



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Martina Lachmanna a soudců Jana Ferfeckého a Michaely Macurové ve věci

žalobkyně: **JBC Group a.s.**, IČO: 03816711
sídlem U Švehlova altánu 1601/15, 102 00 Praha 10
zastoupené JUDr. Janou Fuksovou, LL.M., advokátkou
sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2024, č. j. 14212/24/5200-10421-712995

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 5. 2024, č. j. 14212/24/5200-10421-712995, a rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 24. 5. 2022, č. j. 4998606/22/2010-53521-106989, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně, JUDr. Jany Fuksové, LL.M., advokátky.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou doručenou zdejšímu soudu dne 29. 7. 2024 domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 5. 2024, č. j. 14212/24/5200-10421-712995 (dále jen „**Napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) ze dne 24. 5. 2022, č. j. 4998606/22/2010-53521-106989 (dále jen „**Dodatečný platební výměr**“) na daň z příjmů fyzických osob (dále jen „**DPFO**“) vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2019.
2. Dodatečným platebním výměrem doměřil správce daně žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „**ZDP**“), ve znění rozhodném pro předmětné zdaňovací období, ve spojení s § 143, § 147 a § 235 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), DPFO vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za shora uvedené zdaňovací období ve výši 7 757 338 Kč a podle § 251 odst. 3 daňového řádu deklaroval vznik její zákonné povinnosti uhradit z této částky penále v celkové výši 1 551 467 Kč.
3. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně dne 1. 7. 2022 odvolání, jež doplnila dne 12. 8. 2022, 11. 8. 2023, 8. 11. 2023, 5. 1. 2024 a 23. 2. 2024. Napadeným rozhodnutím žalovaný toto odvolání zamítl a Dodatečný platební výměr potvrdil.

II. Napadené rozhodnutí

4. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí stručně zrekapituloval skutkový stav a dosavadní průběh daňového řízení (str. 1–4), sumarizoval obsah odvolacích námitek žalobkyně (str. 4–7) a představil právní a judikatorní rámec posuzované věci (str. 7–11).
5. V rámci aplikace právní úpravy a judikatorních závěrů na zjištěný skutkový stav poté žalovaný popsal vývoj zkoumané transakce a vložil důvody, pro něž uzavřel, že při restrukturalizaci spol. EGE, spol. s r.o., IČ 15771695, sídlem Novohradská 397/34, 370 01 České Budějovice (dále jen „**EGE**“), a vzniku nového holdingového uskupení zaštitěného žalobkyní byla cíleně vytvořena podnikatelská struktura, jež neměla jiný podstatný účel než neoprávněné získání daňové výhody. Její pomocí byla totiž uměle navozena situace, při níž docházelo fakticky k výplatám podílu na zisku s původem u EGE, a to formou vratek příplatků mimo základní kapitál, které žalobkyně vyplácela z ostatních kapitálových fondů, aniž by byla z těchto výplat odvedena daň. Žalovaný zdůvodnil, proč se ztotožnil se závěry správce daně, neuznal argumentaci žalobkyně týkající se racionality realizované transakce a neshledal na straně žalobkyně ani jiný převažující motiv pro její převody peněžních prostředků jedinému akcionáři než motiv daňový. V těchto intencích následně uzavřel, že v posuzované věci byly naplněny předpoklady pro aplikaci institutu zneužití práva, když bylo prokázáno splnění jak subjektivních, tak i objektivních kritérií, s tím, že nastolený stav lze daňově napravit tak, že žalobkyně bude povinna výplaty z ostatních kapitálových fondů dodatečně zdanit srážkovou daní bez odpočtu nabývací ceny obchodního podílu.
6. Stran geneze holdingové struktury žalovaný zjistil (str. 11–12 Napadeného rozhodnutí), že EGE byla do roku 2015 vlastněna čtyřmi společníky, a to Ing. A. B., Ing. C. D., E. F. a Bc. Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

G. H. Ke dni 31. 12. 2014 EGE akumulovala nerozdělený zisk minulých let ve výši 863 662 000 Kč.

7. V průběhu korporátní restrukturalizace v polovině roku 2015 vložili společníci své obchodní podíly v EGE, oceněné znaleckým posudkem ze dne 15. 6. 2015 na hodnotu 2 772 346 000 Kč, skrze příplatek mimo základní kapitál do nově vzniklé spol. EGE Holding a.s., IČO: 04186958, sídlem Novohradská 397/34, 370 01 České Budějovice (dále jen „**EGE Holding**“). Alikvotní podíl E. F. ve výši 25 % činil 693 086 000 Kč.
8. Dne 30. 6. 2015 byly akcie EGE Holding postupně vloženy do čtyř nově založených akciových společností ve vlastnictví původních společníků EGE, a to do spol. IGE-RODHOL, a.s., DIMEJ GROUP a.s., Convintera Group a.s. a žalobkyně. Hodnota akcií E. F. v EGE Holding, jež představovaly vklad do žalobkyně prostřednictvím příplatku mimo její základní kapitál, byla oceněna na částku 589 549 000 Kč. Ve výsledku se tedy E. F. stal jediným akcionářem žalobkyně, která nadále drží podíl ve výši 25 % v EGE Holding jako jediném společníkovi EGE.
9. V rámci takto vytvořené struktury došlo v období let 2015 až 2019 k výplatám podílů na zisku dceřiné společnosti EGE, jež plynul skrze EGE Holding do čtyř výše jmenovaných mateřských akciových společností až k jednotlivým společníkům. Tento příjem byl v souladu s § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP mezi mateřskou a dceřinou společností osvobozen od daně. Společníkům byl dále poukazován jak ve formě výplat dividend zdaněných srážkovou daní, tak skrze vratky příplatků mimo základní kapitál, a to s pomocí položky ostatních kapitálových fondů. Takto konstruované vratky nebyly podle § 36 odst. 2 písm. e) ZDP jakkoli daněny, neboť nabývací cena obchodních podílů příjem společníků převyšovala. Uvedeným způsobem žalobkyně vyplatila E. F. ve zdaňovacím období roku 2019 celkem částku ve výši 43 958 250 Kč.
10. K jednotlivým odvolacím námitkám (str. 12–36 Napadeného rozhodnutí) žalovaný předně uvedl, že žalobkyně formálně dodržela podmínky právní úpravy osvobození výplat dividend konečnému příjemci dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 a § 36 odst. 2 písm. e) ZDP, materiální výsledek jejího jednání byl však v přímém rozporu s účelem těchto norem. Ty sice umožňují vyloučit ze zdanění obecně výplaty podílů na zisku mezi mateřskou a dceřinou společností či snížit daňovou zátěž spojenou s vratkami příplatků mimo základní kapitál o nabývací cenu obchodního podílu, jejich kombinací nicméně žalobkyně dosáhla daňového zvýhodnění, kdy prostřednictvím těchto vratek byly jednotlivým akcionářům vypláceny fakticky dividendy bez předchozího zdanění. Realizace takto uskutečněných operací přitom neměla jiný racionální základ. Žalobkyně se sice dovolávala své snahy zajistit převod vytvořených majetkových hodnot mezi generacemi společníků, žalovaný se však s tvrzením neztotožnil. Absence jakýchkoli vlastních podnikatelských aktivit žalobkyně jako tzv. *pure holdingu* v souběhu s okamžitými výplatami vysokých částek s původem u dceřiné společnosti EGE jedinému akcionáři byla s takto deklarovaným cílem totiž v přímém rozporu.
11. Žalovaný zdůraznil, že v roce 2015, kdy došlo ke změně vlastnické struktury, obdržela žalobkyně peněžní prostředky ve výši 17 500 225 Kč, z toho částka 17 300 000 Kč byla obratem poukázána jako zápujčka na účet jediného akcionáře a následně byla započtena vůči jeho pohledávce vzniklé z jeho vkladu nepeněžitého příplatku mimo základní kapitál žalobkyně. E. F. tímto podle žalovaného vložil do žalobkyně svůj příplatek mimo základní Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

kapitál, aby později rozhodl jako jediný akcionář o rozdělení jejích ostatních kapitálových fondů a jejich výplatě v peněžité formě ve svůj prospěch. V období let 2015 až 2019 činila celková výše dividend vyplácených z EGE skrze EGE Holding žalobkyni 189 331 975 Kč, z toho 144 000 000 Kč bylo následně žalobkyni poukázáno jedinému akcionáři formou vratek příplatků mimo základní kapitál. Finanční výnosy žalobkyně přitom v roce 2015 dosáhly toliko částky 152 000 Kč, v roce 2018 se poté zvýšily na 1 513 000 Kč. Přestože žalovaný nezpochybnil legitimitu rodinného holdingu s vícestupňovou strukturou ani postupné zapojování dcer jediného akcionáře do jeho podnikání, upozornil, že jím realizovanými transakcemi byly překročeny zákonné limity, neboť hlavním účelem vytvoření této struktury a s ní souvisejících peněžních toků bylo získání neoprávněné daňové výhody. Na tomto závěru žalovaný setrval i ve světle dalších příkladů holdingových uspořádání z praxe, jež dle jeho názoru nejsou pro prokázání účelu přezkoumávaných finančních operací relevantní. Za situace, kdy již se žalobkyní vedl o racionalitě vzniku holdingu obsáhlý strukturovaný dialog a v tomto ohledu byly vyčerpány i veškeré argumenty, které mohla žalobkyně uplatnit, žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, nepřistoupil k provádění dalšího dokazování, o čemž žalobkyni řádně vyrozuměl.

12. Své stanovisko žalovaný nezměnil ani ve světle tvrzení žalobkyně, že její vznik byl motivován potřebou vytvoření privátní investiční platformy pro převod těžiště financování nových projektů z osoby E. F. právě na žalobkyni. Žalovaný poukázal, že pokud by byl tento cíl skutečně sledován, nebylo by logické vyplácet peněžní prostředky získané formou dividend akcionáři, ale bylo by naopak na místě si tyto prostředky ponechat pro vlastní investiční aktivity. Realnost daného záměru poté podle žalovaného nepodporuje ani zřízení zástavního práva k obchodnímu podílu E. F. ve spol. JBC sport s.r.o. ve prospěch České spořitelny, jež nemá se žalobkyní žádnou souvislost, ani zápůjčky poskytnuté žalobkyní, které v roce 2017 dosáhly částky ve výši 13 100 000 Kč a do roku 2019 vzrostly na 32 900 000 Kč. Celkové výnosy z těchto zápůjček totiž činily pouze 1 078 000 Kč a v porovnání s výplatami ve prospěch E. F. tvořily marginální část peněžních toků. Ta je přitom v souladu s judikaturou citovanou žalovaným pro posouzení otázky převažujícího účelu výplat podílů na zisku žalobkyní nerozhodná (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, a rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 1. 2023, č. j. 63 Af 5/2022-67).
13. Co se týká následné přeměny výplaty z ostatních kapitálových fondů ve výši 43 958 250 Kč na zápůjčku jedinému akcionáři, žalovaný upozornil, že uvedené operaci předcházelo prověřování správcem daně. Žalobkyně tak byla obeznámena se skutečností, že se správce daně o výplaty podílů na nerozděleném zisku EGE aktivně zajímá. V těchto intencích poté žalovaný hodnotil i provedené účetní změny, které se promítly do přílohy účetní závěrky roku 2020 s poznámkou, že je žalobkyně nucena posílit své finanční zdroje z důvodu plánované akvizice. Bližší specifikaci této akvizice však žalobkyně neuvedla, naopak v odvolacím řízení odůvodnila své kroky potřebou získání souhlasů státních institucí s realizací plánovaných investic spol. JBC sport s.r.o. a JBC invest a.s. v lokalitě Lipna nad Vltavou a dále financováním spřízněných subjektů. Žalovaný označil tato vysvětlení za nekonzistentní, nedostatečně podložená a zároveň též nelogická, neboť mezi posílením vlastního kapitálu žalobkyně a tvrzeným účelem zkoumaných transakcí neshledal racionální souvislost. Ani Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

z množství důkazních prostředků, které žalobkyně v řízení předložila, takový vztah nevyplýval. Jak žalovaný zdůraznil, účetní doklady žalobkyně potvrzovaly přelévání peněžních prostředků mezi jednotlivými společnostmi, příp. nárůst zápůjček žalobkyně, aniž by v nich však bylo možné spatřovat racionální ekonomickou činnost.

