



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **FPPV s. r. o.**, Kájov 164, zast. advokátem Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2022, čj. 6789/22/5200-10421-705721, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 1. 2023, čj. 63 Af 5/2022-67,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 1. 2023, čj. 63 Af 5/2022-67, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2022, čj. 6789/22/5200-10421-705721, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti částku **44 300 Kč** k rukám advokáta Mgr. Ing. Tomáše Hobzy **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Českém Krumlově, vydal dne 14. 12. 2020 platební výměr na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, kterým stanovil žalobkyni k přímé úhradě daň ve výši 882 353 Kč za zdaňovací období roku 2016. V odůvodnění platebního výměru finanční úřad konstatoval, že dne 10. 3. 2020 vyzval žalobkyni k podání daňového tvrzení k uvedené dani. Žalobkyně se k výzvě vyjádřila dne 29. 4. 2020 a 19. 6. 2020. Obě podání finanční úřad vyhodnotil jako

daňová tvrzení, ve kterých žalobkyně sdělila, že výsledná daňová povinnost je nulová. Finančnímu úřadu vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového tvrzení, a proto zahájil postup k odstranění pochybností výzvou ze dne 21. 8. 2020. Pochybnosti spočívají v těchto skutečnostech: „v rozporu s § 141 odst. 5 daňového řádu nebyl přiznán ke zdanění rozdíl oproti poslední známé daňové povinnosti z titulu vyplacení podílu na zisku společníkům daňového subjektu [žalobkyně], když je potvrzeno, že podíl na zisku nebyl vyplacen společníkům, ale společnosti KEB-EGE Holding s. r. o. [dále jen holding], která z vyplaceného podílu na zisku vyplácí společníkům daňového subjektu kupní cenu za převod obchodního podílu, za situace, že založení [holdingu] nemá žádné objektivní vysvětlení, jestliže od svého vzniku dne 26. 7. 2016 nevykonává žádnou relevantní hospodářskou činnost, to vyplývá:

- z nevykonávání žádné ekonomické činnosti [holdingu], což vyplývá z opakovaného vyjádření [žalobkyně],
- z účetnictví [holdingu], dle kterého není účtováno o žádných hospodářských operacích,
- z dokládání jednání o budoucích akvizicích, kde o nutných nákladech spojených s těmito jednáními není v účetnictví [holdingu] účtováno; deklarovaná jednání probíhají s fyzickými osobami v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, popř. pod obchodním názvem [žalobkyně],
- z časového rozsahu, kdy není žádná ekonomická činnost vykonávána po dobu více než 4 let od založení [holdingu] do současnosti“.

V odůvodnění platebního výměru finanční úřad dále rekapituluje, že žalobkyně považuje postup finančního úřadu za nesprávný. Nedopustila se zneužití práva, neboť holding vznikl z následujících důvodů: možnost prodeje podílu Ing. Č., srovnání obchodních podílů společníků na dceřiných společnostech (tj. žalobkyni a společnosti KEB-EGE s. r. o.) a s tím související nové nastavení majetku, činnosti a rizik společností, přistoupení nového společníka Ing. K., budoucí akvizice dalších společností. Žalobkyně vysvětlila, že jedním z důvodů založení holdingu byl způsob financování odkupu podílu Ing. Č. ostatními společníky, kteří neměli dostatečné finanční zdroje. Po konzultaci s bankami bylo jedinou možností založení holdingu, který rovněž umožnil „narovnání“ podílů v dceřiných společnostech (tj. podíl na každé z nich je vždy stejný), což do budoucna vylučuje komplikace v případě změn vlastníků (společníků). Podle finančního úřadu však nic nebránilo vyplatit podíl na zisku přímo společníkům, kteří by z něj uhradili odkupovaný podíl Ing. Č.. Z důkazů o konzultaci s bankami nplyne, že by byl řešen nebo dokonce bankami doporučován vznik holdingu. Finanční úřad setrval na svém právním názoru a konstatoval, že považuje za nadbytečné provedení svědeckých výpovědí, neboť skutečnosti, jež by měly být zjištěny (především o ekonomické činnosti holdingu), má za prokázané. Finanční úřad v podrobnostech odkázal na svá předchozí sdělení v rámci postupu k odstranění pochybností.

[2] Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl a potvrdil tak platební výměr. Podle žalovaného žalobkyně formálně splnila všechny podmínky vyžadované právním řádem, avšak její jednání bylo v rozporu s účelem právních norem [zejm. § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů]. Cílem daného ustanovení je odstranění dvojího zdanění zisků, tedy osvobození převodu zisků mezi propojenými společnostmi a jejich zdanění až u konečného příjemce. Žalobkyně však ustanovení zneužila vytvořením umělých

pokračování

podmínek, aby dosáhla výplaty podílů na zisku společníkům (fyzickým osobám) bez zdanění. Zákonodárce nezamýšlel, že zdanění nebude podléhat výplata obchodních podílů konečnému příjemci, tj. společníkům. V daném případě žalobkyně nastavila situaci, se kterou zákonodárce nepočítal a jež je v rozporu s účelem zákona. Byly tedy naplněny obě podmínky zneužití práva, a to jak objektivní prvek (formální splnění podmínek zákonných ustanovení, ovšem bez dosažení jejich účelu), tak subjektivní prvek, neboť hlavním cílem (převažujícím důvodem transakce) bylo získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek. To bylo umožněno propojeností osob podílejících se na transakci.

[3] Krajský soud zamítl následně podanou žalobu. V odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval, že dlouhodobý záměr Ing. Č. odejít z dceřiných společností nijak nedokládá ekonomickou racionalitu založení holdingu a transakcí s tím spojených. Podle krajského soudu se nabízely jiné varianty řešení. Holding fakticky odčerpал zisky dceřiných společností, *nota bene* v téměř shodné výši, jakou měla kupní cena obchodních podílů určená znaleckým posudkem. Podle krajského soudu se žalobkyně v žalobě snažila „podsunout“, že nerozdělený zisk měl podobu „virtuálního zisku“ v podobě zásob či majetku. Finanční prostředky však reálně byly převedeny na účet holdingu dne 22. 8., 23. 8. a 26. 8. 2016. Platba ze dne 26. 8. 2016 je záměrně označena jako „čerpání úvěru“, což neodpovídá jejímu skutečnému původu. Zbylá část kupní ceny obchodních podílů Ing. Č. byla hrazena z úvěru, který měl sloužit na zálohy na výplatu budoucího podílu na zisku a rovněž na nerozdělené zisky z minulých let, pokud ovšem žalobkyně a společnost KEB-EGE prokáží, že mají dostatek finančních prostředků na rozdělení dosud nerozdělených zisků z minulých let. Z toho je zřejmé, že i kdyby byla část kupní ceny obchodních podílů Ing. Č. hrazena z úvěrů, stále by šlo o peněžní prostředky z nerozdělených zisků, které byly úvěrem toliko kryty a jejichž faktickou držbu a výši byly dceřiné společnosti povinny prokázat. Jako alternativu při odchodu Ing. Č. krajský soud nabídl možnost rozdělení jeho obchodních podílů mezi ostatní společníky, která podle něj není administrativně náročná. Takto bylo možné „narovnat“ obchodní podíly v obou společnostech a umožnit nabytí obchodních podílů Ing. K.. Zbylí společníci mohli ve vztahu k Raiffeisenbank a. s. „zřídit formou směnek zástavní právo na své obchodní podíly a oprostit tak společnost KEB-EGE od ručitélského závazku“. Kupní ceny mohly být financovány z příjmů plynoucích z nerozděleného zisku z minulých let a z bankovního úvěru, příp. mohl být nerozdělený zisk vyplacen Ing. Č. a žalobkyni by tak vznikl budoucí závazek vůči zbylým společníkům. Podle krajského soudu žalobkyně neuvedla nic, co by svědčilo o nutnosti refinancování stávajících úvěrů u UniCredit Bank a. s. Dále krajský soud konstatoval, že jednání daňového subjektu, který nevyužil veškeré prostředky k maximalizaci daňového zvýhodnění, nepředstavuje bez dalšího důkaz o tom, že nebylo zneužito právo. Holding neprováděl expanzi podnikání formou akvizic. Určitou činnost vykonával až od roku 2020, ta však byla toliko administrativní, okrajová, fakticky činnost prováděly dceřiné společnosti, což bylo následně účelově prezentováno jako činnost holdingu. O účelovosti svědčí, že faktická činnost spadá do období ukončení vyměřovacího řízení, a též absence bezhotovostních transakcí na bankovním účtu holdingu. Podle krajského soudu nevěrohodnost účelu transakcí potvrzuje také tvrzení žalobkyně o tzv. *pure holdingu*. Holding totiž do roku 2020 žádnou řídicí činnost či správu dceřiných společností nevykonával a nekontroloval je. Transakce krajský soud považuje 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,

zejm. Ing. Č.. Případný ekonomický efekt v podobě podnikatelské expanze měl pouze druhotnou povahu, tím spíše, že nikdy nebyla uskutečněna. Jednalo se tedy o transakce bez reálného ekonomického významu. Rozpor se smyslem zákona o daních z příjmů krajský soud shledává v tom, že 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 příčinná souvislost, neboť bez nich by daňová výhoda nebyla získána. Podmínky zneužití práva byly podle krajského soudu naplněny a daňové orgány zohlednily právní, ekonomické i daňové hledisko. Daň tedy byla žalobkyní vyměřena správně.

2. Kasační řízení

2.1 Kasační stížnost

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Namítá, že krajský soud „zastřel skutkový stav“, neboť opomíjí řadu významných skutečností, jež věcně a časově souvisejí s transakcemi a plynou z nich důvody založení holdingu. Krajský soud nezmiňuje a nehodnotí osobní ručení společníků za poskytnutý úvěr, stěžovatelkou navrhované důkazy o aktivitách holdingu při sjednávání nových kontraktů, jejichž provedení daňové orgány odmítly, ani se nezabývá spoluprací se společností Cartesy GmbH. Hodnocení dalších důkazů krajským soudem je „v rozporu se spisovým materiálem“, např. tvrzení, že transfer peněžních prostředků na účet holdingu byl převodem finančních prostředků z nerozděleného zisku. Krajský soud opomíjí, že účet, z něhož byly peněžní prostředky na účet holdingu připsány, náleží přímo bance, která transakci úvěrovala. Sama banka nazvala transfery jako „čerpání úvěru“. Krajský soud toto pojmenování vnímá jako účelové ze strany stěžovatelky, ačkoliv pojmenování a převod měla na starost výhradně banka.

[5] Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud „ještě znásobil chyby ve skutkovém stavu“, který zjistily daňové orgány. Opomíjené skutečnosti vyvrací hypotézu o zneužití práva a potvrzují, že stěžovatelka jednala logicky a racionálně. Důvody transakcí byly následující: 1. vystoupení Ing. Č. jako společníka najednou, 2. narovnání obchodních podílů v obou společnostech tak, aby byla umožněna jejich snazší převoditelnost, 3. přistoupení Ing. K., nového jednatele, 4. plánované akvizice. Stěžovatelka byla personálně a majetkově propojena se společností KEB-EGE, která je výrobní společností (stěžovatelka poskytuje výrobní prostory). Historicky však obě společnosti měly nerovnoměrně rozdělené obchodní podíly. To je problém vzhledem ke struktuře úvěrů, neboť společnost KEB-EGE ručila za úvěr poskytnutý stěžovatelce bankou UniCredit Bank. V praxi tak majoritní společník ve společnosti KEB-EGE (Ing. Č. s obchodním podílem 52 %) ručil za celý úvěr stěžovatelky. Není sporu o tom, že Ing. Č. chtěl dlouhodobě ze společností odejít. Další souhrn skutkových okolností už je ovšem sporný. Podle stěžovatelky se dlouhodobě hledal nový společník/investor, který by odkoupil obchodní podíly Ing. Č.. To se ukázalo „téměř nemožné“, neboť nastavená struktura byla neperspektivní. Stěžovatelka pro úplnost uvádí, že v průběhu hledání nového společníka se chovala standardně. Například rozhodla o výplatě nerozděleného zisku za roky 2010 a 2011 ve výši 4 444 667 Kč (rozhodnutí valné hromady ze dne 11. 1. 2016) a 388 235 Kč (rozhodnutí valné hromady ze dne 9. 6. 2016). Tyto částky byly řádně zdaněny srážkovou daní. Následně přišel ekonomický ředitel

pokračování

společnosti KEB-EGE Ing. K. s tím, že podíly Ing. Č. odkoupí, pokud se narovnájí obchodní podíly stěžovatelky a společnosti KEB-EGE, zprůhlední se struktura a upraví se ručitelské vztahy mezi společnostmi KEB-EGE a stěžovatelkou.

[6] Podstatou založení holdingu bylo na počátku vytvoření mateřské a dvou dceřiných společností a restrukturalizace majetkových podílů v dceřiných společnostech a jejich narovnání, aby bylo snazší vstupování společníků do společností. Prvotním problémem byla otázka financování. Společníci ani Ing. K. nebyli schopni navrženou kupní cenu uhradit, a proto oslovili Raiffeisenbank a UniCredit Bank. Ty sdělily, že neposkytují úvěry fyzickým osobám vázané na nákup obchodních podílů.

[7] Podle stěžovatelky samotné rozdělení obchodních podílů není administrativně náročné. Stěžovatelka však nesouhlasí s žalovaným, že je ekonomicky racionální provádět postupné odkupy obchodních podílů Ing. Č. podle aktuální finanční situace (což je také v přímém rozporu s vůlí Ing. Č.). Takové jednání neodpovídá běžným transakcím ohledně převodu obchodních podílů a je neracionální. Vlastní prostředky na financování transakce stěžovatelka neměla. Žalovaný svůj závěr o dostatečnosti prostředků stěžovatelky postavil na nesprávné a neodborné interpretaci rozvahy, z níž se podávalo, že na pasivním účtu nerozděleného zisku měla stěžovatelka zůstatek 5 000 000 Kč (a společnost KEB-EGE 17 500 000 Kč). Tyto úvahy převzal krajský soud a o nerozděleném zisku pojednává jako o „volných finančních prostředcích“. Pokud chtěli žalovaný a krajský soud interpretovat účetní výkazy (rozvahy), měli se do nich podívat. Zjistili by, že stěžovatelka evidovala ke konci roku 2015 nerozdělený zisk ve výši 4 441 000 Kč a ke konci roku 2016 ve výši 1 385 000 Kč. Interpretovat pasivní účet způsobem, jak činí žalovaný a krajský soud, je v rozporu s daňovými předpisy a daňovou teorií. Stěžovatelka vysvětluje podvojný účetnictví a konstatuje, že žalovaný vykládá pasivní účet (428 – nerozdělený zisk z předchozích období) jako účet aktivní. Jestliže stěžovatelka jako účetní jednotka na straně pasiv na účtu nerozděleného zisku z předchozích období identifikuje částku 5 000 000 Kč (jakkoliv je špatně), nejedná se o volné finanční prostředky, nýbrž o vykázaný závazek vůči společníkům plynoucí ze zisku. Stěžovatelka v dané době disponovala následujícími aktivy: 1. pozemky ve výši 1 000 000 Kč, 2. stavby ve výši 34 174 000 Kč, 3. pohledávky z obchodních vztahů ve výši 566 000 Kč, 4. peníze na pokladně ve výši 5 000 Kč, 5. peníze na bankovním účtech ve výši 467 000 Kč. Krajský soud nepodává informaci, kde se volné finanční prostředky stěžovatelky nacházely. Závěr krajského soudu je nesprávný a nepřezkoumatelný.

[8] Jedna z možností, která byla realizována, byla restrukturalizace úvěrů poskytnutých bankou UniCredit Bank. Stěžovatelka uzavřela s Raiffeisenbank smlouvy o investičním úvěru. Získané finanční prostředky měly sloužit k vypořádání úvěrů od UniCredit Bank a k vyplacení Ing. Č.. Vedle zástavních práv k nemovitým věcem stěžovatelky a obchodním podílům byli společníci (nově vč. Ing. K.) mj. povinni ručit osobní směnkou. V téže době valná hromada stěžovatelky rozhodla (9. 6. 2016) o vyplacení nerozděleného zisku. Nedává smysl, aby stěžovatelka s tímto krokem (a rovněž s výplatou podílu na zisku ze dne 11. 1. 2016) nevyčkala po založení holdingu a nemaximalizovala tak daňové zvýhodnění, které mělo být podle krajského soudu jejím primárním zájmem.

