů Ing. Č.. Žalovaný pak poukázal na to, že v roce 2016 došlo ve spol. KEB-EGE k výplatám podílu na zisku, stalo se tak v době, kdy již společníci věděli o plánovaném odchodu Ing. Č. ze společností, bylo tudíž pouze na jejich úvaze, zda tyto zisky použijí na úhradu podílů Ing. Č. či nikoliv.

16. Dle žalovaného pak nemůže obstát ani argument žalobkyně o snaze vyrovnat obchodní podíly u žalobkyně a spol. KEB-EGE. Zakladatelské smlouvy totiž umožňují rozdělení obchodního podílu, podíl Ing. Č. tak mohl být v odpovídajících poměrech rozdělen mezi ostatní společníky a nově příchozího společníka Ing. K.. Dělitelnost podílu mezi společníky pak nasvědčuje tomu, že důvodem pro vznik holdingové struktury nemůže být ani plánovaný vstup Ing. K. do společnosti.

17. Ve vztahu k činnosti Holdingu žalovaný konstatoval, že v daňovém řízení nebyl žádným způsobem prokázán žalobkyní tvrzený záměr v podobě expanze podnikání formou akvizice dalších společností. Žalovaný tento záměr posoudil z hlediska povahy transakcí v roce 2016, kdy došlo ke vzniku Holdingu, přičemž dospěl k závěru, že v této době nebyl prokázán cíl v podobě provádění akvizic. Skutečnost, že v následujících letech Holding našel uplatnění v podobě jednání o budoucích akvizicích, která nebyla úspěšná, nelze považovat za prokázání ekonomického opodstatnění holdingové struktury v roce 2016. Uvedený závěr pak potvrzuje i tvrzení samotné žalobkyně, podle kterého neměla mateřská společnost v roce 2016 žádný jiný předmět podnikání, nežli správu majetku svého a svých dceřiných společností. Důkazy žalobkyně týkající se pozdějších aktivit Holdingu tak nejsou relevantní. Tyto závěry pak jsou pouze jednou ze skutečností, na základě kterých daňové orgány konstatovaly absenci racionálního smyslu založení holdingu v roce 2016.

18. K naplnění objektivního kritéria zneužití práva žalovaný uvedl, že daňové orgány posoudily všechny okolnosti případu – organizační, hospodářské, právní - a dospěly k závěru, že v případě žalobkyně jde o uměle navozený stav, jehož účelem je získání daňového zvýhodnění. I pokud by jednotlivé okolnosti případu neměly nestandardní povahu, ve své celistvosti vytváří podmínky pro daňové zvýhodnění.

Postup žalobkyně, která hodnotí každou jednotlivou okolnost zvlášť, tudíž není správný a nelze jej z hlediska posuzování kritérií zneužití práva akceptovat. Žalovaný v této souvislosti identifikoval konkrétní nestandardní okolnosti případu umožňující získání daňové výhody, a to propojenost osob v jednotlivých společnostech, časovou souslednost a bezprostřednost kroků, shodu výše podílu na zisku v dceřiných společnostech a kupní ceny obchodních podílů Ing. Č., částku 26 000 Kč, za kterou Ing. K. nabyl svůj podíl v Holdingu, jenž měl reálnou obchodní hodnotu 6 370 000 Kč, výši splátek za převod obchodních podílů bývalých společníků žalobce a spol. KEB-EGE, které odpovídaly v roce 2016 výši splátek částek vkladů do základního kapitálu Holdingu, totožnost okamžiku, kdy zbylým bývalým společníkům žalobce byla Holdingem deklarována splátka kupní ceny za převod podílu v žalobkyni, byl novému společníkovi (Ing. K.) vyplácen podíl na zisku, na splátky za převod obchodních podílů společníků byly čerpány finanční prostředky z půjček od dceřiných společností a další výplata podílu na zisku od spol. KEB-EGE v roce 2018, založení Holdingu postrádalo jakékoli ekonomické opodstatnění.

19. V závěru vyjádření žalovaný uvedl, že v případě shledání zneužití práva je podstatné následně nastolit takový stav, jako by ke zneužití nedošlo, proto správce daně doměřil srážkovou daň tak, že za její základ považoval celých 5 000 000 Kč, které by jako podíl na zisku žalobce byly vyplaceny.

20. Na základě všech výše předestřených argumentů považuje žalovaný projednávanou žalobu za nedůvodnou a jako takovou ji navrhuje zamítnout.

## IV. Replika žalobkyně

21. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že jím uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu týkající se charakteru reakcí daňového subjektu na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení byla překonána rozhodnutím téhož soudu ze dne 5. 3. 2020, č.j. 1 Afs 441/2019 – 29. Reakce žalobkyně na výzvu správce daně tak nemohly být považovány za podání jakéhokoli daňového tvrzení nejen v materiálním, ale i ve formálním smyslu. Žalobkyni v projednávané věci povinnost podat daňové tvrzení vůbec netížila.

22. V další části repliky žalobkyně opakovaně namítá dezinterpretaci skutkového stavu žalovaným a rovněž opakovaně uvádí, že ten dané materii nerozumí a neumí interpretovat účetní výkazy.

23. Dále žalobkyně krajskému soudu vyložila fungování podvojného účetnictví a v návaznosti na to doplnila, že nerozdělený zisk žalobkyně a spol. KEB-EGE z minulých let nepředstavovaly volné finanční prostředky, jednalo se o pasiva na účtech nerozděleného zisku uvedených společností. Nadto předmětné částky (17 500 000 Kč a 5 000 000 Kč) nemají dle žalobkyně jakékoli dočinění s výplatou nerozděleného zisku, jde o částku čerpanou z úvěru poskytnutého Raiffeisenbank, jak mj. plyne z poznámky k platbě. Jedná se tudíž o závazek vůči bance, tedy navýšení pasivního účtu.

24. V další části repliky se žalobkyně zabývá smyslem a účelem Holdingu, shodně jako v žalobě.

## V. Právní hodnocení krajského soudu

25. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování daňových orgánů (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s."). Krajský soud rozhodl bez jednání, neboť pro takový postup byly splněny podmínky § 51 odst. 1 s. ř. s.

26. Žaloba není důvodná.

