



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **Gornicky s.r.o.**, IČO 26069733
sídlem Harantova 1359/66, 397 01 Písek
zastoupena spol. **Censitio s.r.o.**, IČO 24774219
sídlem Ratajova 1113/8, 148 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2024, č. j. 29934/24/5200-11431-713246,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Spornou je v projednávané věci otázka, zda ze strany žalobkyně, resp. její holdingové skupiny, došlo ke zneužití práva s cílem získat neoprávněnou daňovou výhodu, a to eliminací zvláštní sazby daně dle § 36 ve spojení s § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („zákon o daních z příjmů“), prostřednictvím založení holdingové struktury.
2. Žalobou napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj („správce daně“) na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně: za zdaňovací období roku 2018 ze dne 4. 1. 2023, č. j. 7747/23/2208-50522-304734, kterým byla žalobkyni dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou dle zvláštní sazby daně ve výši 4 858 810 Kč; za zdaňovací období roku 2019 ze dne 4. 1. 2023, č. j. 7830/23/2208-50522-304734, kterým byla žalobkyni dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou dle zvláštní sazby daně ve výši 882 352 Kč a za zdaňovací období roku 2020 ze dne 4. 1. 2023, č. j. 7899/23/2208-50522-304734, kterým byla žalobkyni dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou dle zvláštní sazby daně ve výši 352 940 Kč.
3. K doměření daně z příjmů fyzických osob došlo z důvodu daňovými orgány konstatovaného zneužití práva, ke kterému mělo dojít účelovým zřízením holdingové struktury, jehož hlavním a převažujícím účelem bylo získání daňové výhody v podobě daňově osvobozených příjmů z podílu na zisku vyplácených žalobkyní – dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů, mateřské společnosti Gornicky Group s.r.o. („Gornicky Group“).
4. K uvedenému závěru daňové orgány dospěly provedeným dokazováním, z něhož vyplynul následující skutkový stav. Společnost Gornicky Group (později mateřská společnost žalobkyně), vznikla zápisem do obchodního rejstříku dne 29. 10. 2024 a jejími jedinými společníky byli pan Ludevít Gornický a pan Leoš Gornický (syn Ludevíta Gornického a Marty Gornické). Ti byli současně jedinými společníky žalobkyně i společníky (budoucí) druhé dceřiné společnosti – spol. CK Hungariatour s.r.o. („CK Hungariatour“), a to spolu s paní Martou Gornickou a paní Renatou Lingánovou (dcerou Ludevíta Gornického a Marty Gornické). Mezi spol. Gornicky Group a Ludevítem a Leošem Gornickými byla dne 28. 11. 2014 uzavřena smlouva o úplatném převodu jejich podílů ve společnosti žalobkyně. Každý z nich přitom vlastnil 50 % podíl na žalobkyni a cena těchto podílů byla stanovena ve výši 26 424 500 Kč. Téhož dne došlo k úplatnému převodu obchodních podílů všech společníků ve spol. CK Hungariatour na spol. Gornicky Group. Ta se tak stala jedinou společnicí žalobkyně a spol. CK Hungariatour, a tedy jejich mateřskou společností. Úhrada kupní ceny za převod obchodních podílů byla rozložena do dvou splátek, vždy k 30. 4. a 31. 10. příslušného kalendářního roku. K poslední splátce mělo dojít do 30. 4. 2025.

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

5. Z provedeného dokazování dále vyplynulo, že v roce 2018 došlo rozhodnutím jediného společníka, spol. Gornicky Group, k výplatě podílu na zisku žalobkyně ve výši 22 mil. Kč, v roce 2019 k výplatě podílu zisku ve výši 5 mil. Kč a v roce 2020 k výplatě podílu na zisku ve výši 2 mil. Kč. Správce daně na základě vlastních zjištění následně konstatoval, že financování nákupu podílů v dceřiných společnostech společností Gornicky Group bylo prováděno inkasem podílů na zisku vyplácených dceřinými společnostmi společnosti mateřské. Jedinými společníky mateřské společnosti přitom jsou Ludevít a Leoš Gorničtí, kteří jsou spolu s Renatou Lingánovou současně statutárními orgány této společnosti.
6. Daňové orgány tak dospěly k závěru, že výplaty zisků žalobkyně v konečném důsledku směřovaly k uvedeným fyzickým osobám jako konečným beneficiářům a že byla vytvořena právní konstrukce, jejímž hlavním důvodem byla eliminace daně vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně, a to při využití osvobození od daně podle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona o daních z příjmů.
7. Dle daňových orgánů fakticky došlo pouze k formálnímu splnění podmínky pro osvobození od daně z příjmů z podílu na zisku, neboť formálně byly splněny veškeré zákonem stanovené podmínky pro nezdanění těchto příjmů. Z pohledu realizace běžných obchodních činností však byly žalobkyní stanovené podmínky dotčené obchodní činnosti pouze uměle vytvořeny a jejich skutečným účelem bylo získání daňové výhody v podobě nezdaněných příjmů z podílů na zisku, které v konečné fázi plynuly společníkům mateřské společnosti. Takto stanovené podmínky obchodní činnosti potlačují skutečný smysl a účel zákona o daních z příjmů. Přes formální splnění zákonných podmínek nedošlo k naplnění účelu a smyslu zákona o daních z příjmů, neboť holdingem – jehož součástí žalobkyně je – nastavené podmínky dotčené činnosti byly v rozporu s účelem tohoto zákona, čímž bylo naplněno objektivní kritérium zneužití práva. Vytvoření těchto umělých podmínek pak bylo umožněno propojeností osob podílejících se na transakcích v rámci holdingu, čímž došlo k naplnění subjektivního kritéria zneužití práva.