[9] Dne 26. 7. 2016 byl založen holding. Dne 5. 8. 2016 společníci stěžovatelky převedli na holding své obchodní podíly (stejně tak u společnosti KEB-EGE) a 19. 8. 2016 bylo rozhodnuto o výplatě nerozděleného zisku. Následně stěžovatelka, Raiffeisenbank a společnost KEB-EGE převedly na bankovní účet holdingu peněžní prostředky. Krajský soud nesprávně posoudil dvě z těchto plateb, které provedla Raiffeisenbank a výslovně je označila jako „čerpání úvěru“. Ačkoliv se na názvu platby (resp. znění poznámky) stěžovatelka nepodílela, krajský soud konstatoval, že transakce byla záměrně označena jako „čerpání úvěru“, přestože to neodpovídá skutečnému původu těchto částek. Financování převodu obchodních podílů Ing. Č. bylo zajištěno částečně z vlastních prostředků (cca 11,1 %) a v převažující většině z úvěrů od Raiffeisenbank. Vedlejší nákladem transakce byla úhrada kompenzačního poplatku za předčasné splacení úvěru u UniCredit Bank (ve výši 927 575,40 Kč). Díky popsáním krokům Ing. Č. najednou a kompletně vystoupil ze společností a zároveň byly narovnány obchodní podíly ve společnostech. Do budoucna jsou obchodní podíly snadněji převoditelné, majetková struktura a úvěry jsou přehlednější a naplnily se základní cíle zamýšlené transakce.

[10] Stěžovatelka dále uvedla, že holding nevyužil všechny prostředky k úhradě obchodních podílů, ale ponechal na účtu 500 000 Kč. Z nich 26 000 Kč poskytl jako zálohu podílu na zisku Ing. K. (ten je řádně zdanil), zbytek byl ponechán na účtu na další období a investice. Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, podle něhož na bankovním účtu holdingu nejsou do 31. 1. 2021 evidovány žádné bankovní transakce. V roce 2018 byla splacena půjčka ve výši 750 000 Kč vč. úroků, v roce 2019 byla vytvářena větší rezerva na akvizici, v roce 2020 byl uhrazen základní kapitál společnosti TNGeneration s. r. o., později obchodní firma přejmenována na New Human Solution Production s. r. o. (dále jen TNGeneration nebo NHSP). V roce 2017 půjčila společnost KEB-EGE holdingu částku 750 000 Kč, v roce 2018 půjčil holding stěžovatelce částku 140 000 Kč. Již tím je vyvráceno, že na bankovním účtu nebyly žádné pohyby.

[11] Stěžovatelka předložila, popř. navrhla řadu důkazních prostředků o funkčnosti a reálné ekonomické činnosti holdingu, např. poznámky, e-mailovou komunikaci, čestná prohlášení, Letter of Intent (dále jen LoI) mezi holdingem a společností Cartesy, založení NHSP a následné smlouvy o dílo, svědecké výpovědi. Krajský soud se však těmito námitkami „prakticky vůbec nezabýval“, pouze uvedl, že činnost holdingu nelze považovat za expanzi podnikání formou akvizic. Stěžovatelka však jako účel holdingu uváděla „akvizice nebo rozvoj podnikatelských aktivit“. Stěžovatelka navrhla svědky, kteří mohli objasnit, proč nebyly akvizice realizovány, avšak žalovaný odmítl výsledky provést. Ekonomická činnost holdingu se rozvíjela, např. v roce 2017 jednal holding o koupi společnosti SERVIS MK s. r. o. (k důkazu navrženy vlastnoručně psané zápisy a čestné prohlášení), byla holdingu podána cenová nabídka společností Povltavská stavební společnost s. r. o. na úpravu haly a okolí. V roce 2018 a 2019 proběhla jednání mezi holdingem a společností Cartesy, s níž byla navázána faktická funkční spolupráce a podepsán LoI (viz faktura na prototyp ze vzájemné spolupráce). Dále stěžovatelka doložila čestné prohlášení pana K. o zvažovaném odkupu společnosti UNOPLEX s. r. o. a e-mailovou komunikaci se společností ZITA KÁJOV s. r. o. týkající se hledání nových prostor. Stěžovatelka v žalobě namítala, že ve vztahu ke společnosti Cartesy předložila e-mailovou komunikaci již z roku 2018 (kterou žalovaný nezohlednil) a současně uvedla, že holding logicky musel vstoupit do jednání,

pokračování

neboť podepsal LoI. Krajský soud tuto námitku „zcela přešel, ačkoliv akcent stěžovatelky na nesprávné hodnocení důkazů je více než zjevný“.

[12] Krajský soud se rovněž nezabýval námitkou, že v celém řízení nebyl vyslechnut jediný svědek. Měl-li pochybnosti o tom, zda holding byl aktivní a vyvíjel činnost, měl hodnotit, zda nebylo namístež svědky vyslechnout (viz rozsudky NSS ze dne 21. 3. 2007, čj. 1 Afs 45/2006-55, ze dne 8. 2. 2023, čj. 2 Afs 219/2021-54).

[13] Krajský soud nijak nevypořádal skutečnost, že stěžovatelka v důsledku restrukturalizace byla z pohledu daňového zvýhodnění *de facto* ztrátová, neboť zaplatila kompenzační poplatek vyšší, než je doměřená daň, zároveň museli společníci uzavřít osobní směnku ve prospěch banky, čímž se zavázali ručit nad rámec holdingu.

[14] Dále krajský soud nevypořádal námitku, že Ing. K. nabyt obchodní podíl v holdingu před samotným založením holdingové struktury a za naprosto shodných podmínek jako zbývající společníci (za stejnou cenu, neboť obchodní podíly byly oceněny stejnou výší, a s ohledem na ručení formou směnky). Jediným rozdílem byla skutečnost, že zbylí společníci dostali za převod obchodního podílu úhradu.

[15] Stěžovatelka byla po celou dobu řízení před daňovými orgány a krajským soudem konzistentní ve svých tvrzeních, zatímco žalovaný neustále měnil a doplňoval své závěry, nehodnotil transakci v celém jejím komplexu a odmítal akceptovat argumenty stěžovatelky. Krajský soud převzal závěry žalovaného založené na nesprávně zjištěném a „zatemněném“ skutkovém stavu.

[16] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud v bodech 62 až 66 napadeného rozsudku překročil svou přezkumnou pravomoc a své závěry učinil na zcela nových úvahách, které žalovaný v napadeném rozhodnutí nevedl. Krajský soud tak nahradil činnost daňových orgánů, a dokonce šel nad rámec závěrů žalovaného. Stěžovatelka rovněž namítla, že krajský soud nenařídil jednání (na němž měl provést dokazování podle § 77 odst. 1 s. ř. s.), přestože je k tomu ze zákona povinen. Tím byla stěžovatelka zkrácena na svých právech a byla jí upřena možnost reagovat. Posouzení krajského soudu je k tomu vnitřně rozporné.

[17] Podle stěžovatelky žalovaný teprve ve vyjádření k žalobě přišel s hypotézou týkající se srovnatelného převodu podílu pana V. V. v minulosti. V tomto ohledu nebylo v daňovém řízení vedeno dokazování a jde o nepřípustné rozšíření argumentace ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s. Přesto stěžovatelka poukazuje na rozdílnost převodu. Pan V. držel podíl toliko ve společnosti KEB-EGE, nikoliv ve stěžovatelce, čímž je celá transakce zjednodušena. Nebylo třeba řešit rovnoměrné rozdělení podílů, neboť podíl byl převáděn pouze mezi dva společníky. Na obchodní podíly nebylo zřízeno zástavní právo smluvní ani nebyl čerpán úvěr od UniCredit Bank. Jedná se tedy o transakce nesrovnatelné v čase, účelu a rozsahu převodu, zajišťovacích práv aj.

[18] Krajský soud dále v bodě 62 napadeného rozsudku nově a nesprávně vyložil obsah smluv o investičním úvěru uzavřených mezi stěžovatelkou, resp. společností KEB-EGE, a Raiffeisenbank. Účelem úvěrů bylo „použít úvěr poskytnutý dle této smlouvy výhradně k následujícímu účelu: financování povinnosti klienta vyplatit [holdingu] ... na výplatu

budoucího podílu na zisku za rok 2016 (a nerozděleného zisku z minulých období)“. Podmínkou čerpání úvěru nebylo prokázání, že stěžovatelka má dostatečné prostředky k výplatě podílů na zisku ani nerozděleného zisku z minulých období. Pokud by stěžovatelka tyto prostředky měla, logicky by si nemohla, resp. nemusela finanční prostředky půjčit. Podmínkou bylo prokázání, že stěžovatelka je natolik ekonomicky stabilní, že bude schopna závazek vůči Raiffeisenbank splatit a že půjčka neohrozí chod stěžovatelky (a společnosti KEB-EGE) a především že bude naplněn test výplaty podílu na zisku – tj. test bilanční, test vlastního kapitálu a test insolvence. Krajský soud mohl vyslechnout zástupce Raiffeisenbank, aby vysvětlil podstatu podmínek čerpání úvěru.

[19] V bodě 63 napadeného rozsudku krajský soud navrhl alternativu k provedeným transakcím, aniž ji zasadil do reality. Na trhu neexistuje finanční instrument, jenž by fyzickým osobám umožnil čerpat úvěr k nákupu obchodních podílů. Stěžovatelka by musela postupně po dobu několika let odkupovat obchodní podíl Ing. Č. po částech, což je administrativně náročné. Také v bodě 66 napadeného rozsudku krajský soud uvedl alternativu, jak by transakce mohla proběhnout bez založení holdingové struktury. Tyto úvahy by vedly leda k situaci, že by se rozdily ve výši obchodních podílů ještě zvýraznily. Závěr krajského soudu, že by se Ing. K. vyhnul nerovnoměrnému rozhodování v obou společnostech, je v rozporu se skutečností. Snaží-li se krajský soud dovést, že podmínky vůči Ing. K. byly vstřícné, je to kvůli tomu, že nikdo jiný neprojevil o převod obchodních podílů Ing. Č. zájem. Daňové orgány a krajský soud mohly vyslechnout Ing. Č. ohledně potenciálních kupců. Stěžovatelka opakuje, že bez založení holdingové struktury by nebylo možné restrukturalizovat úvěry UniCredit Bank, narovnat obchodní podíly a rozvíjet ekonomickou aktivitu holdingu.

[20] Dále stěžovatelka konstatuje, že není sporu o výkladu pojmu zneužití práva. Sporná je aplikace v nyní projednávané věci. O minimálním zájmu stěžovatelky na získání daňově osvobozených příjmů svědčí vícenáklady (kompenzační poplatek za předčasné splacení úvěru), provedené dřívější výplaty podílu na zisku v roce 2016, ponechání peněžních prostředků na bankovním účtu holdingu či rozvoj holdingu. Stěžovatelka opakuje, že krajský soud ani daňové orgány neidentifikovaly, kde se měly nacházet volné finanční prostředky (nelze tak interpretovat nerozdělený zisk z minulých let), nadto s ohledem na smlouvy o investičním úvěru je patrné, že měla-li by stěžovatelka volné prostředky, pak by si je nepůjčovala (a v důsledku toho nezřizovala zástavní právo k nemovitým věcem ve prospěch Raiffeisenbank a společníci by nebyli nuceni vystavit osobní směnky). Účel úvěru je jednoznačný, a to „na výplatu budoucího podílu na zisku za rok 2016 a nerozděleného zisku z minulých období“.

[21] Krajský soud v případě úhrady podílu na zisku Ing. K. dospěl tak daleko, že „prakticky jednou zdaněné prostředky daní podruhé stejnou srážkovou daní“, aniž reaguje na námítky stěžovatelky. Podle stěžovatelky chce-li subjekt ze společnosti „vytáhnout“ nezdaněný příjem, pak tak činí zásadně v maximální možné výši. Není-li tomu tak, pak jsou špatně nastaveny podmínky, nebo je cíl daného jednání zcela odlišný. V této souvislosti stěžovatelka znovu opakuje, že na účtu holdingu ponechala částku 500 000 Kč a v roce 2016 provedla dvě výplaty podílu na zisku. Krajský soud odhlédl od „právního a ekonomického aspektu“ a zaměřil se jen na otázku daňovou. Své závěry vystavěl na hypotetických

pokračování

alternativách modelů řešení, které nejsou v praxi realizovatelné. Není pravda, že holding nic nevykonával ani nerozvíjel ekonomickou činnost.

[22] Stěžovatelka poukazuje na případ řešený rozsudkem NSS ze dne 14. 11. 2019, čj. 6 Afs 376/2018-46, v němž NSS shledal zneužití práva. Podstata nyní projednávané věci se od citovaného případu naprosto odlišuje.

[23] Stěžovatelka namítá také nesprávné posouzení uplynutí lhůty pro stanovení daně. Negativní reakci na výzvu finančního úřadu k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. daňového řádu nelze považovat za dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu na daň ve výši 0 Kč. Pokud daňový subjekt netvrdí žádnou odlišnou výši od poslední známé daně, nelze nahrazovat jeho vůli a jeho podání jakoukoliv interpretací odlišné daňové povinnosti. Negativní reakci daňového subjektu nelze podřadit pod podmínky § 141 odst. 1, 2 nebo 4 daňového řádu, neboť nedochází k jakékoliv změně tvrzené daňové povinnosti ani ke změně dříve tvrzených údajů. Podle stěžovatelky je judikatura NSS překonána, což lze dovodit ze „*samotné stylistiky a systematiky daného odstavce odkazovaných rozsudků*“ (stěžovatelka zřejmě míní rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2020, čj. 1 Afs 66/2020-32). Dodatečné daňové přiznání lze podat pouze v řádné lhůtě pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. Tato lhůta v případě stěžovatelky uplynula dne 1. 4. 2020. Na výzvu finančního úřadu reagovala stěžovatelka teprve 29. 4. 2020 a poté 5. 8. 2020, tedy po uplynutí lhůty. Krajský soud se této námitce vůbec nevěnoval.

[24] Podle stěžovatelky mezi zahájeným postupem k odstranění pochybností a reakcí stěžovatelky neexistuje blízká časová souvislost. Finanční úřad byl čtyři měsíce nečinný. Z judikatury přitom plyne, že mezi reakcí a postupem správce daně musí být blízká věcná a také časová souvislost (rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2023, čj. 3 Afs 360/2021-46). Výklad zastávaný žalovaným a krajským soudem představuje „*blankosměnku daňovým orgánům*“, které mohou kdykoliv vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Praktická obrana daňového subjektu neexistuje, neboť jakákoliv reakce povede k zahájení postupu k odstranění pochybností a následnému doměření daně, bez ohledu na lhůtu ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. Musí přitom být rozdíl mezi tím, zůstane-li daňový subjekt nečinný, podřídí se výzvě k podání daňového přiznání, nebo podá negativní reakci.

[25] Stěžovatelka navrhl, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, případně aby zrušil také rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

2.2 Vyjádření žalovaného

[26] Žalovaný se ve vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu a odkázal na své rozhodnutí, vyjádření k žalobě a celý spisový materiál. Považuje za nedůvodnou námitku uplynutí lhůty pro stanovení daně, která začala běžet 3. 4. 2017. Dne 11. 3. 2020 vydal finanční úřad výzvu k podání řádného daňového tvrzení, která byla stěžovatelce doručena 16. 3. 2020. Vzhledem k § 148 odst. 3 daňového řádu lhůta pro stanovení daně počala znovu běžet od 16. 3. 2020 a platební výměr byl vydán 14. 12. 2020. Krajský soud následně správně vyhodnotil podání stěžovatelky jako řádné daňové tvrzení v materiálním smyslu. Byly

splněny podmínky pro zahájení postupu k odstranění pochybností. V průběhu daňového řízení finanční úřad chybně uvedl, že podání stěžovatelky považuje za dodatečná daňová tvrzení. Tuto chybu však napravil již ve sdělení ze dne 27. 10. 2020. Také krajský soud v napadeném rozsudku zmiňuje, že podání stěžovatelky lze hodnotit jako dodatečná daňová tvrzení. Tato dílčí nesprávnost však nemá vliv na zákonnost rozsudku. Krajský soud srozumitelně odůvodnil, že finanční úřad nepochybil, jestliže zahájil postup k odstranění pochybností. Stěžovatelka je po celou dobu řízení před správními soudy zastoupena advokáty a byla si vědoma, že lhůta pro stanovení daně byla přerušena podle § 148 odst. 3 daňového řádu [nikoliv prodloužena podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu].

[27] K námitce „*zastřeného skutkového stavu*“ žalovaný konstatoval, že všechny údajně opomenuté skutkové okolnosti vzaly daňové orgány v úvahu. Přesto však dospěly k závěru, že stěžovatelka zneužila právo, resp. že popsané skutečnosti a tvrzení neodůvodňují založení holdingu. Nebyl prokázán racionální ekonomický smysl celé transakce. Domnívá-li se stěžovatelka, že některé okolnosti měly být posouzeny jinak, jedná se o námitku nesprávného hodnocení důkazních prostředků. Krajský soud tedy nepochybil, dospěl-li k závěru, že sporné je toliko hodnocení skutkového stavu, nikoliv jeho zjištění.