27. Krajský soud se v prvé řadě zabýval tím, zda v projednávané věci byly splněny podmínky pro postup správce daně dle § 89 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně vyzve daňový subjekt k odstranění pochybností, které mu vznikly stran správnosti, průkaznosti nebo úplnosti *podaného daňového přiznání nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených*.

28. V obecné rovině lze uvést, že daňový řád upravuje formalizované kontrolní postupy sloužící k prověřování plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů tak, aby bylo dosaženo cíle správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Jsou jimi postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. V případech, kdy správci daně vzniknou konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení či údajů v něm uvedených, je tedy na místě, aby zahájil postup k jejich odstranění podle § 89 daňového řádu, a tento v případě potřeby časově náročnějšího nebo rozsáhlejšího odstraňování pochybností ukončil a přešel do daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 - 27), respektive zahájil rovnou daňovou kontrolu dle § 87 daňového řádu tam, kde bude mít dobré důvody k domněnce, že postup k odstranění pochybností by k dosažení účelu daňového řízení nepostačoval (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, 2137/2010 Sb. NSS). V projednávané věci byla srážková daň doměřena na základě postupu k odstranění pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu.

29. Žalobkyně s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 66/2020-32 a ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29 uvedla, že pro uvedený postup nebyly dány podmínky, neboť její reakce na tuto výzvu nelze po formální ani materiální stránce považovat za podání daňového tvrzení.

30. Krajský soud z obsahu daňového spisu zjistil, že správce daně žalobkyni dne 10. 3. 2020 vyzval k podání daňového tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob. Z obsahu této výzvy se podává, že správce daně na základě shromážděných důkazů učinil zjištění, která ve svém souhrnu vyhodnotil jako zneužití práva ze strany žalobkyně. Jednotlivá zjištění, která odpovídají žalovaným popsaným nestandardním okolnostem provázejícím vznik Holdingu, správce daně ve výzvě popsal a na jejich základě dospěl k závěru, že Holding byl založen účelově, jeho cílem bylo formální vytvoření a splnění zákonných podmínek pro zisk nároku na osvobození příjmu z podílu na zisku ve smyslu § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

31. Na uvedenou výzvu správce daně reagovala žalobkyně podáním ze dne 29. 4. 2020, ve kterém se vymezila proti závěrům správce daně o tom, že finanční prostředky čerpané Holdingem od svých dceřiných společností byly určeny na výplatu obchodních podílů společníků. Uvedla, že tyto prostředky sloužily k úhradě závazků dceřiných společností vůči Raiffeisenbank, a to prostřednictvím Holdingu jako mateřské společnosti.

32. Uvedené vyjádření bylo žalobkyní doplněno podáním ze dne 5. 8. 2020, v němž obsáhle popsala smysl a účel holdingových struktur a důvody, pro které byl Holding založen v projednávané věci. Z toho pak dovodila, že se v jejím případě o zneužití práva nejedná, a proto není dán důvod pro podání dodatečného daňového tvrzení.

33. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32, k charakteru reakce daňového subjektu na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání uvedl: „*Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu je též parafrázováno v § 70 odst. 2 tohoto zákona, který obdobně stanoví, že „[p]odání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno.“ Skutečný obsah přípisů žalobce, kterými reagoval na výzvy správce daně k podání dodatečných daňových tvrzení,* ***spočívá ve vyjádření, že příjem žalobce z prodeje akcií je osvobozen od daně z příjmů, a tedy že daň, která jím byla dříve přiznána, má zůstat nezměněna. Jedná se nepochybně o věcné reakce na výzvy správce daně.*** *Jelikož výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení se právě takový typ reakce daňového subjektu sleduje,* ***neshledává Nejvyšší správní soud žádný rozumný důvod k neposouzení těchto přípisů jako dodatečných daňových přiznání v materiálním smyslu*** *(k tomu srov. Lichnovský, O., Ondrýsek, R., Nováková, P., et al. Daňový řád. Komentář. 2. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 319-320).“* Obdobně pak kasační soud judikoval též v rozhodnutí ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 379/2018-40 ve vztahu k výzvě k podání řádného daňového přiznání. (důraz doplněn)

34. Z obsahu podání žalobkyně ze dne 29. 4. 2020 a ze dne 5. 8. 2020 se podává, že jde rovněž o věcné reakce žalobkyně na výzvu správce daně k podání daňového tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob. Žalobkyně v nich přednáší konkrétní důvody, pro které by finanční prostředky poskytnuté dceřinými společnostmi Holdingu neměly podléhat srážkové dani a tato daň by proto neměla být doměřena. Srážková daň je tudíž nulová, neboť žalobkyně byla s ohledem na okolnosti dané věci od této daně na základě § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů osvobozena. Jedná se proto o dodatečná daňová přiznání v materiálním smyslu.

35. Uvedené závěry judikatury Nejvyššího správního soudu nebyly překonány (NSS se od nich neodchýlil) v rozhodnutí ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29, jak nesprávně uvádí žalobkyně. O tom mj. svědčí i skutečnost, že první senát neaktivoval postup dle § 17 odst. 1 s. ř. s. Předně je pak třeba uvést, že toto rozhodnutí se primárně zabývá otázkou účinku výzvy správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení v podobě prodloužení lhůty ke stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, a to v případě, kdy na výzvu navazuje daňová kontrola. Ze závěrů kasačního soudu v tomto rozhodnutí vyplývá, že akceptuje závěry výše citovaných rozhodnutí, ze kterých plyne, že vyjádření nesouhlasu k výzvě k podání daňového přiznání, lze jako dodatečné daňové přiznání na daň ve

výši 0 Kč v materiálním smyslu vnímat, **avšak neznamená to, že takovou reakcí daňového subjektu automaticky dochází k účinkům předvídaným v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu,** tedy k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok. **Tento účinek nastupuje pouze v případě, že výzva správce daně k podání daňového přiznání vedla k doměření daně**. Nejvyšší správní soud tak uvedenými závěry akcentuje potřebu souvislosti doměření daně s důvody uvedenými ve vydané výzvě, pouze v takovém případě totiž mohou nastat účinky předvídané v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Pro úplnost pak kasační soud pod bodem 18 doplnil: *„[že]**po reakci*** (nikoli po daňovém přiznání či dodatečném daňovém přiznání – pozn. krajského soudu) ***daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Pokud je doměřena daň na základě tohoto postupu, jsou účinky výzvy zachovány**. Skutečnost, že v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, nevylučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43). Lze učinit obecný závěr, že § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že **mezi vydáním výzvy a doměřením daně existuje blízká věcná** (a pravidelně i časová) souvislost. Ta je dána, **pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměření daně na základě výsledků daňové kontroly**.“ (důraz doplněn)

