



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyně Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **DEL a.s.**, IČO 08962669
sídlem Biskupský dvůr 1146/7, 110 00 Praha 1
zastoupena advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2023 č. j. 13413/23/5200-11433-710862,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, jímž žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“) ze dne 1. 11. 2021 č. j. 8354433/21/2001-51521-110828 (dále též „*platební výměr 1*“) pod výrokem I. a č. j. 8355883/21/2001-51521-110828 (dále též „*platební výměr 2*“) pod

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

výrokem II. Těmito platebními výměry byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“), jako právní nástupkyni společnosti DEL a.s., IČO 24284734, sídlem Biskupský dvůr 1146/7, 110 00 Praha 1 (stejného obchodního názvu i sídla, jiné IČO), zaniklé dne 1. 10. 2020 bez likvidace v důsledku fúze se žalobkyní, stanovená k přímé úhradě daně z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně (dále též „daň“) za zdaňovací období roku 2017 ve výši 4 217 208 Kč (platební výměr 1) a za zdaňovací období roku 2018 ve výši 3 481 766 Kč (platební výměr 2).

2. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že dne 29. 4. 2019 byla u společnosti DEL a.s., IČO 24284734, sídlem Biskupský dvůr 1146/7, 110 00 Praha 1, zahájena daňová kontrola daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016, 2017 a 2018. V průběhu daňové kontroly jmenovaná společnost zanikla bez likvidace (dne 1. 10. 2020) podle předchozího projektu fúze sloučením se žalobkyní ze dne 19. 8. 2020. Předmětem šetření správce daně bylo posouzení, zda v případě výplaty podílů na zisku akcionářům žalobkyně společností Nokilaso a.s. (dále též „Nokilaso“), RANOT Holding s.r.o. (dále též „RANOT“) a MANSAKO, a.s. (dále též „MANSAKO“), byly splněny zákonné podmínky pro uplatnění osvobození od daně podle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1, § 19 odst. 3 písm. c) a § 19 odst. 4 a 6 ZDP, a zda v případě výplaty podílů na zisku akcionářům STIFA s.r.o. (dále též „STIFA“) a FHH s.r.o. (dále též „FHH“) byla správně odvedena daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob. Na základě zjištěných skutečností správce daně shledal naplnění podmínek zneužití práva, proto nebyly splněny zákonné podmínky pro uplatnění osvobození od daně. Dovodil, že daňový subjekt jako plátce daně byl povinen srazit a odvést 15% daň za poplatníka podle § 38d odst. 2 ZDP. V případě akcionářů společností Nokilaso, RANOT a MANSAKO, u nichž nebyla sražena a odvedena daň z vyplacených podílů na zisku, předepsal daňovému subjektu jako plátcí daně k přímé úhradě daně z vyplacených podílů na zisku ve výši 4 014 708 Kč (rok 2017) a ve výši 3 211 766 Kč (rok 2018). V případě akcionářů STIFA a FHH s podílem na základním kapitálu daňového subjektu nižším než 10 %, byla z vyplacených podílů na zisku sice sražena daň, ale odvedena na účet s nesprávným předčíslem, nebylo podáno vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob, a sražena daň byla nesprávně uvedena v tiskopisu „Vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob“. Správce daně proto provedl opravu a nesprávně odvedenou daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob ve výši 202 500 Kč za rok 2017 a ve výši 270 000 Kč za rok 2018 předepsal daňovému subjektu k přímému placení.
3. V napadeném rozhodnutí žalovaný dále konstatoval, že ačkoli daňový subjekt v r. 2017 a 2018 účtoval vyplacené podíly na zisku akcionářům společností Nokilaso, RANOT a MANSAKO, daň z podílů na zisku 15 % jim nesrazil, ani neodvedl. V případě sporných transakcí vyplacení dividend těmto akcionářům došlo k formálnímu splnění podmínek § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP tím, že daňový subjekt jako dceřiná společnost vyplatila dividendy svým mateřským společnostem. Tomu předcházející jednotlivé kroky učiněné před vyplácením podílů na zisku jim, však svědčí o uměle vytvořené struktuře společnosti vzniklé za účelem získání daňové výhody ve formě osvobození příjmů z podílu na zisku. Akcionářská struktura daňového subjektu tvořená totiž nově vzniklí akcionáři právnické osoby Nokilaso, RANOT a MANSAKO, na které původní akcionáři – fyzické osoby (Ing. J. Ka., Ing. Z. Kr., p. Z. T., Ing. R. S., Ing. J. H.) bezprostředně před rozhodnutím o výplatě dividend převedli akcie daňového subjektu. Daňový subjekt v průběhu daňové kontroly

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

neprokázal reálný účel a smysl jednotlivých kroků, proto správce daně jednotlivé úkony daňového subjektu v celkovém souhrnu vyhodnotil za tzv. zneužití práva. Dovodil, že ačkoli daňový subjekt postupoval formálně podle zákona, při výplatě dividendy svým mateřským společnostem nesrazil a neodvedl 15% daň, ale proběhlé kroky byly vedeny snahou snížit svou daňovou povinnost, resp. byly nastoleny uměle s převažujícím cílem získat daňové zvýhodnění. Jednalo se o posloupnost těchto úkonů: akcionáři (fyzické osoby) si neschválili výplatu dividend, následně založili jmenované právnické osoby, poté společnost zapůjčila novým právnickým osobám finanční prostředky ve výši navrženého podílu na zisku, následoval převod akcií daňového subjektu z fyzických osob na nově založené právnické osoby, poté došlo ke schválení výplaty dividend v původní výši, a její výplata prostřednictvím nově založených mateřských společností daňového subjektu na účty fyzických osob jako původním akcionářům definované jako úhrada kupní ceny za akcie. Jednotlivé zmiňované kroky provedené před vyplácením podílů na zisku jednotlivým akcionářům, vyplývají ze shromážděných listinných důkazních prostředků, které je třeba posuzovat ve vzájemném souhrnu, neboť toliko celkový sled popsání jednání vede k závěru o záměrném účelovém daňovém zvýhodnění. Cílem bylo vytvořit akcionářskou strukturu tvořenou právnickými osobami, aby byly naplněny podmínky pro splnění osvobození podle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP. Přes formální splnění stanovených podmínek se postup daňového subjektu přičítá smyslu a účelu právní úpravy. Tím bylo naplněno objektivní kritérium zneužití práva. Subjektivní počínání daňového subjektu nevykazovalo ekonomicky racionálně odůvodněný smysl, jednotlivé úkony neměly logické opodstatnění a výsledkem byl stav, který není v souladu s účelem zákona, tj. došlo ze strany daňového subjektu k záměrnému vytvoření prostředí či podmínek pro získání výhody ze stanovených pravidel. Subjektivní kritérium zneužití práva tak bylo naplněno. Daňový subjekt naplnil základní předpoklady pro zneužití práva. Objektivní stránka je, že obchodní transakce nebyla provedena v souladu se smyslem a účelem zákona, nýbrž za účelem získání daňové výhody. Stránka subjektivní spočívá v záměru získat výhodu vyplývající z právní úpravy – tedy vytvoření prostředí pro vznik osvobození od daně při výplatě dividendy. V daném případě nastala situace, kdy uzavřením smluv o převodu akcií a následným rozhodnutím o rozdělení zisku došlo k navození takového stavu, ve kterém daňový subjekt aplikoval výhodnější daňový režim, který by jinak nemohl použít, čímž získal pro sebe, resp. pro své původní akcionáře, daňové zvýhodnění.

4. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně podanou žalobou. Vznesené námitky lze rozdělit do následujících žalobních bodů.
5. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítá, že tvrzení o zneužití práva nemá oporu ve spisu. Žalovaný neunesl důkazní břemeno, které jej tížilo, a nesprávně hodnotil předložené důkazy.
6. Žalobkyně uvádí, že k unesení důkazního břemena ohledně tvrzení o zneužití práva by žalovaný musel prokázat, že společnost MANSAKO skutečně uhradila panu Ing. Ka. splátku kupní ceny z peněžních prostředků, které získala od žalobkyně jako podíl na zisku, dále že společnost Nokilaso skutečně uhradila panu Ing. Kr. splátku kupní ceny z peněžních prostředků, které získala od žalobkyně jako podíl na zisku, a též že společnost RANOT skutečně uhradila panu T. splátku kupní ceny z peněžních prostředků, které získala od žalobkyně jako podíl na zisku. Taková tvrzení však napadené rozhodnutí neobsahuje a ani nevyplývají ze spisu. Ohledně společnosti MANSAKO není v napadeném rozhodnutí uvedeno, že tato společnost uhradila Ing. Ka. splátku kupní ceny. Není tak zřejmé, z jakých

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

důkazů žalovaný dovodil, že společnost MANSAKO vrátila Ing. Ka. nějakou část kupní ceny akcií. Co se týče výplat podílů na zisku společností Nokilaso a RANOT, žalovaný sice v bodu [79] napadeného rozhodnutí tvrdí, že se jednalo o částky 2 400 000 Kč a 600 000 Kč v případě společnosti Nokilaso, a dále o částku 200 000 Kč v případě společnosti RANOT, nikterak však nehodnotí zjištění správce daně uvedená v tabulkách na str. 3 a 16 Zprávy o daňové kontrole ze dne 31. 8. 2021 č. j. 1460985/21/2914-60562-701322 (dále též „Zpráva o daňové kontrole“). Z tabulky na str. 3 Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že žalobkyně vyplatila v roce 2017 společnosti Nokilaso podíl na zisku v částce 4 650 000 Kč. Ve stejném roce společnost Nokilaso uhradila na splátkách kupní ceny Ing. Kr. částku 4 900 000 Kč, tedy částku vyšší, než kolik činil podíl na zisku. V roce 2018 společnost Nokilaso obdržela podíl na zisku v částce 6 200 000 Kč, Ing. Kr. jako splátku kupní ceny uhradila 6 000 000 Kč. Je zřejmé, že uvedené částky nekorespondují (v roce 2017 bylo přeposláno více, v roce 2018 méně), ani se tak nestalo v časové souslednosti, neboť splátky kupní ceny byly hrazeny postupně. Ohledně společnosti RANOT z tabulky na str. 16 Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že v roce 2017 obdržela tato společnost od daňového subjektu částku 1 600 000 Kč jako podíl na zisku a v roce 2018 částku 2 000 000 Kč. Tato společnost sice splácela panu T. část kupní ceny za akcie, v roce 2017 se jednalo o částku 1 000 000 Kč, k její úhradě došlo více než půl roku po obdržení podílu na zisku, v roce 2018 se jednalo o částku 200 000 Kč vyplacených cca půl roku po obdržení podílu na zisku. Ani ohledně výplat podílu na zisku mateřským společností Nokilaso a RANOT nevyplývá z napadeného rozhodnutí existence tvrzené zneužívající transakce. Žalovaný proto neprokázal, že by Ing. Ka., Ing. Kr., a pan T., skutečně obdrželi splátky kupní ceny z peněžních prostředků získaných z výplaty podílu na zisku. Napadené rozhodnutí je proto nezákonné.

7. Dále žalobkyně sporuje tvrzení o nevykovávání činností nově založených společností Nokilaso, RANOT a MANSAKO. Za reálný výkon podnikatelské činnosti považuje, pokud holdingová společnost „pouze“ drží podíly ve svých dceřiných společnostech. Společnost MANSAKO je holdingovou matkou, která drží obchodní podíly více společností: žalobkyně, KORTO s.r.o. (dále též „KORTO“), NESTO Uralská s.r.o. (dále též „NESTO“) a Bzenia a.s. (dále též „Bzenia“). Není proto zřejmé, z jakého důvodu žalovaný dovozuje, zda společnost MANSAKO vykonává nějakou činnost s ohledem na tržby za prodej zboží či uskutečnění služeb, hmotný majetek, zásoby, či zaměstnance. Přitom skutečnost, že společnost MANSAKO drží obchodní podíly v předmětných společnostech, žalovaný nehodnotí. V odvolacím řízení žalobkyně doložila, že dceřiná společnost KORTO pořídila v r. 2016 dům na ulici Biskupský dvůr v Praze, jehož hodnota je v řádu vyšších desítek milionů Kč, který pronajímá, z čehož jí plyne příjem. V případě, že společnost KORTO vyplatí své matce podíl na zisku, bude tento rovněž osvobozen od srážkové daně, neobjeví se tak ani v tržbách, ani v majetku společnosti MANSAKO. V reakci ze dne 24. 3. 2023 se žalobkyně blíže vyjádřila k podnikání ostatních dceřiných společností. Výnosy dceřiných společností za roky 2016 až 2018 žalobkyně doložila v podání ze dne 27. 3. 2023. Společnost KORTO měla výnosy z ekonomické činnosti za rok 2016 ve výši 550 000 Kč, za rok 2017 ve výši 3 450 000 Kč, za rok 2018 ve výši 2 360 000 Kč. Společnost NESTO měla výnosy v roce 2017 a 2018 ve výši 480 000 Kč. Společnost Bzenia měla výnosy v roce 2016 ve výši 7 580 000 Kč, v roce 2017 ve výši 8 500 000 Kč, v roce 2018 ve výši 6 270 000 Kč. Je evidentní, že dceřiné společnosti vykonávaly v letech 2016 až 2018 podnikatelskou činnost, z níž generovaly roční zisk ve výši až 12 400 000 Kč. Tvrzení žalovaného o údajném nevykonávání podnikatelské činnosti společností MANSAKO je tudíž nepravdivé a učiněné v rozporu se spisem. K mateřské společnosti Nokilaso žalobkyně doložila, že tato společnost

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

vykonávala činnost pronájem nemovitosti ve formě záměru, a činnost finanční (nákup a prodej cenných papírů, kuponů, krátkodobých cenných papírů). Ke společnosti RANOT žalobkyně v odpovědi ze dne 30. 4. 2020 doložila, že tato společnost pořídila několik nemovitostí, které rekonstruovala a pronajímala. Žalovaný tyto skutečnosti v napadeném rozhodnutí hodnotí vadně a nezohledňuje, že od podnikatelského záměru pořízení nemovitostí do jeho skutečné realizace může uplynout delší časový okamžik. Žalovaný tudíž neprokázal, že by společnosti MANSAKO, Nokilaso a RANOT skutečně nevykonávaly podnikatelskou činnost, avšak z důkazů založených ve spisu předložených žalobkyní, vyplývá opak.