II. Shrnutí obsahu žaloby

8. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že by v jejím případě bylo možné aplikovat doktrínu zneužití práva, tedy že by hlavním nebo převažujícím důvodem pro založení holdingové struktury bylo získání daňové výhody. Naplnění tohoto subjektivního kritéria nebylo v daňovém řízení prokázáno. K tomu žalobkyně obsáhle cituje z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, č. 4630/2024 Sb. NSS, týkajícího se zneužití práva prostřednictvím holdingové struktury a zdůrazňujícího nutnost prokázání právě subjektivního prvku této doktríny.
9. Důvody, pro které bylo přistoupeno k založení holdingu, jehož je žalobkyně coby dceřiná společnost součástí, shrnuje žalobkyně do 3 bodů: 1) zachování chodu rodinné firmy i v době, kdy Ludevít Gornický a Marta Gornická dosáhli staršího věku spojeného s úbytkem fyzických i psychických sil, 2) vyřešení rodinných problémů, plynoucích z odlišných názorů na řízení firmy a 3) přechod na moderní holdingový způsob uspořádání a řízení firmy, který měl napomoci dalšímu rozvoji firmy a jejímu prodeji v situaci, kdy v rodině není žádná osoba, která by byla schopna vedení firmy převzít.
10. Mateřská společnost v rámci holdingu pro své dcery zajišťuje strategické a obchodní vedení celé skupiny, marketing, propagaci a komunikaci s klíčovými zákazníky, vedení účetnictví a mezd, administrativu, provoz IT technologií, zajištění právních a překladatelských služeb a správu nemovitostí, majetku, zajištění dodávek energií a komunikačních služeb.

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

11. Žalobkyně dále zdůraznila, že hlavním a převažujícím účelem restrukturalizace bylo narovnání rodinných vztahů a snaha o zachování chodu rodinné firmy. To bylo prokázáno svědeckými výpověďmi členů rodiny porízenými v průběhu daňového řízení. Všichni tito svědci jako stěžejní důvody restrukturalizace firmy shodně označují zdravotní potíže manželů Gornických a neshody v rodině. V té nepanoval jednotný názor na řízení firmy. S ohledem na zvyšující se věk manželů Gornických bylo dohodnuto převzetí operativního řízení firmy synem Leošem Gornickým s tím, že její „tvář“ zůstane i nadále jeho otec. Matka spolu se sestrou, Renatou Lingánovou, ukončí své majetkové i právní působení v rodinné firmě prodejem obchodních podílů ve spol. CK Hungariatour.
12. Žaloba dále poukazuje na složitou problematiku předání řízení firmy v rámci rodiny. V této souvislosti zmiňuje publikaci Ministerstva průmyslu a obchodu, Hospodářské komory a Asociace malých a středních podniků a živnostníků, popisující postup nástupnictví v rodinné firmě. Žalobkyně se doporučenými postupy řídila a připravila jednoduchý plán tohoto procesu.
13. Dále formou grafického znázornění zdůraznila rostoucí obrat a zisk dceřiných společností holdingu. Zejména pak zmínila výši nerozděleného zisku v rámci holdingu, který dle jejího názoru svědčí o tom, že převažujícím účelem jeho vzniku nebylo vyvedení nezdaněných finančních prostředků. Nerozdělený zisk včetně zisku za rok 2021 činí 360 476 tis. Kč, což je částka vyšší než suma dosud vyplacených podílů na zisku, které byly předmětem daňové kontroly. Restrukturalizace tak dle žalobkyně přinesla očekávané ekonomické výsledky.
14. V nynější věci nebylo prokázáno, že by hlavním či převažujícím důvodem vzniku holdingové struktury byl zisk nezdaněných podílů na zisku, a proto je žalobou navrhováno napadené rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

15. Žalovaný považuje žalobní námitky za nedůvodné. Převod obchodních podílů na dceřiných společnostech nesměřoval k zabránění dvojímu zdanění, tedy k dosažení daňové neutrality tak, aby byl zisk daněn až u končeného příjemce. Nákupy těchto obchodních podílů dceřiných společností byly financovány inkasem podílů na zisku, které byly mateřské společnosti dcerami vypláceny. Většina z vyplacených podílů na zisku se tak v podobě splátek dostala zpět do dispozice fyzickým osobám. Mateřská společnost, s výjimkou úhrady za poskytování manažerských služeb dceřiným společností, žádným jiným zdrojem příjmů ani majetkem, z něhož by úhradu kupních cen obchodních podílů financovala, nedisponovala. O výši vyplacených zisků v rámci valné hromady rozhodovaly tytéž osoby.
16. Beneficienty neoprávněné daňové výhody, spočívající v eliminaci srážkové daně, byli Ludevít a Leoš Gorničí. Žalobkyně byla zdrojem příjmů mateřské společnosti (potažmo uvedených fyzických osob), a byla povinna provést srážku daně při výplatě příjmů. Mateřská společnost pak byla nástrojem, jak tuto srážku způsobem zneužívajícím právo obejít. Primárním a převažujícím účelem bylo vyvedení zisků dceřiných společností na fyzické osoby, a to při eliminaci srážkové daně. Restrukturalizace a uspořádání holdingové struktury dle žalovaného postrádá logické vysvětlení.
17. Dle žalovaného byl naplněn objektivní prvek zneužití práva. Prodejem obchodních podílů a jejich financováním výplatou podílů na zisku se vytratil účel osvobození od daně dle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů. Jeho smyslem není nedanit příjmy vůbec, ale zdanit je toliko u konečného příjemce. K tomu v projednávané věci nedošlo. Společníci –

fyzické osoby tak ve skutečnosti dostali z holdingové struktury peníze, aniž by tyto byly zdaněny. Žalobkyně si musela být všech těchto skutečností vědoma, neboť oba její jednatele, byli Ludevít a Leoš Gorničtí, kteří byli současně jednatele mateřské společnosti.