36. Není tudíž pravdou, že by uvedené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zakazovalo aplikaci § 89 odst. 1 daňového řádu v případech, kdy daňový subjekt reaguje na výzvu správce daně jinak než podáním daňového přiznání/vyúčtování k dani. Naopak z obsahu odůvodnění vyplývá, že s postupem k odstranění pochybností Nejvyšší správní soud pojí účinky § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu i v případě, kdy daňový subjekt věcně reaguje na výzvu správce daně, aniž by podal řádné či dodatečné daňové přiznání, a to za situace, kdy je daň doměřena přímo v návaznosti na postup k odstranění pochybností, jehož důvody jsou vymezeny shodně s výzvou.

37. V projednávané věci tak správce daně postupoval správně, pokud podání žalobkyně vyhodnotil jako věcnou reakci (dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu) na svou výzvu k podání daňového tvrzení a s ohledem na přetrvávající pochybnosti o správnosti tohoto daňového tvrzení zahájil postup dle § 89 odst. 1 daňového řádu. Srážková daň pak byla žalobkyni doměřena přímo v návaznosti na postup k odstranění pochybností, který se týkal stejných skutečností, jako byly vyjádřeny ve výzvě k podání daňového přiznání, čímž byly zachovány účinky § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu.

38. Krajský soud se dále zabýval stěžejní otázkou v projednávané věci, kterou je otázka, zda se žalobkyně svým jednáním dopustila zneužití práva a zda tedy daňové orgány žalobkyni správně doměřily daň z příjmu plynoucí z podílu na zisku žalobkyně vyplacené mateřské společnosti (Holdingu), který jinak je od příjmové daně osvobozen dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů.

39. Podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou podíly na zisku obchodní korporace příjmy z kapitálového majetku.

40. Žalobkyně je poplatníkem dle § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou poplatníci daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“). Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Pokud je poplatník, který není právnickou osobou, založen nebo zřízen podle právních předpisů České republiky, má se za to, že má na území České republiky sídlo.

41. Podle § 36 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů činí zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 17 odst. 3 téhož zákona 15 % z podílu na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným.

42. Podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů se daň vybírá srážkou z příjmů, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36.

43. Podle § 38d odst. 2 zákona o daních z příjmů platí, že u příjmů plynoucích z podílů na zisku uvedených v § 36, s výjimkou příjmů plynoucích ze zaknihovaných cenných papírů, je plátce daně povinen srazit daň při jejich výplatě, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byla schválena účetní závěrka a bylo rozhodnuto o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty.

44. Podle § 38s zákona o daních z příjmů platí, že pokud povinnost vybrat nebo srazit daň včetně záloh u daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebo u daně srážené plátcem daně poplatníkovi z příjmů ze závislé činnosti nebyla ve stanovené výši plátcem daně splněna, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet této částky vybírané nebo sražené daně včetně záloh částka, z níž by po vybrání nebo sražení zbyla částka, která byla plátcem daně poplatníkovi skutečně vyplacena.

45. Podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů jsou od daní osvobozeny příjmy z podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem podle § 17 odst. 3, mateřské společnosti.

46. Podle § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů se od daně osvobozuje příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci s výjimkou příjmu z úplatného převodu cenného papíru, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let.

47. K doměření srážkové daně podle shora citovaného § 36 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů došlo z důvodu konstatovaného zneužití práva žalobkyní. K tomu dle daňových orgánů došlo na základě účelového založení spol. KEB-EGE Holding s r.o. (Holding), jehož cílem byl převod obchodních podílů všech společníků v žalobkyni a ve spol. KEB-EGE na Holding a následné rozhodnutí Holdingu, jako jediného společníka v uvedených dceřiných společnostech, o rozdělení zisku žalobkyně, který činil 5 000 000 Kč, a zisku spol. KEB-EGE, který činil 17 500 000 Kč. Následně byl z uvedeného příjmu ze zisku z dceřiných společností uspokojen závazek Holdingu vůči bývalému společníkovi žalobkyně a majoritnímu společníkovi ve spol. KEB-EGE Ing. Čížkovi v celkové výši 22 000 000 Kč představující výši jeho obchodních podílů v uvedených společnostech. Vůči zbylým společníkům, jež se stali též společníky Holdingu, byla následně provedena částečná úhrada kupních cen jejich obchodních podílů a novému společníkovi pak byla

vyplacena záloha na výplatu zisku. Uvedeným jednáním bylo dle daňových orgánů primárně docíleno získání daňové výhody v podobě osvobození příjmů z podílu na zisku Holdingu v dceřiných společnostech a sekundárně osvobození bývalých společníků žalobkyně od daně z příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, které měly původ právě v uvedeném podílu na zisku.

48. Mezi stranami je nesporné, že v projednávaném případě došlo k formálnímu naplnění podmínek § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů, dle správce daně a žalovaného ovšem výše popsané transakce byly čistě účelové, vedené toliko snahou získat daňové zvýhodnění, čímž fakticky došlo ke zneužití práva.

49. Zákaz zneužití práva byl historicky ve své podstatě nepsaným obecným principem právním, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném. Teprve s účinností od 27. 3. 2019 byla zásada zákazu zneužití práva zakotvena výslovně v daňovém řádu (viz novela č. 80/2019 Sb.). Níže citovaná judikatura se tak zcela zřetelně promítla i v aktuální dikci § 8 odst. 4 daňového řádu, dle něhož 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.