14. Rozpory, na něž žalovaný konkrétně upozornil, spočívaly zejména v nejasných krocích ze strany E. F., který měl převést své investiční aktivity v projektu Lipno na žalobkyni. Navzdory tomuto záměru však až do roku 2021 ze žalobkyně čerpal značné peněžní prostředky a navyšoval objem zápůjček, které jako fyzická osoba poskytoval právě spol. JBC invest a.s. a JBC sport s.r.o. V případě spol. JBC invest a.s. se tak hodnota jeho zápůjček v roce 2021 zvýšila z 34 208 125 Kč na 46 398 450 Kč, u spol. JBC sport s.r.o. poté z 55 000 000 Kč na 117 217 800 Kč. Obdobně protichůdné převody činila dle názoru žalovaného i žalobkyně, jež sice měla nést hlavní finanční břemeno v projektu Lipno, ale pro účely poskytnutí zápůjček spol. JBC invest a.s. a JBC sport s.r.o. bylo třeba, aby jí byly potřebné prostředky, dříve poskytnuté E. F., vráceny. Jak žalovaný nadto poznamenal, k zapojení žalobkyně do investičních aktivit v lokalitě Lipna nad Vltavou došlo až v roce 2021. Do této doby žalobkyně financovala toliko spol. JBC invest a.s., vůči níž v letech 2017 až 2019 evidovala pohledávky v celkové výši cca 39 000 000 Kč, z nichž 25 000 000 Kč bylo ihned vráceno. Dle závěru žalovaného tak není z popsaných finančních toků zřejmé, jak měly přispět k údajnému oddělení rizik spojených s vybranými projekty od ostatních investičních aktivit E. F., ani proč žalobkyně prováděla již od roku 2015 ve prospěch této osoby nezdaněné výplaty z ostatních kapitálových fondů. Ačkoli žalovaný souhlasil, že samotná restrukturalizace může probíhat po delší dobu, zkoumané transakce zaštiťované žalobkyní nemají s tímto procesem dle jeho přesvědčení žádnou užší časovou spojitost. Té poté nenasvědčuje ani zachování existence žalobkyně po skončení výplat sporných částek, neboť holdingová struktura umožňovala uvedené výplaty provádět až do částky ve výši 589 549 000 Kč, odpovídající hodnotě nepeněžitého vkladu E. F. Žalovaný má přitom za to, že k jejich zastavení došlo toliko v důsledku šetření správce daně. Za daného stavu proto nevyhověl dalším důkazním návrhům žalobkyně, neboť jí doložené listiny shledal ve světle již provedených důkazů nadbytečnými pro rozhodnutí ve věci.
15. Po přezkoumání podstaty sporných transakcí žalovaný závěrem vypořádal též dílčí námitky, které žalobkyně vznesla ve svém odvolání. Z procesního hlediska se žalovaný neztotožnil s tvrzením, že správce daně nedůvodně přesouval na žalobkyni důkazní břemeno či by po ní žádal prokázání negativních skutečností. Správce daně v rámci daňového řízení řádně specifikoval, proč má za to, že žalobkyně splnila podmínky institutu zneužití práva. Následně umožnil žalobkyni na tyto závěry reagovat a navrhopvat důkazy nasvědčující opaku, čímž nevybočil z mezí nastavených judikaturou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26, a dále ze dne 30. 9. 2022, č. j. 1 Afs 103/2022-36). Stejně tak správce daně nepochybil, pokud nevyhověl veškerým důkazním návrhům žalobkyně, neboť z nich nebylo zřejmé, jak měly přispět k objasnění otázky správnosti stanovení tzv. srážkové daně. Prostý nesouhlas s hodnocením věci poté nemůže sám o sobě odůvodnit závěr, že zjištění správce daně vychází toliko z jeho hypotéz či domněnek.
16. Po hmotněprávní stránce žalovaný dále popřel dílčí námitky vytýkající správci daně nesprávnost jeho skutkových zjištění, konkrétně stran legitimacy založení rodinného holdingu, ekonomického smyslu změny jeho vlastnické struktury, povahy a kontextu výplat z ostatních kapitálových fondů a vlastních podnikatelských aktivit žalobkyně, včetně Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

rozsahu poskytovaných zápůjček. Vzhledem k tomu, že dotčené námitky obsahově toliko opakovaly argumentaci žalobkyně, která byla v rámci Napadeného rozhodnutí již vypořádána, žalovaný své dosavadní závěry jen shrnul a na předchozí části svého odůvodnění výslovně odkázal.

17. Žalovaný následně nepřisvědčil ani dílčím námitkám žalobkyně v právní rovině, kdy dovodil, že žalobkyně svým jednáním naplnila znaky institutu zneužití práva. Přestože odkaz na § 23 odst. 10 ZDP byl žalovaným označen za nadbytečný, nemělo toto posouzení správce daně jakýkoli vliv na správnost jeho celkových závěrů. Původní společníci dceřiné společnosti EGE mohli sice zvolit preferovaný způsob restrukturalizace a uspořádat své podnikání tak, aby pro ně bylo daňově co nejvýhodnější, vybraným nastavením holdingu a s tím souvisejících výplat podílů na zisku však s pomocí zdánlivě dovoleného jednání dosáhli nelegitimního daňového zvýhodnění. Tento stav nemohli napravit ani opětovným navýšením ostatních kapitálových fondů žalobkyně v roce 2023. Správce daně nebyl přitom zásadně povinen žalobkyni instruovat, jak by měla při restrukturalizaci správně postupovat. Stejně tak nebylo jeho povinností ani hodnotit racionalitu operací žalobkyně ve světle alternativních scénářů, které zůstaly toliko hypotetické a od reálného skutkového děje se významně odlišovaly. Z těchto důvodů žalovaný uzavřel, že správce daně nepochybil v kvalifikaci jednání žalobkyně jako zneužití práva ani při stanovení výše doměřované daně, kdy nebylo na místě tuto daň omezit jakýmkoli limitem a zohlednit při jejím výpočtu nabývací cenu obchodního podílu. Skutečnost, že ze znaleckého posudku č. 35-1/2015 vyplynuly rozdíly mezi tržní a účetní hodnotou vlastního kapitálu, přitom nebyla žalovaným shledána pro účely posouzení této otázky jako relevantní.

III. Žaloba

18. **Pod prvním žalobním bodem** žalobkyně namítala, že Napadené rozhodnutí bylo dle jejího názoru vydáno po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, která započala běžet již před formálním zahájením daňové kontroly v důsledku překročení mezí vyhledávací činnosti správcem daně. Žalobkyně shrnula, že dne 20. 3. 2019 podala vyúčtování srážkové daně za zdaňovací období roku 2018, dne 28. 2. 2020 následně učinila tentýž krok ke zdaňovacímu období roku 2019. V rámci navazujícího prověřování daňové povinnosti žalobkyně vydal správce daně během roku 2020 celkem tři výzvy k součinnosti třetích osob, a to výzvy ze dne 28. 1. 2020 (dále jen „**Výzva I**“) a ze dne 7. 4. 2020 (dále jen „**Výzva II**“), adresované Československé obchodní bance, a.s. (dále jen „**ČSOB**“) s dotazem na dispoziční práva k účtům EGE Holding, jakož i dispoziční práva akcionářů této společnosti, včetně žalobkyně, a jejich vlastníků, tj. i E. F.. Dále pak správce daně vydal výzvu ze dne 10. 12. 2020 (dále jen „**Výzva III**“), adresovanou E. F., jedinému akcionáři žalobkyně, s dotazem na způsob pozbytí jeho obchodního podílu v EGE Holding, hodnotu tohoto podílu, vypořádání transakce a dále existenci jakýchkoli jiných obchodních či majetkových podílů v koncernu EGE v jeho držení. Vzhledem k formulaci výzev, kterými byly správcem daně s pomocí přesných dotazů na konkrétní skutečnosti týkající se uzavřeného okruhu fyzických a právnických osob cíleně shromažďovány a průběžně hodnoceny důkazní prostředky, má žalobkyně za to, že dotčenými úkony byla ke dni 7. 4. 2020, tj. k datu vydání Výzvy II, vedena skrytá daňová kontrola, jejíž zahájení má též vliv na počátek běhu lhůty pro stanovení daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

19. Na podporu svého závěru žalobkyně odkázala na recentní judikaturu správních soudů, konkrétně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 47/2023-46, a dále rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 10. 2021, č. j. 62 A 52/2021-70, podle nichž lze též výzvy k poskytnutí součinnosti třetích osob kvalifikovat jakožto úkony zahajující materiální daňovou kontrolu, pokud si je správce daně vědom, jaké skutečnosti hodlá ověřovat a kontrolovat a v této souvislosti sám vydává strukturované výzvy adresované přímo daňovému subjektu k poskytnutí dalších podkladů.
20. Dle názoru žalobkyně lze znaky obdobně strukturované výzvy spatřovat ve sdělení správce daně ze dne 10. 12. 2020 (dále jen „**Sdělení**“), v němž po žalobkyni požadoval doložení doplňujících podkladů a na jehož základě poté sepsal úřední záznamy ze dne 19. 5. 2021 (dále jen „**ÚZ I**“) a ze dne 20. 5. 2021 (dále jen „**ÚZ II**“). Oba záznamy se týkají jak zdaňovacího období roku 2018, tak roku 2019, zdůvodnění v nich obsažené je přitom z hlediska zahrnutých informací zcela identické a mezi zdaňovacími obdobími nijak nerozlišuje. Z obsahu ÚZ II je dále podle mínění žalobkyně patrné, že správce daně přistoupil k hodnocení jednotlivých důkazních prostředků, jež s pomocí Sdělení nebo skrze svou vyhledávací činnost získal, když zpracoval ve vztahu k žalobkyni analýzu finančních toků za období let 2015 až 2019, na jejímž základě učinil závěr, že v rámci koncernu EGE docházelo k výplatám podílů na zisku jak za aktuální období, tak též nerozděleného zisku minulých let. Dle názoru žalobkyně se tak správce daně neomezil na pouhé „mapování terénu“, ale cíleně zjišťoval a ověřoval správnost stanovené daňové povinnosti žalobkyně jak za zdaňovací období roku 2018, tak i roku 2019. Ve světle těchto závěrů poté vyzval žalobkyni výzvami ze dne 21. 5. 2021, č. j. 4725663/21/2010-53521-106989 a 4725746/21/2010-53521-106989, k podání dodatečných vyúčtování srážkové daně za zdaňovací období roku 2018 a 2019 v náhradní lhůtě. Obsah výzev zcela korespondoval s obsahem ÚZ II.
21. Žalobkyně v této souvislosti připustila, že daňová kontrola za shora uvedená zdaňovací období byla ze strany správce daně formálně zahájena až dne 2. 8. 2021 doručením oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 7. 2019, č. j. 736919/21/2201-62561-302347. Jak nicméně žalovaný poukázal v rozhodnutí ze dne 30. 11. 2023, č. j. 39489/23/5200-10421-712995, správce daně již před tímto datem překročil meze své vyhledávací činnosti a daňovou kontrolu fakticky zahájil vydáním Sdělení, čímž započala běžet tříletá zákonná lhůta pro stanovení daně. Vzhledem k tomu, že tato lhůta měla uplynout dne 14. 12. 2023, přistoupil žalovaný ke zrušení dodatečného platebního výměru vydaného ke zdaňovacímu období roku 2018, neboť neměl dostatek času pro rozhodnutí o odvolání žalobkyně. Za situace, kdy byly s pomocí Sdělení správce daně získány též informace ke zdaňovacímu období roku 2019, má žalobkyně za to, že totožné závěry je třeba vztáhnout i k Dodatečnému platebnímu výměru za toto období. Z výše uvedených důvodů proto žalobkyně uzavřela, že Napadené rozhodnutí bylo při zohlednění správného počátku běhu lhůty pro stanovení daně vydáno opožděně.
22. Námitkami subsumovanými soudem **pod druhý žalobní bod** se žalobkyně vymezila proti nezákonnosti Napadeného rozhodnutí pro nesprávnost skutkových závěrů o projednávané věci, které jsou dle jejího názoru v rozporu s provedenými důkazními prostředky. V tomto ohledu uvedla, že jí realizovaná transakce ve zdaňovacím období roku 2019 nepředstavovala výplatu z ostatních kapitálových fondů, ale jednalo se o krátkodobou zápůjčku E. F., kterou jmenovaný vrátil žalobkyni během roku 2021. Důvodem tohoto postupu bylo posílení Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