18. Žalobkyní deklarovaný účel v podobě restrukturalizace a racionální zdůvodnění pro vytvoření holdingové struktury prokázán nebyl. Naopak bylo prokázáno, že z dceřiných společností byly vyvedeny zisky a tyto nepodrobené srážkové dani byly vyplaceny fyzickým osobám. Tyto zisky formálně navýšily pasiva mateřské společnosti, která nemá zdroje na jejich vyplacení, při kterém by bylo možné srážku provést. Dle žalovaného tak bylo prokázáno i naplnění subjektivního prvku zneužití práva.
19. Žalovaný k žalobkyní citovanému rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, uvedl, že právě tento rozsudek akcentuje skutečnost, že každou věc je třeba hodnotit přísně individuálně a komplexně, nelze tak činit zobecňující závěry, jež by z tohoto rozsudku plynuly. Žalovaný dále poukázal na konkrétní odlišnosti Nejvyšším správním soudem projednávané věci a případu žalobkyně.
20. K žalobkyní uváděným převažujícím důvodům restrukturalizace žalovaný uvedl, že obě dceřiné společnosti byly i nadále vedeny totožnými osobami jako před její realizací. K žádné změně nedošlo ani z hlediska manažerského řízení. Toto řízení podléhalo Ludevítu Gornickému, Leoši Gornickému a později Renatě Lingánové. Obě dceřiné společnosti i společnost mateřská podléhaly před i po restrukturalizaci rodinnému řízení a jednatele mateřské společnosti při řízení dceřiných společností ve skutečnosti řídili sami sebe, jelikož byli zároveň statutárními orgány dceřiných společností. Dceřiné společnosti vedly účetnictví každá zvlášť. Mateřská společnost jim hradila za manažerské služby, přičemž uznání těchto nákladů je předmětem jiné věci vedené krajským soudem (sp. zn. 51 Af 6/2024). Vytvoření holdingové struktury tak nemohlo vést ani ke zefektivnění řídicích procesů. Existence rodinných neshod nebyla primárním důvodem pro založení holdingu, neboť z hlediska manažerského řízení nedošlo k žádné personální změně ani k žádné úspoře na personálním zajištění dceřiných společností. Žalobkyní nebylo specifikováno ani uváděné zjednodušení prodeje firmy. Rovněž nebyly předloženy žádné plány restrukturalizace vytvořené před jejím provedením a sloužící k jejímu provedení.
21. Vznik mateřské společnosti nijak nepřispěl k předání vedení dceřiných společností Leoši Gornickému, který je v obou těchto společnostech jednatelem a ve skutečnosti vydává pokyny sám sobě. Ozřejměn žalobkyní nebyl ani jí tvrzený rodinný spor ve vztahu k řízení a vlastnictví společnosti žalobkyně. Na tomto řízení se Marta Gornická ani Renata Lingánová nikdy nepodílely. Posledně uvedená se stala jednatelkou žalobkyně až v březnu 2020.
22. K žalobou poukazovaným svědeckým výpovědím žalovaný konstatoval, že tyto jsou ve vzájemném rozporu, v rozporu jsou i s jejich předchozími čestnými prohlášeními i s výstupy z daňových kontrol DPPO za zdaňovací období let 2018–2020. k tomu žalovaný upozornil, že Leoš Gornický v rámci své výpovědi v podstatě potvrdil, že prodejem podílů a jejich následným splácením ve skutečnosti docházelo k vyvádění zisků ze spol. CK Hungariatour ve prospěch fyzických osob. Jediným potvrzeným sporem byly spory mezi Renatou Lingánovou a vedoucí cestovní kanceláře, paní J.
23. Žalovaný dále zpochybnil argumentaci žalobkyně odkazující na publikaci Ministerstva průmyslu a obchodu. Nynější případ je zcela odlišný od případu v publikaci řešeném. Tímto žalobkyně nijak nedokládá, jakou funkci má nástupnictví sehrát v případě založení

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

holdingové struktury, v rámci které zůstává personální zajištění nezměněno. Ani žalobou uváděné vývoje obrátu a zisku nedokládají, že by důvodem tohoto pozitivního vývoje byla restrukturalizace.

24. Daňové orgány v projednávané věci unesly důkazní břemeno stran prokázání zneužití práva ze strany žalobkyně, a proto je žalovaným navrhováno žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

25. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, „s. ř. s.“).
26. O věci krajský soud rozhodl v rámci ústního jednání konaného dne 26. 2. 2025. Během tohoto jednání účastníci řízení setrvali na svých stanoviscích uplatněných v průběhu soudního řízení. Krajský soud provedl důkaz žalobou konkrétně zmiňovaným „příběhem“ prezentovaným na str. 10 a 11 publikace vydané Ministerstvem průmyslu a obchodu – „Nástupnictví v rodinné firmě, jak na to?“. Zástupce žalobkyně během jednání poukázal na rozklížené vztahy ve spol. CK Hungariatour, které byly zapříčiněny sporem Renaty Lingánové a zaměstnankyně společnosti, L. J., a jejichž důvodem byla náplň práce uvedených osob. Nově byla zástupcem žalobkyně během ústního jednání vznesena námitka porušení zásady volného hodnocení důkazů, která měla spočívat v účelovém hodnocení svědeckých výpovědí podaných během daňového řízení.
27. Žaloba není důvodná.

IV.A Právní základ

28. Podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou příjmy z kapitálového majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 odst. 1 nebo § 7 odst. 1 písm. d), podíly na zisku obchodní korporace.
29. Žalobkyně je poplatníkem dle § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou poplatníci daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“). Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Pokud je poplatník, který není právnickou osobou, založen nebo zřízen podle právních předpisů České republiky, má se za to, že má na území České republiky sídlo.
30. Podle § 36 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů činí zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 17 odst. 3 téhož zákona 15 % z podílu na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným.
31. Podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů se daň vybírá srážkou z příjmů, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36.
32. Podle § 38d odst. 2 zákona o daních z příjmů platí, že u příjmů plynoucích z podílů na zisku uvedených v § 36, s výjimkou příjmů plynoucích ze zaknihovaných cenných papírů, je plátce daně povinen srazit daň při jejich výplatě, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byla schválena účetní závěrka a bylo rozhodnuto o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty.
33. Podle § 38s zákona o daních z příjmů platí, že pokud povinnost vybrat nebo srazit daň včetně záloh u daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebo u daně srážené plátcem daně

poplatníkovi z příjmů ze závislé činnosti nebyla ve stanovené výši plátcem daně splněna, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet této částky vybírané nebo sražené daně včetně záloh částka, z níž by po vybrání nebo sražení zbyla částka, která byla plátcem daně poplatníkovi skutečně vyplacena.