8. Podle žalobkyně dále žalovaný nesprávně tvrdí, že při jednání valné hromady daňového subjektu dne 29. 3. 2016 nebyl schválen návrh na rozdělení zisku. Pomíjí, že ze svědecké výpovědi Ing. S. vyplynulo, že valná hromada dne 29. 3. 2016 rozhodla o výplatě dividend ve výši 0 Kč. Svědek Ing. H. uvedl, že si na to, že by předmětná valná hromada projednávala výplatu dividend nevzpomíná, což je vzhledem k výši výplat dividend v částce 0 Kč pochopitelné. Svědci tak nepotvrdili verzi správce daně, že by valná hromada nesouhlasila s výplatou dividend. Žalovaný v napadeném rozhodnutí předmětné rozpory mezi důkazy pomíjí. Žalovaný rovněž pomíjí výpověď Ing. S. stran dokumentu předloženého jí správcem daně, že tento dokument je zřejmě nějakou pracovní verzí.
9. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, konkrétně části napadeného rozhodnutí o zneužití práva nesražením daně z výplat podílů na zisku společnosti MANSAKO. Žalobkyně namítá, že v napadeném rozhodnutí není uvedeno, že společnost MANSAKO uhradila panu Ing. Ka. splátku kupní ceny, a není tak zřejmé, podle jakých důkazů žalovaný tvrdí, že by společnost MANSAKO vrátila Ing. Ka. nějakou část kupní ceny akcií. Rovněž Zpráva o daňové kontrole uvedené pomíjí. Žalobkyně má napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné i z důvodu, že se žalovaný nevypořádal s jejími odvolacími námitkami.
10. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně poukazuje na to, že ust. § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „*daňový řád*“) se stalo součástí právního řádu až poté, co se uskutečnily žalovaným posuzované skutečnosti. Předmětné ustanovení tak nelze na daný skutkový stav aplikovat, což žalovaný v napadeném rozhodnutí činí.
11. *Ve čtvrtém žalobním bodu* žalobkyně tvrdí, že správce daně v platebních výměrech neposoudil, kdo je jejich příjemcem. Označil v nich žalobkyni, aniž by tak odůvodnil. S posuzovaným skutkovým stavem žalobkyně však nemá nic společného, neboť výplatu podílů na zisku činila předchozí společnost, a nikoli žalobkyně. Žalovaný vadný postup správce daně v napadeném rozhodnutí aproboval tím, že označil za jeho příjemce žalobkyni.
12. *V pátém žalobním bodu* žalobkyně namítá vadný procesní postup správce daně v daňové kontrole. Správce daně seznámil žalobkyni s tím, že předchozí společnost údajně zneužila právo až ve výsledku kontrolního zjištění, přitom v průběhu daňové kontroly jí vydával výzvy k prokázání skutečností, ačkoli důkazní břemeno leželo na správcu daně. Správce daně tím vybočil ze zákonných mezí a neúměrně zatížil žalobkyni, což má za následek i nezákonnost napadeného rozhodnutí.
13. *V šestém žalobním bodu* žalobkyně namítá vadné vedení spisu.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

14. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné. Konstatoval, že žalobní námitky korespondují s odvolacími námitkami, odkazuje proto na napadené rozhodnutí.
15. Žalovaný k *prvnímu žalobnímu bodu* konstatoval, že správce daně unesl důkazní břemeno, neboť uvedl dostatek skutečností prokazujících, že transakce postrádaly ekonomicky racionálně odůvodněný smysl, a jeho úvahy mají oporu ve spisovém materiálu. Závěr o tom, že společnost MANSAKO by měla Ing. Ka. hradit splátku kupní ceny, žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyslovil, v bodu [80] však zdůraznil, že společnost MANSAKO eviduje podíly v několika společnostech a z bankovních výpisů vyplývá, že z obdržených peněžních prostředků od žalobkyně poskytovala půjčky dceřiným společnostem. Šlo o prostředky obdržené právě od žalobkyně, neboť společnost MANSAKO v letech 2016, 2017 a 2018, nevykázala v daňových tvrzeních kromě příjmů obdržených od žalobkyně žádné tržby za zboží či uskutečněné výkony. Stejně je tomu i u společností Nokilaso a RANOT, které také nevykázaly v daňových přiznáních kromě příjmů od žalobkyně žádné tržby za zboží či výkony. Společnosti Nokilaso, RANOT a MANSAKO formálně naplnily podmínky pro osvobození příjmů z podílu na zisku podle § 19 odst. 1 písm. ze), § 19 odst. 3, odst. 4 a 6 ZDP, avšak veškeré kroky, jež byly provedeny před samotným vyplácením podílů na zisku jednotlivým akcionářům, je potřeba vnímat a posuzovat v jejich vzájemném souhrnu. Veškeré kroky akcionářů byly učiněny s cílem vytvořit akcionářskou strukturu tvořenou právníky osobami, aby byly naplněny podmínky pro splnění osvobození podle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP tak, aby se žalobkyně vyhnula daňové povinnosti.
16. Žalovaný nesouhlasil s námitkou *druhého žalobního bodu* o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Uvedl, že žalobkyně nesouhlasí s právním posouzením žalovaného, skutkový stav obecně sporný není. Napadené rozhodnutí plně vyhovuje judikатурním požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí. Žalovaný se zabýval meritem sporu, napadené rozhodnutí je řádně odůvodněno, je srozumitelné, z jeho obsahu je zřejmé, jaké otázky žalovaný považuje za rozhodné. Žalovaný má za to, že odůvodnil podmínky pro aplikaci splnění doktríny o zneužití práva. Byť žalobkyně tvrdí, že žalovaný se nevypořádal s jejími odvolacími námitkami, nekonkretizuje, jaké skutečnosti měly být opomenuty.
17. Žalovaný ke *třetímu žalobnímu bodu* uvedl, že v napadeném rozhodnutí se ztotožnil s žalobkyní, že institut zákazu zneužití práva do 1. 4. 2019 vyplýval pouze z judikatury. V projednávané věci jsou posuzovány skutečnosti z let 2016, 2017 a 2018, aplikace tohoto institutu je možná toliko v mezích této obecné zásady. Přestože správce daně ve Zprávě o daňové kontrole nesprávně uvedl, že žalobkyně postupovala v rozporu s § 8 odst. 4 daňového řádu, postupoval při posouzení věci podle výkladu doktríny zneužití práva tak, jak byla vykládána správními soudy i Soudním dvorem EU před zavedením tohoto ustanovení do právní úpravy, a vymezil objektivní i subjektivní podmínky, za jejichž splnění dochází ke zneužití práva. Zcela lichý je závěr žalobkyně, že také žalovaný § 8 odst. 4 daňového řádu aplikoval. Žalovaný se naopak s argumentací správce daně v této dílčí otázce neztotožnil, ale dovodil, že se nejedná o vadu, která by měla vliv na výsledek řízení.
18. Ke *čtvrtému žalobnímu bodu* žalovaný připomenul, že správce daně zahájil daňovou kontrolu za předmětná zdaňovací období u společnosti DEL a.s., IČO 24284734. V průběhu daňové kontroly jmenovaná společnost zanikla bez likvidace fúzí sloučením a její jmění přešlo na žalobkyni, tehdy pod obchodní firmou – názvem DEL for DEL a.s., resp. DEL a.s., IČO 08962669, a to od 1. 10. 2020. Žalobkyně se proto stala nástupnickou společností za zaniklou společností, na niž přešlo jmění zanikající společnosti, a která proto vstoupila do právního

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

postavení zanikající společnosti. Rozhodný den fúze byl 1. 10. 2020, správce daně od toho data byl proto povinen vést daňové řízení s osobou oprávněnou, kterou se stala žalobkyně.

19. *K pátému žalobnímu bodu* žalovaný konstatoval, že zde uvedené procesní námitky jsou obecné a totožné s námitkami odvolacími. Žalobkyně nereaguje na to, jak se s nimi žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí.
20. *K šestému žalobnímu bodu* žalovaný doplnil, že porušení ust. § 64 a § 65 daňového řádu upravující pravidla pro vedení spisu, ve věci neshledal.
21. Poté, co soud k žádosti žalobkyně nařídil ve věci jednání, žalobkyně zaslala soudu obsáhlou repliku. V ní setrvala na žalobní argumentaci a nově poukázala nato, že výčet subjektivních prvků z napadeného rozhodnutí, z nichž je usuzováno na zneužití práva žalobkyní, se liší od vyjádření k žalobě. Podle žalobkyně žalovaný ve vyjádření k žalobě účelově upravil jednotlivé subjektivní prvky. Na podporu argumentace vytvořila tabulku, v níž porovnála subjektivní prvky uvedené v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření žalovaného k žalobě. Závěry žalovaného o tom, že předložené důkazy neprokazují výkon činnosti mateřských společností, považuje za rozporné se závěry Nejvyššího správního soudu z rozsudku ze dne 23. 7. 2024 č. j. 10 Afs 16/2023-78 (dále též „*rozsudek FPPV*“). Zopakovala, že daňové orgány neprokázaly existenci subjektivního prvku zneužití práva, proto podmínky pro aplikaci zneužití práva nebyly splněny. Poukázala nově na to, že z výpovědi svědka Ing. Ch. nevyplývá, zda jednání ohledně financování nákupu nemovitosti od počátku vedl Ing. Ka. jako soukromá osoba či jako člen představenstva žalobkyně. Správce daně a žalovaný vyšli toliko ze skutečnosti, že nemovitost pořídila společnost KORTO. Uvedené však nic nevypovídá o počátku vyjednávání, ani o tom, zda ostatní akcionáři chtěli na koupi nemovitosti participovat, a ani o souvisejícím zatížení žalobkyně úvěrem. Žalobkyně se též podrobně vyjádřila k důvodům založení mateřských společností Nokilaso, RANOT a MANSAKO, odkázala na vyjádření ze dnů 1. 4. 2021 a 31. 5. 2021 a navrhla provedení důkazů: 1) zápisem o jednání řádné valné hromady společnosti Nokilaso ze dne 21. 6. 2019, 2) zápisy o jednání řádné valné hromady společnosti RANOT ze dne 19. 3. 2017 a 15. 3. 2018, 3) smlouvou o poskytnutí příplatku ze dne 13. 7. 2020 uzavřenou mezi společností Nokilaso a Ing. Kr., a 4) zápisem ze zasedání správní rady společnosti Nokilaso ze dne 26. 6. 2020. Tyto navržené důkazy mají prokázat, že na vedení mateřských společností se měli podílet i rodinní příslušníci původních akcionářů, ziskovost hospodaření jmenovaných společností, dále, že zisk z jednotlivých let byl ponechán jako nerozdělený, a že původní akcionáři neusilovali o okamžitou úhradu podílu na zisku od svých společností.
22. U jednání konaného dne 25. 2. 2025 účastníci setrvali na své argumentaci, zástupkyně žalobkyně zdůraznila závěry rozsudku FPPV, uplatněné v replice. Žalovaný žádný důkaz nenavrhl a návrhy žalobkyně na doplnění dokazování z repliky z předchozího bodu rozsudku soud zamítl, blíže je uvedeno pod bodem 77. tohoto rozsudku. Soud jako důkaz provedl úplné výpisy z obchodního rejstříku deseti společností: DEL a.s., IČO: 24284734, žalobkyně, Nokilaso, RANOT, MANSAKO, STIFA, FHH, KORTO, NESTO a Bzenia, jelikož nejsou součástí správního spisu předloženého žalovaným, soud z jejich obsahu vychází.
23. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

24. Soud neshledal podanou žalobu důvodnou.
25. Městský soud v Praze vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
26. Podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 ZDP *od daně jsou osvobozeny příjmy z podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti.*
27. Podle § 19 odst. 3 písm. c) ZDP *pro účely tohoto zákona se rozumí dceřinou společností 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.*
28. Podle § 19 odst. 4 věty první ZDP *osvobození podle odstavce 1 písm. ze), zf) a zi) a podle odstavce 9 lze uplatnit při splnění podmínky 10 % podílu na základním kapitálu, i před splněním podmínky 12 měsíců nepřetržitého trvání podle odstavce 3, avšak následně musí být tato podmínka splněna.*
29. Podle § 19 odst. 6 ZDP *příjemce podílu na zisku, příjmu z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, úroků z úvěrového finančního nástroje a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch, a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.*
30. Podle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP *zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a 17, pokud není v odstavci 1 nebo 5 stanoveno jinak, činí 15 %, a to z podílu na zisku z účasti na obchodní společnosti nebo v podílovém fondu, je-li podíl v nich představován cenným papírem.*
31. Podle § 38d odst. 2 věty první ZDP *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.*
32. Podle § 38d odst. 3 věty první ZDP *plátce daně je povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku podle odstavců 1 a 2.*
33. Podle § 38d odst. 5 ZDP *neprovede-li plátce daně srážku daně vůbec, popřípadě provede-li ji v nesprávné výši nebo sraženou daň včas neodvede, bude na něm vymáhána jako jeho dluh. U příjmů uvedených v § 36 odst. 8 se použije obdobně § 38e odst. 9 věta třetí.*
34. Podle § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*
35. Nejprve se soud zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně namítá *ve druhém žalobním bodu*, neboť z povahy věci se soud musí zabývat tím, zda je napadené rozhodnutí zatíženo vadou, k níž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Pokud by taková námitka byla důvodná, soud by nemohl vypořádat uplatněné žalobní námitky.
36. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008 č. j. 3 As 51/2007-84). Soudy považují za nesrozumitelnost například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003 č. j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003 č. j. 2 Ads 33/2003-78) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003 č. j. 7 A 181/2000-29), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, protože není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994 č. j. 6 A 63/93-22). Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže z jeho odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.

37. Soud posoudil napadené rozhodnutí optikou výše uvedené judikatury a dospěl k závěru, že rozhodnutí nepřezkoumatelné není. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu orgány finanční správy vyšly, jak vyhodnotily pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudily. Napadené rozhodnutí soud považuje za odůvodněné a srozumitelné.
38. Soud neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné ani z důvodu tvrzeného žalobkyní, že se žalovaný nevypořádal s jejími odvolacími námitkami. Žalobkyně tuto svou žalobní argumentaci nijak neupřesnila. Nespecifikovala, se kterými konkrétními odvolacími námitkami se žalovaný podle ní nevypořádal. Takto zvolená obecná argumentace žalobkyně předurčuje i rozsah vypořádání uplatněné námítky soudem. Není úkolem soudu ve správním spisu dohledávat skutečnosti způsobilé být součástí žalobní argumentace, stavěl by se tak do pozice obhájce dané strany. Bylo povinností žalobkyně své námitky řádně specifikovat, pokud tak neučinila, vypořádá je soud v míře odpovídající obecnosti jejich formulace. Podle soudu se žalovaný s námitkami žalobkyně řádně a zcela dostatečně vypořádal. Žalovaný v 27stránkovém napadeném rozhodnutí shrnul jednotlivé odvolací námitky na str. 3-5 a vypořádal je jednotlivě na str. 10-26. Soud považuje takové odůvodnění za dostačující. Zároveň připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby správní soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomu přílehavě uvádí Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvrácení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (viz nález ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též rozsudky Nejvyššího

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

správního soudu ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 29. 3. 2013). Stejně závěry se pak vztahují i k rozhodování druhostupňového správního orgánu. Soud tudíž v intencích ustálené rozhodovací praxe správních soudů uvádí, že žalovaný nemusel reagovat na každý dílčí argument žalobkyně, přesto však všechny námitky vypořádal. V této souvislosti nelze nezmínit, že žalobkyně doplnila svá odvolání žalovanému řadou podání, a to ze dnů 12. 4. 2022, 14. 10. 2022, 10. 11. 2022, 24. 3. 2023 a 27. 3. 2023. Žalovaný jistě nemohl reagovat na každý dílčí argument uplatněný v nich, rozhodné je, zda se vypořádal s podstatou a smyslem vznesené odvolací argumentace, což žalovaný v daném případě učinil.

39. Žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí také ve vztahu k některým závěrům ohledně společnosti MANSAKO, soud tyto námitky vzhledem k jejich obsahové provázanosti s prvním žalobním bodem vypořádá níže.
40. K *prvnímu žalobnímu bodu* soud konstatuje, že podstatou sporu mezi účastníky řízení je, zda v případě vyplacených podílů na zisku akcionářům žalobkyně – obchodním společností Nokilaso, RANOT a MANSAKO, byly splněny podmínky pro osvobození od daně podle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP, či zda došlo ze strany žalobkyně v této souvislosti ke zneužití práva. Žalobkyně předně namítá, že závěr žalovaného o zneužití práva nemá oporu ve správním spisu, a že žalovaný k této otázce neunesl důkazní břemeno.
41. Zodpovězení nastolené otázky má kořeny v komunitárním právu. Soudní dvůr EU v rozhodnutí ze dne 21. 2. 2006 C-255/02, *Halifax*, dovodil, že „[p]oužití právní úpravy Společenství totiž nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství“.
42. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2005 č. j. 1 Afs 107/2004-48 vyslovil, že za zneužití práva lze považovat „*situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (...). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu*“.
43. V rozsudku FPPV (ze dne 23. 7. 2024 č. j. 10 Afs 16/2023-78) Nejvyšší správní soud pod bodem [79] posoudil otázku ohledně zneužití práva v rámci tzv. dvoustupňového testu: „*Judikatura dovodila tzv. dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití práva, který spočívá v hodnocení splnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných relevantními právními předpisy nebyl naplněn účel dané právní úpravy. Subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. S ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcům daně odeprít nárokované právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem aplikovaných ustanovení (srov. body 31 až 34, 39 a 48 rozsudku NSS č. j. 6 Afs 376/2018-46 a judikaturu tam uvedenou). ...[k]aždou 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*“.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

44. Podle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2018 č. j. 31 Af 29/2017-74 je při posuzování možného zneužití práva 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.
45. V dané věci shledal žalovaný zneužití práva ze strany žalobkyně ve výsledku závěru následujících po sobě jdoucích skutečností:
- dne 29. 3. 2016 se konala valná hromada společnosti DEL a.s., IČO: 24284734, podle Zápisu o jednání řádné valné hromady akcionáři, tj. fyzické osoby: Ing. J. Ka. (vlastník 38 ks akcií), Ing. Z. Kr. (vlastník 31 ks akcií), Z. T. (vlastník 12 ks akcií), Ing. R. S. (vlastník 5 ks akcií), Ing. J. H. (vlastník 4 ks akcií), a právnická osoba společnost Cervus Gamma Limited, Manoel Street 10, Castries, St. Lucia, za kterou jednal Ing. J. Ka. (vlastník 10 ks akcií), projednávali Konsolidovanou výroční zprávu ze dne 15. 1. 2016 k účetnímu období 1. 1. 2014 až 30. 9. 2015, s návrhem rozdělení zisku vyplacením dividend ve výši 10 000 000 Kč. „Na základě diskuse o návrhu na vypořádání obsaženém ve výroční zprávě bylo rozhodnuto, že VH tento návrh neakceptuje.“, a současně byla schválena strategie změny akcionářské struktury dosavadních akcionářů, spočívající v nahrazení akcionářů – fyzických osob osobami právnickými s tím, že by se jednalo o rodinné holdingy, aby došlo např. k „zefektivnění správy majetkových účastí“, a aby byla „možnost přerozdělení majetku v rámci holdingu formou přeměn namísto daňově nevýhodnějších převodů“. Ing. J. Ka. přítomné informoval, že zakládá rodinnou společnost MANSAKO, a.s., ta založí svou dceřinou společnost KORTO za účelem pořízení nemovitosti na adrese Biskupský dvůr 7, Praha 1, kde bude mít sídlo tato společnost i další rodinné firmy ostatních akcionářů. Byl proto odsouhlasen návrh Smlouvy o budoucí smlouvě o nájmu části budoucí nemovitosti v Praze a dále též požadavek financující banky na udělení souhlasu s převzetím spoludlužnického závazku společností podle Smlouvy o úvěru uzavřené mezi Českou spořitelnou, a.s. jako věřitelem a společností KORTO jako dlužníkem;
 - dne 22. 4. 2016 Ing. J. Ka. s rodinnými příslušníky založil společnost MANSAKO, do r. 2018 byli jejími akcionáři, Ing. J. Ka. vlastnil 92 ks akcií, byl předsedou správní rady a zároveň statutárním ředitelem, dne 27. 9. 2016 Ing. Z. Kr. s rodinnými příslušníky založil společnost Nokilaso, do r. 2018 byli jejími akcionáři, Ing. Z. Kr. vlastnil 70 ks akcií a byl předsedou správní rady a zároveň statutárním ředitelem, dne 27. 9. 2016 Z. T. s rodinnými příslušníky založil společnost RANOT, do r. 2018 byli jejími společníky, Z. T. vlastnil 70% obchodní podíl a současně byl jednatelem;
 - dne 3. 10. 2016 společnost DEL a.s. uzavřela jako zapůjčitel Smlouvy o zápůjčce se společnostmi Nokilaso, RANOT, MANSAKO, jako vydlužiteli, splatné do 30. 9. 2017 s úrokem 3,4 % p.a., kterými vypůjčila: společnosti Nokilaso částku 3 100 000 Kč, tato jí byla na účet připsána dne 4. 10. 2016, společnosti RANOT částku 900 000 Kč, tato jí byla na účet připsána dne 4. 10. 2016, společnosti MANSAKO částku 6 000 000 Kč, tato jí byla na účet připsána dne 4. 10. 2016, Ing. R. S. částku 500 000 Kč a Ing. J. H. částku 400 000 Kč;
 - dne 12. 12. 2016 dosavadní akcionáři (fyzické osoby) převedli na nově vzniklé právnické osoby společnosti Nokilaso, RANOT a MANSAKO jako na nabyvatele kmenové akcie na jméno v listinné podobě tvořící původně základní kapitál společnosti DEL a.s., každá o jmenovité hodnotě 500 000 Kč, jednotlivými Smlouvami o převodu akcií ze dne 12. 12. 2016, takto: Ing. Z. Kr. převedl 31 ks akcií na společnost Nokilaso za kupní cenu 132 990 000 Kč, Z. T. převedl 10 ks akcií na společnost RANOT za kupní cenu 42 900 000 Kč, Z.

- T. převedl 2 ks akcií za kupní cenu 9 600 000 Kč, Ing. J. Ka. převedl 38 ks akcií za kupní cenu 163 020 000 Kč, a společnost Cervus Gamma Limited převedla 10 ks akcií za kupní cenu 38 610 000 Kč, to vše na společnost MANSAKO;
- dne 16. 12. 2016 na mimořádné valné hromadě bylo schváleno rozdělení zisku z účetního období 1. 1. 2014 až 30. 9. 2015 tak, že mezi nové akcionáře právnické osoby bude vyplacen podíl na zisku v celkové výši 10 000 000 Kč podle poměru jejich akciového podílu k základnímu kapitálu. Akcionářům mělo být vyplaceno: společnosti Nokilaso s podílem 31% částka 3 100 000 Kč, společnosti RANOT s podílem 10% částka 1 000 000 Kč, společnosti MANSAKO s podílem 50% částka 5 000 000 Kč;
 - dne 16. 3. 2017 společnost DEL a.s. uzavřela jednotlivě s novými akcionáři společnostmi Nokilaso, RANOT a MANSAKO, Dohody o vzájemném započtení pohledávek. V ní konstatuje, že společnost DEL a.s. dne 3. 10. 2016 zapůjčila svým akcionářům jako vydlužitelům Smlouvami o zápůjčce peněžní prostředky. Valná hromada dne 16. 12. 2016 rozhodla o rozdělení zisku společnosti DEL a.s. mezi tyto akcionáře. Dohodou se proto započítává pohledávka akcionářů proti pohledávce společnosti DEL a.s., takto: vůči společnosti Nokilaso v částce 3 100 000 Kč, vůči společnosti RANOT v částce 900 000 Kč (úhrada zbývajících částí ve výši 100 000 Kč proběhla dne 17. 5. 2017), vůči společnosti MANSAKO v částce 5 000 000 Kč;
 - dne 15. 3. 2017 uzavřela společnost DEL a.s. se společností MANSAKO další Smlouvu o zápůjčce na částku 6 750 000 Kč splatnou do dne 30. 9. 2017 a s úrokem 3,4 % p.a.;
 - dne 24. 8. 2017 na mimořádné valné hromadě bylo schváleno rozdělení zisku z účetního období 1. 10. 2015 až 30. 9. 2016 tak, že mezi akcionáře bude vyplacen podíl na zisku v celkové výši 15 000 000 Kč podle poměru jejich akciového podílu k základnímu kapitálu. Akcionářům bylo vyplaceno: společnosti Nokilaso s podílem 31% částka 4 650 000 Kč dne 26. 9. 2017, společnosti RANOT s podílem 10% částka 1 500 000 Kč dne 26. 9. 2017, společnosti MANSAKO s podílem 50% částka 7 500 000 Kč dne 26. 9. 2017 (formou vzájemného zápočtu se zápůjčkou 6 750 000 Kč podle Smlouvy o zápůjčce ze dne 15. 3. 2017 a se zápůjčkou 1 000 000 Kč podle Smlouvy o zápůjčce ze dne 3. 10. 2016), úhrada zbývajících částí ve výši 250 000 Kč proběhla dne 27. 9. 2017;
 - následně za převod akcií obdrželi: Ing. Z. Kr. od společnosti Nokilaso dne 27. 9. 2017 částku 2 000 000 Kč, dne 26. 10. 2017 částku 2 000 000 Kč, dne 28. 2. 2018 částku 900 000 Kč a Z. T. od společnosti RANOT dne 28. 11. 2017 částku 1 000 000 Kč;
 - dne 24. 11. 2017 uzavřela společnost DEL a.s. se společností MANSAKO další Smlouvu o zápůjčce na částku 5 000 000 Kč splatnou do dne 30. 9. 2018 a s úrokem 3,2 % p.a.;
 - dne 23. 7. 2018 na mimořádné valné hromadě bylo schváleno rozdělení zisku z účetního období 1. 10. 2016 až 30. 9. 2017 tak, že mezi akcionáře bude vyplacen podíl na zisku v celkové výši 20 000 000 Kč podle poměru jejich akciového podílu k základnímu kapitálu. Akcionářům bylo vyplaceno: společnosti Nokilaso s podílem 31% částka 6 200 000 Kč dne 17. 8. 2018, společnosti RANOT s podílem 10% částka 2 000 000 Kč dne 17. 8. 2018, společnosti MANSAKO s podílem 50% částka 10 000 000 Kč dne 17. 8. 2018 (formou vzájemného zápočtu se zápůjčkou 6 750 000 Kč podle Smlouvy o zápůjčce ze dne 15. 3. 2017 a se zápůjčkou 5 000 000 Kč podle Smlouvy o zápůjčce ze dne 24. 11. 2017), úhrada zbývajících částí ve výši 5 000 000 Kč proběhla dne 17. 8. 2018;
 - následně za převod akcií obdrželi Ing. Z. K. od společnosti Nokilaso dne 23. 8. 2018 částku 3 000 000 Kč, dne 10. 9. 2018 částku 2 400 000 Kč, dne 28. 11. 2018 částku 600 000 Kč a Z. T. od společnosti RANOT dne 21. 12. 2018 částku 200 000 Kč;

- žalovaný na str. 15 a 16 konkretizoval ke společnostem Nokilaso, RANOT a MANSAKO, že tyto nově založené společnosti nevykonávaly v letech 2016, 2017, 2018, žádnou činnost vyplývající z předmětu činnosti, nevlastnily hmotný majetek, zásoby, neměly žádné zaměstnance, jejich výnosy představovaly pouze vyplacené podíly na zisku obdržené od žalobkyně (blíže k jednotlivým společnostem viz citace níže);
 - žalovaný následně konstatoval, že na celkové kupní ceně převodu akcií se převodci s nabyvateli smluvně dohodli, aniž by nabyvatelé disponovali finančními prostředky v takové výši, kterými by byli schopni tento závazek uhradit (dle účetního deníku za účetní období 2016 jedinými aktivy nabyvatelů ke dni podpisu smlouvy byl minimální vklad při založení společností a zápůjčka od žalobkyně). Splatnost celkové kupní ceny byla sjednána na dobu 5 let od podpisu smlouvy. Nabyvatelé (Nokilaso a RANOT) tak kupní cenu hradili převodcům, původním akcionářům – fyzickým osobám, právě vyplácenými podíly na zisku žalobkyně, neboť v letech 2016, 2017, 2018 žádnou činnost nevykonávali a jiné příjmy kromě podílů na zisku od žalobkyně nevykazovali;
 - žalovaný dále konstatoval personální propojenost žalobkyně a mateřských společností.
46. Žalovaný na základě shora popsaných skutečností konstatoval, že akcionářská struktura žalobkyně tvořená nově vzniklými právníckými osobami, na které původní akcionáři – fyzické osoby bezprostředně před rozhodnutím o výplatě dividend převedli akcie žalobkyně, je uměle vytvořenou strukturou společností vzniklou za účelem získání daňové výhody ve formě osvobození příjmů z podílů na zisku. Jednotlivé kroky provedené před samotným vyplácením podílů na zisku jednotlivým akcionářům, je třeba posuzovat ve vzájemném souhrnu, neboť je to právě celkový sled jednání zúčastněných osob a s tím spojených okolností, který v tomto případě vede k závěru, že jejich záměrem bylo účelové získání daňového zvýhodnění. Tyto kroky byly provedeny s cílem vytvořit akcionářskou strukturu tvořenou právníckými osobami pouze z důvodu, aby byly naplněny podmínky pro splnění osvobození podle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP, a žalobkyně se tak vyhnula daňové povinnosti ve formě srážkové daně z vyplacených podílů ve výši 15 %. Podle žalovaného se postup žalobkyně příčí smyslu a účelu právní úpravy, bylo tak naplněno objektivní kritérium zneužití práva. K subjektivnímu kritériu žalovaný uvedl, že subjektivní počínání žalobkyně nevykazovalo ekonomicky racionálně odůvodněný smysl, jednotlivé úkony neměly logické opodstatnění a výsledkem byl stav, který není v souladu s účelem zákona. Ze strany žalobkyně došlo k záměrnému vytvoření prostředí či podmínek pro získání výhody ze stanovených pravidel, v tomto případě nastolení možnosti osvobození od daně vybírané srážkou z vyplacených podílů na zisku.
47. Podle soudu má výše takto zrekapitulovaný závěr žalovaného o zneužití práva žalobkyní, oporu ve správním spisu, který k němu obsahuje podklady. S hodnocením žalovaného v napadeném rozhodnutí se soud ztotožňuje a na tyto pasáže odkazuje. Žalovaný v nich podrobně popsal sled operací zejména na str. 12-16 napadeného rozhodnutí, ve kterých spatřoval zneužití práva žalobkyní. Tyto skutečnosti vychází ze Zprávy o daňové kontrole, a z popsaných kontrolních zjištění, jakož i z podkladů správního spisu, na které Zpráva o daňové kontrole odkazuje. Žalovaný, resp. správce daně, zcela jednoznačně identifikoval konkrétní skutečnosti, na jejichž základě dospěl k závěru o zneužití práva žalobkyní. Byť není neobvyklé, že mateřská společnost je založena teprve v období, kdy již několik let fungují provozní (dceřiné) společnosti, a následně společníci do nové mateřské společnosti „dostanou“ své obchodní podíly jejich prodejem, popř. nepeněžitým vkladem či příplatkem, v předmětném případě však hlavním účelem takto vytvořené struktury bylo daňové

zvýhodnění původních akcionářů fyzických osob. Soud odkazuje na detaily konkrétních transakcí a souvisejících okolností v rámci časové navazující provázanosti popsaných pod bodem 45. tohoto rozsudku. Žalovaný proto unesl důkazní břemeno, které jej v této souvislosti tížilo. To nezbavovalo žalobkyni povinnosti součinnosti s daňovými orgány. Kvalita odůvodnění rozhodnutí se přitom odvíjí také od tvrzení a argumentace daňového subjektu.