50. V oblasti daňového práva je to ovšem především rozhodovací činnost soudů, která při posuzování jednotlivých případů dospěla k vymezení pojmu zneužití práva. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 -48, 869/2006 Sb. NSS, definoval zneužití práva jako situaci, *„kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu. Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjato s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. (...) V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by - při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se příčí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamená znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém. Při existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva.“*

51. Na tyto závěry Nejvyšší správní soud navázal např. v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, dle něhož „[t]*ímto prizmatem Nejvyšší správní soud pohlíží též na ta ustanovení zákona o daních z příjmů, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu. 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 povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu****, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu. Tento obecný princip, formulovaný ve zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu, jenž úspěšně prošel testem ústavnosti (usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06), má své vyjádření i v zákoně o daních z příjmů, a to mimo jiné v ust. § 23 odst. 10 tohoto zákona, podle něhož se pro zjištění základu daně vychází, až na zákonem stanovené výjimky, z účetnictví vedeného podle účetních předpisů, pokud ovšem nedochází ke krácení daně jiným způsobem. Je tedy třeba rozlišovat rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví, od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit, k nimž se váží příjmy a výdaje daňového subjektu*“ (důraz doplněn).

52. K výkladu zásady zákazu zneužívání práva významně přispěl i Soudní dvůr EU. V daňové oblasti nelze nezmínit rozsudek ve věci Halifax ze dne 21. 2. 2006, C-255/02. S odkazem na svoji předcházející judikaturu (rozsudky ze dne 11. 10. 1977, Cremer, 125/76, Recueil, s. 1593, bod 21; ze dne 3. 3. 1993, General Milk Products, C-8/92, Recueil, s. I -779, bod 21, a Emsland-Stärke, ze dne 14. 12. 2000, C-110/99, Recueil, s. I-11569, bod 51) Soudní dvůr EU uvedl, že použití právní úpravy Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství. Znaky zneužití práva v oblasti daňového práva předtím výstižně vyjádřil ve stanovisku k věci Halifax generální advokát, jehož právní závěry Soudní dvůr EU fakticky přejal do svého rozhodnutí. „*S odkazem na rozsudek ve věci Emsland Stärke uvedl (viz bod 67 stanoviska), že při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání). Jak uvedl generální advokát, není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění (bod 70). Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít (bod 71).*“

(citováno z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68, podtržení doplněno).

53. Z uvedené rozhodovací praxe tedy mimo jiné vyplývá, že ke zneužití práva dochází v případě splnění dvou kumulativních podmínek. První (objektivní) podmínkou je, že ze všech objektivních okolností případu musí vyplývat, že **navzdory formálnímu naplnění podmínek daných zákonem nebyl naplněn účel dané právní úpravy**. Druhá (subjektivní) nezbytná podmínka zneužití práva spočívá v **existenci záměru získat výhodu plynoucí ze zákona umělým vytvořením podmínek pro její dosažení** *„Hlavním účelem transakce ve smyslu rozhodnutí ve věci C-255/02 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. Je na soudu (resp. správním orgánu), aby prokázal, že tímto hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. Dle citované judikatury je nutné zkoumat skutečný obsah a význam dotčených plnění. Lze 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. (obdobně rozhodnutí ESD ve věci C-94/05 - Emsland-Stärke).“* (citováno z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 – 47, důraz doplněn).

54. Nejvyšší správní soud se k charakteru a vzájemnému vztahu objektivního a subjektivního kritéria zneužití práva vyjádřil v již shora citovaném rozsudku ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021 – 60, v němž uvedl: *„Objektivní prvek (kritérium) zmíněný ve výše uvedeném testu zneužití práva podle Nejvyššího správního soudu zahrnuje jednotlivé úkony a transakce provedené daňovým subjektem, které je třeba hodnotit jednotlivě i v souvislosti. K naplnění objektivního prvku dojde tehdy, pokud ze všech objektivních okolností (zejm. úkonů provedených daňových subjektem) po jejich celkovém zhodnocení vyplývá, že postrádají ekonomický smysl a jejich hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. V takovém případě pak tyto zjištěné objektivní okolnosti provedených transakcí dále umožňují učinit závěr o záměru daňového subjektu získat daňovou výhodu takovýmto umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. Na základě uvedeného má Nejvyšší správní soud za to, že rozhodující je zejména zjištění objektivních okolností transakcí svědčících o naplnění objektivního prvku testu, od něhož se poté odvíjí posouzení subjektivního prvku (záměru daňového subjektu). [...] Pokud transakce postrádá ekonomický smysl, svědčí to objektivně o tom, že tato činnost daňového subjektu nemá jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění. Absence ekonomického smyslu transakce tudíž představuje objektivní prvek ve výše již zmíněném testu. Obstojí proto závěr krajského soudu, že objektivní kritérium je naplněno v případě, kdy přezkoumávaná činnost daňového subjektu postrádá ekonomický smysl a jejím účelem je toliko daňové zvýhodnění. Nejvyšší správní soud v souvislosti s argumentací stěžovatele, že absence ekonomického smyslu transakce odpovídá naplnění subjektivního kritéria, konstatuje, že absenci ekonomického smyslu transakce je třeba hodnotit ve všech souvislostech, tj. i v souvislosti se subjektivním prvkem a není na místě je od sebe striktně oddělovat.“* (pozn. podtržení doplněno)

55. V intencích shora nastíněných závěrů tuzemské judikatury i judikatury Soudního dvora, která je na projednávanou věc rovnocenně aplikovatelná, krajský soud přistoupil k posouzení otázky, zda daňové orgány dostatečně prokázaly naplnění

znaků zneužití práva. Dospěl přitom k závěru, že důkazní břemeno v tomto ohledu unesly.

56. Ve věci nyní projednávané není sporným skutkový stav, obě strany se shodly na průběhu událostí tak, jak jsou popsány v napadeném rozhodnutí, potažmo v odůvodnění platebního výměru. Sporné je výsledné hodnocení tohoto skutkového stavu v rovině daňové, tedy zda se žalobkyně na pozadí převodu všech obchodních podílů jejích společníků, následného rozhodnutí o rozdělení jejího zisku, vyplacení kupní ceny obchodních podílů společníků a okolností tyto transakce provázejících dopustila zneužití práva tím, že v roce 2016 podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů srážkovou daní nezdanila podíl na zisku z předchozích let, který vyplatila své mateřské společnosti - Holdingu. V tomto směru proti sobě stojí tvrzení žalobkyně, dle které dotčené transakce byly provedeny zcela v souladu se zákonem o daních z příjmů za účelem restrukturalizace a narovnání majetkových podílů ve společnosti žalobkyně a tvrzení žalovaného, resp. správce daně, podle kterých byl skutečným účelem uměle vytvořené transakce záměr získat daňovou výhodu v podobě osvobozených příjmů z podílu na zisku, vypláceného dceřinou společností společnosti mateřské, resp. osvobozených příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci.