[28] Podle žalovaného není důvodná dílčí námitka stěžovatelky, že výše nerozděleného zisku evidovaná ve výkazech stěžovatelky byla uváděna nesprávně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně konstatoval, že v rozvaze ke dni 31. 12. 2015 evidovala stěžovatelka výsledek hospodaření minulých let ve výši 4 441 088 Kč (společnost KEB-EGE 24 754 000 Kč) a výsledek hospodaření běžného účetního období ve výši 1 924 000 Kč (společnost KEB-EGE 785 000 Kč). Údaje týkající se nerozděleného zisku byly podstatné pro rozhodnutí jediného společníka (holdingu) o rozdělení zisku dne 19. 8. 2016. Rozdělený zisk činil u stěžovatelky částku 5 000 000 Kč a u společnosti KEB-EGE 17 500 000 Kč. Údaje týkající se nerozděleného zisku korespondují s údaji plynoucími z rozvah dceřiných společností, v nichž byl evidován nerozdělený zisk ve vyšších částkách. Daňové orgány ani krajský soud netvrdily, že stěžovatelka a společnost KEB-EGE disponovaly peněžními prostředky ve výši nerozděleného zisku. Nerozdělený zisk (jako pasivní položka) těchto společností však byl kryt aktivy těchto společností. Jinými slovy společnosti disponovaly prostředky, jež kryly položku nerozdělený zisk. Jestliže se společnosti rozhodly, že své nelikvidní prostředky nebudou transformovat do peněžních prostředků, byl takový postup zcela na jejich rozvaze. Stěžovatelka a společnost KEB-EGE získaly peněžní prostředky na základě úvěrových smluv uzavřených výhradně za účelem vyplacení zisku. Raiffeisenbank tedy poskytla stěžovatelce a společnosti KEB-EGE peněžní prostředky, jež umožnily výplatu zisku, o jehož rozdělení bylo rozhodnuto 19. 8. 2016. Tyto prostředky byly převedeny na účet holdingu. Jestliže krajský soud použil termín „*volné finanční prostředky*“, pak tím především poukazoval na skutečnost, že v důsledku úvěrových smluv disponovaly stěžovatelka a společnost KEB-EGE peněžními prostředky, jež byly využity k výplatě zisku jedinému společníkovi (holdingu). Žalovaný souhlasí s krajským soudem, že „*šlo o volné finanční prostředky plynoucí z nerozděleného zisku*“, resp. nejednalo se o žádný virtuální zisk. Krajský soud neprováděl účetní výklad výkazů, pouze popsal že (a jak) byly finanční prostředky plynoucí z nerozdělených zisků převedeny na účet holdingu. Proto jsou irelevantní argumenty stěžovatelky o obecných zásadách platných pro interpretaci účetních výkazů.

pokračování

[29] V daném případě je podstatné, že získání prostředků prostřednictvím úvěrových smluv uzavřených výhradně za účelem výplaty zisku byla financována úhrada kupní ceny obchodního podílu Ing. Č.. Takto mohlo být postupováno, aniž byl založen holding. Úvěrové smlouvy nepodmiňují poskytnutí peněžních prostředků existencí holdingu. Prostředky plynoucí ze zisku mohly být stěžovatelkou a společností KEB-EGE vyplaceny přímo společníkům (fyzickým osobám) a následně použity na úhradu prodávaného obchodního podílu Ing. Č.. Nebylo povinností daňových orgánů prokázat, zda namísto vytvoření holdingové struktury mohli společníci a Ing. K. získat úvěr za účelem koupě obchodního podílu Ing. Č.. Žalovaný nesouhlasí se stěžovatelkou, podle které sloužily úvěrové smlouvy k restrukturalizaci úvěrů poskytnutých bankou UniCredit Bank. Dvě smlouvy s Raiffeisenbank byly uzavřeny výhradně za účelem výplaty podílu na zisku. Třetí smlouvu o investičním úvěru doložila stěžovatelka v odvolacím řízení a plyne z ní, že jejím účelem bylo splacení úvěrů, které si stěžovatelka vzala v roce 2011 a 2013 u UniCredit Bank. Ani z této smlouvy neplyne, že by k refinancování úvěrů bylo potřeba vytvořit holdingovou strukturu.

[30] Nedůvodná je rovněž námitka nesprávného označení plateb ze dne 26. 8. 2016 krajským soudem, podle něhož tyto platby učinila stěžovatelka, ačkoliv je provedla Raiffeisenbank. Podstatné je, že na základě úvěrových smluv stěžovatelka získala prostředky odpovídající výši nerozděleného zisku ze dne 19. 8. 2016. Označení plateb „čerpání úvěru“ odpovídá skutečnosti, že peněžní prostředky na výplatu zisku stěžovatelka získala z cizích zdrojů, což je racionální rozhodnutí obchodní korporace, které však není podmíněno vznikem holdingové struktury. Označení plateb, resp. jejich provedení bankou Raiffeisenbank je v důsledku irelevantní.

[31] Žalovaný dále souhlasí s krajským soudem, podle něhož nelze činit obecný závěr, že nemaximalizuje-li daňový subjekt svůj daňový profit, nejedná se o zneužití práva. Pro posouzení projednávané věci není relevantní, zda se stěžovatelka nepřipravila o možnost získání další daňové výhody u rozdělení zisku z let 2010 a 2011. Žalovaný rovněž poznamenal, že ani potřeba restrukturalizace úvěrů či ručení společníků neodůvodňovala vznik holdingu. Jestliže se obchodní vedení stěžovatelky rozhodlo k restrukturalizaci stávajících úvěrů, vznikl by kompenzační poplatek i bez holdingové struktury. Nelze souhlasit se stěžovatelkou, že díky úvěrové smlouvě o refinancování mohl Ing. Č. kompletně vystoupit ze struktur společností.

[32] Podle žalovaného se daňové orgány rovněž zabývaly povahou bankovních operací na účtu holdingu (resp. mezi stěžovatelkou, holdingem a společností KEB-EGE), ani tyto transakce však nedokládají ekonomickou racionalitu založení holdingu. Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že na bankovním účtu holdingu nebyly evidovány takové transakce, jež by svědčily o aktivitě holdingu, která by zdůvodňovala jeho vznik. Krajský soud tedy nepochybil, jestliže učinil závěr, že o neaktivitě holdingu svědčí též „absence bezhotovostních transakcí na bankovním účtu holdingu“.

[33] Daňové orgány nezpochybnily, že „nějaká jednání ze strany holdingu probíhala“. Faktickou spoluprací však činily společnosti Cartesy a KEB-EGE. Celkový sled jednání všech osob v roce 2016 vede k závěru, že převládajícím motivem transakcí v okamžiku vytváření holdingové struktury bylo získání daňového zvýhodnění. Podle žalovaného by

nebylo účelné provádět výslechy svědků, neboť ty nemohly zvrátit závěr, že v deklarovaných snahách o rozšíření podnikání započatých v roce 2017 nespočíval hlavní záměr transakcí uskutečněných v roce 2016. Krajský soud také vhodně poukázal na tvrzení stěžovatelky ohledně „*pure holdingu*“, jimiž učinila nevěrohodným svá tvrzení týkající se aktivní činnosti holdingu.

[34] Podle žalovaného nebylo třeba doplňovat skutkový stav zjištěný daňovými orgány, a tedy nařizovat ústní jednání za účelem dokazování. Krajský soud nevystavěl napadený rozsudek na nových úvahách, ale toliko reagoval na argument stěžovatelky, podle které nebyl možný přímý prodej obchodního podílu Ing. Č. jako celku třem společníkům a Ing. K.. Na tuto žalobní námitku pak reagoval žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazem na zakladatelské smlouvy, které umožňují rozdělení obchodního podílu při jeho převodu (to opět potvrzuje, že vytvoření holdingu nebylo nezbytné). Pro názornost uvedl, že v minulosti již byl při prodeji rozdělen obchodní podíl (pana V.). Krajský soud tedy pouze vyvracel argumentaci stěžovatelky a uváděl podpůrné argumenty. Stěžovatelka navíc nepopírá pravdivost informací o možnosti rozdělení obchodního podílu při převodu. K tomu se jedná o údaje veřejně přístupné z obchodního rejstříku, na něž se vztahuje zásada materiální pravdy. Krajský soud ani žalovaný nepopírají, že převod obchodního podílu pana V. se týkal jen společnosti KEB-EGE, to však není podstatné.

[35] Krajský soud ani nově nevyložil obsah smluv o investičním úvěru. Krajský soud správně uzavřel, že „*i pokud by kupní cena obchodního podílu Ing. Č. byla z části hrazena z úvěrů, stále by šlo o peněžní prostředky z nerozdělených zisků, které byly úvěrem toliko kryty a jejichž faktickou držbu byly [stěžovatelka] a společnost KEB-EGE povinny prokázat*“. Podle krajského soudu měla stěžovatelka bance doložit výši svého nerozděleného zisku, nikoliv že disponuje dostatečnými prostředky pro výplatu zisku [čl. IV písm. a) úvěrových smluv]. Krajský soud ani daňové orgány netvrdily, že stěžovatelka a společnost KEB-EGE disponují peněžními prostředky ve výši nerozděleného zisku. Peněžní prostředky byly evidovány v rozvahách, avšak k výplatě zisku nepostačovaly (viz položka peníze a účty v bankách). To však neznamená, že nerozdělený zisk (pasivní položka) nebyl kryt aktivy. Jinými slovy stěžovatelka a společnost KEB-EGE disponovaly prostředky, které kryly položku nerozdělený zisk. Uvedl-li krajský soud, že část kupní ceny mohla být hrazena peněžními prostředky společností a část prostředky z úvěrových smluv, nejedná se o novou interpretaci úvěrových smluv.

[36] Podle žalovaného pro shledání závěru o zneužití práva nebyly daňové orgány ani krajský soud povinny prokázat, jakým jiným způsobem mohla stěžovatelka a další zúčastněné osoby postupovat. Argumentace týkající se dělitelnosti obchodního podílu byla reakcí na žalobní námitku jednotnosti obchodního podílu. Z grafického znázornění v kasační stížnosti neplyne nemožnost rozdělit obchodní podíl Ing. Č.. I bez vzniku holdingu bylo možné docílit, aby obchodní podíly společníků ve stěžovatelce a společnosti KEB-EGE byly shodné.

[37] Daňové orgány ani krajský soud neusilovaly o stanovení kupní ceny obchodního podílu Ing. K. v Holdingu, nicméně i přes existenci právních skutečností (záruky holdingu a jeho společníků za úvěr stěžovatelky u Raiffeisenbank) dospěly k závěru, že reálná hodnota obchodního podílu Ing. K. přesahovala částku 26 000 Kč. To daňové orgány hodnotily jako

pokračování

další okolnost svědčící o zneužití práva ve věci. Není sporné, že Ing. K. hodlal vstoupit do obchodní struktury společností, opět však nebylo třeba založit holding (a to ani pro restrukturalizaci investičních úvěrů od UniCredit Bank).

[38] Podle žalovaného bylo naplněno subjektivní (nebyl zjištěn žádný jiný převládající důvod, jež by zúčastněné osoby motivoval k založení holdingu, než získání daňové výhody) a objektivní kritérium [zúčastněné osoby vytvořily podmínky pro aplikaci § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, ačkoliv účel citovaného ustanovení nebyl naplněn] zneužití práva stěžovatelkou.

[39] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

2.3 Další podání účastníků

[40] Stěžovatelka v replice konstatuje, že vyjádření žalovaného se mívá s argumentací stěžovatelky, neboť nereaguje na kasační námitky. Žalovaný opakovaně uvádí (ale nedokazuje, přestože je k tomu povinen), že stěžovatel nepotřeboval pro deklarovanou transakci založit holding. Žalovaný nijak nevyvrací konstantní argumentaci stěžovatelky. Žalovaný neuvádí žádný konkrétní finanční nástroj, kterým by bylo možné celou transakci financovat (a nerozdělený zisk tímto nástrojem není), nezpochybňuje ani to, že by Raiffeisenbank neposkytla finanční prostředky z úvěrů bez založení holdingu, nepopírá ani vůli Ing. Č. vystoupit ze společností najednou. Bylo na daňových orgánech, aby přednesly konkrétní řešení, protože jejich návrhy se ukázaly jako matematicky nemožné. Z LoI je zřejmé přímé zapojení holdingu do transakce se společností Cartesy. Žalovaný zjevně nechápe účel holdingu, jestliže tvrdí, že ten se měl podílet přímo na výrobě. Žalovaný nenahlíží na transakci jako na celek. Žalovaný měl vyslechnout pana Femböcka a další svědky ohledně navázání spolupráce. Stěžovatelka doložila také čestná prohlášení osob, s nimiž holding přišel do styku. Vyloučení smysluplnosti holdingu pouze proto, že jeho obchodní jednání zkrachují, nijak nesnižuje jeho důvodnost. Holding prokazatelně vedl jednání, snažil se získat obchodní partnery a oslovovat je. Podle stěžovatelky „*jestli něco není z dokazování seznatelné, pak je to výsledkem procesních pochybení žalovaného*“. Stěžovatelka opakuje argumenty týkající se sporného skutkového stavu a vytýká žalovanému, že nevnímá transakci jako celek. Pro založení holdingu bylo zapotřebí vyrovnat úvěry u UniCredit Bank z důvodu nerovnoměrného rozdělení obchodních podílů a nastavených ručitelských vztahů, a dále získat finanční prostředky pro vyplacení Ing. Č.. Úvěry byly převedeny pouze pod Raiffeisenbank, závazky vůči UniCredit Bank byly vyrovnány a závazky jsou přehlednější. Uzavřené smlouvy počítaly se vznikem holdingu [viz např. čl. IX bod 2 písm. j) smlouvy] a bez něj by restrukturalizace úvěrů nebyla možná. Stěžovatelka nikdy netvrdila, že by se obchodní podíl Ing. Č. nedal rozdělit a přímý prodej společníkům nebyl možný, ale že řešení navrhané žalovaným bylo v rozporu s reálnými požadavky. Podle stěžovatelky „*žalovaný přetváří věty krajského soudu do svého vlastního významu*“. Krajský soud zcela určitě posoudil odchodí platby od Raiffeisenbank nikoliv jako čerpání úvěru, ale jako přesun volných finančních prostředků v podobě nerozděleného zisku. Žalovaný bagatelizuje své střídavé závěry týkající se finančních prostředků. Ve vyjádření k žalobě žalovaný označil nerozdělený zisk za volné finanční prostředky, se kterými stěžovatelka disponovala. Takto je označil i krajský soud v napadeném rozsudku. Nebylo prováděno dokazování ohledně rozdílnosti převodu obchodních podílů pana V. a Ing. Č.. Stěžovatelka setrvává na kasační

stížnosti a návrhu tam uvedeném. Závěrem sděluje, že pan Š. prodal celý svůj obchodní podíl v holdingu v roce 2023. Holding pak prodal panu Š. kompletní podíl v NHSP a tato společnost ukončila nájemní smlouvu včetně sídla společnosti u stěžovatelky. Bez holdingu by takto jednoduchý průběh transakce nebyl možný.

[41] V podání ze dne 9. 10. 2023 stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2023, čj. 9 Afs 209/2022-42, týkající se společnosti KEB-EGE a aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle stěžovatelky jsou závěry aplikovatelné také na nyní projednávanou věc, přestože v ní byl aplikován § 148 odst. 3 daňového řádu. Lze z nich dovodit, že postup k odstranění pochybností byl zahájen nezákonně. Daňové orgány neprokázaly zneužití práva.

[42] Žalovaný v duplice odkázal na své předchozí vyjádření a dále konstatoval, že mezi výzvami k podání řádného a dodatečného daňového tvrzení je zásadní rozdíl. Hypotézy § 145 odst. 1 a 2 daňového řádu jsou odlišné a jsou s nimi spojeny jiné právní důsledky.

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[43] Kasační stížnost je důvodná.

3.1 Kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[44] NSS se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. NSS připomíná, že krajský soud je povinen vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která NSS znemožňuje rozsudek přezkoumat. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. Požadavek náležitého odůvodnění rozhodnutí soudu nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každý jednotlivý argument. Soud není povinen vypořádat každou dílčí námitku účastníka, pokud proti jednotlivě vzneseným námitkám postaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí (srov. bod [18] rozsudku NSS ze dne 28. 5. 2024, čj. 10 Afs 274/2022-45, a tam citovanou judikaturu).