48. Žalobkyně sporuje, že by došlo ke zneužití práva. Namítá, že žalovaný nesprávně uvádí, že při jednání valné hromady dne 29. 3. 2016 nebyl schválen návrh na rozdělení zisku vyplacením dividend původním akcionářům žalobkyně – fyzickým osobám na základě schválené účetní závěrky za účetní období od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2015. Poukazuje na svědecké výpovědi Ing. S. a Ing. H., kteří nepotvrdili verzi správce daně, že by valná hromada nesouhlasila s výplatou dividend.
49. Soud k této námitce ověřil, že žalovaný pod bodem [67] napadeného rozhodnutí uvedl: „*Podkladem pro jednání valné hromady byla Konsolidovaná výroční zpráva ze dne 15. 1. 2016, týkající se účetního období od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2015, která mj. obsahovala návrh rozdělení zisku ze dne 15. 1. 2016, podle kterého bylo navrženo vyplacení dividend ve výši 10 mil. Kč. Na základě diskuse nebyl tento návrh valnou hromadou akceptován (viz Zápis o jednání řádné valné hromady ze dne 29. 3. 2016).*“ Žalovaným formulovaný závěr má oporu ve správním spisu, konkrétně vycházel z Návrhu na rozdělení zisku, který je přílohou Konsolidované výroční zprávy za období od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2015, a ze Zápisu o jednání řádné valné hromady ze dne 29. 3. 2016. V tomto zápisu je uvedeno: „*Na základě diskuze o návrhu na vypořádání obsaženém ve výroční zprávě bylo rozhodnuto, že VH tento návrh neakceptuje*“...vzápětí bylo rozhodnuto o změně akcionářské struktury, a to nahrazení akcionářů fyzických osob osobami právníky s tím, že by se jednalo o rodinné holdingy, aby došlo např. k „*zefektivnění správy majetkových účastí*“, a aby byla „*možnost přerozdělení majetku v rámci holdingu formou přeměn namísto daňově nevýhodnějších převodů*“ (zvýraznil soud, pozn. soudu). Citovaný závěr o neschválení návrhu na rozdělení zisku vyplacením dividend, tedy neakceptaci návrhu valné hromady na vypořádání podle výroční zprávy, tj. rozdělení zisku, nelze považovat za v přímém rozporu se svědeckými výpověďmi Ing. S. a Ing. H., jak se mylně snaží navodit žalobkyně. Z protokolu o výsledku svědka Ing. H. ze dne 2. 7. 2021 č. j. 1234825/21/2914-60562-701322 vyplývá, že svědek na přímou otázku: „*Seznámila se a souhlasila dozorčí rada obchodní korporace DEL a.s. s Konsolidovanou výroční zprávou obchodní korporace DEL za období od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2015 ze dne 15. 1. 2016, jejíž součástí byla Příloha s návrhem na rozdělení zisku (součástí tohoto návrhu bylo i vyplacení dividend ve výši 10 000 000,- Kč), kterou vám zároveň předkládáme?*“ odpověděl: „*Nezpomínám si*“. Z protokolu o výsledku svědka Ing. S. ze dne 13. 7. 2021, č. j. 1255271/21/2914-60562-701322, plyne, že Ing. S. na totožnou otázku odpověděla: „*Tento dokument není odsouhlasen auditorem (...) Tento dokument je zřejmě nějaká pracovní verze. Já zde mám Konsolidovanou výroční zprávu odsouhlasenou auditorem, ve které je i návrh na rozdělení zisku, resp. návrh na vyplacení dividend ve výši 0.*“ Svědci tedy netvrdili odlišně od žalovaného, resp. správce daně, že by návrh na rozdělení zisku vyplacením dividend ve výši 10 000 000 Kč byl schválen. Z citovaného vyplývá, že první ze jmenovaných svědků ke schválení návrhu na výplatu dividend neuvedl nic, druhý ze jmenovaných svědků uvedl, že bylo schváleno vyplacení ve výši 0 Kč. Citovaný obsah výpovědí svědků ostatně shodně uvádí i žalobkyně v podané žalobě, tedy že ze svědecké výpovědi Ing. S. vyplynulo, že valná hromada rozhodla o výplatě dividend ve výši 0 Kč, a svědek Ing. H. vypověděl, že si na to, že by předmětná valná hromada

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

projednávala výplatu dividend, nevzpomíná. Taková tvrzení z logiky věci nemohou kolidovat se závěrem žalovaného, že *nebyl schválen návrh na rozdělení zisku vyplacením dividend ve výši 10 000 000 Kč*. Žalobkyně naopak potřebovala zajistit *daňově výhodnější převody*, jak je zřejmé ze Zápisu o jednání řádné valné hromady ze dne 29. 3. 2016. Zmiňované svědecké výpovědi svědků – člena dozorčí rady a předsedkyně dozorčí rady – nejsou proto způsobilá ve vzájemných shora konstatovaných souvislostech vyvrátit žalovaným, resp. správcem daně, učiněná zjištění, řádně podložená podklady založenými ve správním spisu, že při jednání řádné valné hromady dne 29. 3. 2016 nebyl schválen návrh na rozdělení zisku vyplacením dividend ve výši 10 000 000 Kč akcionářům fyzickým osobám na základě schválené účetní závěrky za účetní období od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2015. Žalobkyně se v podané žalobě mylně snaží navodit existenci rozporu mezi výše uvedenými podklady tím, že informace v nich uvedené účelově interpretuje a zejména vytrhává z kontextu. Taková argumentace nemůže být s ohledem na výše uvedené úspěšná. Soud neshledal, že by správcem předložená verze Konsolidované výroční zprávy ze dne 15. 1. 2016 svědkyni Ing. S. se lišila od Konsolidované výroční zprávy ze dne 15. 1. 2016, kterou žalovaná doručila správci daně dne 10. 5. 2019 prostřednictvím datové zprávy. Obě verze mají 7 stran, mají shodný text a jsou podepsané statutárním orgánem Ing. Ka. a Ing. Kr., obě jsou ze dne 15. 1. 2016. Verze, kterou předložila Ing. S. obsahuje přílohy. Konsolidovaná výroční zpráva doručená žalobkyni správci daně dne 10. 5. 2019 obsahuje v příloze na poslední straně návrh rozdělení zisku. Liší se tedy tím, že svědkyně předložila správci daně verzi rozšířenou o přílohy. K tomuto žalobkyně nevysvětlila správci daně, ani soudu, z jakého důvodu nepředložila správci daně textovou verzi i s přílohami, kterou mu zaslala datovou schránkou dne 10. 5. 2019. Tuto skutečnost však soud nepovažuje za podstatnou, která by byla způsobilá zasáhnout žalobkyni na právech, jelikož obsah výše citovaného Zápisu o jednání řádné valné hromady ze dne 29. 3. 2016, který je souladný se zde uvedenou písemností, strany, resp. žalobkyně, nespoují. Pokud by správci daně byla žalobkyní skutečně předložena toliko pracovní verze, pak by statutárním orgánem Ing. Ka. a Ing. Kr. nebyla pracovní verze textu odsouhlasena a podepsána.

50. Žalobkyně dále v podané žalobě sporuje skutečnosti ohledně nových akcionářů – společností Nokilaso, RANOT a MANSAKO. Spatřuje rozpor se správním spisem v tvrzeních žalovaného, že tito akcionáři právnické osoby (Nokilaso, RANOT a MANSAKO) uhradili splátky kupních cen původním akcionářům fyzickým osobám (Ing. Kr., Z. T. a Ing. Ka.) z prostředků získaných od žalobkyně jako podíl na zisku. Tato tvrzení podle žalobkyně žalovaný neprokázal. Dále žalobkyně shledává se správním spisem rozporná tvrzení žalovaného o nevykonávání činností akcionáři žalobkyně.
51. Žalovaný k akcionářům právnickým osobám, ke každému zvlášť, popsal učiněná zjištění pod bodem [80] napadeného rozhodnutí.
52. Ke společnosti Nokilaso žalovaný uvedl, že „*nevlastní žádné živnostenské oprávnění, předmětem činnosti dle obchodního rejstříku je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, avšak v letech 2016, 2017, 2018 nevykázala v daňových přiznáních kromě příjmů osvobozených od daně podle § 19 ZDP obdržených od odvolatele žádné tržby za zboží či výkony, nevlastnila hmotný majetek ani zásoby, neměla zaměstnance, kromě odvolatele a svého akcionáře Ing. Z. Kr. neprováděla žádné finanční transakce s jinými, tedy „nespojenými“ osobami, sídlí v objektu ve vlastnictví obchodní korporace KORTO (...) v rozporu se zákonem č. 90/2012, o obchodních společnostech a družstvech, nemá zřízeny internetové stránky. Listiny (smlouvy, zápis, soublas – viz Zpráva, str. 7-8) předložené odvolatelem v odpovědi na Výzvu 2, byly vystaveny až v roce*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

2019 či později, jsou tedy relevantní až pro účetní období od roku 2019, avšak nejsou způsobilé prokázat, že obchodní korporace Nokilaso a.s. vykonávala činnost pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor i v obdobích 2016, 2017, 2018. Z bankovních výpisů Nokilaso a.s. vyplývá, že odvolatelem vyplacené podíly na zisku, které Nokilaso a.s. obdržela od odvolatele v roce 2017 ve výši 4 650 000 Kč a v roce 2018 ve výši 6 200 000 Kč byly po částech (viz body [76] a [79]) přeposílány na soukromé účty Ing. Z. Kr. jako úhrada kupní ceny za akcie. Nelze opomenout ani personální propojenost mateřské společnosti s dceřinou společností prostřednictvím osoby Ing. Z. Kr., který byl v letech 2017 a 2018 jedním z akcionářů obchodní korporace Nokilaso a.s., také předsedou správní rady a statutárním ředitelem této obchodní korporace. Současně od 23. 4. 2014 vykonával funkci místopředsedy představenstva odvolatele a zastával funkci obchodního ředitele.“

53. Žalobkyně ohledně společnosti Nokilaso namítá, že žalovaný nijak nehodnotil zjištění popsána v tabulce na str. 3 Zprávy o daňové kontrole, podle nichž žalobkyně vyplatila v roce 2017 společnosti Nokilaso jako podíl na zisku částku 4 650 000 Kč, ve stejném roce však společnost Nokilaso uhradila na splátkách kupní ceny Ing. Kr. celkovou částku 4 900 000 Kč, v roce 2018 společnost Nokilaso obdržela jako podíl na zisku částku 6 200 000 Kč, Ing. Kr. jako splátku kupní ceny uhradila celkem částku 6 000 000 Kč. Podle žalobkyně tak nekorespondují nejen částky, ale ani časová návaznost, když splátky kupní ceny byly hrazeny postupně.
54. Soud předně uvádí, že data (uvedená pod bodem 45. tohoto rozsudku), ani výši vyplacených částek podílů na zisku či splátek kupní ceny účastníci nespoují. Žalobkyně v podané žalobě ohledně vyplacených částek uvádí shodné skutečnosti, ze kterých vyšel i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalovaný tyto skutečnosti shrnul pod body [75], [76], [78] a [79] napadeného rozhodnutí, přičemž vycházel právě z údajů uvedených v tabulce na str. 3 Zprávy o daňové kontrole. Údaje o platbách, z nichž vyšel žalovaný v napadeném rozhodnutí, tedy korespondují s údaji uvedenými ve správním spisu. Žalobkyně přitom nespouje výši ani datum vyplacených částek, jak je uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, a ani netvrdí, že by k platbám v uvedené výši a v uvedené data nedošlo. Naopak uvádí shodné údaje stejně jako žalovaný v napadeném rozhodnutí. Její žalobní argumentace je spíše polemikou s právním názorem žalovaného, že uvedené skutečnosti nesvědčí o zneužití práva. Soud konstatuje, že žalovaný nepostavil svůj závěr o zneužití práva žalobkyní pouze na těchto dvou operacích – vyplacení podílu na zisku žalobkyní společnosti Nokilaso a zaplacení splátky kupní ceny společností Nokilaso Ing. Kr., nýbrž shledal zneužití práva žalobkyní ve vícero krocích navazujících na sebe, popsanych pod bodem 45. tohoto rozsudku. Žalovaný je hodnotil ve vzájemné souvislosti, přičemž dospěl k závěru, že záměrem těchto vzájemně provázaných operací bylo účelové získání daňového zvýhodnění, což slovy společnosti DEL a.s. bylo cílem „*přerozdělení majetku v rámci holdingu formou přeměn namísto daňově nevýhodnějších převodů*“. Citované ze Zápisu o jednání řádné valné hromady ze dne 29. 3. 2016 není též předmětem sporu. Soud se závěrem žalovaného se ztotožňuje, i s jeho zjištěními k subjektivnímu i objektivnímu kritériu, jak je uvedeno pod bodem 46. tohoto rozsudku. Žalovaný v napadeném rozhodnutí velmi podrobně popsal sled událostí, na jejichž základě dospěl k závěru o zneužití práva žalobkyní, a tyto úvahy žalovaného mají oporu ve správním spisu. Naopak žalobkyně v rámci řízení před finančními orgány, ani nyní v řízení před soudem, nikterak přesvědčivě nevysvětlila racionalitu provedených operací, a to zejména důvod, proč dividendy za zdaňovací období 1. 1. 2014 až 30. 9. 2015 vyplatila společností nově následně založeným až poté, a to dne

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

27. 9. 2016 shodně v tentýž dne založeným společností Nokilaso a RANOT a dne 22. 4. 2016 založené společnosti MANSAKO, které se přitom v předmětném zdaňovacím období nijak a ničím o dividendy společnosti DEL a.s. nepříčinily a ani nemohly, když ještě neexistovaly.