57. K otázce objektivního a subjektivního kritéria zneužití práva lze ve stručnosti shrnout, že daňové orgány v projednávané věci dospěly k závěru, že výše popsaný řetězec transakcí a jejich okolností, provázejících vznik holdingové struktury postrádá ekonomický smysl a jde toliko o uměle vytvořenou situaci, jejímž účelem je vylákání daňové výhody v podobě osvobozených příjmů z podílu na zisku, vypláceného dceřinou společností společnosti mateřské, resp. osvobozených příjmů společníků z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci.

58. Krajský soud se s uvedenými závěry ztotožňuje. Klíčovými úkony v dané věci byly (1) založení Holdingu, (2) rozhodnutí valné hromady žalobkyně o převodu celého základního podílu v žalobkyni všech společníků na Holding a s ním spojené uzavření kupních smluv na obchodní podíly všech společníků a (3) rozhodnutí Holdingu o rozdělení zisku žalobkyně. Potřebnost těchto úkonů žalobkyně v průběhu daňového řízení opakovaně zdůvodnila nutností prodeje obchodního podílu Ing. Č., který byl majoritním společníkem a dlouhodobě plánoval z obou dceřiných společností vystoupit, dále snahou o vyrovnání obchodních podílů společníků, snahou o přistoupení nového společníka - Ing. K. a plánovanou expanzí podnikání.

59. Žalobou zdůrazňovaný dlouhodobý záměr Ing. Č. odejít ze společnosti žalobkyně a spol. KEB-EGE daňové orgány nijak nezpochybnily (viz str. 17 sdělení správce daně o zjištěních v rámci postupu k odstranění pochybností ze dne 27. 10. 2020 či bod 102 napadeného rozhodnutí). Tuto skutečnost lze označit jako nespornou, ačkoli je žalobou opakovaně vyzdvihována. Krajský soud z obsahu daňového spisu zjistil, že e-mailová komunikace s Mgr. A. doložená žalobkyní skutečně potvrzuje záměr Ing. Č. prodat své podíly ve společnostech již v roce 2015. Tato skutečnost však nijak nedokládá ekonomickou racionalitu založení holdingové struktury a další transakce s tímto založením spojené.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

60. Jak předestřela sama žalobkyně v žalobě, nabízelo se několik variant řešení uvedeného záměru Ing. Č., přičemž založení holdingové struktury pro tento účel se krajskému soudu jeví jako ryze účelové, vedené pouze snahou získat daňovou výhodu. Fakticky došlo k situaci, kdy nově vytvořený Holding „odčerpal" zisky svých dceřiných společností ve výši 22 500 000 Kč a z této částky částečně uhradil kupní cenu obchodních podílů Ing. Č., které byly *nota bene* znaleckým posudkem určeny v téměř shodné částce jako výše uvedených nerozdělených zisků společností – a to ve výši 22 000 000 Kč (500 000 Kč si Holding ponechal na účtu a zbylou část kupní ceny financoval z úvěru čerpaného dceřinými společnostmi).

61. K tomu krajský soud doplňuje, že v případě nerozdělených zisků šlo o čerpání volných finančních prostředků v podobě zisků z let 2011 až 2015 žalobkyně a spol. KEB-EGE – uvedené finanční prostředky byly reálně převedeny na bankovní účet Holdingu ve dnech 22. 8. 2016, 23. 8. 2016 a 26. 8. 2016 (viz výpisy z bankovního účtu Holdingu poskytnuté Raiffeisenbank dne 5. 12. 2019). Nejednalo se tudíž o „virtuální zisk" v podobě zásob či majetku, jak se žalobkyně snaží podsunout v žalobě a v replice k vyjádření žalovaného. O tom, že skutečně šlo o volné finanční prostředky plynoucí z nerozdělených zisků žalobkyně, pak mj. svědčí též rozhodnutí jediného společníka – Holdingu ze dne 19. 8. 2016, o rozdělení zisku žalobkyně v konkrétních částkách. Krajský soud pak nemá pochybnost ani o tom, že Holding odčerpal též nerozdělené zisky spol. KEB-EGE ve výši 17 000 000 Kč, o tom svědčí rozhodnutí jediného společníka – Holdingu ze dne 19. 8. 2016, o rozdělení zisku uvedené společnosti. Uvedené rozhodnutí jediného společníka by jen těžko mohlo být učiněno, pokud by nerozdělené zisky byly představovány toliko „virtuálním ziskem", jak tvrdí žalobkyně. Převod uvedených částek byl prokázán výpisem z účtu Holdingu, ze kterého je zřejmé, že dne 22. 8. 2016 Holding od spol. KEB-EGE obdržel 1 200 000 Kč (platba označena jako „dělení zisku"), dne 23. 8. 2016 obdržel 1 300 000 Kč (platba označena jako „dělení zisku") a dne 26. 8. 2016 obdržel 15 000 000 Kč, ačkoli je tato částka v předmětu transakce označena jako „čerpání úvěru" (shodně jako částka 5 000 000 Kč, jejímž původcem byla dne 26. 8. 2016 žalobkyně), krajský soud nemá pochybnost o tom, že šlo právě o částku nerozděleného zisku uvedené společnosti. Dle krajského soudu jde o záměrné označení předmětu transakce, které neodpovídá skutečnému původu těchto částek. Přechodu nerozděleného zisku na Holding pak nasvědčují též údaje z účetního deníku Holdingu, kde je příchozí platba od spol. KEB-EGE ze dne 26. 8. 2016 výslovně označena jako „KEB-EGE podíl na zisku" a příchozí platba od žalobkyně ze dne 23. 8. 2016 (dle výpisu z bankovního účtu došlo k přijetí platby až dne 26. 8. 2016) výslovně označena jako „FPPV podíl na zisku".