finančních zdrojů žalobkyně, která se od roku 2020 začala spolupodílet na financování investičního projektu E. F. v Lipně nad Vltavou (dále jen „projekt Lipno“) a jejímž prostřednictvím mělo být toto financování postupně přeneseno z fyzické osoby na spol. JBC sport s.r.o. a JBC invest s.r.o. Žalobkyně zdůraznila, že tyto účelově založené společnosti zpočátku nemohly získat externí zdroje financování, neboť bankovní instituce obecně podmiňují poskytnutí úvěrů společnostem bez odpovídající historie předchozím samostatným zapojením investora, který potřebné peněžní zdroje zajistí. Kromě E. F. tak byly uvedené společnosti financovány též prostřednictvím žalobkyně, jež poskytla spol. JBC invest a.s. peněžní prostředky ve výši 13 000 000 Kč v roce 2017, 12 000 000 Kč v roce 2018, 14 000 000 Kč v roce 2019 a dále 35 500 000 Kč v roce 2021. Obdobně byly využity i peněžní prostředky, které žalobkyně získala po vrácení zápůjčky E. F. v roce 2021. V daném zdaňovacím období se pohledávky žalobkyně za spol. JBC invest a.s. a JBC sport s.r.o. vyšplhaly až na částku 85 500 000 Kč, stejný trend přitom pokračoval i v roce 2022, kdy žalobkyně evidovala pohledávky vůči spol. JBC sport s.r.o. ve výši téměř 73 700 000 Kč a vůči spol. JBC invest a.s. ve výši 35 600 000 Kč. Poté, co spol. JBC invest a.s. v květnu 2022 získala úvěr od České spořitelny, a.s. ve výši 300 000 EUR, započala fáze refinancování projektu, kdy dotčená společnost nejprve splatila své závazky vůči E. F., čímž došlo též k postupnému snižování podílu financování z jeho strany jako fyzické osoby. Jakmile žalobkyně získala v roce 2024 další úvěr ve výši 50 000 000 Kč od ČSOB, bylo přistoupeno i k refinancování jejích pohledávek vůči spol. JBC invest a.s. a JBC sport s.r.o.

23. Přestože žalobkyně celý průběh refinancování doložila, žalovaný učinil vadný závěr, že poskytnutí zápůjčky E. F. a její vrácení měly zakrýt primární účel restrukturalizace koncernu EGE, jakož i reálnou podstatu transakce v podobě výplaty z ostatních kapitálových fondů. S výjimkou toho, že dotčené kroky následovaly po místním šetření správce daně v prosinci 2020, nicméně žalovaný, na němž leží důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, žádné důkazy na podporu svých tvrzení nepředložil a naopak úplnost, správnost a věrohodnost důkazních prostředků, které předložila ve věci žalobkyně, nevyvrátil. Žalovaný nadto přehlédl, že majetek E. F. se poskytnutím zápůjčky nijak nezvýšil, neboť v jejím důsledku došlo ke vzniku ekvivalentního závazku na jeho straně vůči žalobkyni zápůjčku uhradit. Takto vrácené peněžní prostředky proto zůstaly podle přesvědčení žalobkyně v jejím vlastním kapitálu a dvojí zdanění navržené žalovaným, jednou při poskytnutí zápůjčky a podruhé při jejich výplatě z ostatních kapitálových fondů, odporuje zákonné úpravě.
24. Výše uvedenou argumentaci žalobkyně podložila odkazem na účetní závěrky a jejich přílohy, v nichž byla zachycena rovněž pohledávka ve výši 43 958 000 Kč, kterou žalobkyně evidovala za E. F.. Ačkoli k výplatě částky formálně došlo v roce 2019, její překvalifikování na zápůjčku bylo provedeno až po uzavření účetních knih k 31. 12. 2019, kdy žalobkyně učinila dané rozhodnutí. Následná změna charakteru transakce tak mohla být dle jejích slov promítnuta až do přílohy účetní závěrky za rok 2020.
25. **Pod třetím žalobním bodem** žalobkyně vytkla nezákonnost Napadeného rozhodnutí pro nesprávnou aplikaci institutu zneužití práva ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu, kdy nebylo prokázáno kumulativní splnění subjektivních a objektivních podmínek pro užití předmětné právní úpravy. Co se týká tzv. testu motivu transakce, žalobkyně v první řadě upozornila na právní závěry Nejvyššího správního soudu (viz rozsudky ze dne 14. 11. 2019, Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

č. j. 6 Afs 376/2018-46, dále ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, ze dne 8. 6. 2023, č. j. 10 Afs 272/2021-85, a ze dne 16. 2. 2024, č. j. 2 Afs 289/2022-75), dle nichž nese správce daně důkazní břemeno, že jednání daňového subjektu nemá jiné racionální vysvětlení než získání daňové výhody. Přestože žalovaný zastává názor, že hlavním motivem restrukturalizace holdingu EGE bylo daňové zvýhodnění výplat podílů na zisku EGE, toto hodnocení v rozporu s citovanou judikaturou opomíjí širší souvislosti celé transakce. Jak žalobkyně poukázala, jejich význam vyzdvihl i Nejvyšší správní soud v recentním rozsudku ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78 (dále jen „rozsudek FPPV“), kde k otázce zneužití práva v souvislosti se založením holdingové společnosti shrnul, že daňové orgány jsou povinny vzít v úvahu nejen daňová, ale též ekonomická nebo právní hlediska pro vznik obdobné struktury.

26. Žalobkyně namítla, že jedním z hlavních důvodů restrukturalizace byla změna modelu podnikání E. F. jako fyzické osoby na rodinný holding zastřešený žalobkyní jako držitelem dalších majetkových účastí bez samostatného provozování vlastních podnikatelských aktivit. Tento vývoj je nejen obvyklý u větších i malých podnikatelů, jak potvrzuje i rozsudek FPPV, ale též racionální, neboť usnadňuje přípravu na postupnou generační obměnu. Nová holdingová struktura přitom nemusí od svého vzniku aktivně realizovat investice, ale je přípustné, aby do budoucna zachovala formu čistého holdingu. Výtka žalovaného, že žalobkyně nevykonávala na počátku své existence vlastní podnikatelskou činnost, je tak podle přesvědčení žalobkyně zcela lichá. Jak nadto vyplývá z obchodního rejstříku, žalobkyně nezůstala zcela pasivním subjektem, neboť s postupem času narůstaly objemy jejích vnitroskupinových zápůjček a tím i generované cashflow. V důsledku průběžného refinancování žalobkyně převzala roli E. F. jako hlavního investora, stejný účel bude přitom plnit i do budoucna v rámci dalších zamýšlených převodů jeho obchodních podílů, jimiž má být dovršena celková konsolidace skupiny.
27. Právě prevence tříštění podnikatelských aktivit je podle tvrzení žalobkyně dalším důvodem pro vznik holdingové struktury, jejímž prostřednictvím bude celá síť obchodních společností předána dcerám E. F., jež se od roku 2015 s rozvojem svých schopností a zkušeností a v závislosti na své životní situaci v řízení těchto subjektů aktivně angažují na vedoucích pozicích. Žalobkyně v této souvislosti odkázala mimo jiné na příslušné zápisy v obchodním rejstříku. Restrukturalizací holdingu jmenovaný podle slov žalobkyně zajistil, aby v případě dědického nástupnictví muselo dojít k přechodu vlastnictví toliko na úrovni holdingové společnosti, zatímco vlastnické vztahy mezi dalšími entitami zůstanou nedotčeny. Nové uspořádání je tímto zárukou plynulého převzetí řízení a kontinuity při budoucí správě majetku. Legitimitu obdobných restrukturalizačních cílů, včetně např. dosažení jednoty řízení, zjednodušení transferů ve skupině a snazší distribuce zisku dle potřeb financování, obecně potvrdil v rozsudku FPPV i Nejvyšší správní soud.
28. Vzhledem k tomu, že vznik holdingové struktury byl spíše strategickým cílem, jehož nebylo třeba dosáhnout na úkor běžné podnikatelské činnosti společností se zapojením E. F., je poté dle názoru žalobkyně nerozhodné, že samotný proces konsolidace trvá delší dobu a je realizován postupnými kroky. Žalobkyně má za to, že pokud by primárním účelem vzniku holdingu bylo dosažení neoprávněných daňových výhod, nebylo by racionální ponechávat danou strukturu po výplatě sporných částek nadále funkční a rozvíjet ji čtyři až pět let tak, aby žalobkyně mohla akcelarovat své podnikatelské a holdingové aktivity. Ačkoli žalobkyně nerozporovala, že i časový aspekt restrukturalizace je významným hlediskem pro dovození Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

zneužití práva, zdůraznila, že v judikatorní praxi byl tento institut dáván do souvislosti především s kroky daňových subjektů, které byly učiněny v krátkém časovém sledu bez logického vysvětlení a jimiž byl účel transakce téměř ihned plně konzumován. Jednání žalobkyně se však odlišuje od obdobných případů, jež byly Nejvyšším správním soudem popsány v rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, neboť restrukturalizace odpovídá dlouhodobým cílům E. F. jako jediného akcionáře a má nepochybný ekonomický smysl, který žalobkyně řádně vysvětlila. Jak nadto potvrzují též závěry z rozsudku FPPV, na zneužití práva poté nelze usuzovat ani z důvodu, že se jak struktura holdingu, tak též investiční aktivity žalobkyně rozrůstaly postupně, neboť takový průběh je zcela běžnou podnikatelskou realitou.