[45] Podle stěžovatelky se krajský soud nezabýval osobním ručením společníků za úvěr, navrhovanými důkazy o aktivitách holdingu při sjednávání nových kontraktů ani spoluprací se společností Cartesy. Krajský soud se podle stěžovatelky nezabýval ani námitkou, že v celém řízení nebyl vyslechnut jediný svědek. NSS konstatuje, že ručitelstvím se krajský soud (v reakci na bod 32 žaloby) zabývá v bodě 64 napadeného rozsudku, kde mj. vysvětluje, že ručitelem dluhu stěžovatelky nebyl Ing. Č., ale společnost KEB-EGE. K akviziční činnosti holdingu se krajský soud vyjadřuje v bodech 69, 70 a 72 napadeného rozsudku, kde výslovně zmiňuje založení společnosti TNGeneration. Krajský soud se sice konkrétně nevyjádřil ke společnostem SERVIS MK, NHSP, Cartesy, ZITA KÁJOV, UNOPLEX či Povltavská stavební společnost (a souvisejícím dokumentům, čestným prohlášením, e-mailové komunikaci, svědkům, zápiskům a LoI), otázku akviziční činnosti však přezkoumatelným způsobem posoudil. Zároveň krajský soud v bodě 74 napadeného rozsudku shrnuje, že ačkoli stěžovatelka navrhovala různé důkazní prostředky, které měly osvědčit ekonomické

pokračování

důvody holdingu, daňové orgány na základě konkrétních důvodů dospěly k závěru, že důkazními prostředky nebyly osvědčeny racionální ekonomické důvody pro založení holdingu. Cílů, které si stěžovatelka (v rámci holdingu) vytyčila, mohlo být dosaženo jinými způsoby. Krajský soud uzavřel, že nebyl porušen § 8 odst. 1 daňového řádu týkající se dokazování a hodnocení důkazů. Podle NSS je zřejmé, že krajský soud považoval stěžovatelčinu „verzi příběhu“ za nesprávnou, a tedy navrhované důkazy za irelevantní. NSS v popsaném ohledu neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

[46] Dále je podle stěžovatelky nepřezkoumatelný závěr krajského soudu o volných finančních prostředcích (použitelných na úhradu obchodních podílů Ing. Č.), neboť krajský soud nesdělil, kde se tyto prostředky nacházely. Ani s touto dílčí námitkou NSS nesouhlasí. Krajský soud se otázkou volných finančních prostředků zabývá v bodě 61 napadeného rozsudku, v němž sděluje svůj názor na strukturu stěžovatelčiných financí (a navazuje bodem 62 týkajícím se úvěrování zbylé části kupní ceny obchodních podílů). Stěžovatelka s tímto posouzením v kasační stížnosti polemizuje, což by jistě nebylo možné, byl-li by rozsudek v namítaném ohledu nepřezkoumatelný.

[47] Dále krajský soud údajně nevypořádal námitku, že Ing. K. nabytí obchodní podíl v holdingu před samotným založením holdingové struktury a za naprosto shodných podmínek jako zbývající společníci. K tomu NSS sděluje, že argumenty týkající se charakteru a podmínek nabytí obchodního podílu Ing. K. stěžovatelka uplatnila zejm. v bodech 63 až 66 žaloby. Jedná se o reakci na posouzení žalovaného, podle něhož částka, za kterou Ing. K. nabytí obchodní podíl v holdingu, je další nestandardní okolností případu. Ačkoliv se krajský soud v napadeném rozsudku výslovně nevyjadřuje k otázce, kdy přesně Ing. K. nabytí obchodní podíl a v jakých (stěžovatelkou namítaných) souvislostech, pro posouzení přezkoumatelnosti je důležité, že krajský soud vypořádal podstatu žalobní argumentace. Obchodním podílem nabytým Ing. K. se krajský soud zabývá zejm. v bodě 65 napadeného rozsudku a jeho úvaha je přezkoumatelná.

[48] Podle stěžovatelky se krajský soud nezabýval ani tím, že stěžovatelka byla *de facto* ztrátová (vzhledem k úhradě kompenzačního poplatku za předčasné splacení úvěru) a že společníci museli uzavřít osobní směnky. K tomu NSS konstatuje, že stěžovatelka zmínila kompenzační poplatek v bodě 36 žaloby pro dokreslení situace ohledně dostatečných finančních prostředků na odkoupení obchodního podílu Ing. Č. a souvisejícího refinancování úvěrů. Osobní směnku stěžovatelka zmiňuje v bodě 65 žaloby ve vztahu k podmínkám nabytí obchodního podílu Ing. K. a dále v bodě 95 žaloby, kde popisuje smysl a účel „přeuvěrování“. Ačkoliv se krajský soud kompenzačním poplatkem a osobními směnkami výslovně nezabývá, je opět třeba konstatovat, že proti argumentaci stěžovatelky postavil svůj ucelený (a přezkoumatelný) pohled na refinancování úvěrů a související okolnosti, viz zejm. body 61, 62, 64 a 66 napadeného rozsudku.

[49] NSS shrnuje, že kasační námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů není důvodná. Zákoností a správností posouzení krajského soudu se NSS zabývá níže.

[50] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud v bodech 62 až 66 napadeného rozsudku překročil svou přezkumnou pravomoc a své závěry učinil na zcela nových úvahách, které

žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl. K tomu NSS sděluje, že v citovaných bodech se krajský soud zabývá hrazením kupní ceny obchodních podílů Ing. Č., úvěrovými smlouvami uzavřenými s Raiffeisenbank, ekonomickou racionalitou založení holdingu ve vztahu k odchodu Ing. Č. a jinými možnostmi jeho odchodu, převoditelností obchodních podílů Ing. Č., ručitelstvím společnosti KEB-EGE, nabytím obchodního podílu Ing. K. v holdingu, možností vyplatit nerozdělený zisk a refinancováním úvěrů. Podle NSS krajský soud nijak nevybočil z témat, která byla posuzována daňovými orgány. Krajský soud vysvětlil svůj pohled na popsané aspekty věci a v té souvislosti rovněž reagoval na obsah vyjádření žalovaného k žalobě. Takovému postupu NSS nemůže, z hlediska přezkoumatelnosti, nic vytknout.

[51] To ovšem neplatí ve vztahu ke srovnání převoditelnosti obchodních podílů s dřívějším prodejem obchodního podílu pana V. a k hodnocení zakladatelských smluv (body 63 a 64 napadeného rozsudku). V této souvislosti stěžovatelka namítla, že krajský soud nenařídil ústní jednání, ačkoliv k tomu byl povinen, protože měl provést dokazování. Stěžovatelka zjevně míří právě na důkazy zakladatelskými smlouvami stěžovatelky a společnosti KEB-EGE a smlouvou o převodu obchodního podílu pana V. z roku 2011, tedy listiny ze sbírky listin obchodního rejstříku. Tato dílčí kasační námítka je důvodná.

[52] NSS zjistil, že součástí daňového spisu uvedené dokumenty nejsou. Krajský soud z nich v odůvodnění napadeného rozsudku přesto vycházel, aniž je provedl k důkazu při jednání (§ 77 odst. 1 s. ř. s.). Tím upřel stěžovatelce možnost na tyto důkazy reagovat a v důsledku zatížil své rozhodnutí vadou řízení před soudem, jež mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 3 Azs 103/2005-76). NSS pro úplnost připomíná, že informace získané z obchodního rejstříku a rovněž ze sbírky listin nejsou skutečnostmi známými veřejným orgánům (vč. soudů) z úřední činnosti. Jedná se o podklady jako jakékoliv jiné a takto je třeba s nimi procesně nakládat (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2011, sp. zn. IV. ÚS 433/10, a bod [38] rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2016, čj. 1 As 223/2016-50).

[53] Ačkoliv by pro tuto vadu NSS mohl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení, přistoupil NSS k meritornímu posouzení dalších kasačních námitek. Podle NSS tomu totiž popsaná vada nijak nebrání. Vzhledem k celkovému posouzení věci krajským soudem se NSS rovněž domnívá, že výrok napadeného rozsudku by byl stejný i za situace, jestliže by krajský soud nepochybil. NSS přihlédl také ke znění petitu kasační stížnosti, v němž stěžovatelka alternativně navrhovala zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Pouhé zrušení napadeného rozsudku v důsledku dílčí procesní vady by tedy podle NSS nepostačovalo k řádnému posouzení kasační stížnosti.

3.2 Kasační námítka nesprávného posouzení uplynutí lhůty pro stanovení daně a neexistence blízké časové souvislosti mezi postupem k odstranění pochybností a reakcí stěžovatelky

[54] Stěžovatelka namítá nesprávné posouzení uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[55] Podle § 16b zákona o daních z příjmů je *zdaňovacím obdobím daně z příjmů fyzických osob kalendářní rok.*

pokračování

[56] Podle § 136 odst. 1 daňového řádu *daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.*

[57] Podle § 145 odst. 1 daňového řádu *nebylo-li podáno **řádné** daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč (zvýraznil NSS).*

[58] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle odst. 3 byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání **řádného** daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn (zvýraznil NSS).*

[59] Podle § 89 odst. 1 daňového řádu *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*

[60] Výkladem citovaných ustanovení se NSS opakovaně zabýval. Dovedil, že na sdělení daňového subjektu obsahující věcnou reakci na výzvu správce daně k podání daňového tvrzení je nutné nahlížet jako na daňové přiznání v materiálním smyslu. Tento závěr platí pro podání řádného i dodatečného daňového přiznání. Vzniknou-li správci daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení či údajů v něm uvedených, je namístež, aby zahájil postup k jejich odstranění podle § 89 daňového řádu, popř. daňovou kontrolu. Takto bude správce daně postupovat i u takového podání, na které je třeba dle jeho obsahu jako na daňové tvrzení nahlížet (viz např. body 17 a 18 rozsudku NSS ze dne 9. 7. 2019, čj. 7 Afs 379/2018-40).

[61] NSS z daňového spisu zjistil, že finanční úřad vyzval stěžovatelku k podání daňového tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob podle § 145 odst. 1 daňového řádu. Tato výzva byla stěžovatelce doručena dne 16. 3. 2020. Na výzvu reagovala stěžovatelka vyjádřeními ze dne 29. 4. 2020 a 5. 8. 2020, kde sdělila, že nesouhlasí se závěry finančního úřadu, a objasnila, proč z jejího pohledu není třeba podat daňové tvrzení. Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 21. 8. 2020 finanční úřad uvedl, že stěžovatelka v rozporu s § 141 odst. 5 daňového řádu (týkajícím se *dodatečného* daňového tvrzení) nepřiznala ke zdanění rozdíl oproti poslední známé daňové povinnosti z titulu vyplacení podílu na zisku společníkům. Ve vyjádření ze dne 30. 9. 2020 stěžovatelka konstatovala, že v minulosti ji finanční úřad vyzval k podání *řádného* daňového tvrzení, nikoli *dodatečného*, které by z její strany za dané situace ani nemohlo být podáno. Na str. 3 sdělení ze dne 27. 10. 2020 finanční úřad připustil, že v předchozí výzvě chybně uvedl, že podání stěžovatelky posoudil jako *dodatečné* daňové tvrzení. Jednalo se však o zjevnou chybu v psaní, neboť z odůvodnění výzvy je zřejmé, že podání byla vyhodnocena jako

tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob. Ve vyjádření ze dne 23. 11. 2020 stěžovatelka znovu uvedla, že ji finanční úřad vyzval ke splnění neexistující povinnosti, konkrétně k podání *dodatečného* daňového tvrzení. V odůvodnění platebního výměru finanční úřad konstatoval, že z průběhu celého řízení je zjevné, že jeho předmětem je *řádné* daňové tvrzení a stěžovatelka si toho byla plně vědoma. Také v bodě 134 napadeného rozhodnutí o odvolání žalovaný sdělil, že finanční úřad stěžovatelku uvědomil o zřejmé chybě v psaní a v řízení bylo seznatelné, že se jedná o *řádné* daňové tvrzení. Popsané pochybení podle žalovaného není natolik závažné, aby způsobilo nesrozumitelnost výzvy k odstranění pochybností.

[62] Krajský soud se lhůtou pro stanovení daně a s tím souvisejícím charakterem daňového tvrzení zabývá v bodech 27 až 37 napadeného rozsudku v rámci posouzení, zda byly splněny podmínky pro postup finančního úřadu podle § 89 odst. 1 daňového řádu. NSS konstatuje, že krajský soud nesprávně klade důraz na posouzení *dodatečného* daňového tvrzení v materiálním smyslu, ačkoliv v této věci daňové orgány vyhodnotily podání stěžovatelky jako *řádné* daňové tvrzení. Také stěžovatelka míří své argumenty v kasační stížnosti k *dodatečnému* daňovému tvrzení, které není předmětem věci. V tomto ohledu NSS souhlasí se žalovaným, že v daňovém řízení bylo zřejmé, že jeho předmětem je podání *řádného* daňového tvrzení a stěžovatelka to věděla. Finanční úřad své pochybení napravil již ve sdělení ze dne 27. 10. 2020 a rovněž ze skutkových okolností bylo jasné, že stěžovatelka není vyzývána k podání *dodatečného* daňového tvrzení, neboť za zdaňovací období roku 2016 nepodala žádné daňové přiznání. Proto nebylo namístě případné doměření daně, ale její vyměření. Také ze stěžovatelčiných podání plyne, že stěžovatelka si popsanych skutečností byla vědoma (viz zejm. vyjádření ze dne 30. 9. 2020).

[63] Principy týkající se posouzení podání jako *řádného* či *dodatečného* daňového tvrzení v materiálním smyslu jsou podobné. Rozdíl ovšem nastává v důsledcích pro běh lhůty podle § 148 daňového řádu. Pro nyní projednávanou věc tedy není podstatný výklad § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, který se týká *dodatečného* daňového tvrzení. Proto se neuplatní závěry judikatury k § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, kterou citovala stěžovatelka a krajský soud (zejm. rozsudky NSS ze dne 25. 5. 2016, čj. 2 Afs 22/2016-43, ze dne 5. 3. 2020, čj. 1 Afs 441/2019-29, čj. 1 Afs 66/2020-32 a čj. 9 Afs 209/2022-42). V tomto případě se totiž aplikuje § 148 odst. 3 daňového řádu upravující přerušení lhůty mj. tehdy, je-li daňovému subjektu oznámena výzva k podání *řádného* daňového tvrzení.

[64] Projednávaná věc se týká daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016. Lhůta pro stanovení daně tedy začala běžet 3. 4. 2017. Výzva k podání *řádného* daňového tvrzení byla stěžovatelce doručena 16. 3. 2020 (tj. v rámci tříleté lhůty pro stanovení daně). Tímto dnem byla přerušena tříletá lhůta pro stanovení daně, jež počala znovu běžet a nově by tak uplynula dne 16. 3. 2023. Dne 25. 12. 2020 však byl stěžovatelce doručen (oznámen) platební výměr a dne 6. 3. 2022 bylo stěžovatelce doručeno rozhodnutí žalovaného o odvolání. Téhož dne nabylo rozhodnutí žalovaného právní moci. Lhůta pro stanovení daně tedy neuplynula, nicméně z jiných důvodů, než které popsal krajský soud. V tomto ohledu je třeba jeho posouzení korigovat.

[65] NSS pro úplnost konstatuje, že stěžovatelka v podáních ze dne 29. 4. 2020 a 5. 8. 2020 podrobně sdělila, z jakého důvodu podle jejího názoru neměl být podíl na zisku předmětem

pokračování

daně, a že tedy nebyl důvod k podání daňového tvrzení. Tato podání jsou nepochybně reakcí na výzvu finančního úřadu, a proto mu nelze *a priori* vyčítat (vzhledem k jeho právnímu náhledu na věc), že je považoval za *řádné* daňové přiznání v materiálním smyslu (s tvrzenou daní ve výši 0 Kč), načež zahájil postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Správností a zákonností postupu daňových orgánů se NSS podrobně zabývá níže v tomto rozsudku.

[66] NSS shrnuje, že krajský soud posoudil otázku uplynutí lhůty pro stanovení daně správně, byť jeho závěry je třeba korigovat. Kasační námitka nesprávného posouzení uplynutí lhůty pro stanovení daně není důvodná.

[67] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti namítá neexistenci blízké časové souvislosti mezi zahájeným postupem k odstranění pochybností a reakcí stěžovatelky. Tuto námitku však uplatnila poprvé až v kasační stížnosti, ačkoliv jí nic nebránilo uvést ji již v žalobě. Námitka je proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná a NSS se jí nemůže zabývat.

3.3 Další kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. (nesprávné a nedostatečné zjištění skutkového stavu daňovými orgány, nesprávné posouzení otázky zneužití práva)

[68] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že daňové orgány a krajský soud opomíjí řadu významných skutečností, jež věcně a časově souvisejí s provedenými transakcemi a založením holdingu, a které potvrzují, že stěžovatelka jednala ekonomicky a racionálně. Rovněž namítá nesprávné hodnocení některých podkladů pro vydání rozhodnutí z daňového spisu (účetní doklady, smlouvy o investičním úvěru). Jinými slovy, stěžovatelčina „verze příběhu“, proč byl založen holding a jaké podstatné skutečnosti s tím souvisejí, se liší od verze předestřené daňovými orgány. Důsledkem toho je i odlišný pohled na právní posouzení celé transakce a následné hodnocení, zda měla být vyměřena daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016.

3.3.1 Obecná východiska

3.3.1.1 Relevantní daňová ustanovení

[69] Podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou podíly na zisku z obchodní korporace příjmem z kapitálového majetku. Podle odst. 3 jsou tyto příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně.

[70] Podle § 36 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů činí zvláštní sazba daně z příjmů 15 % z podílu na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným.

[71] Podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů se daň vybírá srážkou z příjmů, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36. Podle odst. 2 u příjmů plynoucích z podílů na zisku uvedených v § 36 [...] je plátcem 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.