62. Pokud jde o zbylou část kupní ceny obchodních podílů Ing. Č., která nebyla kryta ziskem dceřiných společností, ta byla uhrazena z úvěru poskytnutého Raiffeisenbank, který ovšem dle účelu úvěru vymezeného ve smlouvách č. NDP/0001/NCINV/01/28140303 a č. NDP/0001/NCINV/02/26043009 ze dne 25. 8. 2016 měl sloužit **na zálohy na výplatu budoucího podílu na zisku za rok 2016** a jeho poskytnutí bylo navázáno na rozhodnutí valné hromady obsahující souhlas s výplatou budoucích podílů na zisku za rok 2016 (v závorce jsou pak zmíněny též zálohy na nerozdělené zisky z minulých let, a to ovšem pouze za situace, kdy spol. KEB-EGE a žalobkyně prokáží, že **mají dostatek finančních prostředků na**

rozdělení dosud nerozdělených zisků z minulých let). Z uvedeného je zřejmé, že i pokud by kupní cena obchodního podílu Ing. Č. byla z části hrazena z úvěrů, stále by šlo o peněžení prostředky z nerozdělených zisků, které byly úvěrem toliko kryty a jejichž faktickou držbu a výši byly žalobkyně a KEB-EGE povinny prokázat (viz podmínky čerpání úvěru ve smlouvách o investičním úvěru). (důraz doplněn)

63. Založení holdingové struktury za účelem odkupu obchodních podílů Ing. Č. nepovažuje krajský soud za ekonomicky racionální, neboť se nabízely jiné, smysluplnější možnosti odchodu Ing. Č. ze společností. Předně se nabízela možnost rozdělení obchodního podílu Ing. Č. mezi ostatní společníky, není přitom pravdou, že takový úkon by byl administrativně náročný (změna zakladatelských smluv) či by nebyl vůbec možný. Z čl. 11 části A bodu 3) a 8) zakladatelských smluv žalobkyně a spol. KEB-EGE, přímo vyplývá, že podíl končícího společníka lze se souhlasem valné hromady převést a rozdělit jej mezi zbylé společníky.

64. K takovému převodu obchodního podílu ostatně již v minulosti v případě spol. KEB-EGE došlo, jak správně poukázal žalovaný ve vyjádření k žalobě (srov. sbírka listin spol. KEB-EGE – Smlouva o převodu obchodního podílu ze dne 21. 2. 2011 – dostupná na https://or.justice.cz/). Byť šlo o převod podílu pouze ve spol. KEB-EGE, zcela jasně to dokládá, že převod podílu v obou dceřiných společnostech možný je. Uvedený způsob převodu se krajskému soud nejeví jako problematický, jak ostatně potvrzuje i model přerozdělení obchodních podílů Ing. Č. mezi zbylé a nově přistoupivšího společníka po založení Holdingu, kdy na každého připadla ¼ podílu Ing. Č.. Žalobkyně přitom neuvádí žádné skutečnosti, které by zakládaly nemožnost takového přerozdělení podílů Ing. Č. v žalobkyni a spol. KEB-EGE, bez toho, aniž by bylo nutné zakládat Holding. Žaloba v této souvislosti poukazuje toliko na majoritní účastenství Ing. Č. ve spol. KEB-EGE a na jeho pozici v rámci akcesorického (ručitelského) vztahu mezi spol. KEB-EGE a žalobkyní. Krajský soud se však neztotožňuje se závěry žalobkyně, dle nichž Ing. Č. jako majoritní vlastník ve spol. KEB-EGE odpovídal za uvedený akcesorický vztah, přestože byl většinovým vlastníkem, ručitelem dluhu žalobkyně v uvedeném závazku byla spol. KEB-EGE, nikoli Ing. Č. (viz Smlouva o úvěru ze dne 9. 12. 2013). Krajský soud i za tohoto nerovnoměrného vlastnického uspořádání nevidí důvod, pro který by nebylo možné podíl Ing. Č. převést (přerozdělit) na zbylé společníky, kteří mohli ve vztahu k Raiffeisenbank zřídit formou směnek zástavní právo na své obchodní podíly a oprostit tak spol. KEB-EGE od ručitelského závazku. Vyrovnání obchodních podílů u žalobkyně a spol. KEB-EGE tak bylo možné i bez založení holdingové struktury, jak bylo přiléhavě demonstrováno žalovaným pod bodem 44 vyjádření k žalobě. Z takto demonstrovaného možného rozložení podílů mj. plyne, že by i nový společník – Ing. K. dle svého přání získal stejný podíl v obou společnostech a vyhnul by se tak nerovnoměrnému rozhodování v obou společnostech.

65. V souvislosti s nabytím obchodního podílu Ing. K. v Holdingu si pak nelze nevšimnout, že tomuto nově příchozímu společníkovi byla Holdingem vyplacena částka 26 000 Kč jako záloha na výplatu zisku, shodnou částku přitom Ing. K. vynaložil na úhradu svého obchodního podílu v Holdingu. Jmenovaný tak ve své podstatě za účast v Holdingu neuhradil ničeho, což bylo ostatními společníky

Holdingu aprobováno. Vůle k zapojení Ing. K. do podnikání tak byla z jejich strany enormní. Krajský soud proto ve shodě s žalovaným hodnotí takto vytvořené podmínky vstupu Ing. K. do Holdingu jako velmi vstřícné a nevidí důvod, pro který by nebylo možno takto kompatibilní smluvní podmínky nastolit i v případě jeho přistoupení do žalobkyně či spol. KEB-EGE, bez toho aniž by byl založen Holding. Jako bezproblémový tudíž krajský soud hodnotí i vstup nového společníka – Ing. K. (či kterékoli jiné osoby) do společnosti žalobkyně a spol. KEB-EGE. K tomuto kroku rovněž nebylo zapotřebí založení holdingové struktury.