29. Žalobkyně závěrem namítla, že pro aplikaci institutu zneužití práva není splněna ani objektivní podmínka, neboť dle jejích slov bylo při určení základu srážkové daně z titulu vrácení příplatku mimo základní kapitál postupováno z její strany zcela v souladu s úmyslem zákonodárce, který v § 36 odst. 2 písm. e) ZDP připustil, aby při určení výše srážkové daně z vratky příplatku mimo základní kapitál byl oproti příjmu uplatněn náklad do výše nabývací ceny obchodního podílu. Žalobkyně zdůraznila, že nabývací cena nepeněžitého vkladu je striktně vymezena v § 24 odst. 7 písm. b) ZDP, dle něhož se její výše určí v souladu s právními předpisy upravujícími oceňování majetku, tj. znaleckým posudkem, přičemž příslušná zákonná úprava rovněž stanovuje výjimky z tohoto obecného pravidla. Dané ustanovení je natolik detailní, že dle názoru žalobkyně nedává prostor pro aplikaci institutu zneužití práva. Obdobné stanovisko zaujal ve vztahu ke konkrétním „technickým“ postupům v oblasti procesního práva též Nejvyšší správní soud (viz rozsudek ze dne 4. 5. 2011, č. j. 7 Afs 4/2011-72).
30. Stran nyní projednávané věci žalobkyně poukázala, že zákonodárce podrobně stanovil pravidla pro určení hodnoty nepeněžitého vkladu fyzické osoby v postavení člena obchodní korporace, přičemž umožnil zohlednit nárůst hodnoty tohoto majetku v čase. Logickým důsledkem je poté dle názoru žalobkyně to, že se tento nárůst promítne i do výše nabývací ceny podílu v obchodní společnosti, do níž je majetek vložen. Je přitom obvyklé, že hodnota předmětné společnosti bude zčásti dána nerozdělenými zisky z minulých let. Co se týká samotné EGE, nerozdělený zisk tvořil toliko 31 % její celkové hodnoty, přičemž žalovaný dle mínění žalobkyně dosud neprokázal, že by skrze výplatu z jejích kapitálových fondů docházelo i k výplatě nerozděleného zisku EGE. Za stavu, kdy právní předpis nadto rozlišuje mezi výplatou z kapitálu tvořeného ze zisku, jež podléhá srážkové dani, a výplatou z ostatních kapitálových fondů, jejíž výše může potenciálně odpovídat též hodnotě zisku vložené obchodní společnosti a kde jakákoli úprava zdanění absentuje, nelze dle žalobkyně aprobovat tvrzení žalovaného, že získala údajně nezdaněnou distribuci dividend daňovou výhodou v rozporu se smyslem příslušné právní normy. Speciální úpravu zdanění výplat z kapitálu tvořeného ze zisku nelze aplikovat ani analogicky, neboť tímto excesivním výkladem by správce daně nepřipustně nahrazoval roli normotvůrce.

IV. Vyjádření k žalobě

31. Žalovaný se předně (v kontextu námitek soustředěných pod **prvním žalobním bodem**) neztotožnil s argumenty žalobkyně, že daňová kontrola za zdaňovací období roku 2019 byla fakticky zahájena před termínem dne 2. 8. 2021. Připustil sice, že rozhodnutím ze dne 29. 11. 2023, č. j. 3948/23/5200-10421-71-2995, zrušil dodatečný platební výměr správce daně za Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

zdaňovací období roku 2018 pro překročení mezí jeho vyhledávací činnosti, které mělo vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2019 však správce daně již omezil svou vyhledávací činnost ve smyslu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32, a ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019-30) na pouhé zjištění podkladových informací při místním šetření. Co se týká žalobkyní napadených úkonů správce daně, žalovaný poukázal, že výzvy k součinnosti, které byly v roce 2020 adresovány třetím osobám, byly vydány při vyhledávací činnosti týkající se EGE Holding jako samostatného daňového subjektu, nikoli žalobkyně, a jejich cílem bylo zjištění obecných informací o struktuře holdingu bez zaměření na konkrétní daňové přiznání za určité zdaňovací období. Žalobkyně v tomto ohledu nebyla správcem daně nijak zatížena a nebyla ani podrobena žádnému kontrolnímu postupu, vůči němuž by bylo na místě uplatnit dle § 86 odst. 2 daňového řádu jakákoli práva. Stran odpovědí na jednotlivé výzvy poté žalovaný potvrdil, že takto zjištěné skutečnosti se staly součástí spisového materiálu žalobkyně skrze ÚZ I; ani judikatura citovaná žalobkyní nicméně takový postup za překročení vyhledávací činnosti správce daně neoznačuje. Totožný závěr lze podle názoru žalovaného učinit i ve vztahu ke Sdělení správce daně, kterým byla žalobkyně vyzvána k doložení účetních podkladů za zdaňovací období let 2017 a 2018, nikoli však roku 2019.

32. Ve vztahu k **druhému žalobnímu bodu** se žalovaný vymezil proti tvrzení žalobkyně, že částka ve výši 43 958 250 Kč představovala pouze krátkodobou zápůjčku jejímu jedinému akcionáři E. F., nikoli výplatu z ostatních kapitálových fondů, od níž bylo upuštěno z důvodu nutnosti posílení finančních zdrojů žalobkyně pro účely financování investic v lokalitě Lipna nad Vltavou. Žalovaný upozornil, že nejpozději od prosince 2020 si byla žalobkyně po provedeném místním šetření vědoma zájmu správce daně o výplaty podílů na nerozděleném zisku EGE skrze ostatní kapitálové fondy, které byly zachyceny i v jejím účetnictví. Změnu povahy transakce a následné vrácení peněžních prostředků E. F. v roce 2021 poté žalobkyně vysvětlovala v první řadě potřebou udělení souhlasů státních institucí s realizací investic, posléze financováním dalších společností ze strany žalobkyně a nakonec realizací dlouhodobě plánované akvizice, na niž odkazovaly i předložené účetní závěrky. Citované důvody však byly nejen v čase nekonzistentní, ale podle názoru žalovaného ani nepodporovaly racionalitu peněžních toků, jež spíše nasvědčují účelovosti kroků žalobkyně. Co se týká konkrétně projektu Lipno, žalovaný nijak nezpochybnil, že peněžní prostředky, které E. F. vrátil žalobkyni, byly využity k přenesení financování tohoto projektu. Obdobně nerozporoval potíže, s nimiž se potýkají obchodní společnosti bez historie při získání bankovního úvěru. Žalobkyně nicméně nedokázala logicky vysvětlit, proč by poskytla jakoukoli zápůjčku fyzické osobě, od níž bylo třeba tyto peněžní prostředky obratem vyžádat zpět, aby mohla sama přikročit k financování jiných subjektů. Za situace, kdy se žalovaný vypořádal se všemi důkazy, jež žalobkyně ve věci navrhla, a dospěl k závěru, že překvalifikování transakce bylo pouhou zástěrkou, je podle jeho názoru na místě doměřit daň. Žalovaný přitom zdůraznil, že se nejedná o dvojí zdanění, neboť transakcí došlo fakticky k výplatě podílu na zisku dceřiné společnosti jedinému akcionáři, a to aniž by z této výplaty byla jakákoli daň odvedena. Skutečnost, že předmětná částka byla vrácena, je nerozhodná, neboť v takovém případě by bylo možné vyhnout se doměření daně převedením již vyplacených peněžních prostředků zpět do dispozice daňového subjektu.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

33. Žalovaný závěrem nesouhlasil s námitkami, jimiž žalobkyně **pod třetím žalobním bodem** poukazovala na to, že, že jí realizovanou restrukturalizaci nelze považovat za zneužití práva. V této souvislosti nesouhlasil, že by v nyní projednávané věci nastala shodná situace jako v rozsudku FPPV. Jak žalovaný, tak též správce daně vzali v potaz veškeré relevantní okolnosti transakce, kdy sice nezpochybnili údajné výhody holdingu, avšak neshledali žalobkyní tvrzené důvody za dostačující pro obhájení ekonomické racionality jejích kroků, zejména poskytnutí značných peněžních prostředků E. F.. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně nesloužila v rámci holdingu primárně k řízení a financování ovládaných společností, ale spíše k výplatám podílů na zisku bez zdanění, které podle finančního toku z EGE Holding na účet E. F. svým objemem výrazně převažovaly nad investiční činností žalobkyně. Uvedené převody přitom postrádají racionální vysvětlení, i kdyby žalobkyně sloužila toliko jako tzv. *pure holding*.
34. Obdobné výhrady poté žalovaný vznesl i vůči druhému důvodu přednesenému žalobkyní, neboť ani snaha o mezigenerační přesun majetku neopodstatňuje podle jeho názoru výplatu peněžních prostředků ve formě vratek příplatků mimo základní kapitál. Jakkoli žalovaný souhlasil, že proces restrukturalizace může trvat po delší časové období, není zřejmé, proč bylo s tvrzeným přesunem správy majetku započato v době, kdy dcery E. F. nebyly v důsledku svého pracovního vytížení a rodinné situace schopny se do vedení žalobkyně po osm let zapojit. Skutečnost, že sama žalobkyně zůstala zachována i po provedení výplat, je poté dle přesvědčení žalovaného již nerozhodná, neboť i z judikatury vyplývá, že pro naplnění subjektivních podmínek zneužití práva postačuje, aby získání neoprávněných daňových výhod bylo cílem zjevně převažujícím, nikoli jediným (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46). Tento závěr ve věci žalobkyně přitom nevyvrací ani fakt, že část podílu na zisku s původem u EGE mohla být vyplácena standardně formou dividend. Za situace, kdy však žalobkyně začala provozovat relevantní ekonomickou činnost až několik let po svém vzniku, ale zároveň již krátce po založení vyplácela značné peněžní prostředky jedinému akcionáři z podílu na zisku v dceřiné společnosti, se nelze dle žalovaného ztotožnit s argumentací žalobkyně, že účelem jejího postupu nebylo vytvoření umělého stavu ke zneužití právní úpravy a získání daňové výhody.
35. Zmíněná výhoda měla podle přesvědčení žalovaného spočívat v tom, že žalobkyně skrze vrácení příplatku mimo základní kapitál jedinému akcionáři v podobě výplaty z ostatních kapitálových fondů fakticky vyplácela též podíl na zisku EGE, aniž by odvedla jakoukoli daň. Nastolením této umělé situace totiž mohla využít možnosti odpočtu nabývací ceny podílu ve smyslu § 36 odst. 2 písm. e) ZDP a tím tak snížit svůj daňový základ. Přestože žalovaný nezpochybnil, že předmětné ustanovení vymezuje přesné podmínky pro uplatnění nákladů do výše nabývací ceny podílu a že žalobkyně daná kritéria též formálně splnila, nesouhlasil s jejím tvrzením, že tato transakce byla zcela v souladu se smyslem a účelem zákona, neboť její podstatou bylo především zakrytí jednání, pro něž je daňová povinnost konstruována odlišně. Za stavu, kdy v rámci holdingu byla sice řádně využita zákonná výjimka pro osvobození podílu na zisku vypláceného dceřinou společností své matce od daně z příjmu podle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP, avšak tato výjimka byla následně zneužita též k tomu, aby byl daný příjem dále vyplácen z mateřské společnosti jejímu akcionáři jako vratka příplatku mimo základní kapitál bez zdanění srážkovou daní, je třeba dle žalovaného uzavřít, že žalobkyně naplnila též tzv. test daňové výhody.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