55. Žalovaný opřel závěr o tom, že vyplacené dividendy směřovaly přes společnost Nokilaso fyzické osobě – původnímu akcionáři žalobkyně Ing. Z. Kr. jako úhrada kupní ceny za akcie, o údaje o jednotlivých provedených platbách zaznamenané v předmětné tabulce na str. 3 Zprávy o daňové kontrole. Dále též o zjištění, že společnost Nokilaso neměla v posuzovaném období kromě vyplacených zisků od žalobkyně žádné příjmy, jak podrobně uvedl pod bodem [80] napadeného rozhodnutí, které soud cituje výše pod bodem 52. tohoto rozsudku. Soud považuje tuto argumentaci žalovaného za přesvědčivou a ztotožňuje se s žalovaným, že posloupnost jednotlivých transakcí, kdy částky z bankovního účtu společnosti Nokilaso na soukromé účty Ing. Kr. byly vyplácené tak, jak byly vypláceny dividendy od žalobkyně, spolu s posloupností dalších operací provedených žalobkyní (prvotní neschválení rozdělení zisku, založení nových právnických osob původními akcionáři, schválení rozdělení zisku až po provedené změně vlastnické struktury) a také ze skutečností, že společnost Nokilaso neměla v předmětném období žádné jiné příjmy, svědčí závěru o uměle vytvořené struktuře s cílem dosáhnout daňového zvýhodnění. Tyto jednotlivé operace posouzené jako ucelený kruh potvrzují tak závěr žalovaného. Podle soudu není rozhodné, že platby provedené společností Nokilaso na soukromý účet Ing. Kr. se svou výši plně neshodovaly s platbami přijatými touto společností od žalobkyně, ani že platby na účet Ing. Kr. byly společností Nokilaso zasílány postupně. Z předmětné tabulky, jakož i její rekapitulace v bodech [75], [76], [78] a [79] napadeného rozhodnutí, je zřejmé, že částky přijaté společností Nokilaso od žalobkyně (4 650 000 Kč v roce 2017 a 6 200 000 Kč v roce 2018) a celkové částky následně zasláné touto společností na účet Ing. Kr. (4 900 000 Kč v roce 2017 a 6 000 000 Kč v roce 2018) se řádově nijak výrazně neliší, přičemž jednotlivé platby na účet Ing. Kr. byly společností Nokilaso zasílány vždy až po provedení plateb společností DEL a.s. na účet jmenované společnosti, a první platby na účet Ing. Kr. v jednotlivých letech 2017 a 2018 byly vždy provedeny v řádu několika málo dnů od vyplacení dividend žalobkyní, zbylé platby pak v řádu několika málo měsíců. Konkrétně byla na účet společnosti Nokilaso vyplacena žalobkyní dne 26. 9. 2017 částka 4 650 000 Kč, den poté, tedy dne 27. 9. 2017 byla společností Nokilaso zaslána na účet Ing. Kr. částka 2 000 000 Kč, stejná částka následně dne 26. 10. 2017 a dne 28. 2. 2018 částka 900 000 Kč. Dne 17. 8. 2018 společnost DEL a.s. zaslala na účet společnosti Nokilaso částku 6 200 000 Kč, šestý den poté dne 23. 8. 2018 společnost Nokilaso zaslala Ing. Kr. částku 3 000 000 Kč, dne 10. 9. 2018 částku 2 400 000 Kč a dne 28. 11. 2018 částku 600 000 Kč. Současně spis neobsahuje žádné písemnosti, z nichž by vyplývalo, by Ing. Kr. takto převzaté částky odmítl, či nějak sporoval, nebo vrátil. Soud souhlasí s žalovaným, že posloupnost uvedených plateb s ohledem na další výše uvedené skutečnosti, svědčí o provázanosti úkonů pro uvedené platby, resp. k závěru, že vyplacené dividendy směřovaly přes společnost Nokilaso původnímu akcionáři Ing. Kr. jako úhrada kupní ceny za akcie.
56. Žalobkyně brojí i proti závěru žalovaného, že společnost Nokilaso nevykonávala ve sledovaném období žádnou činnost. Namítá, že v průběhu daňové kontroly doložila, že tato společnost vykonávala pronájem nemovitostí ve formě záměru, dále činnost finanční. Žalobkyně v žalobě tyto podklady, jimiž podle svých tvrzení doložila vykonávání činnosti společností Nokilaso, nespécifikovala. Až v replice odkázala na podání ze dne 30. 4. 2020. Z

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

napadeného rozhodnutí citovaného pod bodem 52. tohoto rozsudku je zřejmé, že žalovaný se v rámci posouzení příjmů společnosti Nokilaso zabýval i podklady doloženými žalobkyní. Uvedl k nim: „Listiny (smlouvy, zápis, soublas – viz Zpráva, str. 7-8) předložené odvolatelem v odpovědi na Výzvu 2, byly vystaveny až v roce 2019 či později, jsou tedy relevantní až pro účetní období od roku 2019, avšak nejsou způsobilé prokázat, že obchodní korporace Nokilaso a.s. vykonávala činnost pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor i v obdobích 2016, 2017, 2018“. Podrobněji se k jednotlivým listinám předloženým žalobkyní vyjádřil správce daně na zmiňovaných str. 7 a 8 Zprávy o daňové kontrole. Z napadeného rozhodnutí i ze Zprávy o daňové kontrole je zjevné, že jde o podklady doložené žalobkyní v rámci odpovědi na výzvu k prokázání skutečností ze dne 30. 4. 2020, na kterou se žalobkyně odkazuje v replice. Správce daně se ve Zprávě o daňové kontrole nejprve samostatně věnoval jednotlivým dokumentům, shrnul jejich obsah a na základě zjištěných poznatků uzavřel, že dokumenty předložené žalobkyní neprokazují, že by společnost Nokilaso vykonávala uvedenou činnost pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, neboť všechny předložené listiny jsou relevantní až pro účetní období od roku 2019. Uvedený závěr opřel správce daně také o účetní závěrky a účetní deníky společnosti Nokilaso, jakož i zápisy o jednání řádné valné hromady této společnosti. Soud považuje takový závěr žalovaného, resp. správce daně za zcela dostatečně odůvodněný a podložený, v podrobnostech odkazuje na uvedené strany Zprávy o daňové kontrole. Vzhledem k obecnosti žalobní argumentace, kdy žalobkyně pouze tvrdí, že doložila skutečnosti ohledně výkonu činnosti společností Nokilaso, aniž by jakkoliv blíže specifikovala, z jakých konkrétních dokumentů by měly vyplývat jaké konkrétní okolnosti, neshledal soud důvod se od závěrů žalovaného, které považuje za hodnověrné, odklonit. Soud se shoduje s žalovaným, že dokumenty doložené v rámci daňové kontroly spolu s dalšími podklady neprokazují za rozhodné období žádné příjmy společnosti Nokilaso, s výjimkou konstatovaného od žalobkyně.

57. Důvodné neshledal soud ani námitky žalobkyně, že žalovaný hodnotil skutečnosti ohledně společnosti Nokilaso vadně, když nezohlednil, že od podnikatelského záměru pořízení nemovitosti do jeho skutečné realizace může uplynout delší časový okamžik. Podle soudu není ničím doložená argumentace k věci relevantní. V dané věci je podstatné, že společnost Nokilaso v dotčeném období nedisponovala jinými příjmy než těmi vyplacenými jako podíl na zisku žalobkyně. Tedy, jak konstatoval správce daně na str. 8 Zprávy o daňové kontrole, předložené důkazní prostředky neprokázaly kromě vykázaných výnosů obdržených podílů na zisku žalobkyně jakoukoliv činnost společnosti Nokilaso v letech 2016, 2017 a 2018, za kterou by vykázala odpovídající hospodářský výsledek a mohla tak za předmětné roky případně vyplatit akcionáři podíly na zisku ve výši zhruba 10 000 000 Kč. Je nerozhodné, zda společnost Nokilaso tvrdí, že vykonávala určitou činnost, resp. záměr realizovat svou činnost – nákup nemovitosti s očekávaným příjmem budoucnu. K tomuto nic konkrétního, ani žádný příjem, nedoložila. Podstatné je, že společnost Nokilaso v daném období prokazatelně disponovala toliko příjmy od žalobkyně, tedy že prostředky vyplacené Ing. Kr. byly vyplaceny z těchto příjmů. K záměru nákupu nemovitosti soud odkazuje na str. 4 Zápisu o jednání řádné valné hromady ze dne 29. 3. 2016, podle něhož předseda řádné valné hromady přítomné informoval, že společnost MANSKO založí společnost KORTO, tato společnost „jedná o pořízení nemovitosti v Praze 1, a to pozemku parc. č. 241 – zastavěná plocha a nádvoří, jehož součástí je stavba – budova č.p. 1146 – jiná stavba, v obci Praha, katastrální území Nové Město, vše zapsáno v katastru nemovitostí... Tato Nemovitost má komerční charakter a nabízí ideální podmínky pro zřízení a rozvoj obchodně technické kanceláře společnosti DEL a.s. v Praze (součást Podnikatelského plánu společnosti DEL a.s.). Předpokládá se, že adresa

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

Nemovitosti Biskupský dvůr 7, Praha 1, se v budoucnu stane novým sídlem společnosti DEL a.s. a také dalších rodinných firem ostatních akcionářů ... K výše uvedenému návrhu nebyly předloženy žádné připomínky ani protinávhrby“. Není ani důvodná argumentace žalobkyně v replice o rozporu závěrů žalovaného s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024 č. j. 10 Afs 16/2023-78, podle kterého nemůže být skutečnost, že holding je budován a jeho aktivity rozvíjeny postupně, důvodem pro závěr o zneužití práva při jeho založení. V dané věci je totiž podstatné, jak soud konstatoval již výše, že společnost Nokilaso neměla v posuzovaném období kromě příjmů od žalobkyně žádné jiné výnosy, a částky vyplacené Ing. Kr. tak musely pocházet z těchto příjmů od žalobkyně. Jinými slovy, žalobkyně ničím nedoložila, že by příjmy jmenovaného pocházely z jiných než konstatovaných zdrojů.

58. Žalobní námitky ve vztahu ke společnosti Nokilaso tak neshledal soud důvodné.
59. Ohledně společnosti RANOT žalobkyně obdobně jako u předchozí společnosti namítá, že žalovaný nehodnotil zjištění popsána v tabulce na str. 16 Zprávy o daňové kontrole, podle nichž společnost DEL a.s. vyplatila společnosti RANOT podíl na zisku v roce 2017 částku 1 500 000 Kč a v roce 2018 částku 2 000 000 Kč, přičemž společnost RANOT splatila Z. T. část kupní ceny za akcie v roce 2017 ve výši 1 000 000 Kč a v roce 2018 ve výši 200 000 Kč, přičemž tyto částky byla vyplaceny až půl roku po obdržení podílu na zisku. Žalobkyně brojí i proti tvrzení, že společnost RANOT nevykonávala v předmětném období žádnou činnost, kdy v rámci daňové kontroly doložila, že tato společnost pořídila několik nemovitostí, které rekonstruovala a pronajímala.
60. Žalovaný pod bodem [80] napadeného rozhodnutí ohledně společnosti RANOT uvedl, že jmenovaná společnost „nevlastní žádné živnostenské oprávnění, předmětem činnosti dle obchodního rejstříku je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, avšak v letech 2016, 2017, 2018 nevykázala v daňových přiznáních kromě příjmů osvobozených od daně podle § 19 ZDP obdržených od odvolatele žádné tržby za zboží či výkony, kromě odvolatele, obchodní korporace MANSAKO, a.s. a pana Z. T. neprováděla žádné finanční transakce s jinými, tedy „nespojenými“ osobami, sídlí v objektu ve vlastnictví obchodní korporace KORTO, s.r.o. Listiny (smlouvy, zápis, souhlas – podrobně viz str. 19-20 Zprávy) předložené odvolatelem v odpovědi na Výzvu 2, jsou relevantní až pro účetní období od roku 2019, avšak nejsou způsobilé prokázat, že obchodní korporace RANOT Holding s.r.o. vykonávala činnost pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor i v obdobích 2016, 2017, 2018. Tuto skutečnost potvrzují i Zápis o jednání řádné valné hromady této obchodní korporace ze dne 19. 3. 2017 a 15. 3. 2018. Z bankovních výpisů RANOT Holding s.r.o. vyplývá, že odvolatelem vyplacené podíly na zisku, které RANOT Holding s.r.o. obdržela od odvolatele v roce 2017 v celkové výši 1 600 000 Kč a v roce 2018 ve výši 2 000 000 Kč byly po částech (viz body [76] a [79]) přeposílány na soukromý účet pana Z. T. jako splátka za prodej akcií. Také v případě této společnosti lze poukázat na personální propojenost mateřské společnosti s dceřinou společností prostřednictvím osoby Z. T., který byl v letech 2017 a 2018 jedním ze společníků a také jednatelem obchodní korporace RANOT Holding s.r.o., současně od 23. 4. 2014 vykonával funkci člena představenstva odvolatele a zastával funkci vedoucího úseku Výroba.“
61. K námitkám ohledně vyplacených částek jako podílů na zisku a splátek kupní ceny soud odkazuje na napadené rozhodnutí body [75], [76], [78] a [79], kde žalovaný shrnul skutečnosti posloupnosti kroků společnosti DEL a.s. ohledně vyplacených částek, k nim vyšel z údajů uvedených v žalobkynině připomínané tabulce na str. 16 Zprávy o daňové kontrole. Údaje o platbách, z nichž vyšel žalovaný v napadeném rozhodnutí, korespondují s údaji podle správního spisu. Žalobkyně ani v tomto případě nespouje výši vyplacených

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

částek, jak ji uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, ani netvrdí, že by k platbám v uvedené výši nedošlo, pouze nepřesně uvádí, že na účet Z. T. byla provedena první platba „více než půl roku po obdržení podílu na zisku“ a druhá platba „bezmála půl roku po obdržení podílu na zisku“. Z předmětné tabulky jakož i její rekapitulace v bodech [75], [76], [78] a [79] napadeného rozhodnutí vyplývá, že společnost DEL a.s. provedla platbu na účet společnosti RANOT dne 17. 5. 2017 ve výši 100 000 Kč a dne 26. 9. 2017 ve výši 1 500 000 Kč. Následně dne 28. 11. 2017 byla provedena platba společností RANOT na účet Z. T. ve výši 1 000 000 Kč. Tuto platbu zaslala společnost RANOT Z. T. dva měsíce po poslední platbě přijaté od žalobkyně, nikoli po půl roce, jak tvrdí žalobkyně. Uvedená data ani výše plateb předmětem sporu ani nejsou. Ze Zprávy o daňové kontrole a z napadeného rozhodnutí dále vyplývá, že dne 17. 8. 2018 vyplatila společnost DEL a.s. společnosti RANOT podíl na zisku ve výši 2 000 000 Kč, dne 21. 12. 2018 tato společnost vyplatila částku 200 000 Kč na účet Z. T. Tato částka na účet jmenovaného byla vyplacena čtyři měsíce a čtyři dny po provedení platby žalobkyní na účet společnosti RANOT, proto časové určení učiněné žalobkyní jako „bezmála půl roku“ je v tomto ohledu nepřesné a zkreslující. Stejně jako v předchozím případě (u Ing. Kr.), Z. T. částky mu zasláné na účet neodmítl, nespороval, ani nevracel. Opak ze správního spisu nevyplývá.