66. Výše popsaný převod podílů pak bylo možné financovat stejným způsobem, jako tomu bylo učiněno při odkupu obchodních podílů Ing. Č. Holdingem, tedy z příjmů plynoucích z nerozděleného zisku žalobkyně a spol. KEB-EGE z minulých let, a to za současného „dofinancování" zbylé kupní ceny podílů z bankovního úvěru. Nerozdělený zisk mohl být řádně rozdělen mezi tehdejší společníky žalobkyně, kteří mohli v určeném poměru odkoupit podíly Ing. Č., případně mohl být nerozdělený zisk celý vyplacen Ing. Č. a žalobkyni by tak vznikl budoucí závazek vůči zbylým společníkům. Jestliže žalobkyně v žalobě uvádí, že neměla dostatek finančních prostředků na odkup podílů Ing. Č., který tak musel být financován úvěrem žalobkyně u Raiffeisenbank (smlouva o úvěru uzavřena dne 25. 8. 2016 za účelem refinancování úvěrů žalobkyně u spol. UniCredit Bank Czech Republik and Slovakia a.s.), pak nelze než konstatovat, že totožný postup mohl být samotnou žalobkyní či spol. KEB-EGE zvolen, aniž by musel být založen Holding. Žalobkyně v této souvislosti neuvádí ničeho, z čeho by pro účely refinancování stávajících úvěrů vyplývala nutná potřeba založení Holdingu.

67. Závěr o účelovosti založení holdingové struktury pak nemůže být žalobkyní vyvrácen ani poukazem na nevyčerpaný objem nerozdělených zisků z minulých let, kdy Holding z této částky nevyplatil 500 000 Kč, které si ponechal na bankovním účtu. Krajský soud považuje uvedené jednání za logické, podnikatelská činnost standardně obnáší určité provozní náklady a je tudíž žádoucí, aby za tímto účelem obchodní činnost disponovala určitými finančními prostředky. V případě Holdingu tyto měly být určeny mj. k výplatě podílu na zisku Ing. K. (u tohoto nového společníka totiž nebylo možné provést úhradu závazku souvisejícího s odkupem obchodních podílů). Jak bylo krajským soudem popsáno shora, zneužití práva je navázáno na naplnění objektivního a subjektivního kritéria, nelze přitom činit obecné závěry, dle kterých pokud daňový subjekt nemaximalizuje svůj daňový profit, tak se o zneužití práva nejedná. Jinými slovy tedy jednání daňového subjektu, který nevyužil veškeré dostupné prostředky k maximalizaci svého daňového zvýhodnění, nepředstavuje bez dalšího důkaz svědčící tomu, že ke zneužití práva nedošlo. K tomu navíc lze poukázat na dikci § 8 odst. 4 daňového řádu, který výslovně hovoří o „převažujícím účelu v podobě získání daňové výhody".

68. V návaznosti na shora zmíněný převažující účel daňové výhody a závěry daňových orgánů o podnikatelské pasivitě Holdingu po jeho založení, je třeba zmínit též závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č.j. 6 Afs 376/2018-46, který v obdobné věci uvedl: „*Nutno připomenout, že shora citovaná judikatura* ***nevyžaduje, aby získání neoprávněné daňové výhody bylo jediným cílem***

***a výsledkem zneužívajícího jednání – postačí, pokud jde o cíl a výsledek hlavní, zjevně převažující.*** *Jinými slovy, bylo-li hlavním cílem i výsledkem jednání všech zúčastněných osob získání daňového zvýhodnění, čemuž všechny okolnosti případu nasvědčují, je v zásadě nepodstatné, jestli stěžovatelka případně později (po převodu akcií) začala reálně vykonávat i určitou okrajovou ekonomickou činnost.*" (důraz doplněn) Z citovaného vyplývá, že i v případě, kdy by daňový subjekt nad rámec činnosti směřující k daňovému zvýhodnění určitou ekonomickou činnost vykonával, lze zneužití práva konstatovat, pokud účelové jednání k daňové výhodě směřující převažuje.

69. Tak tomu bylo i v případě žalobkyně. Jakkoli se nyní snaží prokázat akviziční jednání Holdingu, nelze přehlédnout, že určitou aktivní činnost s faktickými výsledky, kterou však nelze označit jako expanzi podnikání formou akvizic, Holding vykonával až od roku 2020. Do této doby Holding žádnou ekonomicky racionální činnost v podobě žalobou tvrzené akvizice nových společností nevykonával. Od roku 2020 určitá činnost Holdingem vykonávána byla, jednalo se však o činnost administrativní, okrajovou, faktická spolupráce s žalobou uváděnými společnostmi byla vždy prováděna žalobkyní či spol. KEB-EGE a následně byla účelově prezentována jako činnost prováděná Holdingem. K tomu krajský soud blíže odkazuje na podrobný popis jednání a závěry žalovaného pod body 77 až 101 napadeného rozhodnutí ve vztahu k jednotlivým společnostem, vůči nimž měla být Holdingem realizována expanze podnikání.

70. Podstatné přitom je, že v době založení Holdingu nebyla tímto žádná činnost vykonávána, činnost vykonávanou Holdingem až od roku 2020 hodnotí krajský soud jako účelovou, neboť tato činnost byla započata až v době ukončování vyměřovacího řízení. Uvedenému pak svědčí též absence bezhotovostních transakcí na bankovním účtu Holdingu, a to až do 31. 1. 2021. Krajský soud uzavírá, že žalobou uváděný důvod založení holdingové struktury v podobě expanze podnikání formou akvizic nových společností nebyl žalobkyní prokázán. O akvizici přitom nelze hovořit ani ve vztahu k žalobou zmiňované spol. TNGeneration s.r.o., která byla založena dne 16. 12. 2020 jako dceřiná společnost Holdingu. Nevěrohodnost tohoto žalobkyní prezentovaného účelu umocňuje tvrzení žaloby o tom, že charakter Holdingu byl vlastně tzv. pure holding, jehož smyslem bylo pouze držet a spravovat své majetkové účasti na dceřiných společnostech. Uvedený účel ve světle všech shora popsaných okolností projednávané věci dle krajského soudu nepředstavuje racionální důvod pro vznik holdingové struktury, naopak nasvědčuje jeho pravému účelu, kterým byl zisk daňového zvýhodnění. (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č.j. 9 Afs 57/2015-120) Z dokazování provedeného v daňovém řízení totiž vyplynulo, že Holding do roku 2020 ani žádnou řídící činnost či správu svých dceřiných společností nevykonával, ty fungovaly samostatně, aniž by Holding do jejich činnosti jakkoli zasahoval a tyto kontroloval.