V. Replika žalobkyně

36. Žalobkyně v kontextu námitek **prvního žalobního bodu** poukázala, že žalovaný výslovně přiznal užití odpovědí na výzvy správce daně jako důkazních prostředků ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2019. Stejně tak je podle názoru žalobkyně mezi účastníky řízení nyní nesporné, že obsahem ÚZ II je hodnocení těchto důkazů, z čehož plyne, že správce daně prováděl dokazování nejpozději k 20. 5. 2021, tj. před formálním zahájením daňové kontroly. Žalobkyně v tomto ohledu znovu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29, který kvalifikuje obdobný postup jako skrytou daňovou kontrolu, od jejíhož počátku je třeba počítat i lhůtu pro stanovení daně. Tato prekluzivní lhůta měla podle názoru žalobkyně uplynout již dne 20. 5. 2024, tedy před doručením Napadeného rozhodnutí. Žalobkyně se dále ohradila proti argumentaci žalovaného, že vydáním Výzvy II, resp. Sdělení, nemohlo dojít k zahájení materiální daňové kontroly, kdy zopakovala svá předchozí tvrzení uvedená v žalobě. Vzhledem k tomu, že oba úkony předcházely zpracování ÚZ II, však připustila, že dané závěry nemají na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně již relevantní dopad.
37. Ve vztahu k **druhému žalobnímu bodu** žalobkyně opětovně zdůraznila, že žalovaný neunesl ve věci důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, neboť na jednu stranu nezpochybnil úplnost, správnost ani věrohodnost důkazních prostředků, jež žalobkyně předložila k prokázání poskytnutí zápůjčky jedinému akcionáři, nadále se však dovolává skutkové verze, že změna povahy transakce byla účelovým krokem žalobkyně, který měla podniknout po provedení místního šetření správcem daně. K tomuto závěru přitom žalovaný dosud neprezentoval žádný důkaz. Namísto toho skutečnosti tvrzené žalobkyní s odkazem na jejich domnělou iracionalitu svévolně odmítl zohlednit a pokusil se na ni přenést důkazní břemeno, když ve svém vyjádření namítl, že sama žalobkyně dosud logiku transakcí nijak nevysvětlila. Daný postup je dle názoru žalobkyně třeba považovat ve světle nálezů Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, za nepřipustný exces správce daně, který porušuje čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Případné doměření daně by poté bylo v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny.
38. Žalobkyně se závěrem vymezila i proti argumentaci žalovaného týkající se naplnění podmínek pro aplikaci institutu zneužití práva, kdy namítla, že žalovaný v rozporu s judikatorní praxí Nejvyššího správního soudu marginalizuje ekonomické a právní aspekty restrukturalizace holdingu a namísto toho se soustředí výlučně na aspekty daňové. Žalobkyně podle svých slov předložila množství důkazů prokazujících reálné důvody pro vytvoření komplexní holdingové struktury, kde se mělo koncentrovat řízení a financování podnikatelských aktivit E. F. a která se stala mimo jiné též prostředkem pro mezigenerační převod jeho majetku. Desetiletá historie fungování holdingu poté zcela vylučuje, že by jeho založení bylo vedeno snahou o vyhnutí se daňové povinnosti, když samotný holding svůj účel vzniku nadále naplňuje. Dle přesvědčení žalobkyně tak žalovaný obdobně jako správce daně v rozsudku FPPV pochybil, neboť opomenul zastřešující funkci holdingu, nezohlednil důkazy prokazující důvody jeho založení a kladl namísto toho důraz na časové období, kdy holding nevykonával ekonomickou činnost, přičemž na základě selektivního posouzení nesprávně označil zkoumané transakce za účelové. Vzhledem ke shora popsáním podobnostem má žalobkyně za to, že závěry rozsudku FPPV jsou pro nyní vedené řízení vysoce relevantní. Co do zbývajících námitek žalovaného k této otázce, které podle jejího Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

názoru nijak nereagují na žalobní tvrzení, žalobkyně toliko odkázala na svou předchozí argumentaci uvedenou v žalobě.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

39. Soud vyhodnotil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje též veškeré formální náležitosti na ni kladené. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. poté přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, jak v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, tak i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. O podané žalobě rozhodl v souladu s § 51 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.
40. Podstatou sporu mezi účastníky je posouzení zákonnosti postupu finančních orgánů, které žalobkyni doměřily DPFO vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2019 ve výši 7 757 338 Kč a současně jí uložily povinnost uhradit odpovídající penále, neboť učinily závěr, že žalobkyně vyplácela pomocí vratek příplatku mimo základní kapitál hrazených z účtu ostatních kapitálových fondů jedinému akcionáři fakticky podíly na zisku s původem v její dceřiné společnosti EGE, aniž by tyto výplaty byly v důsledku neoprávněného uplatnění odpočtu ve smyslu § 36 odst. 2 písm. e) ZDP řádně zdaněny srážkovou daní.
41. V logice uspořádání žalobních námitek soud přistoupil nejprve k posouzení důvodnosti té části argumentace, kterou žalobkyně pod **prvním žalobním bodem** poukazovala na skutečnost, že k doměření daně došlo po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
42. V tomto směru je třeba předeslat, že jak délka lhůty pro stanovení daně, tak její běh jsou obecně upraveny v § 148 odst. 1 daňového řádu, podle něhož nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně přitom počne běžet dnem, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, či v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. S délkou lhůty pro stanovení daně je podle § 148 odst. 5 daňového řádu dále možné nakládat, nejdéle však po dobu 10 let od jejího počátku.
43. Jak v této souvislosti upřesnil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56, lhůta v § 148 odst. 1 daňového řádu je lhůtou zákonnou, hmotněprávní a svou povahou nepochybně prekluzivní. Pouze v jejím rámci lze zákonem určeným způsobem měnit výši daně ve prospěch daňového subjektu, ale i v jeho neprospěch. Uplynutím prekluzivní lhůty právo správce daně i daňového subjektu na stanovení daně, popř. její změnu, zaniká. Zánik je přitom důsledkem dvou právních skutečností, a to jednak uplynutí času (tj. propadné neboli prekluzivní lhůty), jednak nečinností správce daně či daňového subjektu, spočívající v neuplatnění práva. K zániku práva uplynutím prekluzivní lhůty dochází přímo ze zákona a je třeba k němu přihlížet z úřední povinnosti. Tato povinnost poté stihá ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, nejen správní orgány, ale též správní soudy, které jsou nuceny přihlídnout k prekluzi i v případě, že žalobce obdobnou výtku v žádném žalobním bodu vůbec nevznese.
44. Zákonodárce výslovně připustil modifikaci základní tříleté lhůty pro stanovení daně třemi typy úkonů, a to předně úkony prodlužujícími běh lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu za podmínky, že byly učiněny v posledních 12 měsících základní lhůty, dále úkony Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

prerušujícími běh lhůty podle § 148 odst. 3 ve spojení s § 87 daňového řádu, v jejichž důsledku dochází k počátku běhu zcela nové základní lhůty, a závěrem úkony stavějícími běh lhůty ve smyslu § 148 odst. 4 daňového řádu, jejichž podstatou je, že základní lhůta neběží po dobu určenou zákonem, avšak po odpadnutí zákonné překážky se její běh znovu obnovuje. Účinky jednotlivých typů úkonů lze i kombinovat (viz Rozehnal, T. *Komentář k § 148*. In: Rozehnal, T. *Daňový řád: Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019; dostupné v ASPI).

45. Právě kumulace vlivu úkonů dle odst. 2 a 3 výše citovaného ustanovení je relevantní pro aktuálně řešenou věc. Mezi účastníky je nesporné, že dne 21. 5. 2021 vydal správce daně výzvu k podání daňového tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby DPFO, č. j. 4725746/21/2010-53521-106989. Poté, co žalobkyně sdělila, že uvedenou výzvu odmítá splnit, zaslal jí správce daně oznámení o zahájení daňové kontroly, které bylo žalobkyni doručeno dne 2. 8. 2021. Jádrem sporu účastníků tkví právě v určení data, k němuž byla daňová kontrola u žalobkyně správcem daně skutečně zahájena a od něhož by zároveň počala běžet lhůta pro stanovení daně.
46. Žalobkyně namítla, že k přerušení běhu zákonné lhůty došlo doručením Výzvy II ze dne 7. 4. 2020, alternativně doručením Sdělení ze dne 10. 12. 2020 či sepsáním ÚZ II ze dne 20. 5. 2021, které označila jako materiální počátek daňové kontroly. Soud v této souvislosti vyšel ze zákonného vymezení okamžiku zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu, přičemž nepřehlédl, že znění tohoto ustanovení doznalo s účinností od 1. 1. 2021 po přijetí novelizujícího zákona č. 283/2020 Sb. formulačních změn.
47. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platilo, že daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při němž je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a kdy správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu či jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Ke genezi předmětného ustanovení se v rozsudku ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019-34, vyjádřil Nejvyšší správní soud, který uvedl, že přijetí tohoto znění bylo reakcí na historickou praxi správců daně, kdy k započítání daňové kontroly docházelo až se značným časovým odstupem od jejího formálního zahájení. Do zákonné úpravy tak byla zakotvena podmínka faktické realizace daňové kontroly, která byla do té doby dovozována judikatorní praxí. Danou změnou však nebyl jakkoli popřen význam formálního prvku. Jak napovídá i nová konstrukce ust. § 87 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021, ani aktuální právní úprava ve svém celku nemá ambici se od této koncepce odchýlit (srov. Rozehnal, T. *Komentář k § 87*. In: Rozehnal, T. *Daňový řád: Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019; dostupné v ASPI). Lze tak uzavřít, že i nadále je třeba přesný okamžik zahájení daňové kontroly posuzovat jak z hlediska formálního, tak i materiálního.
48. Co se týká vymezení úkonu, který svou povahou naplňuje znaky daňové kontroly, je v tomto směru třeba předně rozlišit mezi vyhledávacími a kontrolními postupy správce daně. Podle § 78 odst. 1 daňového řádu tkví prvně zmíněný postup v tom, že správce daně „*vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.*“ V rámci své činnosti poté v souladu s § 78 odst. 3 daňového řádu: a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťuje údaje o příjmech, majetkových poměrech a dalších skutečnostech rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3, d) opatřuje nezbytná vysvětlení, a e) provádí místní šetření. Předmětem daňové kontroly jako kontrolního postupu jsou dle § 85 odst. 1 daňového řádu naopak „*daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.*“

49. Rozlišením mezi vyhledávací činností správce daně a daňovou kontrolou se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, který ve své ustálené judikatuře vyzdvihl, že hranice těchto postupů je třeba vymezit zejména s přihlédnutím k rozsahu dokladů vyžadovaných správcem daně a povaze jím ověřovaných skutečností. Zatímco při vyhledávací činnosti správce daně jen „mapuje terén“ a shromáždí podkladové informace, cílem daňové kontroly je již komplexní přezkoumávání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (viz rozsudek ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52, a ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32). Správce daně v tomto ohledu disponuje relativně širokým správním uvážením, co se zacílení jeho prověřování týče, je nicméně limitován zásadou proporcionality (viz např. rozsudek ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29). Jakmile si stanoví okruh otázek, které hodlá prověřovat, není nadále oprávněn postupy upravené v daňovém řádu libovolně zaměňovat a vybírat si, jak dlouho a v jaké intenzitě v nich bude pokračovat, ale naopak je povinen respektovat zákonný rámec konkrétního postupu při správě daní a pohybovat se v jeho mantinelech (viz rozsudek ze dne 18. 3. 2024, č. j. 5 Afs 316/2023-41, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, a ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016-18).
50. Související otázkou je poté provádění dokazování a hodnocení získaných důkazních prostředků, které je předvídáno pouze v rámci daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností, nikoli již při vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v tomto bodu potvrdil, že přistoupí-li správce daně již před formálním zahájením daňové kontroly k přímému ověřování a zjišťování daňového základu či jiných konkrétních okolností rozhodných pro správné stanovení daně, překračuje tím meze vyhledávacích postupů (viz např. rozsudek ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019-31, a ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017-26). S těmito právními závěry se oba účastníci řízení ostatně plně ztotožnili.
51. Sporným bodem jejich argumentace zůstala toliko otázka, zda správce daně již před oznámením zahájení daňové kontroly dne 2. 8. 2021 ze shora popsaných zákonných limitů skutečně vybočil. Žalobkyně v první řadě spatřovala kontrolní činnost ve vydání Výzvy II ze dne 15. 4. 2020, kdy s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 47/2023-39, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 10. 2021, č. j. 62 A 52/2021-70, namítala, že správce daně svým cíleným dotazováním u ČSOB zjišťoval konkrétní skutečnosti vztahující se k její daňové povinnosti a ověřoval rovněž její správnost. Ačkoli lze žalobkyni do jisté míry přisvědčit, že výzva adresovaná třetímu subjektu může za určitých okolností naplnit znaky úkonu daňové kontroly, je nutno zdůraznit potřebu pečlivě zkoumat samotný obsah takové výzvy, jakož i její kontext. Teprve na základě celkového posouzení všech okolností lze vyhodnotit, zda uvedený postup správce daně odpovídá vyhledávací činnosti, či zda naopak spadá do daňové kontroly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