[72] Podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů *od daně jsou osvobozeny příjmy z podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti* (za splnění podmínek uvedených v odst. 3 a 4, pozn. NSS). Citované ustanovení je transpozicí směrnice Rady 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států [nahrazena směrnicí Rady 2011/96/EU, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států], s tím, že popsaná úleva je nad rámec směrnice rozšířena i na rozdělení zisku mezi obchodními společnostmi v rámci ČR. Základním účelem této úpravy je zabránění přeshraničního, ale i vnitrostátního dvojího zdanění zisků, tj. osvobození převodu zisků mezi propojenými společnostmi a jejich zdanění až u konečného příjemce. Tímto osvobozením však není zamýšleno, aby výplata podílu na zisku konečnému příjemci vůbec nepodléhala zdanění (viz bod 37 rozsudku NSS čj. 6 Afs 376/2018-46).

[73] Podle § 4 odst. 1 písm. q) zákona o daních z příjmů [dříve písm. r) a následně s), pozn. NSS] *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*. Citované ustanovení dále obsahuje výjimky z tohoto základního pravidla, jež mají zjevně zamezit obcházení zákona a „nežádoucí daňové optimalizaci“ (srov. např. důvodovou zprávu k zákonu č. 344/2013 Sb., změna zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva).

[74] Pro tuto věc jsou podstatná také pravidla provádění dokazování a rozložení důkazního břemene. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 5 *správce daně prokazuje*

c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,

f) 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.

[75] Správce daně tedy musí prokázat smysl a účel právního předpisu, jehož aplikace v důsledku vedla ke zneužití práva. Smysl je třeba hledat v konkrétních okolnostech, nikoliv v tom, že správce daně má zajistit co nejvyšší platbu daně. Např. u daně z příjmu je smyslem podrobit dani *vybrané příjmy*, avšak za současného zohlednění zákonem uznaných nákladů a daňových osvobození, výhod, úlev atd. Další povinností správce daně je prokázat a vysvětlit převažující účel jednání daňového subjektu. Jinými slovy, správce daně musí zjistit všechny v úvahu přicházející účely jednání a následně prokázat, že získání daňové výhody mezi nimi „hraje prim“.¹

3.3.1.2 Pojem zneužití práva

¹ Viz Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, k § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu.

pokračování

[76] O výkladu pojmu zneužití práva v daňových věcech není mezi účastníky sporu, přesto NSS považuje za vhodné jej stručně zrekapitulovat.

[77] Podle § 8 odst. 4 daňového řádu (účinného od 1. 4. 2019) *při správě daní se nepřiblíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.* Pro úplnost NSS podotýká, že před účinností citovaného ustanovení vyplývala možnost odepřít daňovou výhodu v případě zneužití práva z judikatury Ústavního soudu, NSS a Soudního dvora.

[78] V obecné rovině má daňový subjekt výhradní právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezil svůj daňový dluh (viz bod 73 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, *Halifax Plc a další*, C-255/02). Daňové subjekty tedy mohou uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly své daňové povinnosti, a je 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“* (rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007-108). Hlavním účelem podnikání (či jednotlivých transakcí) nesmí být získání nelegitimní daňové výhody. V daňovém řízení je proto třeba posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací. Jinými slovy, hlavní, resp. dostatečně významný účel provedených transakcí musí být jiný než daňový.

[79] Judikatura dovodila tzv. dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití práva, který spočívá v hodnocení splnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva. *Objektivní prvek* spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných relevantními právními předpisy nebyl naplněn účel dané právní úpravy. *Subjektivní prvek* se hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. S ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcům daně odepřít nárokované právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem aplikovaných ustanovení (srov. body 31 až 34, 39 a 48 rozsudku NSS čj. 6 Afs 376/2018-46 a judikaturu tam uvedenou). V rozsudku ze dne 26. 4. 2022, čj. 10 Afs 289/2021-42, NSS doplnil, že *„v praktické rovině se rozdíl mezi objektivním a subjektivním kritériem zneužití práva v oblasti přímých daní může stírat. [...] při posuzování subjektivní podmínky je potřeba vzít v úvahu všechny relevantní objektivní okolnosti dané věci, i když už je třeba současně daňový orgán použil při řešení objektivního prvku. Na základě nich daňový orgán musí vyloučit racionální ospravedlnění jednání daňového subjektu a najít umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody. [...] Smyslem subjektivního kritéria je na základě objektivních okolností každého případu dovodit, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody.“*

3.3.1.3 Holdingová struktura²

[80] Pro posouzení věci je nezbytné shrnout rovněž obecná východiska holdingové struktury.

[81] Holding je jednou z možností, jak strukturovat podnikání; může dávat smysl jak pro velké korporace, tak pro malé podnikatele. K jeho založení lze přistoupit na začátku při výběru formy podnikání, ale také při jeho dalším rozvoji či restrukturalizaci z různých důvodů. Je třeba uvážit hledisko právní, ekonomické, daňové a popř. též businessové. Uvedené kategorie se přirozeně mohou prolínat a jejich obsah nelze přesně definovat.

[82] V rámci *právního* hlediska se zvažuje např. osobní ručení, management a nastavení vztahů mezi společníky, diverzifikace rizik (ochrana majetku či částí podnikání od sebe navzájem), případně též obchodní výhody (např. možnost vstupu investora). Holding rovněž usnadňuje rozhodovací procesy v holdingové struktuře (dokumenty a procesy týkající se všech dceřiných společností lze vyřídit a nastavit najednou a centrálně), zmínit lze také možnost snadnější reakce na příležitosti (v rámci holdingu lze v mnoha situacích pružněji reagovat na právní, finanční a jiné záležitosti podnikání).

[83] Z pohledu *daňového* je třeba zvážit, aby daňová optimalizace nebyla v rozporu s právními předpisy. Hlavním účelem struktury totiž nemůže být daňové zvýhodnění (podrobněji viz bod 3.3.1.2 tohoto rozsudku). Stejně tak je třeba zohlednit tzv. „transfer pricing“ (princip tržního odstupu), tj. pravidlo obchodování mezi spojenými osobami za srovnatelných okolností, jako by tomu bylo v případě nezávislých subjektů.

[84] Z hlediska *ekonomického* přichází v úvahu následující důvody pro holdingovou strukturu: izolace rizika od majetku, nutnost změny rozložení práv a povinností mezi společníky, vstup a/nebo výstup společníka či investora do/z podnikání, restrukturalizace, příp. též související náprava ekonomického stavu (fungující či nefungující, příp. zadlužené či nezadlužené části podnikání). V úvahu lze vzít také úsporu na provozních nákladech při běžném provozu společností a snadnější využívání a toky finančních prostředků v celé struktuře. Ekonomickou činností se obvykle rozumí zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj (srov. bod [28] rozsudku NSS ze dne 26. 1. 2011, čj. 2 Afs 83/2010-68). V případě holdingu může být ovšem tato činnost modifikována toliko na správu majetku a dceřiných společností v různé šíři.

[85] Obecně řečeno, holdingová struktura bývá tvořena mateřskou společností, která ovládá dceřiné společnosti zaměřené na výkon hlavního podnikání. Podnikatelské riziko je tak rozloženo a v případě neúspěchu jedné dceřiné společnosti není ohroženo podnikání (a aktiva) zbytku. Generuje-li některá z obchodních společností struktury zisk, lze jej snadno distribuovat napříč celou skupinou, popř. společníkům. Výhodou je rovněž snadný vstup investora do kterékoliv ze společností tvořících holding (podle potřeby pouze do některé z dceřiných společností, příp. do celého holdingu prostřednictvím mateřské společnosti, tj. nepřímou i do dceřiných společností). Rozhodne-li se některý ze společníků vystoupit, jsou transakce v důsledku snadnější (např. lze prodat jedinou smlouvou podíl v holdingu, a tím

² K celé této podkapitole viz Hanych a kol. *Korporátní struktury a transakce*. E-kniha. Backstage Books, 2020, ISBN 978-80-88049-21-0, zejm. str. 13, 15-17, 21-22, 33-35, 38.

pokračování

převést na nového společníka *de facto* podíl v celé struktuře). Přínosem holdingové struktury bývá rovněž daňová optimalizace.

[86] Jak již bylo nastíněno výše, není neobvyklé, že mateřská společnost je založena teprve v období, kdy již několik let fungují provozní (dceřiné) společnosti. Následně společníci do nové mateřské společnosti „dostanou“ své obchodní podíly, a to jejich prodejem, popř. nepeněžitým vkladem či příplatkem.

[87] Český právní řád pojem holdingu nezná. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), pracuje s pojmy „ovládající a ovládané osoby“ a „koncernu“ (viz § 74 a násl.). Podle § 74 odst. 1 zákona o obchodních korporacích je *ovládající osobou osoba, která může v obchodní korporaci přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv. Ovládanou osobou je obchodní korporace ovládaná ovládající osobou. Podle odst. 2 je-li ovládající osobou obchodní korporace, je mateřskou obchodní korporací, a je-li ovládanou osobou obchodní korporace, je dceřinou obchodní korporací. Podle § 79 odst. 1 zákona o obchodních korporacích jedna nebo více osob podrobených jednotnému řízení (dále jen „řízená osoba“) jinou osobou nebo osobami (dále jen „řídící osoba“) tvoří s řídící osobou koncern.*

[88] Ze zákona o obchodních korporacích lze při charakterizování holdingové struktury vycházet pouze částečně. Z výše popsaných hledisek a důvodů pro založení holdingu plyne, že podstata činnosti mateřské společnosti může být různá (resp. jiná, než jak je definována u koncernu či ovládající a ovládané osoby). Jinými slovy, vzhledem k tomu, že pojem holding není v českém právním řádu upraven, nelze ani lpět na přesných kategoriích toho, co mateřská společnost v holdingové struktuře „smí a nesmí“. Pokud jsou dodržena kritéria právních předpisů, může holdingová struktura konat širokou paletu činností, ať již prostřednictvím mateřské, nebo dceřiných společností.

[89] Mateřská společnost v holdingové struktuře tedy může toliko spravovat obchodní podíly v dceřiných společnostech, popř. též vlastnit majetek, který je potřebný pro celý holding. Veškerou ostatní činnost může přenechat dceřiným společnostem, vč. samotné správy majetku (tzv. „*pure* neboli *čistý holding*“). To se může projevit například v účetnictví mateřské společnosti tím, že z něj neplyne žádné faktické podnikání „navenek“ a s tím související účtování. Holding tedy zastřešuje výsledky podnikatelské činnosti dceřiných společností.

[90] Holding však může mít i tzv. smíšený charakter, což znamená, že vedle správy podílů dceřiných společností či majetku vykonává činnost, např. poskytuje služby, provádí akvizice apod. (srov. bod 32 rozsudku Soudního dvora ze dne 12. 11. 2020, *Sonaecom SGPS SA*, C-42/19).

[91] Nelze vyloučit, že se charakter holdingu může v průběhu času měnit v závislosti na projevené vůli společníků. Preference v podnikání se z logiky věci mění a záleží na různých proměnlivých faktorech (tržní a ekonomické ukazatele, individuální potřeby společníků – fyzických osob atd.).

[92] Cílem NSS není popsat zde veškeré myslitelné podoby a formy činnosti holdingu, ale nastínit, že daňové orgány se při posuzování daňových aspektů musí zaměřit spíše na to, co právní předpisy u konkrétní „daňově prověřované“ korporátní struktury zakazují. Při posuzování, zda se holdingová struktura či její části (v pozici daňového subjektu) dopustily zneužití práva, je třeba zohlednit právní, daňové, ekonomické a popř. též businessové aspekty posuzovaných transakcí. Jen tak je možné provést ucelenou úvahu o tom, jaký je jejich (hlavní) účel. Skutečnosti týkající se smyslu a účelu transakcí je správce daně povinen prokázat [§ 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu]. Naopak by daňové orgány neměly své skutkové a právní závěry stavět na kategorizaci činnosti holdingu (zda se jedná o čistý holding, smíšený holding apod.), jež může být problematická.

[93] Každou věc je tedy třeba posoudit přísně individuálně a komplexně, neboť hodnocení, zda se daňový subjekt choval dovoleným způsobem, bude často záviset na detailech konkrétních transakcí a souvisejících okolností.

3.3.2 Aplikace na nyní projednávanou věc

[94] NSS dospěl k závěru, že kasační námitky stěžovatelky shrnuté v bodě [68] tohoto rozsudku jsou důvodné. Na rozdíl od krajského soudu se NSS domnívá, že daňové orgány dostatečně neprokázaly naplnění znaků zneužití práva. NSS nesouhlasí s krajským soudem a daňovými orgány, podle nichž řetězec transakcí provedený stěžovatelkou postrádá ekonomický smysl a je toliko uměle vytvořenou situací, jejímž hlavním účelem je vylákání daňové výhody.

[95] V dané věci jsou klíčové následující kroky provedené v rámci holdingové struktury, o nichž v obecné rovině není mezi účastníky sporu:

- založení holdingu,
- rozhodnutí valné hromady stěžovatelky (a společnosti KEB-EGE) o převodu obchodních podílů všech společníků na holding,
- uzavření smluv o prodeji obchodního podílu mezi holdingem jako kupujícím a společníky stěžovatelky (a společnosti KEB-EGE) jako prodávajícími,
- rozhodnutí o výplatě podílu na zisku ze stěžovatelky (a společnosti KEB-EGE) jedinému společníkovi – holdingu [osvobozeno od daně podle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů], a
- úhrada části ceny za prodej obchodních podílů od holdingu bývalým společníkům stěžovatelky – fyzickým osobám [osvobozeno od daně podle § 4 odst. 1 písm. q) zákona o daních z příjmů]. Část kupní ceny byla hrazena z finančních prostředků získaných výplatou podílu na zisku, část prostředky získanými z investičního úvěru.

[96] NSS souhlasí s daňovými orgány a krajským soudem v tom, že mezi popsányi jednáními existuje blízká časová souvislost. Stejně tak NSS nezpochybňuje, že bylo rozhodnuto o výplatě podílů na zisku (celkem za obě dceřiné společnosti 22 500 000 Kč) ve výši, která souvisela s kupními cenami obchodních podílů v dceřiných společnostech (kupní cena za obchodní podíly Ing. Č. byla 22 000 000 Kč).

[97] NSS se nejprve vyjádří k naplnění *objektivního kritéria* testu zneužití práva. V této věci není sporné, že stěžovatelka formálně naplnila zákonné podmínky pro osvobození

pokračování

příjmů od daně u obou transakcí, tj. u výplaty podílu na zisku a u hrazení kupní ceny za obchodní podíly. Podstata druhé z těchto operací sama o sobě nijak narušena nebyla, neboť zákon o daních z příjmů předpokládá, že příjem z prodeje obchodního podílu nebude zdaněn, jsou-li pro to splněny podmínky (zejm. tzv. časový test). Kombinací obou transakcí se však vytratil účel osvobození od daně podle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů. Jak bylo uvedeno výše, jeho smyslem není nedanit příjmy vůbec, ale zdanit je toliko u jejich konečného příjemce. To se v nyní projednávané věci nestalo. Společníci – fyzické osoby tedy ve skutečnosti dosáhli toho, že dostali z holdingové struktury peníze, aniž byla odvedena daň. Takový výsledek je nepochybně v rozporu s účelem a smyslem citovaného ustanovení.

[98] Samotný fakt, že výsledek provedených operací je z hlediska daňového práva nežádoucí (tj. byl naplněn *objektivní prvek*), však pro závěr o zneužití práva nestačí. Daňové orgány musí prokázat také existenci *subjektivního prvku*, a sice že získání daňové výhody bylo jediným, či alespoň převažujícím důvodem jednání daňového subjektu (srov. body 31-33 rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 1. 2023, čj. 30 Af 24/2020-112).

[99] Podle NSS daňové orgány v této věci neprokázaly, resp. nesprávně posoudily naplnění *subjektivního kritéria* testu zneužití práva. Daňové orgány se v řízení, v důsledku svého náhledu na věc, zaměřily pouze na některé skutkové okolnosti. Jinými se podrobně nezabývaly, protože to podle nich nebylo relevantní. Jednak tedy nedostatečně zjistily skutkový stav, jednak věc nesprávně posoudily. Krajský soud jejich nesprávné závěry převzal a doplnil svými (rovněž nesprávnými) úvahami.

[100] Vzhledem k východiskům, jež jsou podstatná pro posouzení této věci (viz bod 3.3.1 tohoto rozsudku), považuje NSS za nezbytné podrobněji shrnout relevantní skutečnosti plynoucí z daňového spisu.

- Dne 30. 10. 2019 proběhlo u holdingu místní šetření. Ing. K. uvedl, že holding byl založen z důvodu začlenění společnosti KEB-EGE a sěžovatelky pod jednu vlastnickou strukturu, tj. vytvoření holdingového uspořádání. Dále bylo cílem vytvořit prostor pro nové akvizice, diverzifikaci obchodních rizik apod., umožnit Ing. Č. vystoupit ze společností, a naopak Ing. K. do nich vstoupit, a uspořádat obchodní podíly v obou společnostech. K dotazu finančního úřadu Ing. K. sdělil, že holding v současné době vlastní dceřině společnosti a vyjednává o nákupu obchodního podílu v jiné společnosti. Holding umožňuje majetkovou účast v jiné společnosti bez ohrožení podnikatelských aktivit ostatních společností v holdingu. Jinou ekonomickou činnost holding nevykonává a ani to v současnosti neplánuje. Ing. K. k rozvaze a dlouhodobému finančnímu majetku holdingu vysvětlil, že tato položka obsahuje dlouhodobý finanční majetek v podobě obchodních podílů v dceřiných společnostech. Jejich cena byla stanovena znaleckým posudkem a plyne z kupních smluv. K položce rozvahy – cizí zdroje Ing. K. sdělil, že se jedná o zůstatky závazků z titulu koupě obchodních podílů v dceřiných společnostech. Splatnost závazků byla stanovena na 5 let. Totéž platí o položkách rozvahy – závazky ke společníkům.