62. Žalovaný opřel závěr o tom, že vyplacené dividendy směřovaly přes společnost RANOT fyzické osobě - původnímu akcionáři Z. T. jako úhrada kupní ceny za akcie, nejen o údaje o jednotlivých provedených platbách zaznamenané v tabulce na str. 16 Zprávy o daňové kontrole, ale také o zjištění, že společnost RANOT neměla v posuzovaném období kromě vyplacených zisků od žalobkyně žádné příjmy, jak podrobně uvedl pod bodem [80] napadeného rozhodnutí, citovaným výše pod bodem 60. tohoto rozsudku. Soud považuje argumentaci žalovaného za přesvědčivou a odkazuje na ni. Ztotožňuje se s žalovaným, že posloupnost jednotlivých kroků zmíněných transakcí, kdy částky z účtu společnosti RANOT na účet Z. T. byly vyplácené tak, jak byly souvztažně vypláceny společností DEL a.s. ve shodném časovém období dividendy společnosti RANOT, spolu s posloupností již zmiňovaných operací provedených společností DEL a.s. (tj. prvotní neschválení rozdělení zisku, založení nových právnických osob původními akcionáři, schválení rozdělení zisku až po provedené změně vlastnické struktury) a současně se zohledněním skutečností, že společnost RANOT neměla v předmětném období žádné jiné příjmy, svědčí o závěru o uměle vytvořené struktuře s cílem dosáhnout daňového zvýhodnění (jak je též popsáno shora u společnosti Nokilaso). Podle soudu není rozhodné, že platby provedené společností RANOT ve prospěch Z. T. se svou výší zcela neshodovaly s platbami přijatými touto společností od společnosti DEL a.s., ani že platby byly společností RANOT zasílány jmenovanému se zmíněným časovým odstupem v řádu měsíců. Ze shora zrekapitulovaných údajů o jednotlivých platbách vyplývá, že výše vyplacených podílů na zisku pokrývaly částky vyplacené společností RANOT Z. T., přičemž rozhodné je v tomto ohledu především zjištění, že společnost RANOT nedisponovala jinými příjmy než od společnosti DEL a.s., z nichž mohla splátky kupní ceny Z. T. platit. Zároveň jednotlivé platby na účet Z. T. byly zasílány vždy až po provedení plateb společností DEL a.s. na účet společnosti RANOT a platby jmenovanému byly provedeny v řádu několika málo měsíců od vyplacení dividend společností DEL a.s. společností RANOT. Takový časový rozestup nepovažuje soud za natolik dlouhou dobu, která by byla schopna vyvrátit závěr o účelovosti kroků žalobkyně. Příčinná souvislost je i v tomto případě shledána. Soud opakovaně uvádí, že žalovaný nepostavil svůj závěr o zneužití práva žalobkyní pouze na výše uvedených dvou operacích - vyplacení podílu na zisku společnosti RANOT a zaplacení splátky kupní ceny společností

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

RANOT Z. T., nýbrž shledal zneužití práva žalobkyní ve vícero navazujících shora konstatovaných krocích, podrobně popsanych pod bodem 45. tohoto rozsudku, které hodnotil zejména ve vzájemné návaznosti, přičemž dospěl k závěru, že záměrem těchto vzájemně souvztažných operací bylo účelové získání daňového zvýhodnění. Soud se s posouzením žalovaného ztotožňuje, zjištěné informace dávají dohromady ucelený kruh. Žalovaný v napadeném rozhodnutí velmi podrobně vysvětlil, na jakých konkrétních skutečnostech postavil závěr o zneužití práva žalobkyní, přičemž tyto úvahy žalovaného mají oporu ve správním spisu. Naopak žalobkyně v rámci řízení před finančními orgány, ani nyní v řízení soudním nikterak přesvědčivě nevysvětlila racionalitu provedených operací, stejně jako v případě společnosti Nokilaso.

63. Žalobkyně (shodně jako u společnosti Nokilaso) brojí proti závěru žalovaného, že společnost RANOT nevykonávala ve sledovaném období žádnou činnost. Namítá, že v průběhu daňové kontroly doložila, že tato společnost pořídila několik nemovitostí, které rekonstruovala a pronajímala. Odkázala na svou odpověď na výzvu k prokázání skutečností ze dne 30. 4. 2020. Jak je zřejmé z napadeného rozhodnutí citovaného pod bodem 60. tohoto rozsudku, žalovaný se v rámci posouzení příjmů společnosti RANOT zabýval i podklady doloženými žalobkyní, a k nim uvedl: „*Listiny (smlouvy, zápis, soublas – podrobně viz str. 19-20 Zprávy) předložené odvolatelem v odpovědi na Výzvu 2, jsou relevantní až pro účetní období od roku 2019, avšak nejsou způsobilé prokázat, že obchodní korporace RANOT Holding s.r.o. vykonávala činnost pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor i v obdobích 2016, 2017, 2018.*“ Podrobně se pak k jednotlivým listinám předloženým žalobkyní vyjádřil správce daně na str. 19 a 20 Zprávy o daňové kontrole. Z nich je zjevné, že jde o podklady doložené žalobkyní v rámci odpovědi na výzvu k prokázání skutečností ze dne 30. 4. 2020, na kterou žalobkyně odkazuje. Správce daně se ve Zprávě o daňové kontrole nejprve samostatně věnoval jednotlivým dokumentům, shrnul jejich obsah a na základě zjištěných poznatků uzavřel, že tyto dokumenty neprokazují, že společnost RANOT vykonávala uvedenou činnost pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, neboť předložené listiny jsou relevantní pro jiné účetní období, a to od roku 2019. Uvedený závěr opřel správce daně také o účetní závěrky a účetní deníky společnosti RANOT, jakož i zápisy o jednání řádné valné hromady této společnosti. Soud považuje takový závěr žalovaného, resp. správce daně, za dostatečně odůvodněný, v podrobnostech odkazuje na str. 19 a 20 Zprávy o daňové kontrole. Vzhledem k obecnosti žalobní argumentace, kdy žalobkyně pouze tvrdí, že doložila skutečnosti ohledně výkonu činnosti společností RANOT, aniž by jakkoli blíže specifikovala, z jakých konkrétních dokumentů by měly vyplývat jaké konkrétní okolnosti, neshledal soud důvod se od závěrů žalovaného, které jsou relevantní, odklonit. Soud se shoduje s žalovaným, že dokumenty doložené v rámci daňové kontroly spolu s dalšími podklady neprokazují za předmětné zdaňovací období žádné jiné příjmy společnosti RANOT kromě příjmů od žalobkyně.
64. Důvodně neshledal soud ani námitky žalobkyně, že žalovaný hodnotil skutečnosti ohledně společnosti RANOT vadně, když nezohlednil, že od podnikatelského záměru pořízení nemovitosti do jeho skutečné realizace může uplynout delší časový okamžik. Jak soud konstatoval již výše v rámci vypořádání námitek vznesených ve vztahu ke společnosti Nokilaso, taková, ničím nedoložená argumentace není k věci relevantní. A odkazuje též na výše uvedenou citaci ze Zápisu o jednání řádné valné hromady ze dne 29. 3. 2016 ohledně plánovaného pořízení nemovitosti. V dané věci je podstatné, že společnost RANOT v dotčeném období nedisponovala jinými příjmy než vyplacenými jako podíl na zisku

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

společnosti DEL a.s. Jak konstatoval správce daně na str. 20 Zprávy o daňové kontrole, předložené důkazní prostředky neprokázaly kromě vykázaných výnosů obdržených podílů na zisku žalobkyně jakoukoliv činnost společnosti RANOT v letech 2016, 2017 a 2018, za které by vykázala odpovídající hospodářský výsledek a mohla tak za předmětné roky případně vyplatit akcionářům podíly na zisku ve výši cca 1 000 000 Kč. Je nerozhodné, zda společnost RANOT vykonávala určitou činnost, resp. záměr realizovat svou činnost – nákup nemovitosti s očekávaným příjmem budoucnu. K tomuto tvrzení ostatně nic relevantního nedoložila. Podstatné je, že společnost RANOT v daném období disponovala toliko příjmy od společnosti DEL a.s., tedy že prostředky vyplacené Z. T. pocházely z těchto příjmů. Není proto důvodná ani argumentace žalobkyně z repliky o rozporu závěrů žalovaného s rozsudkem Nejvyššího správního soudu rozsudku ze dne 23. 7. 2024 č. j. 10 Afs 16/2023-78, podle kterého nemůže být skutečnost, že holding je budován a jeho aktivity rozvíjeny postupně, důvodem pro závěr o zneužití práva při jeho založení. V dané věci je totiž podstatné, jak soud konstatoval již výše, že společnost RANOT neměla v posuzovaném období kromě příjmů od společnosti DEL a.s. jiné výnosy, proto částky vyplacené Z. T. musely pocházet z těchto příjmů od společnosti DEL a.s.

65. Námitky stran společnosti RANOT soud rovněž nepovažoval za důvodné.
66. Ke společnosti MANSAKO žalobkyně namítá, že žalovaný neprokázal, že Ing. Ka. skutečně obdržel splátku kupní ceny od společnosti MANSAKO. V napadeném rozhodnutí není uvedeno, že společnost MANSAKO uhradila Ing. Ka. splátku kupní ceny, a není tak zřejmé, z čeho žalovaný vycházel, když tvrdil, že by společnost MANSAKO vrátila Ing. Ka. nějakou část kupní ceny akcií. Na základě totožných tvrzení žalobkyně dovozuje také nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou namítá v druhém žalobním bodu. Žalobkyně v souvislosti s tvrzenou nepřezkoumatelností uvádí, že z napadeného rozhodnutí ani Zprávy o daňové kontrole nevyplývá tvrzení žalovaného o vyplacení kupní ceny akcií společností MANSAKO Ing. Ka. Vzhledem k obsahové provázanosti těchto námitek je soud níže vypořádá společně.
67. Soud konstatuje, že žalovaný nevyslovil v napadeném rozhodnutí závěr namítaný žalobkyní o zaplacení splátky kupní ceny akcií společností MANSAKO Ing. Ka, jak i příležitě upozornil žalovaný ve vyjádření k žalobě. Žalovaný ohledně společnosti MANSAKO pod bodem [80] napadeného rozhodnutí uvedl, že jmenovaná společnost „*vlastní živnostenské oprávnění, předmětem činnosti dle obchodního rejstříku je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, avšak v letech 2016, 2017, 2018 nevykázala v daňových přiznáních kromě příjmů osvobozených od daně podle § 19 ZDP obdržených od odvolatele žádné tržby za zboží či uskutečněné výkony, neovlastnila hmotný majetek ani zásoby, neměla zaměstnance, z účetních závěrek za období 2016, 2017, 2018 vyplývá, že eviduje v dlouhodobém finančním majetku podíly v několika obchodních korporacích – kromě odvolatele také ve společnosti KORTO, s.r.o., NESTO Uralská, s.r.o., IČO: 05385695 a Bzenia a.s., IČO: 26886456. Z bankovních výpisů vyplývá, že z obdržených peněžních prostředků od odvolatele poskytovala obchodní korporace MANSAKO, a.s. půjčky spojeným osobám – svým dceřiným společnostem. Společnost sídlí v objektu ve vlastnictví obchodní korporace KORTO, s.r.o. Uvedené listinné důkazní prostředky však nejsou způsobilé prokázat kromě vykázaných výnosů z obdržených podílů na zisku odvolatele jakoukoliv činnost obchodní korporace MANSAKO, a.s. v letech 2016, 2017, 2018. Tuto skutečnost potvrzují i Zápis o jednání řádné valné hromady této obchodní korporace ze dne 19. 5. 2017 a 18. 5. 2018.*“ Z citovaného vyplývá, že žalovaný ve vztahu ke společnosti MANSAKO neuvedl, že by tato společnost vyplatila splátku kupní ceny akcií

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

Ing. Ka. Pod bodem [90] na str. 19 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že „*vyplacené dividendy směřovaly přes mateřské společnosti odvolatele výhradně fyzickým osobám, původním akcionářům odvolatele jako úhrada kupní ceny za akcie [76], [79]*“, pod odkazovanými body [76] a [79] napadeného rozhodnutí jsou přitom uvedeny konkrétní skutečnosti ohledně vyplacení splátek za převod akcií, a to pouze ve vztahu ke společnostem Nokilaso a RANOT, nikoli ke společnosti MANSAKO. Ani z jiných částí napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný uzavřel, že společnost MANSAKO vyplatila splátky kupní ceny akcií Ing. Ka. Napadené rozhodnutí koresponduje se Zprávou o daňové kontrole, v níž správce daně rovněž neučinil zjištění o společnosti MANSAKO, jaká tvrdí žalobkyně.

68. S ohledem na shora uvedené soud neshledal napadené rozhodnutí z důvodů tvrzených žalobkyní za nepřezkoumatelné. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neformuloval závěr, že společnost MANSAKO uhradila Ing. Ka. splátku kupní ceny akcií. Z logiky věci tak v napadeném rozhodnutí nemusel uvádět ani úvahy a důkazy, které by ho k závěru, který neučinil, vedly. Jinými slovy, napadené rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné z důvodu, že v něm není odůvodněn závěr, který v něm není učiněn. Tato dílčí část žaloby není důvodná.
69. Žalobkyně dále ohledně společnosti MANSAKO namítá, že v průběhu daňového řízení doložila, že tato společnost drží obchodní podíly nejen v rámci společnosti žalobkyně, ale i v dalších společnostech (KORTO, NESTO a Bzenia). Není proto zřejmé, proč žalovaný posuzuje skutečnost, zda společnost MANSAKO vykonává nějakou činnost, pouze s ohledem na tržby za prodej zboží či uskutečnění služeb, hmotný majetek, zásoby, zaměstnance. Podle žalobkyně žalovaný nijak nehodnotí, že společnost MANSAKO drží obchodní podíly v předmětných společnostech. Dále žalobkyně namítá, že v průběhu odvolacího řízení doložila, že dceřiná společnost KORTO pořídila v roce 2016 dům na ulici Biskupský dvůr v Praze, který pronajímá, z čehož jí plyne příjem. V reakci ze dne 24. 3. 2023 se blíže vyjádřila k podnikání i ostatních dceřiných společnostech, výnosy dceřiných společností společnosti MANSAKO za roky 2016 až 2018 doložila v podání ze dne 27. 3. 2023.
70. Soud neshledal důvodnou ani uvedenou žalobní argumentaci. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul skutečnosti zjištěné ohledně společnosti MANSAKO pod bodem [80] citované výše. Žalovaný při posouzení příjmů společnosti MANSAKO vyšel i ze zjištění ohledně jejích dceřiných společností, když konstatoval, že „*z účetních závěrek za období 2016, 2017, 2018 vyplývá, že eviduje v dlouhodobém finančním majetku podíly v několika obchodních korporacích – kromě odvolatele také ve společnosti KORTO, s.r.o., NESTO Uralská, s.r.o., IČO: 05385695 a Bzenia a.s., IČO: 26886456*“. Není tak pravdivé tvrzení, že by žalovaný účast společnosti MANSAKO v předmětných společnostech nevzal ve zřetel. Žalovaný však zároveň dospěl k závěru, že společnost MANSAKO v předmětném období nevykázala žádné příjmy kromě příjmů obdržených od společnosti DEL a.s., tedy že výnosy z dlouhodobého majetku společnosti MANSAKO představovaly pouze žalobkyní vyplacené podíly na zisku. Uvedl pod bodem [80], že společnost MANSAKO „*v letech 2016, 2017, 2018 nevykázala v daňových přiznáních kromě příjmů osvobozených od daně podle § 19 ZDP obdržených od odvolatele žádné tržby za zboží či uskutečněné výkony, nevlastnila hmotný majetek ani zásoby, neměla zaměstnance*“. Uzavřel proto, že „*listinné důkazní prostředky však nejsou způsobilé prokázat kromě vykázaných výnosů z obdržených podílů na zisku odvolatele jakoukoliv činnost obchodní korporace MANSAKO, a.s. v letech 2016, 2017, 2018*“. K tomuto žalovaný odkázal na str. 30-31 Zprávy o daňové kontrole, z níž vyplývá, že správce daně se zabýval účastí