52. V rozsudku ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 47/2023-39, byl Nejvyšší správní soud konfrontován se skutkovým dějem, kdy správce daně požádal bankovní instituci o sdělení čísel účtů daňového subjektu, stavu peněžních prostředků a transakcí s nimi spojených za období dvou let. K námitce stěžovatelky, že tato žádost představovala faktické zahájení daňové kontroly, Nejvyšší správní soud předně poukázal, že předmětnou výzvou nebyla vyžadována její součinnost se správcem daně, který odpověď bankovní instituce sice v řízení využil jako důkazní prostředek, ani tento krok nicméně neodůvodňoval závěr, že daná výzva představuje kontrolní úkon ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu. Podle Nejvyššího správního soudu „[d]aňový řád v § 78 odst. 1 počítá s tím, že v rámci vyhledávací činnosti správce daně vyhledává důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňových subjektů při správě daní. Zjišťování údajů týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně tvoří naopak podstatnou část vyhledávací činnosti [§ 78 odst. 3 písm. b) daňového řádu]. Informace o stavu peněžních prostředků stěžovatelky přitom pod obsah posledně citovaného ustanovení daňového řádu nepochybně spadá.“
53. Vzhledem k tomu, že správce daně podle skutkových zjištění neprováděl v dané věci dokazování a odpovědi bankovních institucí nijak nehodnotil, odlišil Nejvyšší správní soud řešený případ od skutkových okolností popsaných v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 10. 2021, č. j. 62 A 52/2021-70, kdy uvedl: „V onom případě posuzoval soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly, přičemž správce daně zde cíleně prověřoval určité skutečnosti a na ně navázal strukturovanou výzvu tamnímu daňovému subjektu k poskytnutí dokladů při zahájení daňové kontroly; věděl tak, jaké skutečnosti a z jakých důvodů hodlá v rámci daňové kontroly dále ověřovat a kontrolovat. Taková situace však v projednávané věci nenastala a je nutno přisvědčit žalovanému, že se nejedná o obecně aplikovatelný závěr, ale naopak o výjimku z obecného pravidla ve vztahu ke konkrétním skutkovým okolnostem tam řešené věci.“
54. Výše popsaných právních závěrů se při posouzení projednávané věci přidržel i zdejší soud, který přezkoumal dále správní spis předložený žalovaným. Ve svém přezkumu se zaměřil na jednotlivé úkony správce daně, které lze v intencích judikatorních východisek považovat za relevantní pro zodpovězení otázky, zda byla žalobkyně podrobena skryté daňové kontrole správcem daně před oznámením jejího formálního zahájení. Soud v této souvislosti dospěl k následujícím skutkovým zjištěním.
55. V reakci na žádost správce daně o sdělení informací poskytla ČSOB přípisem ze dne 28. 1. 2020, zn. 37108032/1142225/20, údaje o číslech účtů akcionářů EGE, datu jejich otevření a osobách s dispozičním oprávněním. Z navazujícího přípisu totožné bankovní instituce ze dne 7. 4. 2020, zn. 37108032/420372/20, dále vyplynulo, že správce daně svůj dotaz rozšířil i na další subjekty, fyzické a právnické osoby, stojící mimo skupinu EGE. Výzvou III ze dne 10. 12. 2020 se správce daně obrátil na E. F., jehož v souladu s § 57 odst. 1 a § 78 odst. 1 daňového řádu požádal, aby v souvislosti se správou daní u daňového subjektu EGE Holding poskytl informace o tom, jak došlo k pozbytí obchodního podílu, který vlastnil v EGE, kdy se stala novým vlastníkem samotná EGE Holding, jak byla stanovena hodnota tohoto podílu a jak byla dotčená transakce vypořádána. Správce daně rovněž požádal o sdělení, zda E. F. drží další obchodní nebo majetkové podíly v rámci koncernu, jak tyto podíly nabyt a jaké hodnoty dosahují. Z odpovědi dotazovaného ze dne 21. 12. 2020 je patrné, že do roku 2015 byl vlastníkem čtyř základních podílů ve výši 625/10000 v hodnotě 1 875 000 Kč v EGE, Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

kteřé dohodou ze dne 23. 6. 2015 poskytl jako nepeněžitý příplatek do vlastního kapitálu EGE Holding. Smlouvou o převodu akcií ze dne 5. 3. 2015 zároveň nabyl za úplatu ve výši 2 000 000 Kč celkem 100 % akcií v žalobkyni, jež je spoluvlastníkem EGE Holding a slouží i jako holdingová společnost pro podnikatelské aktivity dotazovaného.

56. V tomtéž období zaslal správce daně dále své Sdělení ze dne 10. 12. 2020, č. j. 2341456/20/2201-62561-302437, adresované přímo žalobkyni jako daňovému subjektu, která byla požádána, aby ze svého účetnictví předložila „*Podklady vztahující (sic!) se k položce B.III. – Dlouhodobý finanční majetek*“, „*Podklady vztahující se k položce A.II.2.1 – Ostatní kapitálové fondy*“, „*Veškeré podklady související s příjmy z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností daňovému subjektu [...] a jejich příp. následnou distribucí*“, „*Veškeré podklady [...] a metodiku účtování [...] týkající se přímých a nepřímých (režijních) nákladů mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti*“ a „*Účetní deník (nebo hlavní knihu položkově) za zdaňovací období 2017 a 2018.*“ Svůj požadavek odůvodnil tím, že žalobkyně snižovala ve zdaňovacích obdobích roku 2017 a 2018 svůj výsledek hospodaření o příjmy dle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP, aniž by byl zřejmý jejich původ. Obdobně poté vyloučila ze zdanění na ř. 110 II. oddílu daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob v obou výše uvedených zdaňovacích obdobích i účetní výnosy, ačkoli recipročně nevyloučila náklady plynoucí mateřské společnosti z titulu držby podílu v dceřiné společnosti. V reakci ze dne 19. 1. 2021 žalobkyně výzvě správce daně vyhověla a doložila veškeré podklady v požadovaném rozsahu.
57. Dne 20. 5. 2021 založil správce daně do správního spisu ÚZ II, č. j. 1388679/21/2201-62561-302437, jehož obsahem byl koncept odůvodnění výzev k podání dodatečných daňových tvrzení za zdaňovací období roku 2018 a 2019. V uvedeném textu správce daně nejprve popsal strukturu koncernu EGE a zmapoval výsledky hospodaření dceřiné společnosti EGE, rozdělení zisku, výplatu dividend a úhrady srážkové daně. Na základě „*analýzy finančních toků za období let 2015 až 2019 vypracované na základě důkazních prostředků získaných správcem daně v rámci vyhledávací činnosti*“ poté učinil skutkový závěr, že v daných letech docházelo v rámci koncernu EGE k výplatám podílů na zisku, a to jak za aktuální období, tak též nerozděleného zisku minulých let, který protékal skrze EGE Holding do čtyř mateřských akciových společností až k jejich vlastníkům, jimž byl vyplácen v transformované podobě skrze výplaty vratek z ostatních kapitálových fondů nezatížených srážkovou daní. Výši těchto výplat správce daně pro každý zmíněný rok blíže konkretizoval, přičemž uzavřel, že novým holdingovým uspořádáním koncernu „*došlo k umělému vytvoření prostředí, které daňovému subjektu (resp. jeho skutečným vlastníkům) umožnilo daňové zvýhodnění, v podobě eliminace daňové povinnosti, tj. nesražení a neodvedení daně z vyplácených finančních prostředků akcionáři.*“ Ačkoli tak žalobkyně dle správce daně formálně splnila kritéria v § 36 odst. 2 písm. e) ZDP, jí zastřešená transakce měla umožnit krácení daňové povinnosti známé jako zneužití práva. Zcela totožné znění bylo poté otisknuto do samotné výzvy správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení ze dne 21. 5. 2021, č. j. 4725663/21/2010-53521-106989, a ze dne 21. 5. 2021, č. j. 4725746/21/2010-53521-106989.
58. Ve světle takto zjištěného skutkového stavu soud v první řadě nepřisvědčil žalobkyni, že Výzvu I a II lze po materiální stránce kvalifikovat jako úkon spadající do rámce kontrolních postupů správce daně ve smyslu § 85 a násl. daňového řádu. Již z obsahu odpovědi samotné Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

ČSOB je patrné, že informace, které si správce daně vyžádal, byly obecného charakteru a směřovaly jen ke ztotožnění osob zapojených do holdingu EGE, aniž by bylo cíleno na konkrétní peněžní toky či zdaňovací období. Lze sice do určité míry souhlasit se žalobkyní, že takto získané informace musel správce daně alespoň v minimálním rozsahu kriticky vyhodnotit, neboť na jejich základě určil adresáty svých dalších výzev a žádostí. Tento spíše myšlenkový proces správce daně je však zcela logický, neboť rámcové posouzení zjištěných skutečností a přijetí dílčích závěrů je předpokladem pro zvolení dalšího postupu správce daně, bez něhož by shromažďování podkladů postrádalo jakýkoli smysl (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2024, č. j. 5 Afs 316/2023-41). Přípustnou mezí, za níž je nutné kroky správce daně považovat za součást skrytého provádění daňové kontroly, je však teprve komplexní hodnocení důkazů samostatně a v jejich souhrnu s konečným závěrem o splnění nebo nesplnění daňové povinnosti daňového subjektu.