Do daňového spisu byly založeny výpisy z hlavní knihy (za období roku 2016 a 2018) a kupní smlouvy o převodu obchodních podílů v dceřiných společnostech na holding. Z kupních smluv na obchodní podíl Ing. Č. plyne, že kupní cena měla být uhrazena do

šesti týdnů od uzavření smlouvy. U ostatních smluv bylo sjednáno, že kupní cena musí být splacena do pěti let od uzavření smlouvy.

Založeny byly rovněž výpisy z účetního deníku k 31. 12. 2017 a 31. 12. 2018 a znalecký posudek.

- Dne 19. 12. 2019 stěžovatelka doložila rozhodnutí jediného společníka – holdingu o rozdělení nerozděleného zisku ze dne 19. 8. 2016. V něm holding rozhodl o výplatě nerozděleného zisku za roky 2011–2014 v celkové výši 5 000 000 Kč. Dále dal holding pokyn statutárnímu orgánu, aby vyplatil zisk nejpozději do 30 dnů od přijetí tohoto rozhodnutí a aby *„částka 5 000 000 Kč byla vyplacena jako záloha podílu na zisku, kdy podkladem pro vyplacení zálohy je účetní závěrka sestavená k 31. 3. 2016“*. Dále byl doložen interní účetní doklad zachycující účtování této transakce.
- Dne 10. 3. 2020 vyzval finanční úřad stěžovatelku podle § 145 odst. 1 daňového řádu k podání daňového tvrzení, resp. vyúčtování k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2016.
- Ve vyjádření k výzvě ze dne 29. 4. 2020 stěžovatelka uvedla, že podle jejího názoru není povinna podat daňové tvrzení. Finanční úřad neprokázal, že by její jedinou motivací bylo získání daňové výhody (zájmy stěžovatelky jsou logické, zákonné, ekonomické a praktické). Osvobození od daně je pouze vedlejším důsledkem. Stěžovatelka podrobně vysvětlila obecné výhody holdingu a popsala vícero účelů provedených transakcí. Konkrétně se vyjádřila k určení skutečné hodnoty podílu Ing. K., u níž je nutno vzít v potaz, že dceřiné společnosti uzavřely smlouvu o investičním úvěru s Raiffeisenbank ve výši 15 000 000 Kč a 5 000 000 Kč. K zajištění závazků z úvěru byly uzavřeny smlouvy o uplatnění vyplňovacího práva směnečného a vystaveny směnky ve prospěch Raiffeisenbank, v případě společnosti KEB-EGE avalované společníky holdingu. Dále holding uzavřel zástavní smlouvy ke svým 100% podílům v dceřiných společnostech a bylo zřízeno věcné právo k zákazu zřízení dalšího zástavního práva k podílům a zákazu zcizení podílů bez předchozího souhlasu Raiffeisenbank. Z uvedených důvodů je hodnota podílu Ing. K. nižší než cena, kterou uvedl finanční úřad. Nadto finanční úřad neprokázal nepřiměřenost nabývací ceny obchodního podílu a jeho obvyklou cenu. Podle stěžovatelky není pravda, že na splátky za převod obchodních podílů jsou čerpány prostředky z půjček od dceřiných společností a další výplata podílu na zisku v roce 2018. Holding je fakticky osobou povinnou k úhradě pohledávek vzniklých na základě smluv o úvěru, a proto je oprávněn také čerpat finanční prostředky z dceřiných společností. Nejedná se o převod finančních prostředků mezi společnostmi za účelem odvedení nezdaněného zisku, ale zejména o úhradu závazků dceřiných společností prostřednictvím mateřské. S ohledem na popsané závazky neslouží finanční prostředky získané holdingem od dceřiných společností primárně k uspokojení pohledávky Ing. Č.. Stěžovatelka doložila smlouvy o půjčce uzavřené mezi holdingem a dceřinými společnostmi, smlouvy o investičním úvěru, dohody o uplatnění vyplňovacího práva směnečného, smlouvy o zřízení zástavního práva.
- Podle čl. I odst. 1 smluv o investičním úvěru uzavřených mezi Raiffeisenbank a dceřinými společnostmi jako dlužníky (citace smluv jsou kráceny, pozn. NSS) je klient oprávněn čerpat úvěr do maximální výše 15 000 000 Kč (KEB-EGE), resp. 5 000 000 Kč (stěžovatelka). Podle čl. II odst. 1 *„je klient povinen použít úvěr výhradně k následujícímu účelu: financování povinnosti klienta vyplatit [holdingu] zálohy na výplatu budoucího podílu na zisku za rok 2016 (a nerozděleného zisku z minulých období)“*. Podle čl. III odst. 3 *„bude úvěr čerpán převodem částky na účet [holdingu]“*. Podle čl. IV odst. 1 musí být splněny mj.

pokračování

tyto podmínky čerpání úvěru: „(a)/(d) banka obdrží kopii mezitímní účetní závěrky klienta, ze které vyplývá, že klient má dostatek prostředků na rozdělení zisku, s tím, že výše zálohy nepřesáhne součet výsledku hospodaření za běžné účetní období, nerozděleného zisku z minulých let a ostatních fondů ze zisku, snížený o neuhrazenou ztrátu z minulých let a povinný příděl do rezervního fondu, pokud je zřízen, a její výplata je v souladu s právními podpisy a společenskou smlouvou, (b)/(e) banka obdrží rozhodnutí statutárního orgánu klienta a valné hromady klienta, resp. jediného společníka v působnosti valné hromady klienta obsahující souhlas s výplatou budoucích podílů na zisku za rok 2016, (d)/(c) klient předal písemné prohlášení vystavené společností UniCredit Bank (refinancovaná banka), ve kterém se refinancovaná banka zaváže, že v den splacení úvěrů ze smluv o úvěru uzavřených dne 22. 9. 2011 a 9. 12. 2013 mezi refinancovanou bankou a [stěžovatelkou a společností KEB-EGE] vydá potvrzení o zániku, popř. vzdání se zástavních práv, (g)/(f) klient předal bance blankosměnku vlastní vystavenou klientem [tj. společností KEB-EGE a stěžovatelkou] na řad banky [a v případě společnosti KEB-EGE] avalovanou pány Ing. J., Ing. P., Š. a Ing. K., (h) mezi bankou a holdingem (společníkem) byla uzavřena smlouva o zastavení podílu v klientovi, na jejímž základě bylo zřízeno zástavní právo k podílu ve výši 100 %“. Podle čl. V bylo sjednáno mj. následující zajištění dluhů: „(b) zástavní právo k 100 % podílu v klientovi, e) blankosměnka (u společnosti KEB-EGE) avalovaná“. Podle čl. VIII odst. 2 „se klient zavazuje splácet úvěr pravidelnými měsíčními splátkami, [...] poslední splátka je splatná k 31. 3. 2024“.

- Vyjádřením ze dne 5. 8. 2020 stěžovatelka „z opatrnosti“ doplnila další tvrzení a důkazy. Holding byl založen za účelem budoucího rozvoje podnikání, což je ovšem dlouhodobý proces. V plánu je do budoucna zaměstnání jedné či několika osob, aby byly některé administrativní procesy centralizovány. Za současné situace však taková praxe zatím nedává smysl. Zatím holding slouží jako zastřešující struktura celé skupiny. V roce 2020 probíhala jednání s panem Č. ze společnosti NHSP o společném projektu v oblasti úpravy pitné vody a založení nové společnosti, jejímiž společníky by byl holding a pan Č.. Od počátku roku 2017 se stěžovatelka snaží o rozvoj svého podnikání. V roce 2017 byla projednána nabídka na prodej společnosti SERVIS MK. Prodej se neuskutečnil z důvodu vysokých finančních požadavků Ing. K.. Od roku 2018 se jedná o založení nové společnosti ve spoluvlastnictví holdingu a společnosti Cartesy. Od roku 2019 probíhala jednání s Ing. K. o možnosti odkupu společnosti UNOPLEX. Strany se nakonec nedohodly na výši kupní ceny.

Stěžovatelka doložila písemné prohlášení znalce, zápisky Ing. J. ze schůzky se společností SERVIS MK, prohlášení Ing. K., e-mailovou komunikaci s panem F. a jeho prohlášení, zápisy ze schůzky s Cartesy, e-mailovou komunikaci s Ing. K. a jeho prohlášení. Stěžovatelka navrhla pro případ potřeby výslech kterékoliv ze zmíněných osob.

Dále stěžovatelka sdělila, že bez ohledu na popsaná jednání má holding smysl, neboť jeho účelem je finální kontrola ze strany vlastníka prostřednictvím ucelené entity, resp. zastřešení struktury, pod kterou lze v budoucnu zařadit nové společnosti.

Podle stěžovatelky nechal finanční úřad zcela stranou skutečnost, že založení holdingu bylo vhodné z hlediska změn v osobách společníků a výše jejich obchodních podílů. Cílem bylo především propojit podíly v obou dceřiných společnostech při zachování diverzifikace rizik. Ekonomické, administrativní a obchodně strategické důvody jsou: odlišná majetková struktura i činnost dceřiných společností, rozdílná hodnota podílů a nemožnost společného prodeje, vyrovnání podílů mezi společníky a usnadnění případného vystoupení či příchodu nového společníka (předchozí transakce týkající se

převodu podílů byla od této odlišná a jednodušší), a usnadnění nákupu podílu Ing. K.. Ten totiž nedisponoval dostatečnými finančními zdroji na nákup podílů a úvěr by mu v tomto ohledu pravděpodobně nebyl poskytnut, což by znemožnilo jeho vstup do podnikání. K tvrzeným skutečnostem o podmínkách poskytování úvěrů stěžovatelka navrhl, aby si finanční úřad vyžádal sdělení některé z bank.

Aby byly splněny podmínky pro poskytování úvěrů, bylo zapotřebí sjednotit podíly na společnostech a zároveň zachovat diverzifikaci rizik. Proto byl založen holding. Stěžovatelka doložila smlouvu o budoucím vyplnění vlastní směnky z roku 2013, z níž měla plynout rozdílná ekonomická situace dceřiných společností (a obtížný prodej původních nerovnoměrných podílů).

Stěžovatelka se také ohradila proti názoru finančního úřadu o účelovém vzniku holdingu při prodeji podílu Ing. Č.. Ten o svém odchodu uvažoval již dva roky před uskutečněním transakce a po celé období byla řádně placena srážková daň. Stěžovatelka doložila e-mailovou komunikaci mezi společníky a Mgr. A., potvrzení Mgr. A. a návrh smlouvy o smlouvě budoucí o převodu obchodních podílů.

Důvodem založení holdingu byla rovněž úspora při financování společností, která má zcela konkrétní důsledky a přináší ekonomický prospěch. Vzhledem k dalším plánovaným finančním operacím se společníci snažili najít způsob, jak převést úvěry dceřiných společností u různých bank k jediné bance. Na základě konzultace s bankami byla stěžovatelce umožněna mimořádná splátka úvěru u UniCredit Bank, která však obnášela úhradu kompenzačního poplatku ve výši 569 000 Kč a 358 575,40 Kč (stěžovatelka doložila podmínky UniCredit Bank pro mimořádné splacení). Výhodou holdingu je, že v budoucnu může o úvěr žádat přímo holding, který operativně rozdělí finance jednotlivým společnostem. Nenastává tak nutnost refinancování a povinnost k úhradě kompenzačního poplatku.

Závěrem stěžovatelka podotkla, že se její společníci nikdy nesnažili obcházet daňové předpisy. K tomu doložila jejich potvrzení o zdanitelných příjmech.

- Z výpisu z obchodního rejstříku vyplývá, že předmětem činnosti holdingu je správa vlastního majetku, včetně kapitálových účastí.
- Ve sdělení ze dne 27. 10. 2020 finanční úřad podrobně shrnul svůj pohled na věc a uzavřel, že podle něj stěžovatelka zneužila právo a je zde důvod k vyměření daně ve výši 885 353 Kč.
- Dne 23. 11. 2020 podala stěžovatelka návrh na pokračování v dokazování a na provedení nových důkazů, neboť podle ní jsou zjištění finančního úřadu neúplná a nesprávná. Stěžovatelka zopakovala, že finanční úřad neprovedl jí navrhané důkazy. Opětovně podrobně shrnula důvody pro založení holdingu, zejm. narovnání výše obchodních podílů, změnu finanční situace dceřiných společností, eliminaci podnikatelských rizik, odchod Ing. Č., profinancování prodeje obchodních podílů Ing. Č. ostatním společníkům, budoucí akvizice. Mj. uvedla, že prodej obchodních podílů Ing. Č. se ukázal jako nereálný, protože majoritní podíl Ing. Č. ve společnosti KEB-EGE byl „zatížen“ ručením za úvěr stěžovatelky, v níž majoritní podíl Ing. Č. neměl. Navíc ručící společnost KEB-EGE byla odkázána na stěžovatelku, neboť ta jí poskytovala výrobní prostory na základě nájemních smluv. Najít řešení se společností pokoušely také v rámci jednání s Raiffeisenbank a UniCredit Bank. Stěžovatelka opět poukázala na skutečnost, že po celou dobu přípravy transakcí vyplácela zisk a řádně jej danila, což by nebylo logické, jestliže by chystala toliko daňovou optimalizaci. Dále stěžovatelka sdělila, že jako jediná možnost financování celé transakce se ukázalo založení holdingu, čímž se rovněž

pokračování

narovnaly obchodní podíly ve společnosti, aby popsané komplikace v budoucnu již nemohly nastat. Stěžovatelka dále uvedla, že jednání holdingu o akvizicích probíhala prostřednictvím jednatelů (a zároveň společníků) holdingu, kteří jsou k takovému jednání povinni a oprávněni na základě smluv o výkonu funkce. E-mailové adresy dceřiných společností byly používány z určité „setrvačnosti“, neboť byly známy obchodním partnerům. Tato skutečnost nemůže svědčit o tom, že jednání nesouvisí s holdingem.

Závěrem stěžovatelka shrnula navržené a předložené důkazy: výpisy z obchodního rejstříku holdingu a dceřiných společností; svědecké výpovědi advokáta Mgr. A., Ing. D. (zpracovatele znaleckého posudku), JUDr. Ing. K. (předsedy představenstva znaleckého ústavu), Ing. K., J. F. (Cartesy), M. K. (ZITA KÁJOV); písemná prohlášení znalce, M. K., J. F., Ing. K. (UNOPLEX); zápisky Ing. J. z jednání se společností SERVIS MK a s J. F.; e-mailovou komunikaci Š. – F., Ing. K. – Ing. K., UniCredit Bank, vč. Pay-off letter; nájemní smlouvu mezi dceřinými společnostmi; fakturu na úhradu stavebních prací na budově stěžovatelky, ve které provádí činnost společnost KEB-EGE; znalecký posudek; smlouvy o úvěru s UniCredit Bank; potvrzení o mimořádném splacení úvěrů; smlouvy o výkonu funkce mezi holdingem a jednateli.

- Dne 14. 12. 2020 byl vydán platební výměr.
- Dne 4. 1. 2021 finanční úřad od stěžovatelky převzal registraci holdingu k DPH. V té je uvedeno, že holding poskytuje dceřiným společnostem vedení účetnictví vč. zpracování mezd, zajištění právních, daňových či IT služeb. Holding je od roku 2020 držitelem živnostenských oprávnění. Aktuálně jsou v pracovním poměru u holdingu dva zaměstnanci. Dále stěžovatelka doložila výpis z živnostenského rejstříku holdingu, smlouvu o spolupráci v rámci holdingu KEB-EGE ze dne 17. 12. 2020 a dodatek, smlouvu o nájmu nemovitostí ze dne 1. 1. 2021 mezi holdingem jako nájemcem a stěžovatelkou jako pronajímatelem, dvě pracovní smlouvy uzavřené dne 16. 12. 2020, fakturu na výpočetní techniku a e-mailovou korespondenci o nákupu licencí se společností KARAT Solution s. r. o.
- Dne 22. 1. 2021 podala stěžovatelka odvolání proti platebnímu výměru, které několikrát doplnila.
- Dne 18. 2. 2021 stěžovatelka k výzvě finančního úřadu doložila e-mailovou komunikaci Š. – F., zápisky Ing. J. ze schůzky, fakturu na prototyp testeru vystavenou na společnost KEB-EGE) a LoI uzavřený mezi holdingem a Cartesy.
- Dne 16. 3. 2021 finanční úřad převzal od stěžovatelky přílohu přihlášky k registraci k DPH společnosti TNGeneration, výpis z živnostenského rejstříku společnosti TNGeneration, rámcovou smlouvu o dílo, smlouvu o nájmu nemovitostí uzavřenou mezi stěžovatelkou jako pronajímatelem a společností TNGeneration jako nájemcem, nabídku společnosti TRYTECH s. r. o. ze dne 23. 11. 2020 pro společnost TNGeneration na dodání vodní tryskové kabiny a souvisejícího zboží a služeb, e-mailovou komunikaci týkající se licencí mezi společníky (jednateli) holdingu a společností KARAT Solution, rámcovou smlouvu o dílo ze dne 17. 12. 2020 mezi TNGeneration jako objednatelem a Europe Jobs s. r. o. jako zhotovitelem, smlouvu o spolupráci v rámci holdingu KEB-EGE uzavřenou dne 17. 12. 2020 mezi holdingem, společností KEB-EGE, stěžovatelkou a společností TNGeneration a dva dodatky k této smlouvě.
- Dne 22. 3. 2021 holding doložil komunikaci se společností Cartesy, podle níž se společný projekt pozdržel z důvodu koronavirové krize, nicméně je stále živý.
- Rozhodnutím ze dne 24. 2. 2022 žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil tak platební výměr.