71. Celkový sled jednání zúčastněných stran a zejména zásadní zapojení spojených osob, které o všech zásadních transakcích, jež ve své podstatě tvoří ucelený řetězec finančních toků přelévajících se mezi společností žalobkyně, spol. KEB-EGE, mateřskou společností a odcházejícím společníkem Ing. Č., považuje krajský soud za uměle vytvořenou situaci, jejímž jediným účelem bylo vylákání daňové výhody jak v podobě nezdaněného podílu na zisku v žalobkyni, tak v podobě nulového

zdanění příjmů z převodu obchodních podílů bývalých společníků žalobkyně, zejména Ing. Č..

72. Jediné smysluplné vysvětlení vzniku Holdingu a okolností, které provázely tento vznik a jeho následné působení na rozdíl od žalobkyně nabízí daňové orgány, a totiž že těmito postupy bylo primárně zamýšleno vyvést nezdaněné finanční prostředky v podobě nerozdělených příjmů z minulých let z žalobkyně a tyto následně rovněž v jejich podobě osvobozené od daně vyplatit Ing. Č.. Případný další žalobkyní uváděný ekonomický efekt v podobě podnikatelské expanze pak měl pouze druhotnou povahu, a to obzvlášť za situace, kdy žalobkyní avizované akvizice realizovány nikdy nebyly. Jednalo se tedy o transakce bez reálného ekonomického významu, jejichž převažujícím smyslem bylo vytvoření podmínek pro získání daňové výhody bývalých společníků žalobkyně, zejména Ing. Č.. Již z toho je patrný rozpor se smyslem zákona o daních z příjmů, neboť předmětem daně z příjmů jsou příjmy z činností a nakládání s majetkem, které sledují racionální účel a nikoli pouze snížení daňové povinnosti. Mezi kroky žalobkyně a získáním daňové výhody je pak též jednoznačně patrná i příčinná souvislost, neboť bez nich by k získání popsané daňové výhody nedošlo. Podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu tedy byly naplněny.

73. Daňové orgány dostatečně zjistily skutkový stav věci, který přiléhavým způsobem posoudily. Není pravdou, že by dotčené transakce a jejich okolnosti hodnotily pouze z hlediska daňového. Naopak daňové orgány z hlediska ekonomického a právního přehledně analyzovaly finanční toky a rozhodující roli žalobkyně (resp. jejích spojených osob), spol. KEB-EGE a Holdingu, ze kterých učinily logický závěr, že založení Holdingu nesledovalo žádný z žalobkyní prezentovaných cílů a byly tak naplněny podmínky zneužití práva. K tomuto lze poukázat na to, že žalovaný i správce daně se ve svých rozhodnutích zcela konkrétně popisují, v čem spočívaly nestandardní transakce a jejich okolnosti značící zneužití práva, v této souvislosti se zabývají vzájemnými vztahy mezi mateřskou a dceřinými společnostmi, vypořádávají se s důvody, pro které dle žalobkyně došlo k založení Holdingu, tyto důvody pak srozumitelně vyvrací a označují je za liché, neboť žádný z nich neodůvodňoval vznik holdingové struktury. Tato jejich hodnocení pak jsou činěna komplexně pohledem zejména ekonomickým, a to ve vztahu k rozhodným transakcím a všem okolnostem tyto transakce provázejícím.

74. Daňové orgány tak ve zcela konkrétních souvislostech reagují na tvrzení žalobkyně, ačkoli byly z její strany sneseny důkazní prostředky, které dle jejího názoru měly osvědčit ekonomické důvody vzniku Holdingu, žalovaný i prvostupňový orgán na základě konkrétních důvodů v rozhodnutích popsaných dospěly k závěru, že těmito důkazními prostředky nebyly osvědčeny racionální ekonomické důvody pro založení holdingové struktury a že cílů, které si žalobkyně pro účely vzniku Holdingu vytyčila, mohlo být dosaženo jinými způsoby. Krajský soud proto neshledal, že by došlo k porušení § 8 odst. 1 daňového řádu, jak je žalobou obecně namítáno.

75. Tento závěr pak vede nevyhnutelně k tomu, že správce daně nemohl přistoupit na žalobkyní uplatněné nulové zdanění příjmů z podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností. K doměření celé částky 5 000 000 Kč (tedy včetně částky 500 000 Kč

nevyplacené Ing. Č. Holdingem a částky 26 000 Kč v podobě podílu na zisku Ing. K.) představujících výši nerozdělených zisků žalobkyně z minulých let, pak správcem daně došlo v souladu s § 38s zákona o daních z příjmů, podle kterého platí, že pokud povinnost vybrat nebo srazit daň včetně záloh u daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebo u daně srážené plátcem daně poplatníkovi z příjmů ze závislé činnosti nebyla ve stanovené výši plátcem daně splněna, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet této částky vybírané nebo sražené daně včetně záloh částka, z níž by po vybrání nebo sražení zbyla částka, která **byla plátcem daně poplatníkovi skutečně vyplacena**. Tato částka odpovídá výši 5 000 000 Kč v podobě podílu na zisku, který byl žalobkyní jako dceřinou společností odveden Holdingu coby společnosti mateřské. Uvedený postup pak odpovídá též závěrům výše citovaného rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci Halifax, podle kterých je v případě zneužití práva nutné nastolit takový stav, jako by k tomuto zneužití nedošlo, tzn. základem srážkové daně je částka 5 000 000 Kč odpovídající nerozděleným ziskům žalobkyně z minulých let, které by jinak byly společníkům vyplaceny. (důraz doplněn)

76. Žalobkyně tak výše popsaným postupem sice formálně splnila podmínky § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů, avšak tento postup zcela postrádal ekonomický smysl a jeho jediným účelem bylo daňové zvýhodnění, což lze dovodit z postupů vedoucích k založení Holdingu a následných transakcí vedoucích k výplatě obchodních podílů Ing. Č.. Tímto bylo dosaženo nejen nezdaněných příjmů plynoucích z podílu na zisku žalobkyně, ale byly též získány finanční prostředky k úhradě kupní ceny za převod obchodních podílů Ing. Č., které na základě § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů byly od daně z příjmů osvobozeny. Proto došlo k naplnění objektivního i subjektivního kritéria zneužití práva.

## VI. Závěr a náklady řízení

77. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

78. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

## Poučení

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

České Budějovice 16. ledna 2023

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

JUDr. Tereza Kučerová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.