59. Právě povaha navazujících kroků správce daně v projednávané věci poté jednoznačně napovídá, že předmětný případ je nutné důsledně odlišit od skutkových okolností popsanych v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 10. 2021, č. j. 62 A 52/2021-70, na nějž odkázala ve svém podání žalobkyně. Zatímco v tamějším řízení navazovaly na žádosti adresované bankovnímu ústavu strukturované výzvy k poskytnutí dokladů určené přímo daňovému subjektu, situace žalobkyně byla diametrálně odlišná, neboť k jejímu oslovení správce daně nepřistoupil dříve, než shromáždil další podkladové informace ke vzniku holdingu EGE, jakož i jeho strukturu od E. F. jako jediného akcionáře žalobkyně. Z uvedených důvodů se tak soud neztotožnil s její argumentací, že doručením Výzvy II započal správce daně s prováděním skryté daňové kontroly.
60. Zcela odlišný závěr byl soud však nucen zaujmout ve vztahu k alternativnímu žalobnímu tvrzení, že okamžik zahájení skryté daňové kontroly u žalobkyně lze ztotožnit s doručením Sdělení ze dne 10. 12. 2020. Žalobkyně v tomto ohledu zcela trefně poukázala, že správce daně prostřednictvím cílených dotazů na konkrétní skutečnosti týkající se výplat podílu na zisku pocházejícím z aktivit dceřiné společnosti EGE shromažďoval důkazní prostředky pro zjištění a stanovení daně a zároveň ověřoval správnost tvrzení žalobkyně jako daňového subjektu. To lze demonstrovat jak na obsahu samotného Sdělení, jež ve svém odůvodnění odkazuje na úzce specifikované položky daňového přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob, tak zejména též formulacemi uvedenými v navazujícím ÚZ II ze dne 20. 5. 2021, kde správce daně výslovně připouští, že provedl komplexní analýzu peněžních toků v rámci holdingu EGE se zaměřením na rozdělení zisku dceřiné společnosti EGE a jeho výplat prostřednictvím mateřských společností akcionářům a učinil závěr o zneužití práva ze strany žalobkyně.
61. Co do skutkového stavu tak lze případ žalobkyně ztotožnit s věcí posuzovanou v rozsudku ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41, v němž Nejvyšší správní soud shledal, že správce daně prováděl u daňového subjektu skrytou daňovou kontrolu, když si již před jejím formálním zahájením opatřil od tohoto subjektu, jakož i třetích osob rozsáhlý okruh důkazů ohledně hlavní obchodní činnosti, peněžních toků, smluvních vztahů s dodavateli a odběrateli a zdanitelných plnění a na jejich základě poté učinil závěry o existenci podvodného řetězce plátců DPH, které shrnul v navazujícím úředním záznamu založeném do spisového materiálu. Se žalovaným lze sice souhlasit, že samotné zařazení dotčené listiny Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

do spisu nemůže být samo o sobě důkazem překročení mezí vyhledávací činnosti správce daně, ale je naopak příkladem dobré správní praxe, která přispívá k vyšší transparentnosti postupů v rámci daňového řízení a přezkoumatelnosti úvah správce daně. Jak nicméně poukázal i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32, zabývajícím se mimo jiné povahou úředního záznamu jako důkazu vedení skryté daňové kontroly, uvedené listiny mohou být vysoce relevantní, pokud potvrzují, že účelem dosud podniknutých kroků správcem daně bylo již od počátku detailní ověření oprávněnosti daňového zvýhodnění.

62. K tomuto bodu se poté váže i závěrečná námitka žalovaného, dle níž Sdělení správce daně výslovně neodkazovalo na zdaňovací období roku 2019, k němuž se vztahuje napadený Dodatečný platební výměr, ale toliko k roku 2018. Toto tvrzení však zcela vyvrací právě ÚZ II, který obsahuje odůvodnění připravovaných výzev k podání dodatečného daňového tvrzení, přičemž je zjevné, že správce daně vycházel u obou zdaňovacích období ze zcela totožných důkazů, na jejichž základě učinil též stejná skutková zjištění i právní závěry. Přestože ÚZ II výslovně nevymezuje zdaňovací období roku 2019 jako předmět zájmu správce daně, soud nemá pochybnosti, že transakce odvislé od výplat podílu na zisku s původem u EGE v tomto roce byly správcem daně reálně prověřovány. Tomu ostatně nasvědčuje i skutečnost, že rozsah požadavků uvedených ve Sdělení téměř přesně kopíruje obsah výzvy správce daně v rámci oznámení o zahájení kontroly ze dne 28. 7. 2021, č. j. 1736919/21/2201-62561-302437. I kdyby však soud od těchto podobností odhlédl, je třeba uvést, že ani absence výslovného vymezení rozsahu daňové kontroly nemá zásadně vliv na účinnost jejího zahájení. Jak potvrdil Nejvyšší správní soud, v takovém případě se má toliko za to, že daná daňová kontrola byla zahájena v nejširším možném rozsahu ve vztahu ke všem skutečnostem, které mohou s jejím předmětem souviset (viz rozsudek ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019-59).
63. Za stavu, kdy soud přisvědčil argumentu žalobkyně, že vzhledem k rozsahu a povaze vyžádaných informací, jakož i jejich navazujícímu rozboru a vyhodnocení správcem daně představuje Sdělení ze dne 10. 12. 2020 vybočení z mezí vyhledávací činnosti, se tak již dále samostatně nezabýval otázkou, zda lze obdobné překročení spatřovat i v později datovaném ÚZ II, neboť taková úvaha byla již nadbytečná. Pro stanovení počátku běhu tříleté zákonné lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu totiž postačovalo toliko zjištění, že před jejím uplynutím zahájil správce daně u žalobkyně skrytou daňovou kontrolu, jež měla ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu za následek přerušení běhu původní lhůty a započetí běhu lhůty nové, a to od 10. 12. 2020, tedy dne, kdy žalobkyně obdržela od správce daně Sdělení s výzvou k doložení výše specifikovaných podkladů.
64. Přestože podle obecného pravidla v § 148 odst. 1 daňového řádu měla lhůta pro stanovení daně v projednávané věci uplynout dne 10. 12. 2023, soud byl povinen rovněž zvážit, zda správce daně neučinil některý z úkonů uvedených v § 148 odst. 2 daňového řádu, v jejichž důsledku by došlo k prodloužení této základní tříleté lhůty o jeden rok. Ani výzva k podání dodatečného daňového tvrzení ze dne 21. 5. 2021, ani Dodatečný platební výměr ze dne 24. 5. 2022 však do takové kategorie nespádají, neboť nebyly vydány v době posledních 12 měsíců před uplynutím dosavadní zákonné lhůty pro stanovení daně. Nebylo tedy na místě k těmto úkonům přihlížet.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

65. Soud proto uzavřel, že doměření DPFO vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně žalobkyni za zdaňovací období roku 2019 bylo v rozporu s § 148 odst. 1, 3 daňového řádu, neboť napadený Dodatečný platební výměr nabyl právní moci až po marném uplynutí tříleté lhůty pro stanovení daně.
66. Ze shora popsanych důvodů tak soudu nezbylo nic jiného než zrušit Napadené rozhodnutí postupem podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Jak ostatně potvrdil již Nejvyšší správní soud, vyměření či doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty je pod takto závažné vady nepochybně podřaditelné (srov. rozsudek ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 76/2014-51).
67. Soud dále zvažoval, zda je v posuzované věci na místě zrušení i prvostupňového rozhodnutí, kdy si byl vědom, že v daňovém řízení nemůže prvostupňový orgán po zrušení svého rozhodnutí v řízení pokračovat, neboť daňový řád (na rozdíl od správního řádu) předpokládá, že vady řízení prvního stupně budou napraveny v řízení odvolacím. Na základě rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru poté daňové řízení končí (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, a ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76). Citovaná rozhodnutí sice byla vydána již za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, daňový řád však upravuje odvolací daňové řízení shodně a uvedené závěry jsou tudíž nadále aplikovatelné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 322/2016-49).
68. Ustálená rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu však výslovně předpokládá, že jednou z výjimek, kdy je možné v řízení o žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s. přistoupit rovněž ke zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně, je rovněž případ, kdy daňová povinnost prokazatelně nevznikla, resp. byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3 Afs 116/2014-31). Soud proto přistoupil ve světle shora podrobně vyložených závěrů v souladu s § 78 odst. 3 s. ř. s. také ke zrušení Dodatečného platebního výměru.
69. Ačkoli je vypořádání zbývajících žalobních bodů k otázce zneužití práva nadbytečné, neboť jejich věcný přezkum nemůže na výše vyslovených závěrech ničeho změnit, považuje soud za potřebné se pro úplnost nad rámec nezbytného odůvodnění k argumentaci účastníků řízení alespoň stručně vyjádřit.
70. Jádro žalobních tvrzení se z věcného hlediska koncentruje v nesouhlasu žalobkyně se skutkovým a právním posouzením otázky, zda výplata částky 43 958 250 Kč z ostatních kapitálových fondů žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2019 ve prospěch jediného akcionáře představuje zneužití práva ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení nelze při správě daní přihlížet k právnímu jednání ani jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.
71. Soud předesílá, že institut zneužití práva má své kořeny v komunitárním právu, a to v rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci *Halifax*, C-255/02, ze dne 21. 2. 2006, který dovedl, že výhod právní úpravy Společenství se zásadně nelze dovolávat v souvislosti s plněními

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

hospodářských subjektů, jež nejsou uskutečňována za obvyklých obchodních podmínek, ale zneužívajícím způsobem.

72. S tímto rámcovým pravidlem se v rozsudku ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010-94, ztotožnil i Nejvyšší správní soud, který vymezil zneužití práva jako situaci, kdy „někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného či společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním [...] Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“
73. Pro posouzení, zda lze určité jednání kvalifikovat jako zneužití práva, je třeba ve světle rozsudku FPPV, na který odkazovala sama žalobkyně, vycházet z tzv. dvoustupňového testu. Ten vyžaduje hodnocení splnění objektivního, jakož i subjektivního prvku. Jak upřesnil Nejvyšší správní soud, „[o]bjektivní 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 takto popsányými právními východisky přitom žalovaný nijak nepolemizoval.
74. Mezi účastníky řízení zůstalo předmětem sporu pouze to, zda byla obě kritéria institutu zneužití práva v rámci transakcí žalobkyně spojených s výplatami podílů na zisku její dceřiné společnosti EGE skutečně naplněna. Žalobkyně předně namítala, že platba ve výši 43 958 250 Kč poukázaná E. F. ve zdaňovacím období roku 2019 nebyla vratkou příplatku mimo základní kapitál, jak uvedl žalovaný, ale jednalo se naopak o zápůjčku poskytnutou jedinému akcionáři, která byla žalobkyni ihned v roce 2021 splacena. Svě tvrzení přitom podložila s odkazem na přílohu účetní závěrky za rok 2020, kde byla změna povahy dané výplaty výslovně zachycena.
75. Soud se v této souvislosti plně ztotožňuje se stanoviskem žalovaného, že dodatečná změna účelu výplaty části ostatních kapitálových fondů není způsobilá vyvrátit závěr, dle něhož částka ve výši 43 958 250 Kč představuje nezdaněnou vratku příplatku mimo základní kapitál žalobkyně. Ačkoli lze připustit, že pochybnosti o účelovosti této účetní změny vzbuzuje zejména její časové zařazení do období, kdy se žalobkyně v souvislosti se Sdělením ze dne 10. 12. 2020 dozvěděla o zájmu správce daně o transakce v rámci holdingu EGE, nejedná se rozhodně o jedinou indicii, z níž by bylo možné tento závěr dovodit.
76. Z Napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný provedl velmi detailní rozbor účetních výkazů předložených žalobkyní a zhodnotil peněžní toky mezi touto společností a s ní spřízněnými subjekty. Na základě takto provedené analýzy poté učinil svá zjištění o iracionalitě žalobkyní podaných vysvětlení, přičemž zdejšímu soudu nezbyvá než s jeho úvahami v plném rozsahu souhlasit. Soud obdobně jako žalovaný nepřehlédl, že k výplatě vratek příplatků mimo základní kapitál jedinému akcionáři docházelo kontinuálně od roku 2015, tj. vzniku žalobkyně. Tyto výplaty dosáhly do roku 2019 kumulované výše 144 000 000 Kč, což zároveň při finančních výnosech nepřesahujících v době od roku 2015 do roku 2019 částku 200 000 000 Kč znamenalo faktické odčerpávání zdrojů žalobkyně, jež byly určeny pro její vlastní investiční aktivity. Přesto žalobkyně trvala na svém tvrzení, že Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

jedním z klíčových motivů pro vytvoření nové struktury byla příprava na mezigenerační převod majetku na dcery jediného akcionáře, které se nicméně přímo do činnosti žalobkyně zapojily toliko v únoru 2024 jako prokuristky, a přenesení finanční zátěže spojené s vybranými investičními projekty E. F. na nový hospodářský subjekt.