[101] Z obsahu daňového spisu plyne, že stěžovatelka od samého počátku daňovým orgánům popisovala hned několik důvodů založení holdingu. NSS připomíná, že je to správce daně, kdo prokazuje převažující účel jednání daňového subjektu. Tvrdila-li stěžovatelka více důvodů (účelů) založení holdingu, bylo namístě, aby daňové orgány dostatečně zjistily skutkový stav ve všech ohledech a dokázaly, že žádný z nabízených účelů, ani všechny tyto účely ve své celistvosti, nebyly hlavní, resp. dostatečně významné, aby převažily účel daňový.

[102] Stěžovatelka od počátku tvrdila, že důvodem založení holdingu byla potřeba *vystoupení Ing. Č. z dceřiných společností a narovnání výše obchodních podílů* v obou dceřiných společnostech. V důsledku toho měly být změněny rovněž finanční, ekonomické a *de facto* i právní vztahy mezi společníky holdingu a tím i dceřiných společností. Dalším, souvisejícím důvodem bylo vytvoření podmínek pro *vstup nového společníka Ing. K.* Stěžovatelka uváděla také *obecné výhody holdingu*. S popisovanými důvody založení holdingu souvisí též posouzení, zda tvrzeného účelu bylo možné dosáhnout i bez založení holdingu.

[103] Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že založení holdingu postrádá ekonomické opodstatnění, neboť holding žádným způsobem neřídí dceřiné společnosti, nehradí za ně závazky, nedochází k vzájemné kooperaci, a to ani v oblasti vzájemného využívání finančních prostředků. S tímto názorem NSS nesouhlasí, protože popsané skutečnosti nemají samy o sobě pro ekonomické opodstatnění holdingu vypovídající hodnotu. Holding totiž může být pouze zastřešující strukturou, která dceřiné společnosti vůbec řídit nemusí. Taková charakteristika by odpovídala spíše koncernu, tedy korporátní struktuře odlišné od té, již se týká předmět projednávané věci. Stěžovatelka tvrdila, že jisté centrální řízení plánuje teprve postupně (a v průběhu daňového řízení to i doložila, viz např. nákup výpočetní techniky a software, zaměstnání dvou osob na administrativní, mzdovou a personální agendu, pohyby na bankovním účtu holdingu – vytváření větší rezervy na akvizice). Skutečnost, že holding je budován a jeho aktivity rozvíjeny postupně, nemůže být důvodem pro závěr o zneužití práva při jeho založení v roce 2016. Takový závěr vůbec nezohledňuje ekonomickou a podnikatelskou realitu. Nelze na podnikatele klást požadavek, aby jejich podnikání bylo okamžitě úspěšné a propracované. NSS si je vědom, že jednotná účetní a administrativní agenda holdingové struktury začala nabývat reálné podoby teprve v letech 2020 a 2021, což by bez dalšího mohlo svědčit o dlouhodobé neaktivitě holdingu. Je však třeba mít na paměti původní „zastřešující“ charakter holdingu (blížíci se tzv. *pure holdingu*) a také skutečnost, že jednotné účetnictví a administrativa nebyly jediným tvrzeným důvodem pro založení holdingu.

[104] Totéž platí ve vztahu k závěru daňových orgánů, že z účetnictví neplyne žádná aktivita holdingu navenek. O zneužití práva nemůže sám o sobě svědčit fakt, že provozní činnost (včetně případných jednání o akvizicích) činí holding prostřednictvím svých dceřiných společností, které o tom účtují. Holding totiž může toliko spravovat aktiva a finanční toky celé struktury. Právě takový charakter činnosti holdingu (zpočátku) plyne z účetních podkladů založených v daňovém spise. Žalovaný své závěry dokládal také tím, že jednatele holdingu (původní společníci a jednatele dceřiných společností) používají e-mailové adresy s doménou KEB-EGE.cz, a tedy není doložen vztah k holdingu. Tento argument považuje NSS rovněž za nesprávný. Jak již bylo uvedeno, právní předpisy nezakazují, aby

pokračování

podnikatelskou činností, vč. některých vyjednávání akvizic, holding prováděl na úrovni dceřiných společností (nadto v dané věci činili jednání přímo jednatelé holdingu). K tomu třeba připomenout, že obchodní firma holdingu zní KEB-EGE Holding s. r. o. Vztah domény KEB-EGE.cz a holdingu je podle NSS více než zřejmý.

[105] Dalším důvodem pro založení holdingu mělo být vyrovnání obchodních podílů v dceřiných společnostech a vyrovnání rizik tak, aby podíly v obchodních společnostech vzájemně odpovídaly. Společníci tak (i do budoucna) mají stejný podíl na přínosech a rizicích obou společností. Popsané řešení má podle NSS jednoznačně ekonomické opodstatnění a lze jím zdůvodnit založení holdingové struktury. NSS považuje tento stěžovatelkou deklarovaný cíl za legitimní, tím spíše, že stěžovatelka popsala, v čem konkrétně byly nerovnoměrné obchodní podíly problematické (majoritní podíl Ing. Č. ve společnosti KEB-EGE byl rizikovější, neboť byl spjat se zajištěním úvěru stěžovatelky; tomu neodpovídala výše podílu, a tedy potenciálních výhod ve stěžovatelce, což se ukázalo jako problematické při hledání kupce obchodních podílů Ing. Č.). NSS nezpochybňuje, že „narovnat výši“ podílů lze i bez založení holdingové struktury. Jestliže má ale podnikatel vícero zájmů na založení holdingu, pak je zcela logické upřednostnit narovnání podílů právě v rámci holdingové struktury.

[106] Žalovaný v napadeném rozhodnutí sdělil, že další nestandardní okolností je nákup obchodního podílu Ing. K. za 26 000 Kč, přestože reálná hodnota tohoto podílu byla podle znaleckého posudku 6 370 000 Kč. Tato úvaha je však nepřesná. Ing. K. byl jedním ze zakladatelů holdingové společnosti, jehož vklad do základního kapitálu činil 26 000 Kč (tj. obchodní podíl v holdingu 13 %). Tento vklad činil Ing. K. za shodných podmínek jako ostatní společníci, kteří s ním zakládali holding. Teprve poté holding koupil obchodní podíly v dceřiných společnostech. Čistě matematicky, hodnota 13 % obchodních podílů v dceřiných společnostech odpovídala podle znaleckého posudku částce 6 370 000 Kč. Obchodní podíly však později byly zatíženy zajištěním investičních úvěrů a společníci holdingu museli avalovat směnky ve prospěch Raiffeisenbank. Stěžovatelka v daňovém řízení tvrdila také to, že se nedařilo najít kupce obchodních podílů Ing. Č., a proto byly podmínky vůči Ing. K. velmi vstřícné (což daňové orgány nevyvracely). Za popsanych okolností lze sice dospět k závěru, že Ing. K. vstoupil do holdingové struktury za velmi výhodných podmínek, podle NSS však již nelze přisvědčit daňovým orgánům, že se jedná o důkaz o nestandardnosti a účelovosti založení holdingu.

[107] K prodeji obchodního podílu Ing. Č. žalovaný v napadeném rozhodnutí sdělil, že nic nebránilo vyplatit podíl na zisku z dceřiných společností přímo společníkům (fyzickým osobám) a z obdrženého příjmu uhradit prodávaný obchodní podíl Ing. Č., včetně nezávislé úhrady ze strany Ing. K.. Krajský soud v napadeném rozsudku doplnil, že v případě nerozdělených zisků šlo o čerpání finančních prostředků, které byly reálně převedeny na bankovní účet holdingu; nejednalo se o „virtuální zisk“ v podobě zásob či majetku. Podle krajského soudu by jediný společník holdingu těžko mohl rozhodnout o rozdělení zisku, jestliže se jednalo jen o „virtuální zisk“. Krajský soud dále konstatoval, že finanční prostředky získané z úvěru od Raiffeisenbank měly toliko „krýt“ peněžní prostředky z nerozdělených zisků, jejichž držbu byly stěžovatelka a společnost KEB-EGE povinny prokázat, a že jedna z plateb byla ryze účelově nazvána jako „čerpání úvěru“. Ani s těmito závěry se NSS neztotožňuje.

[108] Předně, krajský soud zcela nesprávně interpretoval výpis z účtu holdingu za období let 2016-2018 a rovněž smlouvy o investičním úvěru uzavřené mezi dceřinými společnostmi a Raiffeisenbank. Platby ze dne 26. 8. 2016 nejsou účelově nazvány jako čerpání úvěru. Stěžovatelka nabídla logické vysvětlení, a sice že dceřiné společnosti uzavřely smlouvy o úvěru, jejichž účelem byla výplata zálohy na nerozděleném zisku za rok 2016 a předchozí roky. V souladu s čl. III odst. 3 smluv o investičním úvěru byly finanční prostředky čerpány přímo na účet holdingu. Celou transakci tedy provedla Raiffeisenbank a stěžovatelka nijak název transakce neovlivňovala. V účetním deníku holdingu k 31. 12. 2016 jsou vykázány v srpnu 2016 částky 1 200 000 Kč jako KEB-EGE podíl na zisku, 1 300 000 Kč jako KEB-EGE podíl na zisku (ze společnosti KEB-EGE byl zjevně vyplacen podíl na zisku nad rámec částky odpovídající výši čerpaného úvěru), 15 000 000 Kč jako KEB-EGE podíl na zisku a částka 5 000 000 Kč jako FPPV podíl na zisku (poslední dvě částky odpovídají výši čerpaných úvěrů). Veškeré skutečnosti tedy do sebe zapadají. Jednoduše řečeno, Raiffeisenbank poskytla dceřiným společnostem úvěr na výplatu záloh nerozděleného zisku. Tyto částky podle smluv o investičním úvěru byly poukázány přímo na účet holdingu. Stále se však z pohledu holdingu jedná o výplatu podílu na zisku z dceřiných společností (jakkoliv si na výplatu podílu na zisku vzaly dceřiné společnosti úvěr). K výplatě podílu na zisku v částce 20 000 000 Kč tedy nebyly použity „volné finanční prostředky“ dceřiných společností. Holding tak získal finanční prostředky na úhradu kupní ceny obchodních podílů Ing. Č., který trval na jednorázovém vyplacení kupní ceny.

[109] Krajský soud v napadeném rozsudku dále dovodil (mj. z podmínek smluv o investičním úvěru), že dceřiné společnosti fakticky disponovaly peněžními prostředky ve výši nerozděleného zisku. Proto podle něj bylo možné provést odchod Ing. Č. i bez založení holdingu, toliko „přerozdělením“ obchodních podílů mezi zbývající společníky a Ing. K.. Ti by uhradili kupní cenu z podílů na vyplaceném zisku. Tato úvaha je opět chybná.

[110] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že by *a priori* bylo zcela nelogické, aby si půjčovala finanční prostředky, ačkoliv by mohla použít své vlastní zdroje. Podmínky čerpání úvěru ve smlouvách o investičním úvěru cílí spíše na to, aby klient (stěžovatelka) bance prokázal, že je ekonomicky stabilní a že vykázal zisk v konkrétní výši (stěžovatelka správně poukázala na tzv. test výplaty podílu na zisku), nikoliv že tyto peněžní prostředky má prakticky ihned k dispozici. I kdyby je stěžovatelka měla, nic to nemění na tom, že dodrží-li právní předpisy, pak je na její podnikatelské úvaze, jak s nerozděleným ziskem naloží, resp. zda si na jeho

pokračování

výplatu vezme úvěr, nebo použije vlastní zdroje. Z konkrétních transakcí, které při výplatě zisku stěžovatelka použila, nelze v daném případě dovozovat, že její jednání bylo účelové či ekonomicky neopodstatněné. Naopak, stěžovatelka zjevně provedla ekonomickou a podnikatelskou úvahu, jejímž výsledkem bylo rozhodnutí o vyplacení zisku za pomoci investičního úvěru.

[111] Za popsané situace, kdy stěžovatelka prokázala způsob a okolnosti financování výplaty podílu na zisku, bylo na daňových orgánech, aby prokázaly, že jednání stěžovatelky bylo účelové a ekonomicky neopodstatněné (resp. aby vyvrátily stěžovatelčinu verzi). V tomto ohledu bylo povinností daňových orgánů vyvrátit rovněž tvrzení stěžovatelky, že společníci (fyzické osoby) neměli dostatek financí na koupi obchodního podílu a nedostali by bankovní úvěr, neboť banky takový finanční instrument fyzickým osobám nenabízejí.

[112] Daňové orgány jednoduše nemohly předpokládat, že dceřiné společnosti mohly vyplatit nerozdělený zisk „okamžitě“ a v takové výši, aby z tohoto příjmu společníci mohli uhradit kupní cenu obchodních podílů Ing. Č.. Takový předpoklad totiž nepřipustnou mírou zasahuje do podnikatelské svobody a uvážení stěžovatelky o ekonomických aspektech jejího podnikání a je v rozporu se zásadou zdrženlivosti daňových orgánů (§ 5 odst. 3 daňového řádu). Daňové orgány si v tomto ohledu žádné podklady neopatřily, a tedy neunesly důkazní břemeno stran účelovosti transakcí stěžovatelky. Jinými slovy, daňové orgány nemohly toliko sdělit, že není jejich povinností prokazovat, co tvrdí stěžovatelka. Naopak, aby unesly důkazní břemeno a prokázaly *subjektivní prvek* testu zneužití práva, měly prokázat, že jednání stěžovatelky bylo účelové, neboť výsledkem bylo fakticky možné dosáhnout i bez založení holdingu.

[113] Pro úplnost NSS konstatuje, že neshledal nic podezřelého ani na restrukturalizaci úvěrů dceřiných společností u UniCredit Bank. Holdingová struktura provedla řadu transakcí, které měly své opodstatnění. Jejich průvodním jevem přirozeně mohla být také restrukturalizace dříve uzavřených úvěrů s jinou bankou (a s tím spojený kompenzační poplatek). NSS zároveň chápe stěžovatelčin argument, že v minulosti i následně byly příjmy společníků – fyzických osob řádně daněny srážkovou daní. Ačkoliv předchozí a následná poctivost sama o sobě není důvodem pro konstatování, že v mezidobí nebylo zneužito právo, v projednávané věci popsané skutečnosti vhodně dokreslují, že stěžovatelka při založení holdingu neměla v úmyslu toliko získat daňové zvýhodnění.

[114] NSS uzavírá, že daňové orgány neprokázaly, že stěžovatelkou tvrzené důvody transakcí (tj. potřeba vystoupení Ing. Č., vstoupení nového společníka Ing. K., narovnání obchodních podílů a související aspekty) byly ryze účelové a ekonomicky neopodstatněné. Krajský soud jejich nesprávné závěry převzal.

[115] K *akviziční činnosti* holdingu NSS konstatuje, že se jedná o další legitimní důvod pro založení holdingové struktury. Skutečnost, že v dané věci holding zamýšlel výkon takové činnosti, plyne z výpisu z obchodního rejstříku. Stěžovatelka prokázala, že od roku 2017 jednali společníci holdingu hned o několika akvizicích. Naopak daňové orgány ani krajský soud nevyvrátily, že tato jednání probíhala.

[116] K závěru o účelovosti tvrzené akviziční činnosti by daňové orgány mohly dospět například tehdy, jestliže by tvrzení stěžovatelky byla nevěrohodná a vše nasvědčovalo tomu, že transakce probíhaly pouze „na oko“, aby uměle vytvářely dojem o akviziční činnosti. Tak tomu ovšem v této věci nebylo. Stěžovatelka doložila řadu podkladů (e-mailové komunikace, prohlášení, zápisky), z nichž plyne, že jednání o akvizicích skutečně probíhala. Měly-li daňové orgány pochyby o reálném charakteru a účelu popisovaných transakcí, bylo jejich povinností vyvrátit verzi stěžovatelky (doloženou popsánými dokumenty). Za tímto účelem si případně měly opatřit další důkazní prostředky, ať již navrhované svědecké výpovědi, nebo jiné. Tomu ovšem daňové orgány nedostály, a proto v popsáném ohledu neunesly důkazní břemeno.