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

společnosti MANSAKO ve společnostech KORTO, NESTO a Bzenia. Nezjistil však, že by společností MANSAKO z nich plynuly nějaké příjmy. Správce daně ve Zprávě o daňové kontrole uvedl zjištění: „*Od svého založení obchodní korporace nezveřejnila ani jednu účetní závěrku, ze které by byly zřejmé objemy prováděných transakcí. Proto si správce daně vyžádal po místně příslušném správci daně opisy daňových přiznání včetně příloh za zdaňovací období 2016, 2017 a 2018. Z obdržovaných písemností tak bylo správcem daně zjištěno, že obchodní korporace MANSAKO, a.s. ve všech posuzovaných zdaňovacích obdobích vykázala na řádku 110 daňového přiznání – jako příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona – částky vyplacené daňovým subjektem. Ve výkazech zisku a ztráty nebyly, ani v jednom z posuzovaných zdaňovacích období, zjištěny žádné tržby za prodej zboží (řádek I.) či uskutečněné Výkony (řádek II.) (...) Z rozvah za jednotlivá zdaňovací období 2016, 2017, 2018 vyplývá, že obchodní korporace MANSAKO, a.s. vykazuje zůstatek na účtech dlouhodobého majetku a dle příloh k řádným účetním závěrkám vyplývá, že obchodní korporace MANSAKO, a.s. eviduje v dlouhodobém finančním majetku podíly v obchodních korporacích DEL a.s., (...) (ve formě akcií) – daňový subjekt, KORTO, s.r.o., (...) NESTO Uralská, s. r. o., (...) a Bzenia a.s., (...) (ve formě akcií)“.* K uvedenému žalobkyně na podporu svých tvrzení nic nedoložila.

71. Z citovaných zjištění z napadeného rozhodnutí a Zprávy o daňové kontrole lze dovodit, že žalovaný, resp. správce daně, v rámci zjišťování příjmů společnosti MANSAKO se zabýval i účastí této společnosti ve společnostech KORTO, NESTO a Bzenia. Nezjistil však, že by žalobkyni z tohoto dlouhodobého majetku plynuly v předmětném období výnosy. Správce daně výslovně uvedl, že z doložených listin plynou pouze příjmy společnosti MANSAKO vyplacené společností DEL a.s. Správce daně tato zjištění ve Zprávě o daňové kontrole popsal podrobně, jak je zřejmé z výše citované části. Žalobkyně přitom tato zjištění nijak relevantně nevyvrací. Pouze namítá, že doložila, že dceřiná společnost KORTO pořídila v roce 2016 dům na ulici Biskupský dvůr v Praze, který pronajímá, z čehož jí plyne příjem. Uvedené doplňuje hypotetickým tvrzením, že „*v případě, že tato společnost vyplatí své matce podíl na zisku, bude tento rovněž osvobozen od srážkové daně (když se neprojeví ani v tržbách ani v majetku společnosti Mansako)*“. Tvrzené žalobkyni však není předmětem sporu. Žalobkyně k tomuto nikterak netvrdí, natož dokládá, že společnost KORTO společností MANSAKO skutečně vyplatila v předmětném období podíl na zisku. Naopak z výše Zprávy o daňové kontrole plyne, že si správce daně vyžádal opisy daňových přiznání společnosti MANSAKO včetně příloh za zdaňovací období 2016, 2017 a 2018, v nich jmenovaná společnost vykázala na řádku 110 daňového přiznání – jako příjmy osvobozené od daně podle § 19 ZDP – pouze částky vyplacené společností DEL a.s., nikoli společností KORTO. Žalobkyně přitom v rámci daňové kontroly, ani soudu, nedoložila, že by společnost KORTO vyplatila společnosti MANSAKO v předmětném období podíl na zisku, ani nikterak racionálně nevysvětlila, proč případné vyplacené podíly na zisku, stalo-li se tak, nebyly uvedeny v předmětných daňových přiznáních společnosti MANSAKO.
72. Žalobkyně v podané žalobě dále odkazuje na svá podání ze dne 24. 3. 2023 a ze dne 27. 3. 2023, v nichž se podle svých slov blíže vyjádřila k podnikání dceřiných společností a doložila jejich výnosy za roky 2016 až 2018. V replice odkazuje na další vyjádření ze dnů 1. 4. 2021 a 31. 5. 2021. K odkazům žalobkyně na vyjádření podaná ve správním řízení soud dodává, že s ohledem na zásadu dispozitivnosti soudního řízení správního není možné, aby žalobkyně předmět soudního přezkumu vymezila nekonkrétními odkazy mimo samotnou žalobu [srov. § 71 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.]. Předpokladem soudního přezkumu správního rozhodnutí je formulace žalobního bodu, a právě smyslem toho je

jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Pokud žalobkyně odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, resp. jiná podání a příписy (zde námitky a vyjádření), nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz. Musí se jednat o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu či listinách zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobkyně za základ jí tvrzené nezákonnosti (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005 č. j. 2 Azs 92/2005-58). Soud je povinen vypořádat jednotlivé žalobní body, aby nezatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, není ale povinen na základě vágních odkazů žalobní body či podpůrné argumenty dohledávat ve spisech či v zaslaných dokumentech. Opačný postup by porušoval dispoziční zásadu a zasahoval by do rovného postavení účastníků řízení (§ 36 odst. 1 s. ř. s.). Jinými slovy, není na soudu, aby v odkazovaných podáních vyhledával skutečnosti, které jsou způsobilé být součástí žaloby. Za žalobní bod tak nelze považovat odkaz žalobkyně na obsah jiného podání v rámci správního řízení. Tam, kde takto formulovaný „žalobní bod“ soud přezkoumá, zatíží řízení vadou, která má vliv na zákonnost jeho rozhodnutí (viz četná judikatura Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne 29. 4. 2014 č. j. 6 As 128/2013-37 či ze dne 27. 8. 2014 č. j. 3 As 121/2013-40). Soud konstatuje, že žalovaný se vypořádal se smyslem vznesené argumentace a v souladu se zjištěními správce daně popsanými ve Zprávě o daňové kontrole v napadeném rozhodnutí uzavřel, že společnost MANSAKO měla v posuzovaném období pouze příjmy v podobě vyplacených dividend od společnosti DEL a.s., přičemž z těchto příjmů pak dále poskytovala půjčky spojeným právnickým osobám. Na tomto závěru přitom nemohla ničeho změnit ničím nepodložená tvrzení žalobkyně o výnosech dceřiných společností společnosti MANSAKO. Nedokládá, ani, že by tyto jmenované společnosti vyplácely podíly na zisku společnosti MANSAKO, tedy že by společnost MANSAKO disponovala za předmětná období i jinými příjmy než těmi, které jí byly vyplaceny společností DEL a.s. jako podíl na zisku. Závěr žalovaného a správce daně, že nebyla prokázána kromě vykázaných výnosů obdržených podílů na zisku žalobkyně jakákoliv činnost společnosti MANSAKO, která by vykazala odpovídající hospodářský zisk, tak neshledal soud nepravdivým, ani v rozporu se spisem, jak namítá žalobkyně. Soud připomíná, že ačkoliv důkazní břemeno tížilo žalovaného, nezbavovalo to žalobkyni povinnosti součinnosti. Žalovaný, resp. správce daně učinil svůj závěr o absenci jiných příjmů společnosti MANSAKO na základě řady konkrétních zjištění, popsaných podrobně na str. 30-31 Zprávy o daňové kontrole, naopak žalobkyně svá tvrzení nikterak nedoložila. S ohledem na shora uvedené neshledal soud relevantní ani argumentaci žalobkyně v replice o rozporu závěrů žalovaného s rozsudkem FPPV (Nejvyššího správního soudu rozsudku ze dne 23. 7. 2024 č. j. 10 Afs 16/2023-78), podle kterého mateřská společnost v holdingové struktuře může toliko spravovat obchodní podíly v dceřiných společnostech. Taková argumentace žalobkyně není vzhledem k výše uvedenému relevantní.

73. Ani námitky ohledně společnosti MANSAKO tak neshledal soud důvodné.
74. S ohledem na zde uvedené soud uzavírá, že žalovaný, resp. správce daně, unesl své důkazní břemeno, které jej tížilo stran prokázání zneužití práva žalobkyní. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně popsal jednotlivé skutečnosti, které jej k tomuto závěru vedly, vyšel přitom ze Zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně podrobně popsal jednotlivá učiněná zjištění svědčící o zneužití práva žalobkyní, včetně konstatování zjištění objektivních a

subjektivních kritérií v dané věci, jak měl na mysli rozsudek FPPV. Původní akcionáři fyzické osoby ve skutečnosti dosáhli toho, že dostali z nově vytvořené struktury finanční prostředky, aniž byla odvedena daň. Takový výsledek je nepochybně v rozporu s účelem a smyslem zákona, přičemž získání daňové výhody bylo převažujícím důvodem jednání daňového subjektu. Žalobkyně tvrdila, že bylo nutné tzv. věkově obměnit dosavadní akcionáře, proto každý z nich, tj. každá fyzická osoba, vytvořila novou vlastní společnost, v níž měli účast rodinní příslušníci. Soud klade důraz v daném případě na skutečnost, že v těchto firmách měli pouze účast rodinní příslušníci, neboť stěžejní účast v každé nově vytvořené společnosti měli i nadále původní akcionáři fyzické osoby, jak je patrné z jednotlivých úplných výpisů z obchodního rejstříku společností nově vzniklých, zejména společností Nokilaso, RANOT a MANSKO (soud při jednání provedl důkaz všemi deseti úplnými výpisy všech společností v tomto rozsudku zmiňovaných, pozn. soudu). Soud proto konstatuje, že skutečnosti uváděné finančními orgány mají oporu ve správním spisu. Naopak žalobkyně v rámci daňového řízení, ani nyní v řízení před soudem, nikterak racionálně nevysvětlila provedené operace finančních toků shora popsanych pod bodem 45. tohoto rozsudku, jejich ekonomické opodstatnění, když nově založené společnosti vlastními příjmy s výjimkou příjmů popsanych pod bodem 45. tohoto rozsudku, nedisponovaly.

75. K argumentaci obsažené toliko v úvodu žaloby, a zejména pak v replice, v rámci níž žalobkyně vysvětluje důvody založení mateřských společností Nokilaso, RANOT a MANSKO, z důvodu předcházení možných budoucích sporů s právními nástupci a z toho pramenící možná nestabilita či ohrožení fungování společnosti, reflexe stárnutí původních akcionářů a zapojení rodinných příslušníků, strategický nákup nemovitostí, optimální využívání finančních prostředků, soud dodává, že nikterak nesporné, že ke změně struktury akcionářů může dojít, avšak získání daňového zvýhodnění v dané věci s právě posuzovanými kroky, které k tomu vedly, bylo v daném případě evidentně účelem jednoznačně primárním. Soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019 č. j. 6 Afs 376/2018-46 připomíná, že v případě závěru o zneužití práva postačí, pakliže bylo získání daňové výhody převažujícím účelem jednání daňového subjektu. Tvrzeného účelu by bez založení nových společností nemohlo dojít.
76. V replice žalobkyně namítá, že výčet skutečností, v nichž žalovaný spatřoval zneužití práva žalobkyní, byl žalovaným ve vyjádření k žalobě podán odlišně od napadeného rozhodnutí. Soud k této námitce odkazuje výše a doplňuje, že pro soudní přezkum zákonnosti rozhodnutí správního orgánu je podstatný obsah napadeného rozhodnutí, nikoli reakce na žalobu, která spočívá v písemném vyjádření žalovaného k žalobě. V souladu s tímto závěrem ostatně Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného v daňovém řízení nemůže být dodatečně zhojen až v soudním řízení o přezkumu tohoto rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008 č. j. 8 Afs 66/2008-71). Soud, respektujíc shora uvedené, vyšel při posouzení žalobních námitek z obsahu napadeného rozhodnutí, jak je zjevné z výše učiněného vypořádání, a nikoli z vyjádření žalovaného k žalobě. Argumentace žalobkyně je tak irelevantní, soud se jí proto blíže nezabýval.
77. Provedení důkazů, které žalobkyně v souvislosti s předmětnou argumentací navrhla v replice pod bodem 21. tohoto rozsudku, shledal soud nadbytečné, neboť takové důkazy by nemohly ničeho změnit na výše uvedených závěrech, do věci totiž by nepřinesly nové světlo. Současně soud konstatuje, že při přezkoumání rozhodnutí vychází ze stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí. Žalobkyně měla opakovaně možnost v průběhu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

daňového řízení nyní navrhané písemnosti správním orgánům předložit, neboť veškeré navrhané listiny jsou datovány v době před vydáním napadeného rozhodnutí (zápis o jednání řádné valné hromady společnosti Nokilaso ze dne 21. 6. 2019, zápisy o jednání řádné valné hromady společnosti RANOT ze dne 15. 3. 2018 a 19. 3. 2017, smlouva o poskytnutí příplatku ze dne 13. 7. 2020 a zápis ze zasedání správní rady společnosti Nokilaso ze dne 26. 6. 2020). Žalobkyně je žalovanému nepředložila (přitom soud shora konstatoval řadu doplňků k odvolání) a ani v řízení před soudem neuvedla žádný důvod, pro který tak nemohla učinit v daňovém řízení. Soud zdůrazňuje, že žalobkyně nemůže svou pasivitu před správními orgány dohánět až v řízení před soudem. Nadto soud dodává, že zápisy o jednání řádné valné hromady společnosti Nokilaso ze dne 21. 6. 2019 a společnosti RANOT ze dne 15. 3. 2018 a 19. 3. 2017 jsou v částečně anonymizované podobě součástí správního spisu. Pro úplnost soud dodává, že tvrzení o pouze generační výměně by bylo možné řešit změnou fyzických osob u žalobkyně, nikoli novým zakládáním právnických osob s následně učiněnými kroky, které žalobkyně provedla. Taková obrana není s ohledem na důkazy hodnocené celkově ve vzájemné provázanosti výše, ani věrohodná.