77. S nedostatkem disponibilních peněžních prostředků, které žalobkyně sama vyplatila, mělo poté souviset i její dodatečné rozhodnutí requalifikovat vratku příplatku mimo základní kapitál právě na zápůjčku. Žalobkyně k této otázce rozvinula podrobnou argumentaci o svém zapojení do komplexní sítě finančních transakcí mezi subjekty spojenými s osobou E. F.. Soud však v jejich popisu shledává obdobné rozpory jako žalovaný. Zprvce, je nejasné, proč by žalobkyně souhlasila s poskytnutím jakékoli zápůjčky jedinému akcionáři, pokud již bylo předvídáno, že namísto E. F. převezme financování spol. JBC sport s.r.o. a JBC invest a.s. v rámci projektu Lipno a zapůjčené peněžní prostředky tak bude nucena obratem vyžadovat zpět pro vlastní investiční aktivity. Sám E. F. nadto i přes deklarovaný úmysl omezovat své přímé finanční zapojení do daného projektu pohledávky vůči spol. JBC sport s.r.o. a JBC invest a.s. ještě v roce 2021 významně navyšoval, a to téměř na dvojnásobek jejich hodnoty oproti roku 2020. Obdobný trend byl sice od roku 2021 patrný též u žalobkyně, až do této doby se nicméně její neuhrazené pohledávky, jež nadto evidovala pouze vůči spol. JBC invest a.s., pohybovaly v částce okolo 14 000 000 Kč, což rovněž oslabuje věrohodnost tvrzení o její roli jako primární investiční platformy a těžiště financování.
78. Ačkoli lze obecně souhlasit, že rozvoj investičních aktivit žalobkyně mohl být postupný, a to i ve světle nutnosti budování podnikatelské historie pro získání bankovních úvěrů, nelze přehlédnout, že prováděné transakce postrádají ekonomickou racionalitu. Jestliže byla převažujícím motivem pro restrukturalizaci výše popsána změna modelu podnikání, měl E. F. možnost peněžní prostředky v majetku žalobkyně ponechat a jejím prostřednictvím postupně vypořádat též své pohledávky vůči spol. JBC sport s.r.o. a JBC invest a.s. (např. jejich postoupením na žalobkyni). Obdobně je vzhledem ke korespondenci E. F. s bankovní institucí, citovanou v bodu 121 Napadeného rozhodnutí, představitelné, že žalobkyně jako subjekt se silným kapitálovým zázemím mohla převzít závazky spojené s projektem Lipno a jako jeho sponzor (vlastník) dotčený projekt spolufinancovat se zapojením bankovní instituce tak, aby zároveň byly napřímo refinancovány již vložené peněžní prostředky E. F. jako fyzické osoby. Namísto toho však docházelo až do roku 2021 ke zcela opačným finančním tokům a nelogickým přesunům peněžních prostředků, které významně akcelerovaly právě po obeznámení žalobkyně s prověřováním ze strany správce daně. Při zasazení uvedených kroků do širšího kontextu opakovaně proměňujících se vysvětlení žalobkyně k důvodům přeměny vratky příplatku mimo základní kapitál na zápůjčku tak soudu nezbyvá než poznamenat, že závěry žalovaného k tomuto bodu jsou zcela příléhavé.
79. Na výše popsané úvahy poté úzce navazují námitky žalobkyně, že žalovaný odůvodnil svá zjištění o naplnění objektivních a subjektivních kritérií zneužití práva toliko s odkazem na své domněnky o iracionalitě posuzovaných transakcí, kdy měl obecně vyloučit legitimitu vícestupňových struktur podnikání a tzv. *pure holdingu* a v rozporu s rozsudkem FPPV svévolně zpochybňoval ekonomické a právní motivy pro preferenci tohoto modelu podnikání. Ani této argumentaci však zdejší soud nemůže přisvědčit.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

80. Jak je v první řadě patrné i ze samotného Napadeného rozhodnutí, žalovaný obecně nebrojil proti změně vlastnických struktur vedoucí ke vzniku vícestupňového holdingu zastřešeného mateřskou obchodní společností, jejíž jedinou podnikatelskou aktivitou je držba obchodních podílů. Rovněž nevyločil ani přípustnost restrukturalizace daňového subjektu tak, aby si mohl zvolit daňově co nejvýhodnější variantu. Podstatou výtek žalovaného bylo však to, že převažujícím účelem tohoto jednání nesmí být dosažení neoprávněného daňového zvýhodnění, jež by bylo v přímém rozporu se smyslem zákonodárcem zakotvené právní úpravy. Právě na tato východiska upozornil ve svém rozsudku FPPV též Nejvyšší správní soud, který v této souvislosti dodal: „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“ (viz bod 93).
81. Soud má za to, že žalovaný své povinnosti provést takto komplexní posouzení plně dostal, když se neomezil pouze na zkoumání daňových konsekvencí jednotlivých transakcí, ale konfrontoval svá zjištění o procesu restrukturalizace holdingu EGE s tvrzenými motivy k jejímu provedení. To je zřejmé mimo jiné i z rozsahu skutkových okolností, které vzal žalovaný v potaz, kdy neomezil svůj přezkum toliko na zdaňovací období roku 2019, ale zabýval se rovněž skutečnostmi před a po tomto období.
82. V této souvislosti je soud přesvědčen, že žalovaný pregnantně nastínil problematiku sporných operací v rámci holdingu EGE. Je třeba zdůraznit, že ani po restrukturalizaci nedošlo ke změně v osobách skutečných vlastníků, kterými i nadále zůstávají původní společníci dceřině společnosti EGE jako hlavního zdroje příjmů holdingu. Zatímco do roku 2015 byl jejich podíl na výsledku hospodaření vyplácen po odvedení srážkové daně, od vzniku EGE Holding a jejich mateřských společností byl dosažený zisk, a to jak za aktuální, tak za předchozí období, vyplácen ve formě dividend osvobozených od zdanění nejprve mateřským společností a následně rozdělován mezi skutečné vlastníky převážně prostřednictvím vratek příplatků mimo základní kapitál bez odvedení srážkové daně. Žalobkyni lze sice přisvědčit, že právní úprava poskytnutí těchto příplatků zásadně nevyklučuje, jejich smyslem je nicméně posílení vlastních zdrojů podnikatelského subjektu, a to zejména k financování jeho chodu či překlenutí hospodářských těžkostí tak, aby nebylo nezbytné užít zdroje cizí (viz Pokorná, J. *Komentář k § 162*. In: Lasák, J. a kol. *Zákon o obchodních korporacích: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2021; dostupné v ASPI). V případě žalobkyně však byly tyto příplatky obratem z jejího vlastního kapitálu odčerpávány, přičemž nelze přehlédnout, že zatímco samotné příplatky měly povahu nepeněžitých vkladů, jejichž hodnota se odvozovala výlučně od ocenění na základě znaleckého posudku, vratky již probíhaly v peněžité formě a jejich primárním zdrojem byly právě výplaty podílů na zisku s původem u dceřině společnosti EGE. Pro úplnost lze poznamenat, že zatímco na vratkách příplatků mimo základní kapitál bylo k roku 2019 celkem vyplaceno cca 144 000 000 Kč, dividendy hrazená E. F. žalobkyní činila v každém roce konstantní částku 850 000 Kč, a to bez ohledu na to, jak se měnila výše jejich finančních výnosů a tím i hospodářský výsledek.
83. Žalovaný za tímto účelem provedl podrobný rozbor příjmové stránky žalobkyně, kdy shledal, že s výjimkou dividend získaných od EGE Holding činily finanční výnosy z jejich vlastních aktivit v roce 2019 částku 373 000 Kč. Argumentuje-li tedy žalobkyně, že žalovaný původ prostředků tvořících ostatní kapitálové fondy neprokázal, je její námitka zcela lichá. Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Za stavu, kdy žalobkyně v tomtéž roce nadto vyplatila jedinému akcionáři vratku příplatku mimo základní kapitál ve výši 43 958 250 Kč, tak nelze než souhlasit, že způsob nakládání s peněžními prostředky v holdingu EGE šel zcela proti směru tvrzené konsolidace majetku za účelem dalších reinvestic.

84. Na uvedených závěrech poté nemůže nic změnit ani následné jednání žalobkyně, která ve snaze napravit závadný stav z opatrnosti opětovně navýšila své ostatní kapitálové fondy, a to mimo jiné i rekvalifikací vratky příplatku mimo základní kapitál na zápůjčku a jejím následným „splacením“. Jak žalovaný trefně poznamenal, pokud by správce daně takové kroky aproboval, umožnil by tím fakticky daňovým subjektům, aby beztretně čerpaly neoprávněné daňové výhody do doby, než by tyto transakce začaly být v rámci daňového řízení ověřovány, a následně se vyhnuly doměření daně jednoduše tím, že by vyplacené peněžní prostředky vyžádaly zpět. Touto cestou by nicméně nebylo garantováno, že po skončení daňové kontroly správce daně by nebyla předmětná výplata provedena znovu, a to zcela totožným způsobem. V případě žalobkyně by tento postup připadal v úvahu i v budoucnu, neboť výše příplatku mimo základní kapitál, o jehož vrácení by E. F. jako jediný akcionář mohl rozhodnout, činila částku 589 549 000 Kč.
85. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem tak soud nad rámec nezbytného odůvodnění podotýká, že Napadené rozhodnutí má po věcné stránce základ v realitě, je srozumitelné, logicky propojené a plynou z něj jasné závěry o zneužití práva, které nejsou vnitřně rozporné. Žalovaný v tomto ohledu tedy dostal důkaznímu břemenu ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, kdy se zcela vyčerpávajícím způsobem vypořádal s tvrzeními žalobkyně a jí předloženými podklady, přičemž svá zjištění opíral o ucelený řetězec důkazů, které též řádně vyhodnotil. Jakkoli se však zdejší soud s věcným posouzením žalovaného ztotožňuje, byl nucen ve světle výše popsanych závažných vad v řízení před správním orgánem rozhodnout tak, jak je uvedeno ve výroku I.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

86. Z výše uvedených důvodů soud Napadené rozhodnutí i Dodatečný platební výměr podle § 76 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 78 odst. 1, 3 a 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení s tím, že žalovaný v tomto řízení zohlední závěry vyslovené v bodech 38-63 tohoto rozsudku. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. v dalším řízení vázán.
87. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci plně úspěšná, proto jí soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje předně zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, náklady za zastoupení advokátem za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby a repliky) ve smyslu § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“), a dále režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, celkem tedy 10 200 Kč. Vzhledem k tomu, že právní zástupkyně žalobkyně je plátkyní DPH, zvýšila se částka náhrady nákladů řízení též o hodnotu příslušné sazby. Celková výše přiznaných nákladů tak činí 15 342 Kč.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

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

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

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

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

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

V Praze dne 12. prosince 2024

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.