34. Podle § 4 odst. 1 písm. q) zákona o daních z příjmů [dříve písm. s)] 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.
35. Podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů jsou od daní osvobozeny příjmy z podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem podle § 17 odst. 3, mateřské společnosti.
36. 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 popsána 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.
37. Podle § 19 odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů se pro účely tohoto zákona mateřskou společností rozumí *obchodní korporace, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a má některou z forem uvedených v předpisech Evropské unie nebo formu družstva, svěřenský fond, rodinná fundace, obec, dobrovolný svazek obcí, kraj, Česká republika nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, pokud v jejich obchodním majetku je nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10 % podíl na základním kapitálu jiné obchodní korporace.*
38. Podle § 19 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů se pro účely tohoto zákona dceřinou společností rozumí *obchodní korporace, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a má některou z forem uvedených v předpisech Evropské unie nebo formu družstva, nebo obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, na jejímž základním kapitálu má mateřská společnost nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10 % podíl.*

IV.B Obecná východiska institutu zneužití práva

39. Podle § 8 odst. 4 daňového řádu (ve znění od 1. 4. 2019), správce daně 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. Před účinností tohoto zákonného ustanovení byla možnost odepřít daňovou výhodu v případě zneužití práva dovozena judikaturou Ústavního soudu, správních soudů a Soudního dvora.
40. Komentář k daňovému řádu k institutu zneužití práva uvádí: „Od 1. dubna 2019 obsahuje daňový řád odst. 4, který představuje zhmotnění zásady zákazu zneužití práva přímo do textu zákona. Do daného data aplikoval správce daně tuto zásadu jako zásadu nepsanou, přičemž oporu pro její aplikaci poskytovala judikatura. Zneužitím práva je situace, kdy osoba jedná v souladu s textem zákona, avšak v rozporu s jeho účelem, přičemž takové jednání poškozují ostatní subjekty. Osoba tak, byť jedná v souladu se zněním zákona, dosahuje nedovolené výhody, kterou zákonodárce nezamýšlel (tím se zásada odlišuje zejména od legální optimalizace daňových

povinností, které zákonodárce do jisté míry předvídá). Nejedná se však o využití pochybení zákonodárce (§ 5 odst. 1), které jde jen k jeho tíži, ale o nastolení takové situace, která je jen zdánlivě dovolená. V praxi je zneužití práva shledáno zejména v situacích, kdy daňový subjekt vytváří zdánlivě nesmyslné a nerozumné konstrukce, jejichž smysl spočívá právě ve zneužití zákonného textu. Zásada zákazu zneužití práva je odvozována jak z judikatury SDEU, tak z judikatury tuzemské (SDEU C-255/02 Halifax a rozsudek NSS 1 Afs 11/2010). Jelikož je aplikace zásady zákazu zneužití práva určitým zásahem do právní jistoty daňového subjektu, je její použití podmíněno vyčerpáním všech ostatních zákonných prostředků (např. vyloučení dissimulace dle odst. 3 apod.). Zneužití práva je pojímáno jako tzv. záchranná brzda. Z judikatury jsou též známy testy zneužití, které se skládají z naplnění subjektivních a objektivních kritérií (SDEU C-110/99 Emsland a C-515/03 Eichsfelder). Naplnění kritérií prokazuje správce daně, kterého ohledně prokázání zneužívajícího jednání tíží důkazní břemeno [§ 92 odst. 5 písm. f)].“ (ROZEHNAL, T. Daňový řád. 2. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2021).

41. V obecné rovině má daňový subjekt výhradní právo na volbu struktury ekonomické činnosti tak, aby omezil svůj daňový dluh (rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006 ve věci *Halifax Plc* a další, C-255/02, bod 73). Daňové subjekty tedy mohou uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly daňové povinnosti, avšak je třeba pečlivě rozlišovat situace, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něj daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situací, kdy jediným smyslem dané činnosti či transakce je právě získání nelegitimního daňového zvýhodnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108). Hlavním účelem podnikání (či jednotlivých transakcí) tak 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 účel daňový (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, č. 4630/2024 Sb. NSS). Zároveň musí být zneužití práva dostatečně prokázáno, neboť se jedná o výjimečný postup (*ultima ratio*) a musí mu předcházet aktivita správce daně směřující ke zjištění, že právo skutečně zneužito bylo (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2023, č. j. 2 As 17/2023-23).
42. Za tím účelem judikatura dovodila tzv. dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití práva, který spočívá v hodnocení splnění objektivního a subjektivního prvku zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu naplnění podmínek daných příslušnými právními předpisy nebyl naplněn účel dané právní úpravy. Subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. Daňovému subjektu tak lze odeprít nárokované právo z důvodu jeho zneužití pouze tehdy, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné převažující objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem aplikovaných ustanovení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, a judikatura v něm uvedená).
43. V rozsudku ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, Nejvyšší správní soud doplnil, že v praktické rovině se rozdíl mezi objektivním a subjektivním kritériem zneužití práva může stírat. Při posuzování subjektivní podmínky je třeba vzít v úvahu všechny relevantní objektivní okolnosti dané věci, i když je finanční orgán již použil při řešení objektivního prvku. Na jejich základě finanční orgán musí vyloučit racionální ospravedlnění jednání daňového subjektu a najít umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody. Smyslem

subjektivního kritéria je pak na základě objektivních okolností každého případu dovodit, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody.

44. Daňové orgány ve věci nyní projednávané dospěly k závěru o zneužití práva v rámci transakcí spojených s vytvořením holdingové struktury. Pro posouzení správnosti tohoto závěru je podstatné zhodnotit, jaký byl převažující účel těchto operací.
45. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, č. 4630/2024 Sb. NSS, k fungování holdingu obecně uvedl, že *„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 převést na nového společníka de facto podíl v celé struktuře). Přínosem holdingové struktury bývá rovněž daňová optimalizace. [...] 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 uvážít hledisko právní, ekonomické, daňové a popř. též byznysové. Uvedené kategorie se přirozeně mohou prolínat a jejich obsah nelze přesně definovat.“* (důraz doplněn)
46. K hodnocení **právního hlediska** kasační soud uvedl, že *„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).“*
47. Optikou **daňového hlediska** *„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.“*
48. V případě **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.“*

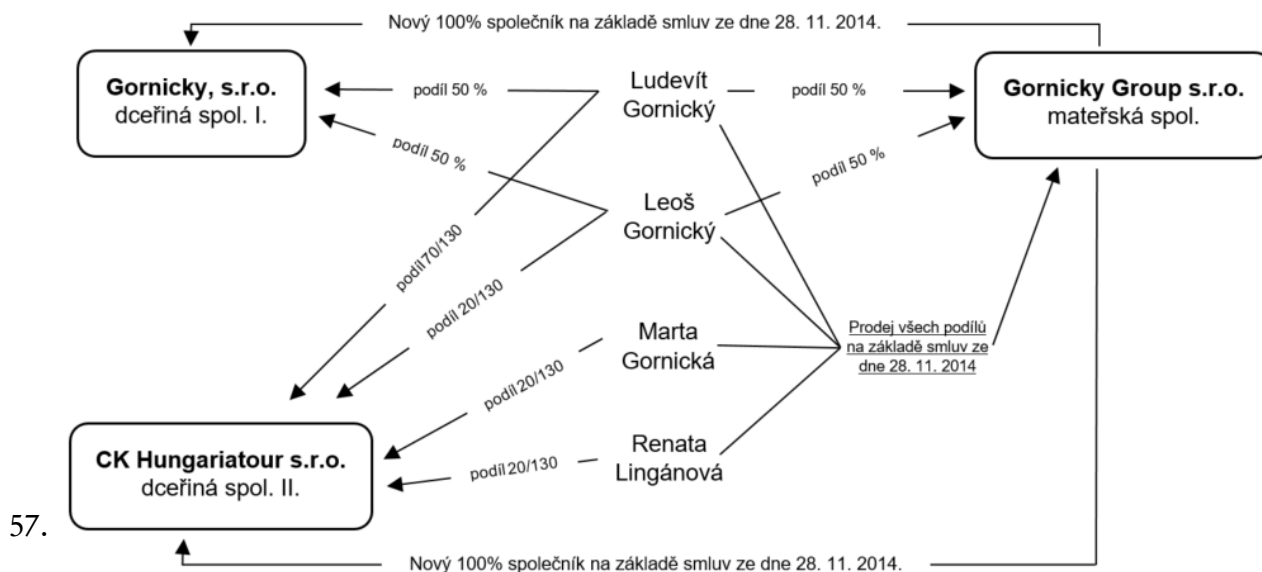
49. Dále ve výše označeném rozsudku Nejvyšší správní soud (v bodu 83) k povaze holdingu uvedl, že při posuzování daňového hlediska je potřeba zvážit, zda není takováto restrukturalizace v rozporu s právními předpisy, jelikož hlavním účelem struktury nemůže být daňové zvýhodnění. Každou věc je však zapotřebí posuzovat přísně individuálně a komplexně, neboť posouzení primární snahy o daňové zvýhodnění bude často záviset na detailech konkrétních transakcí a souvisejících okolností.
50. Při posuzování možného zneužití práva je nutné vzít v úvahu ekonomickou racionalitu předmětného jednání, přičemž je třeba sledovat sled jednání zúčastněných osob a s tím spojených okolností, který by mohl vést k závěru o tom, že záměrem jednání bylo účelové získání daňového zvýhodnění (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2018, č. j. 31 Af 29/2017-74).
51. Důkazní břemeno ohledně skutečností svědčících o zneužití práva zásadně tíží správce daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 114/2019-28, ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31, a ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, v oblasti daně z příjmů např. rozsudek ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26). To však neznamená, že daňový subjekt není povinen, chce-li vyvrátit závěry orgánů finanční správy, projevit procesní aktivitu a předkládat orgánům finanční správy tvrzení či důkazní prostředky (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26).

IV.C Aplikace obecných východisek na nyní projednávanou věc

52. Krajský soud předně uvádí, že shodně jako daňové orgány nezpochybňuje oprávnění žalobkyně zvolit formu podnikání a jeho strategie. Samotné vytvoření holdingu totiž nelze považovat za zneužití práva. Podstatný je hlavní či převažující účel této restrukturalizace, kterým nemůže být daňové zvýhodnění implikující závěr o zneužití práva.
53. Ve věci nyní projednávané není sporným skutkový stav, obě strany se shodly na průběhu událostí tak, jak jsou popsány v napadeném rozhodnutí, potažmo ve zprávě o daňové kontrole. Sporné je výsledné hodnocení tohoto skutkového stavu v rovině daňové, tedy zda se žalobkyně na pozadí převodu všech obchodních podílů jejích společníků, zápočtu ceny těchto obchodních podílů s příjmy z jejich zisků a okolností tyto transakce provázejících dopustila zneužití práva tím, že v letech 2018, 2019 a 2020 podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů srážkovou daní nezdanila podíl na zisku, který vyplatila své mateřské společnosti.
54. V tomto směru proti sobě stojí tvrzení daňových orgánů, které dospěly k závěru, že hlavním účelem restrukturalizace podnikání žalobkyně (resp. rodiny Gornických), která vedla k vytvoření holdingové struktury, bylo získání daňového zvýhodnění v podobě nezdaněných podílů na zisku z podnikání dceřiných společností, jejichž konečnými beneficienty byli Ludevít a Leoš Gorničtí; a tvrzení žalobkyně, která s takovým závěrem nesouhlasí a v žalobě akcentuje tři stěžejní důvody, které k přechodu na holdingovou strukturu vedly – 1) zachování chodu rodinné firmy i po odchodu Marty Gorinické a Ludevíta Gornického, 2) vyřešení rodinných problémů nastalých z důvodu sporu o řízení rodinné firmy a 3) přechod na moderní holdingový způsob uspořádání a řízení firmy, který měl napomoci jejímu dalšímu rozvoji a později i jejímu prodeji.
55. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že společníky žalobkyně byli Ludevít a Leoš Gorničtí, společníky ve spol. CK Hungariatour byli Ludevít a Leoš Gorničtí, Marta Gornická a Renata Lingánová. Dne 28. 11. 2014 došlo k prodeji všech obchodních podílů

uvedených fyzických osob společnosti Gornický Group, jejímiž společníky jsou Ludevít a Leoš Gorníční. Z šetření správce daně (jehož výstupy nejsou žalobkyní sporovány) dále vyplývá, že k úhradě ceny obchodních podílů došlo zápočtem zisků odváděných dceřinými společnostmi – žalobkyní a spol. CK Hungariatour – mateřské společnosti – Gornický Group. O výši vyplácených zisků v rámci valné hromady rozhodovaly tytéž osoby. Tyto příjmy byly v souladu s § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů osvobozeny od daně, stejně jako příjem z úplatného převodu obchodního podílu podle § 4 odst. 1 písm. q) zákona o daních z příjmů.

56. Krajský soud pro názornost převzal z napadeného rozhodnutí následující grafické schéma uvedených vztahů a transakcí.



podmínek jednak pro nezdaněný příjem z úplatného převodu obchodního podílu a jednak pro nezdaněný příjem ze zisků žalobkyně odváděných mateřské společnosti. Formálně byly zákonné podmínky pro osvobození příjmů od daně v případě obou uvedených transakcí naplněny. Krajský soud ve shodě s daňovými orgány dospěl k závěru, že smysl a účel osvobození příjmů od daně dle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů však naplněn nebyl.

58. Žalobkyně pomocí výše uvedených operací (transakcí) uměle vytvořila situaci, na základě které její bývalí společníci (nyní společníci mateřské společnosti) formálně naplnili podmínky pro to, aby si mohli vyplatit příjmy získané od žalobkyně, coby dceřiné společnosti, ve formě podílu na zisku a neodvést z tohoto příjmu srážkovou daň. Žalobkyní, která fakticky byla zdrojem příjmů, u níž měla být provedena srážková daň, byla nastolena taková situace, která umožňovala naplnění podmínek ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 a § 4 odst. 1 písm. q) zákona o daních z příjmů, která však odporuje smyslu a účelu právní úpravy. Navzdory formálnímu splnění podmínek daných relevantními právními předpisy nebyl naplněn účel právní úpravy, ale naopak došlo k osvobození výplaty podílu na zisku konečnému příjemci od zdanění (tedy daňovému zvýhodnění), což zákonodárce zcela jistě nezamýšlel. Okolnosti popsané v napadeném rozhodnutí pak jako celek dále potvrzují závěry žalovaného o tom, že žalobkyně opravdu jednala v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy. Za takového stavu je dle soudu možné označit objektivní kritérium zneužití práva za splněné. Naplnění objektivního kritéria není žalobkyní zpochybňováno.

59. S ohledem na obsah žalobních námitek je pro věc stěžejní posouzení naplnění podmínek subjektivního kritéria zneužití práva. To spočívá v hlavním či převažujícím záměru získat daňovou výhodu prostřednictvím uměle vytvořených podmínek pro její dosažení. V této konkrétní věci tak bylo povinností daňových orgánů prokázat, že vytvoření holdingové struktury bylo primárně vedeno snahou prostřednictvím žalobkyně získat nezdaněné příjmy z převodu obchodního podílu a nezdaněné příjmy ze zisků dceřiných společností.
60. Krajský soud na tomto místě konstatuje, že žalobní argumentace týkající se stěžejních důvodů vytvoření holdingové struktury je v zásadě totožná s argumentací, která byla žalobkyní uplatněna v daňovém řízení (viz Vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění ze dne 28. 9. 2022 a doplnění odvolání ze dne 27. 2. 2023). Žalobkyně přitom v žalobě se závěry napadeného rozhodnutí nijak nepolemizuje a nespornuje konkrétní zjištění v něm uvedená, toliko opakuje námitky již vznesené v daňovém řízení. Opakování odvolacích námitek však nemůže nahradit žalobní argumentaci, jelikož právě rozhodnutí o odvolání je předmětem přezkumu před soudem. Krajský soud má v takovém případě možnost toliko se přiklonit k závěrům daňových rozhodnutí, pokud je shledá správnými. S odůvodněním daňových orgánů, kterým jsou vyvraceny žalobkyní tvrzené hlavní důvody vedoucí k vytvoření holdingu, se krajský soud ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje, neboť nepovažuje za účelné jej již potřeby opakovat. Poukázat lze zejména na str. 18-22 zprávy o daňové kontrole a na str. 27-35 napadeného rozhodnutí.
61. Ve stručnosti lze uvést, že v případě žalobou tvrzeného důvodu 1) zachování chodu rodinné firmy i po odchodu Marty Gornické a Ludevíta Gornického z důvodu jejich psychického, fyzického a zdravotního stavu, jde o argument podřaditelný pod ekonomická hlediska vzniku holdingu – výstup společníka při zachování chodu společnosti. K tomu však v projednávaném případě nedošlo, Ludevít Gornický je i nadále společníkem a jednatelem mateřské společnosti Gornický Group a jednatelem v obou dceřiných společnostech. V případě Marty Gornické krajský soud vycházel z její výpovědi v rámci ústního jednání dne 20. 2. 2024, kde výslovně uvedla, že již v roce 2005 šla do důchodu a od té doby se již osobně na řízení spol. CK Hungariatour nijak nepodílela.
62. V případě Ludevíta Gornického tudíž k žádnému faktickému ukončení působení (z důvodu zdravotního stavu) ať už v dceřiných či v mateřské společnosti nedošlo. Marta Gornická již 9 let před vznikem holdingové struktury své faktické působení ve spol. CK Hungariatour ukončila a na řízení uvedené společnosti se od roku 2005 nepodílela. Marta Gornická nikdy nebyla společnicí ani jednatelkou ve společnosti žalobkyně. Ani v jejím případě tak nelze popsáný důvod vzniku holdingu shledat za naplněný.
63. Pokud jde o – dle žalobkyně převažující – důvod 2) vyřešení rodinných problémů nastalých z důvodu sporu o řízení rodinné firmy, pak krajský soud je toho názoru, že se nejedná o důvod podřaditelný pod žádné z výše uvedených, judikaturou dovozených hledisek odůvodňujících vznik holdingové struktury. Takovým by mohl být pouze tehdy, pokud by z důvodu rodinných sporů byl nutný výstup společníků za současného zachování chodu společnosti, k tomu však nedošlo, jak krajský soud popsal shora. Odlišné náhledy na vedení společnosti však jsou v případě mnohosti společníků okolností zcela běžnou a jistě nejsou důvodem pro tak zásadní restrukturalizaci podnikání. I pokud by důvody založení holdingové struktury tak, jak je vymezil Nejvyšší správní soud ve shora zmíněném rozhodnutí ve věci spol. FPPV s.r.o., byly pouze demonstrativní, žaloba neuvádí žádné konkrétní spory, které by měly eskalovat v takto významnou změnu podnikání rodiny

Gornických. Pouze v obecné rovině konstatuje odlišný náhled na řízení firem, konkrétní představy společníků již však nenabízí.

64. Není tak zřejmé, v čem se názory společníků lišily do té míry, že bylo nutné vytvořit holdingovou strukturu, která je *nota bene* i nadále vedena totožnými subjekty – Ludevít Gornický i po založení holdingu i nadále vykonával obchodní zastoupení společností, a navzdory žalobou tvrzenému nedobrému zdravotnímu stavu objížděl partnery v Čechách, na Slovensku i v Maďarsku; Renata Lingánová vede výběrová řízení, komunikuje s O2, spravuje firemní telefony a vozidla a Leoš Gornický sjednává smluvní podmínky dohod a řídí holding. Tytéž osoby odlišné názory na řízení holdingu nyní již zjevně nemají. Z obsahu daňového spisu se pak nepodává, že by oním subjektem vyvolávajícím spory byla Marta Gornická, která se jako jediná na vedení holdingu již nepodílí.
65. Konkrétní důvody odlišných pohledů na řízení firem neplynou ani z výpovědi členů rodiny Gornických poskytnutých v daňovém řízení, ty jsou navíc v tomto ohledu ne zcela konzistentní. Marta Gornická dne 20. 2. 2024 k dotazu správce daně ohledně dopadů neshod při řízení společnosti žalobkyně do rodinných vztahů výslovně uvedla, že „*tam žádné nebyly*“. Jediné opakovaně zmiňované neshody vznikaly pouze mezi zaměstnankyní CK Hungariatour, L. J., a Renatou Lingánovou. Zde však šlo o spory týkající se náplně pracovní činnosti obou uvedených, nikoli řízení firmy. Marta Gornická v rámci svědecké výpovědi uvedla, že Renáta Lingánová „žádné velké rozhodování“ ve spol. CK Hungariatour nevykonávala. Posledně uvedená pak sama uvedla, že se na řízení této společnosti nepodílela. V rámci ústního jednání před soudem pak zástupce žalobkyně uvedl, že spor zmíněných dvou žen je nyní vyřešen tím, že obě sedí v jiném patře budovy firmy. L. J. navíc není a nikdy nebyla společnicí ani členkou statutárních orgánů v žádné ze společností holdingu. Stejně tak Renata Lingánová ani Marta Gornická nikdy nebyly společnicemi ani jednatelkami žalobkyně (Renata Lingánová se stala jednatelkou žalobkyně až v roce 2020), a žádné spory týkající se vedení společnosti žalobkyně tak z jejich strany nejsou ani myslitelné.
66. Žalobkyně tak nedává odpověď na otázku, jakým způsobem byla jí popisovaná konfliktní situace vyřešena prostřednictvím holdingu vedeného stále stejnými členy rodiny a proč tyto tvrzené neshody plynoucí ze vzájemných antipatií mezi L. J. a Renatou Lingánovou nemohly být řešeny rozsazením obou uvedených jako tomu je v současné době, případně převodem obchodních podílů v rámci jednotlivých struktur dceřiných společností. Ani v případě rodinných problémů nastalých z důvodu sporu o řízení rodinné firmy tak nebylo prokázáno, že by byly hlavním či převažujícím důvodem pro založení holdingové struktury.
67. Posledním – dle žalobkyně nikoli převažujícím – důvodem je 3) přechod na moderní holdingový způsob uspořádání a řízení firmy, který měl napomoci dalšímu rozvoji firmy a dříve či později i jejímu prodeji. Uspořádání mělo zcela odpovídat standardnímu nastavení řídicích, ekonomických a personálních vztahů v rámci holdingu. Mateřská společnost měla zajišťovat následující činnosti – strategické a obchodní vedení celé skupiny, marketing, propagaci a komunikaci s klíčovými zákazníky, vedení účetnictví a mezd, administrativu, provoz IT technologií, zajištění právních a překladatelských služeb a správa nemovitostí, evidence a pojištění majetku, zajištění dodávek energií a komunikačních služeb.
68. Krajský soud na základě předložené spisové dokumentace dospěl k závěru, že žalobou zcela obecně prezentovaný moderní holdingový způsob uspořádání a řízení firmy mohl být podružným důvodem pro vznik této struktury, avšak nikoli hlavním či převažujícím

důvodem. Ne všechny očekávatelné efekty holdingového způsobu uspořádání a řízení firmy totiž byly v daném případě naplněny.

69. Předpokládaným účinkem založení holdingové struktury je bezpochyby úspora na personálním zajištění chodu firem, jež jsou součástí holdingu. Takový efekt se však v případě žalobkyně nedostavil. Z pohledu nákladů na personální zajištění chodu žalobkyně nedošlo k žádné úspoře, naopak tyto náklady za roky 2018 až 2020 oproti předchozím letům vzrostly (viz str. 17 zprávy o daňové kontrole). Žalobkyně tento závěr žádným způsobem nevyvrací.
70. Z průběhu paralelně probíhajících kontrol daně z příjmů právnických osob vyplynulo, že ani účetnictví dceřiných společností není zajišťováno matkou. Obě dceřiné společnosti si vedou svá účetnictví samy, každá ve svém systému s tím, že každá má jiného daňového poradce (viz str. 17 a 18 zprávy o daňové kontrole). Ani v případě těchto zjištění žalobkyně nevznáší žádné námitky.
71. Důvodné pochybnosti pak má krajský soud i z hlediska efektivity z pohledu řízení a uspořádání firmy za situace, kdy mateřská společnost je řízena totožnými subjekty jako v případě dceřiných společností. Jednateli společnosti žalobkyně byli před vznikem holdingu Ludevít a Leoš Gorničtí, po jeho vzniku byli jednateli tytéž osoby a od roku 2020 se k nim přidala Renata Lingánová. Jednateli spol. CK Hungariatour byli před vznikem holdingu Ludevít Gornický a po jeho vzniku Ludevít a Leoš Gorničtí. Jednateli mateřské společnosti jsou rovněž Ludevít a Leoš Gorničtí. Z uvedeného je zřejmé, že obě dceřiné i mateřská společnost podléhaly před i po restrukturalizaci řízení ze strany totožných osob. Lze tak souhlasit se závěry daňových orgánů, dle nichž jednatelé mateřské společnosti fakticky řídí sami sebe, jelikož jsou zároveň též statutárními orgány dceřiných společností. V důsledku takovéto změny v uspořádání společností se jakýkoli efekt moderního holdingového způsobu řízení firmy vytrácí, neboť nedošlo k žádnému zefektivnění v podobě redukce řídicích prvků či zkrácení řídicích cest, jak logicky zdůvodnil již správce daně ve zprávě o daňové kontrole.
72. Propagace a komunikace s klíčovými zákazníky byla před restrukturalizací i po ní realizována Ludevítem Gornickým, jak plyne z obsahu výpovědí jednotlivých členů rodiny. Ani v tomto směru tak vytvoření holdingové struktury nepřineslo žádnou podstatnou efektivní změnu.
73. Pozitivní efekt vzniku holdingu pak nebyl prokázán ani žalobou uváděným vývojem obratu a zisku. Jakkoli z grafického znázornění v žalobě vyplývá, že obrat společnosti žalobkyně a CK Hungariatour počal od roku 2010 stoupat a zisk uvedených společností počal narůstat od roku 2013, z ničeho neplyne, že by příčinou tohoto nárůstu byla právě restrukturalizace. Nadto je třeba uvést, že k té došlo v roce 2014, přičemž zásadní navýšování lze pozorovat až od roku 2020, aniž by žalobkyní byla prokázána příčina tohoto nárůstu. Pokud jde o navýšení nerozděleného zisku, zde lze z grafu zjistit významnější růst od roku 2019. Opět ovšem platí, že ze strany žalobkyně nebyla doložena příčinná souvislost tohoto nárůstu se vznikem holdingu.
74. Jakkoli lze souhlasit s žalobkyní v tom, že nástupnictví v rodinné firmě jistě je velmi složitý problém, ani žalobou tvrzená příprava jednoduchého plánu předávacího procesu nedokládá, že by převažujícím důvodem vzniku holdingu byl nástup nové generace. Žalobkyně žádný takový plán nepředložila. Poukázala pouze na příběh zachycený v publikaci Ministerstva průmyslu a obchodu – „Nástupnictví v rodinné firmě, jak na to?“, který však popisuje

mezigenerační přechod řízení (vnitřní restrukturalizaci) v rámci jedné obchodní společnosti, aniž by toto nástupnictví podmiňoval či jinak propojoval se vznikem holdingové struktury.

75. Žalobkyně rovněž nijak logicky nezdůvodnila, v čem by holding měl být z hlediska – dle žalobkyně nevyhnutelného – budoucího prodeje lukrativnější než prodej jednotlivých dceřiných společností. Ty navíc podnikají ve zcela odlišných oborech (cestovní ruch a potravinářství), a tudíž množina potenciálních kupců, jež by měli zájem o výkon obou těchto činností současně, je z důvodu absence synergických efektů takového podnikání menší než v případě jednotlivého prodeje. Pro tento účel se tak jeví založení holdingu jako ne zcela efektivní. Ani tato žalobou zmiňovaná skutečnost tak nijak nepodporuje její tvrzení o stěžejních důvodech vzniku holdingu.
76. Krajský soud se ztotožnil se závěry daňových orgánů, že účelem založení holdingové struktury bylo primárně zajištění nezdaněných příjmů společníkům mateřské společnosti v podobě zisků generovaných žalobkyní a společností CK Hungariatour. Případný další žalobkyní uváděný ekonomický efekt v podobě moderního holdingového řízení firmy, pak měl pouze druhotnou povahu. Převažujícím smyslem transakcí souvisejících se vznikem a fungováním holdingu bylo vytvoření podmínek pro získání daňové výhody společníků mateřské společnosti.
77. Celkový sled jednání zúčastněných stran a zejména zásadní zapojení spojených osob, které o všech stěžejních transakcích, jež ve své podstatě tvoří ucelený řetězec finančních toků přelévajících se mezi společnostmi žalobkyně, společností CK Hungariatour a mateřskou společností, rozhodovaly, považuje krajský soud za uměle vytvořenou situaci, jejímž jediným účelem je vylákání daňové výhody. Již z toho je patrný rozpor se smyslem zákona o daních z příjmů, neboť předmětem daně z příjmů jsou příjmy z činností a nakládání s majetkem, které sledují racionální účel a nikoli pouze snížení daňové povinnosti. Mezi kroky vedoucími k založení holdingu, transakcemi provázejícími jeho fungování a získáním daňové výhody je pak též jednoznačně patrná i příčinná souvislost, neboť bez nich by k získání popsané daňové výhody nedošlo.
78. Žalobkyně tak výše popsaným postupem sice formálně splnila podmínky § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů, avšak tento postup zcela postrádal ekonomický, daňový či právní smysl a jeho převažujícím účelem bylo daňové zvýhodnění, což lze dovodit z postupů vedoucích k založení holdingu a následných transakcí vedoucích k výplatě obchodních podílů bývalých společníků žalobkyně a spol. CK Hungariatour. Tímto bylo dosaženo nejen nezdaněných příjmů plynoucích z podílu na zisku žalobkyně, ale byly též získány finanční prostředky k úhradě kupní ceny za převod obchodních podílů bývalých společníků (členů rodiny Gornických), které na základě § 4 odst. 1 písm. q) zákona o daních z příjmů byly od daně z příjmů osvobozeny. Proto došlo k naplnění objektivního i subjektivního kritéria zneužití práva dle § 8 odst. 4 daňového řádu.
79. Daňové orgány dostatečně zjistily skutkový stav věci, který přílehlavým způsobem posoudily. Žalovaný i správce daně unesly důkazní břemeno. Důvody napadeného rozhodnutí jsou podloženy spisovým materiálem k věci, jsou srozumitelné, logicky propojené a plynou z nich jasné závěry o zneužití práva.
80. Námitku porušení zásady volného hodnocení důkazů, která měla spočívat v účelovém hodnocení svědeckých výpovědí podaných během daňového řízení, shledal krajský soud nepřijatelnou. Tato námitka totiž byla zástupcem žalobkyně vznesena až během ústního

jednání konaného dne 26. 2. 2025, tedy po uplynutí lhůty podle § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s., a proto je opožděná.

V. Závěr a náklady řízení

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

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

Poučení:

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

České Budějovice 26. února 2025

JUDr. Tereza Kučerová v.r.
předsedkyně senátu