78. Co se týče argumentace vznesené žalobkyní v replice ohledně svědecké výpovědi Ing. Ch., soud uvádí, že taková námitka je vznesena po lhůtě uvedené v § 72 odst. 1 s. ř. s. Soud ji proto není povinen vypořádat. Přesto pro úplnost konstatuje, že žalovaný tento důkaz neopomněl a zabýval jím pod bodem [97] a násl. napadeného rozhodnutí v souvislosti s nákupem nemovitosti v ulici Biskupský dvůr společností KORTO. Žalovaný v bodu [98] napadeného rozhodnutí uzavřel, že společnost KORTO „byla založena jako společnost SPV (...), tedy jako společnost založena za účelem provedení konkrétního projektu (...) Z dokumentů dále vyplývá, že společnost KORTO byla založena za účelem koupě nemovitosti v Praze a jejího následného pronájmu (...) K předloženým dokumentům odvolací orgán uvádí, že tyto jsou způsobilé prokázat, že společnosti KORTO, založené v roce 2016 společností MANSAKO a.s. za účelem koupě nemovitosti v Praze, byl poskytnut úvěr na koupi této nemovitosti a že odvolatel přistoupil k tomuto úvěru jako spoludlužník. Tato skutečnost byla známá již v průběhu daňové kontroly a nebyla správcem daně nijak rozporována a také odvolací orgán ji nepovažuje za spornou.“ Žalobkyně v replice uvádí, že „[s]právce daně a žalovaný toliko z prostého faktu, že nakonec nemovitost pořídila společnost Korto (patřící do rodinného holdingu pana Ing. Ka.). Předmětné však neříká nic o tom, jaký byl počátek vyjednávání a zda i ostatní akcionáři chtěli na koupi nemovitosti a s tím související zatížení žalobce úvěrem participovat“. Uvedené tvrzení nepovažuje soud za relevantní. Žalobkyně pouze zpochybňuje závěr žalovaného v tom směru, že z něj nevyplývají skutečnosti ohledně počátku vyjednávání a zapojení ostatních akcionářů na koupi nemovitosti, aniž by jakkoli specifikovala, jak by takové skutečnosti mohly ovlivnit závěr žalovaného o zneužití práva žalobkyní. Žalobkyně neuvedla, které skutečnosti naopak ona považuje v tomto ohledu za rozhodné, tedy jaký byl dle ní počátek vyjednávání a zapojení ostatních akcionářů na koupi nemovitosti, a jak se právě tyto skutečnosti mohou projevit v závěru o zneužití práva žalobkyní. Soudu není zřejmé, kam takto neurčitě koncipovanou argumentací žalobkyně směřuje. Soud k tomuto i odkazuje např. na bod 45. tohoto rozsudku, kde se otázkám, co předcházelo koupi nemovitosti, věnuje.
79. Soud v souzené věci dospěl k závěru, že závěr žalovaného o zneužití práva žalobkyně není v rozporu se správním spisem a žalobní argumentace je v tomto směru nedůvodná, stejně tak i první žalobní bod.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

80. *Ve třetím žalobním bodu žalobkyně namítá, že žalovaný nesprávně aplikuje ust. § 8 odst. 4 daňového řádu, které se stalo součástí právního řádu až poté, co se uskutečnily žalovaným posuzované skutečnosti. Soud konstatuje, že žalovaný, jak vyplývá ze str. 25 napadeného rozhodnutí, namítané ustanovení ve věci neaplikoval. Žalobkyně obdobnou argumentaci o nesprávném užití § 8 odst. 4 daňového řádu vznesla již v rámci podaného odvolání ve vztahu k závěrům správce daně. Žalovaný se s touto odvolací argumentací žalobkyně, kterou vypořádává na zmiňované str. 25 napadeného rozhodnutí, ztotožnil, když konstatoval, že „správce daně ve Zprávě nesprávně uvádí, že odvolatel postupoval v rozporu s § 8 odst. 4 daňového řádu“. Konkrétněji uvedl, že „novela daňového řádu provedená zákonem č. 80/2019 Sb. s účinností od 1. 4. 2019 přidala do textu zákona nový odstavec týkající se právě zákazu zneužití práva. Podle § 8 odst. 4 daňového řádu tak platí, že 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. Odvolateli lze tedy přisvědčit, že zákaz zneužití práva do 1. 4. 2019 vyplýval jen z judikatury (včetně Soudního dvora EU) a posouzení věci v daném případě, kdy jsou posuzovány skutečnosti z let 2016, 2017, 2018 je možné pouze v mezích nepsané obecné zásady právní, ačkoliv v době rozhodování správce daně již tato zásada byla součástí psaného práva.“ Zároveň žalovaný dospěl k závěru, že argumentace správce daně ustanovením § 8 odst. 4 daňového řádu není takovou vadou, která by měla vliv na výsledek řízení. Učiněný závěr odůvodnil tím, že nevidí důvod, proč by mělo zneužití práva nyní upravené v daňovém řádu znamenat cokoli jiného než zneužití práva dříve definované judikaturou. K tomuto uvedl, že správce daně při posouzení daného případu postupoval podle výkladu zneužití práva tak, jak jej vykládaly správní soudy i Soudní dvůr EU před zavedením předmětného ust. § 8 odst. 4 do daňového řádu. Soud se s touto argumentací žalovaného ztotožňuje a shodně upozorňuje na znění důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb., jímž bylo do daňového řádu vloženo dotčené ust. § 8 odst. 4. V důvodové zprávě se uvádí: „Vzhledem ke skutečnosti, že znění navrhovaného ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu vychází ze současné správní praxe a tuzemské a evropské soudní praxe v oblasti daňového práva, která tak bude nadále relevantní, a vzhledem k tomu, že dotčené ustanovení neupravuje další nová pravidla, která by doposud nebyla součástí právního řádu České republiky (a to z toho důvodu, že tato pravidla v něm jsou již obsažena, byť pouze implicitně) nedochází výslovnou úpravou obecného pravidla proti zneužívání v daňovém řádu k věcné změně v rámci předpisů daňového práva. Pokud se tedy jedná o časové hledisko aplikace navrhované právní úpravy, lze předpokládat, že pokud určité jednání nepředstavovalo zneužití práva v daňové oblasti před zakotvením navrhovaného ustanovení, nebude jako zneužití práva příslušnými orgány posuzováno ani po jeho zakotvení.“ Obdobně odborný komentář k předmětnému ustanovení dodává: „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“ (ROZEHNAL, T. Daňový řád. 2. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2021).*
81. Žalobní argumentace o nesprávném užití § 8 odst. 4 daňového řádu žalovaným tedy nemůže být s ohledem na výše uvedené úspěšná, když žalovaný předmětné ustanovení vůbec neaplikoval, a naopak napravil dílčí pochybení správce daně ze Zprávy o daňové kontrole. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že napadané pochybení nepředstavovalo důvod pro zrušení platebních výměrů, což žalovaný v napadeném rozhodnutí přílehavě odůvodnil. Třetí žalobní bod tak není důvodný.

82. Soud neshledal důvodným ani čtvrtý žalobní bod, ve kterém žalobkyně tvrdí, že správce daně v platebních výměrech nikterak neposoudil, kdo je jejich příjemce, když za příjemce označil žalobkyni, která však nemá s posuzovaným stavem nic společného, neboť výplatu podílů na zisku činila společnost DEL a.s. Totožnou argumentaci žalobkyně uplatnila již v podaném odvolání, s nímž se žalovaný vypořádal na str. 23-24 napadeného rozhodnutí. Žalovaný na odkazovaných stranách podrobně konstatoval situaci daňového subjektu, nyní žalobkyně. Uvedl: „V průběhu daňové kontroly proběhl projekt fúze sloučením podle dokumentu „PROJEKT PŘEMĚNY dle zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev v platném znění“, ze dne 19. 8. 2020, na základě kterého se daňový subjekt DEL a.s., DIČ: CZ24284734, u něhož byla vedena daňová kontrola, stal zanikající společností a obchodní korporace DEL for DEL a.s., DIČ: CZ08962669 (následně byla přejmenována na DEL a.s.), se stala nástupnickou společností, na kterou přešlo jmění zanikající společnosti a která tak vstoupila do právního postavení zanikající společnosti. Rozhodný den fúze byl 1. 10. 2020. Správce daně byl od toho data povinen vést daňové řízení s osobou oprávněnou jednat jménem daňového subjektu, tj. s obchodní korporací DEL a.s., DIČ: CZ08962669. O tom svědčí i skutečnost, že ve Zprávě byla jako osoba oprávněná jednat jménem daňového subjektu uvedena tato obchodní korporace, tj. DEL a.s., DIČ: CZ08962669, správcem daně nazvaná jako právní nástupce, a této obchodní korporaci bylo doručeno mimo jiné i oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž byla přiložena zpráva o daňové kontrole.“ Žalobkyně shora uvedené skutečnosti ohledně přeměny společnosti DEL a.s., DIČ: CZ24284734, nikterak nespornuje, pouze namítá, že správce daně nijak nezdůvodnil, proč označil za příjemce platebních výměrů žalobkyni. Tato argumentace nemůže být důvodná už jen proto, že žalovaný skutečnosti ohledně daňového subjektu podrobně popsal v reakci na odvolací námitky žalobkyně, jak je zřejmé z výše citované části napadeného rozhodnutí. Soud v této souvislosti připomíná, že s ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení je nutné rozhodnutí I. stupně i rozhodnutí žalovaného posuzovat jako celek. Zároveň soud dodává, že žalovaný nepochybil, pokud ve věci dále jednal s žalobkyní jako s právním nástupcem společnosti DEL a.s., DIČ: CZ24284734 (jak také přílehavě označil v napadeném rozhodnutí), neboť to byla právě žalobkyně, na níž jako na právního nástupce přešly v důsledku zániku společnosti DEL a.s., DIČ: CZ24284734, na základě přeměny fúzí sloučením, daňové povinnosti této společnosti jako daňového subjektu. Podle § 240 odst. 1 daňového řádu totiž platí, *zanikla-li právnická osoba, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce; tím právního nástupce získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby a správce daně toto postavení na žádost právního nástupce potvrdí.* Uvedené současně vyplývá z veřejně přístupného úplného výpisu z obchodního rejstříku společnosti DEL a.s., IČO: 24284734, která z něj byla vymazána dnem 1. 10. 2020 a „*zanikla bez likvidace fúzí sloučením a její jmění přešlo na nástupnickou společnost DEL a.s., se sídlem Biskupský dvůr 1146/7, Nové Město, 110 00 Praha 1, identifikační číslo: 089 62 669, a to dle projektu fúze sloučením ze dne 19.8.2020*“. Ze spisu není patrné, že by proti tomuto žalobkyně od počátku brojila, či že by brojila proti závěrům ohledně údajů z obchodního rejstříku. Ostatně k takovému nesouhlasu správním orgánům ani soudu nic nedoložila. Čtvrtý žalobní bod tak není důvodný.
83. V pátém žalobním bodu žalobkyně namítá vadný procesní postup správce daně v daňové kontrole. Tuto námitku žalobkyně konkretizovala tak, že „[s]právce daně seznámil žalobce se svým názorem, že společnost Del údajně zneužila právo až ve VKZ, když po celý dosavadní průběh daňové kontroly vydával výzvy k prokázání skutečností, ač ve svém důsledku důkazní břemeno leželo na správci daně“. Předně soud k této žalobní argumentaci uvádí, že žalobkyně v obsahu žaloby nikterak nedefinovala zkratku VKZ užitou v rámci citované námítky. Soud v této

souvislosti připomíná, že je úkolem žalobkyně řádně vymezit žalobní námitky. Způsob formulace žalobních námitek pak předurčuje rozsah jejich vypořádání soudem. Soud z obsahu dotčené námítky, jakož i bodů 2.1. a 2.2. žaloby dovodil, že zkratkou VKZ má žalobkyně zřejmě na mysli výsledek kontrolního zjištění ze dne 20. 4. 2021 č. j. 677580/21/2914-60562-705726. Soudu není zřejmé, jak bylo postupem žalovaného, resp. správce daně, zasaženo do práv žalobkyně, ostatně ani žalobkyně netvrdí, jak se jí namítaný postup správce daně měl negativně projevit v její právní sféře. Žalobkyně se omezuje pouze na shora citované tvrzení s tím, že správce daně tímto postupem vybočil se zákonných mezích, aniž by konkrétně specifikovala, jaká konkrétní zákonná ustanovení shledává za porušená a jak se takové porušení mělo projevit v její právní sféře. Soud připomíná, že je povinen vypořádat jednotlivé žalobní body, aby nezatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, není ale povinen na základě vágních odkazů žalobní body či podpůrné argumenty dohledávat či dotvářet, takový postup by porušoval dispoziční zásadu a zasahoval by do rovného postavení účastníků řízení (§ 36 odst. 1 s. ř. s.). Soud v postupu žalovaného, resp. správce daně, neshledal rozpor se zákonem. Správce daně prostřednictvím výzev k prokázání skutečností (ze dne 3. 2. 2020 č. j. 151201/20/2914-60562-708499, ze dne 10. 3. 2020 č. j. 379600/20/2914-60562-708499, či ze dne 18. 3. 2021 č. j. 364933/21/2914-60562-705726), nejprve vyjádřil pochybnosti o správnosti postupu žalobkyně, a vyzval žalobkyni k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, následně sdělil žalobkyni dosavadní výsledek kontrolního zjištění (ze dne 20. 4. 2021 č. j. 677580/21/2914-60562-705726). Tento postup, jímž žalobkyně argumentuje, nesvědčí o neunesení důkazního břemene správcem daně, jak se žalobkyně snaží mylně navodit. Soud již výše, v rámci vypořádání prvního žalobního bodu, podrobně vysvětlil, že žalovaný, resp. správce daně, unesl své důkazní břemeno, které jej tížilo stran prokázání zneužití práva žalobkyní. Námitky vznesené v tomto žalobním bodu na učiněném závěru též nemohou ničeho změnit. Soud připomíná, že ačkoliv důkazní břemeno tížilo žalovaného, nezbavovalo to žalobkyni povinnosti součinnosti s daňovými orgány. Vydání výzev k prokázání skutečností správcem daně je zcela v souladu se zákonem. Ani pátý žalobní bod tak není důvodný.

84. Soud neshledal důvodným ani *šestý žalobní bod*. V něm žalobkyně velmi obecně namítá vadné vedení spisu. Takto koncipovanou námitku nikterak nespecifikuje, neuvádí, v čem konkrétně by mělo vadné vedení spisu spočívat. Soud proto opakovaně konstatuje, že není jeho úkolem na základě vágních odkazů žalobní body či podpůrné argumenty dohledávat ve spisech či v zaslaných dokumentech. Jinými slovy, není na soudu, aby vyhledával skutečnosti, které jsou způsobilé být součástí žaloby. Je povinností žalobkyně řádně vymezit žalobní body tak, aby bylo zřejmé, v jakých konkrétních okolnostech spatřuje základ jí tvrzené námítky. Žalobkyně však této povinnosti nedostála, omezila se toliko na obecné tvrzení o vadném vedením spisu, aniž by uvedla, jak konkrétně se tvrzená vada na jejích právech projevila. Soud neshledal takto koncipovanou argumentaci šestého žalobního bodu důvodnou.
85. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
86. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, soud proto výrokem II. tohoto rozsudku rozhodl, že nemá právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, který ale soudu nedoložil, že by mu vznikly náklady nad

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

rámec jeho běžných činností. Soud proto pod výrokem III. Byl nucen rozhodnout, že žalovanému se náhrada nákladů nepřiznává.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 25. února 2025

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.