[117] Ke spolupráci se společností Cartesy stěžovatelka doložila řadu dokumentů včetně LoI. Z něho plyne, že veškerá komunikace, jednání a součinnost má probíhat přes holding, avšak samotná provozní (faktická) činnost je svěřena dceřiným společnostem, které tím pádem mohou účtovat o souvisejících nákladech. Takový postup je v holdingové struktuře předpokladatelný a na rozdíl od daňových orgánů se NSS domnívá, že se nejedná o nic neobvyklého či snad nezákonného. NSS neshledal rozpory v LoI, rukou psaných poznámkách a e-mailové komunikaci, k nimž dospěl žalovaný. Jisté mezery v celém „příběhu“ se dají vysvětlit tím (jak se vyjádřila stěžovatelka), že komunikace probíhala osobně, písemně i telefonicky, a proto předložené podklady nemusí zcela věrně a jednoznačně obsáhnout její celý obsah. V tomto ohledu je posouzení žalovaného spíše spekulativní.

[118] K důkazům o činnosti holdingu týkající se založení dceřiné společnosti TNGeneration a NHSP žalovaný konstatoval, že všechny deklarované kroky byly činěny v době, kdy finanční úřad ukončoval daňové řízení, a proto jsou účelové. Navíc do 31. 1. 2021 nebyly provedeny žádné bezhotovostní transakce. Zde NSS opět musí sdělit, že časová očekávání žalovaného jsou nereálná (neboť *de facto* předpokládají, že korporace budou neodkladně účtovat o spolupráci a jejích výsledcích). Pouze z blízké časové souvislosti akvizic s ukončením vyměřovacího řízení nelze dospět k závěru o účelovosti. V posuzované věci je podle NSS podstatné, že stěžovatelka prokázala založení nové dceřiné společnosti TNGeneration a započítí její spolupráce s dalším subjektem, což žalovaný nevyvrátil.

[119] Pro úplnost NSS poznamenává, že stěžovatelka prokázala také jednání se společnostmi SERVIS MK, UNOPLEX a ZITA KÁJOV o případné spolupráci s holdingem, resp. akvizici. Daňové orgány existenci jednání nijak nevyvrátily a krajský soud toliko převzal závěry daňových orgánů.

[120] Podle daňových orgánů a krajského soudu nemůže být naplněn účel plánovaných akvizic tehdy, jestliže se stěžovatelkou uváděné transakce neuskutečnily. Tento závěr je nesprávný. Skutečnost, že se stěžovatelce nepodařilo dotáhnout projednávané akvizice do úspěšného konce, vůbec nemusí znamenat, že její jednání bylo účelové. Takový závěr postrádá logiku. Řada obchodních jednání skončí neúspěchem, protože se strany nedohodnou na vzájemně přijatelných podmínkách. Přesto mají taková jednání z podnikatelského hlediska své opodstatnění.

pokračování

[121] Daňové orgány a krajský soud jsou názoru, že popsaná jednání bylo možné vést i na úrovni dceřiných společností, aniž byl založen holding. Tento závěr může v čistě obecné rovině platit (pomine-li NSS ekonomické a další aspekty, jež mohou realitu ovlivnit). Zároveň však holdingu, jeho společníkům a dceřiným společnostem upírá možnost zvážit, jaká forma podnikání je pro ně nejvhodnější. Jinými slovy pouze proto, že o akvizicích bylo možné jednat již z pozice jednatelů – společníků dceřiných společností, nelze dospět k závěru, že holding byl založen účelově. Je svobodným rozhodnutím každého podnikatele, jakou formu činnosti zvolí. Podstatné je to, aby dodržoval právní předpisy, v dané věci s důrazem na jejich smysl a účel. NSS uzavírá, že v této věci jednali o akvizicích společníci a jednatelé holdingu. Nic neobvyklého (a již vůbec ne nezákonného) NSS nespatřuje na tom, jestliže část jednání, která s akvizicemi souvisejí, svěřil holding svým dceřiným společnostem. Daňové orgány v důsledku opět porušily zásadu zdrženlivosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu).

[122] NSS shrnuje, že daňové orgány neprokázaly, že by akviziční činnost holdingu neměla své ekonomické opodstatnění. Krajský soud převzal nesprávné závěry daňových orgánů, v důsledku čehož věc nesprávně posoudil.

[123] Konkrétně daňové orgány neprokázaly naplnění *subjektivního prvku* testu zneužití práva (resp. dílem jsou jejich závěry neprokázané, dílem v rozporu s obsahem spisu). Stěžovatelka dostatečným způsobem objasnila zcela legitimní a dostatečně významné účely založení holdingu. Stěžovatelčina tvrzení byla od počátku konzistentní a rozvíjela se pouze vzhledem k tomu, jak se k celé věci stavěly daňové orgány. Podstata tvrzení ovšem zůstala od počátku nezměněna.

[124] Již samy o sobě dostatečně významné, logické a odpovídající obecné charakteristice holdingu jsou: 1. potřeba vystoupení Ing. Č., vstoupení nového společníka Ing. K., narovnání obchodních podílů a související aspekty, a 2. akviziční činnost. Tím spíše jsou tvrzené důvody významné ve své celistvosti a převáží tak nad daňovým účelem, který byl jistě vítaným, ale ne hlavním důvodem stěžovatelčina jednání. Jinými slovy, transakce provedené stěžovatelkou sledují jasný a legitimní cíl a jsou ekonomicky opodstatněné již samy o sobě, a to i tehdy, jestliže by je nedoprovázelo daňové zvýhodnění. Nadto NSS opětovně připomíná, že daňový subjekt si může zvolit z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, není-li jediným důvodem získání nelegitimního daňového zvýhodnění. O takovou situaci (jediný sledovaný cíl je daňový) se v této věci nejedná.

[125] Skutečnost, že popsané účely, zejm. akviziční činnost, jednodušší a centrální administrativa a účetnictví a jednodušší vstup či výstup nových společníků, se začaly uplatňovat až v průběhu následujících let, sama o sobě nemůže vést k závěru, že holding byl v roce 2016 založen účelově. Takový závěr by totiž nezohledňoval, že v podnikatelském prostředí jednoduše nelze přesně plánovat a předvídat, jak se budou zamýšlené záměry a transakce vyvíjet. Stejně tak považuje NSS za nepřiměřený požadavek (který z posouzení daňových orgánů fakticky vyplývá), aby holding začal okamžitě vyvíjet akviziční činnost, pokud tento záměr deklaroval při svém vzniku. Holdingová struktura v této věci není natolik „velkým hráčem“, aby bylo logické očekávat, že bude uskutečňovat velké množství

více méně úspěšných akvizic hned od počátku své existence. V tomto ohledu je očekávání daňových orgánů ve svém důsledku přehnané.

[126] Pro úplnost NSS konstatuje, že stěžovatelka uvedla také obecné výhody holdingu, které jí v této věci daňové orgány nemohou odpírat pouze pro to, že se jedná o důvody obecně platné pro holdingové struktury jako takové a stěžovatelka je zcela konkrétně nedoložila. Pravdivost těchto tvrzení totiž plyne již ze samotné podstaty popisovaných výhod. Například je jednoznačně patrné, že holdingová struktura diverzifikuje rizika, neboť její faktická existence dělí majetek a podnikatelské riziko mezi vícero korporací, jež jsou součástí struktury. Stejně tak je logické, že usnadňuje administrativu a soustředění rozhodovacích procesů na jednu úroveň. Jednoduše řečeno, jednatelé či společníci nemusí některé dokumenty podepisovat pro každou dceřinou společnost zvlášť, ale postačí jeden dokument na úrovni mateřské společnosti, jež v důsledku zavazuje všechny dceřiné společnosti, resp. celou holdingovou strukturu. Stěžovatelka tedy odkazem na obecné výhody holdingu vhodně dokreslila celkový kontext důvodů, které vedly k založení holdingové struktury.

[127] Z výše uvedeného posouzení plyne, že tuto věc nelze srovnávat s případem řešeným v rozsudku NSS čj. 6 Afs 376/2018-46. NSS tam řešil jednoznačné zneužití práva, neboť daňový subjekt nebyl schopen doložit a vysvětlit skutečný ekonomický účel transakcí. V nyní projednávané věci stěžovatelka nabídla logické důvody, které doložila řadou důkazů.

[128] Daňové orgány tedy nesprávně vyhodnotily podstatu holdingové struktury a *de facto* vyzdvihly pouze daňový účel. Všechny ostatní tvrzené a doložené důvody označily za marginální, popř. od nich zcela nepřiměřeně odhlédly. To je v rozporu s podstatou pojmu holdingové struktury, a co víc, daňové orgány neunesly důkazní břemeno, neboť svou verzi o účelu transakcí souvisejících se založením holdingu dostatečně neprokázaly. V jejich nástinu celého příběhu zůstala řada nepodložených tvrzení, popř. faktů tvrzených a prokázaných stěžovatelkou, jež daňové orgány nevyvrátily. Krajský soud převzal nesprávné závěry daňových orgánů a rozpracoval je, ačkoliv měl rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Kasační námitky nesprávného právního posouzení a nesprávného zjištění skutkového stavu [§ 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.] jsou důvodné.

[129] NSS považuje za vhodné zmínit, že si je vědom dalších dílčích skutečností, na nichž žalovaný vystavěl odůvodnění napadeného rozhodnutí, a jichž se výše provedené posouzení výslovně netýká (zejm. podrobné hodnocení některých důkazů, jež měly svědčit o účelovosti jednání stěžovatelky). Podrobné pojednání o těchto aspektech však NSS považuje za nadbytečné. Z posouzení výše totiž plyne, že na výsledné hodnocení zdejšího soudu by takové úvahy neměly žádný vliv (neboť NSS považuje v daném případě za podstatné jiné skutečnosti, než na které kladly důraz daňové orgány).

[130] Pro úplnost NSS poznamenává, že nemohl přihlédnout k argumentům o prodeji obchodního podílu pana Š. v roce 2023. NSS připomíná, že při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Z téhož důvodu NSS neprovedl dokazování souvisejícími listinami (smlouvami o převodu podílu, prohlášeními o pravosti podpisu,

pokračování

zápisy z valné hromady, dohodami o ukončení nájmu a rozhodnutími jediného společníka), neboť by to bylo nadbytečné.

[131] Závěrem NSS považuje za vhodné sdělit, že má pochopení pro aktivitu daňových orgánů. Jejich úkolem je prověřovat, zda daňové subjekty postupují v souladu s daňovými předpisy, k čemuž patří i případné výzvy směřované daňovému subjektu, resp. aktivace kontrolních postupů. V tomto konkrétním případě se ale o zneužití práva nejedná.

4. Závěr a náklady řízení

[132] NSS tedy napadený rozsudek z důvodů popsaných výše podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Vzhledem k tomu, že pro takový postup byly důvody již v řízení před krajským soudem, NSS zrušil také žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.), ve kterém bude žalovaný povinen respektovat vyslovený závazný právní názor NSS.

[133] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. NSS rozhodne v případě, že zruší rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem.

[134] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatelka měla úspěch, má tedy právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i kasační stížnosti. NSS je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení.

[135] NSS nejprve uvážil o návrhu zástupce stěžovatelky v řízení u krajského soudu na zvýšení mimosmluvní odměny ve smyslu § 12 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif. Na č. l. 61 v řízení u krajského soudu zástupce stěžovatelky konstatuje, že úkony právní služby byly mimořádně obtížné z důvodu časové a odborné náročnosti. Navrhuje zvýšení mimosmluvní odměny na trojnásobek. K tomu NSS konstatuje, že „*mimořádná obtížnost úkonu právní služby [se] vztahuje k nárokům na odbornost tohoto advokáta, a tím i odbornou či profesní náročnost poskytovaných právních služeb (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 6. 2021, sp. zn. I.ÚS 1486/20). Obecně sice nelze vyloučit žádnou okolnost vztahující se k odbornosti či profesní zdatnosti advokáta z toho, že by mohla zapříčinit mimořádné zvýšení nároků na advokáta při poskytování právní služby. Tyto okolnosti však nemohou být pro účely aplikace § 12 odst. 1 advokátního tarifu zvažovány ve vztahu k věci samé, ale vždy jen ve vztahu ke konkrétním úkonům právní služby. [...] Za úkon „časově náročný“ lze považovat takový úkon, který bude vykonáván mimo stanovenou pracovní dobu advokátní kanceláře, tedy zpravidla v pozdních večerních a nočních hodinách, jakož i o sobotách, nedělích a svátcích. Trvání samotného úkonu může mít při posuzování, zda jde o takový úkon, význam jen u těch úkonů, kde časové hledisko není pro výpočet odměny a náhrady již zohledněno. V případě sepsání kasační stížnosti [zde žaloby, kde tento princip platí také, pozn. NSS] ono hledisko není zohledněno; odměnu za něj tedy lze navýšit“ (body [44] a [46] rozsudku NSS ze dne 14. 7. 2023, čj. 7 Afs 412/2021-63). NSS pokládá dva úkony právní služby za mimořádně obtížné, a to převzetí věci a sepsání žaloby. Ačkoliv zástupce stěžovatelky je daňovým poradcem a zjevně tedy disponuje odbornými znalostmi daňového práva, a ačkoliv netvrdil*

konkrétní časové rozpětí, které věci věnoval, přesto NSS souhlasí, že tato věc je mimořádně časově a odborně obtížná i pro odborníka z oboru. Vzhledem ke všem uvedeným okolnostem považuje NSS za adekvátní zvýšit odměnu za popsané úkony na dvojnásobek (nikoliv na požadovaný trojnásobek; to by se totiž věc musela svou složitostí absolutně vymykat odbornému a časovému rámci, který lze u zástupce účastníka řízení předpokládat a rozumně požadovat). U repliky k vyjádření žalovaného NSS odměnu nezvýšil, neboť k tomu neshledal důvod. Při jejím podání již měl zástupce v návaznosti na předchozí úkony věc podrobně nastudovanou a její obsah a rozsah se nijak nevymyká běžně podávaným replikám k vyjádření druhého účastníka řízení.

[136] V řízení o žalobě u **krajského soudu** tak představují náklady řízení následující částky:

- Soudní poplatek ve výši **3 000 Kč**.
- Odměna a hotové výdaje [k veškerému vyčíslení níže viz § 1 odst. 1, § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 12 odst. 1 a § 13 odst. 4 vyhlášky advokátního tarifu] původního zástupce Ing. Tomáše Goláně, daňového poradce, konkrétně 1. převzetí zastoupení stěžovatelky, 2. podání žaloby a 3. podání repliky k vyjádření žalovaného, tj. tři uznatelné úkony právní služby v hodnotě 3 100 Kč. U dvou úkonů se odměna zvyšuje na dvojnásobek, celkem tedy **15 500 Kč**.
- Náhrada hotových výdajů v paušální částce **900 Kč** (3 × 300 Kč).
- Daňový poradce je plátcem DPH, a proto se jeho odměna a hotové výdaje zvyšují o částku odpovídající této dani (tj. 21 %), celkem tedy o **3 444 Kč**.
- Celková náhrada nákladů řízení před krajským soudem činí **22 844 Kč**.

[137] V řízení vedeném u **NSS** představují stěžovatelčiny náklady řízení následující částky:

- Soudní poplatek ve výši **5 000 Kč**.
- Odměna a hotové výdaje současného zástupce stěžovatelky Mgr. Ing. Tomáše Hobzy, advokáta, konkrétně 1. převzetí věci, 2. podání kasační stížnosti (vč. jejího doplnění), 3. podání repliky k vyjádření žalovaného a 4. podání sdělení ze dne 9. 10. 2023, tj. čtyři uznatelné úkony právní služby v hodnotě 3 100 Kč, celkem **12 400 Kč**.
- Náhrada hotových výdajů v paušální částce **1 200 Kč** (4 × 300 Kč).
- Zástupce je plátcem DPH, a proto se jeho odměna a hotové výdaje zvyšují o částku odpovídající této dani (tj. 21 %), celkem tedy o **2 856 Kč**.
- Celková náhrada nákladů řízení vedeného u NSS činí **21 456 Kč**.

[138] Nad rámec nezbytného NSS konstatuje, že v kasačním řízení neshledal důvod pro zvýšení odměny podle § 12 odst. 1 advokátního tarifu (ostatně jej ani zástupce stěžovatelky nežádal). „Hlavní práce“ na věci již byla odvedena v řízení před krajským soudem, kde byla problematika velmi podrobně vysvětlena. V kasačním řízení stěžovatelka setrvala ve svém pohledu na věc a její reakce na posouzení krajského soudu se nevymyká standardům kasační argumentace.

[139] Žalovaný je tedy povinen uhradit stěžovatelce k rukám jejího současného zástupce náhradu nákladů soudních řízení v celkové výši **44 300 Kč**, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. NSS poznamenává, že nynější stěžovatelčin zástupce Mgr. Ing. Tomáš Hobza, advokát, je platebním místem veškerých nákladů řízení, proto jsou v celkové výši poukazovány jemu.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 23. července 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu