



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka a soudců Mgr. Heleny Nutilové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., ve věci

žalobce: **CARIDDI s.r.o.**
sídlem Brigádnická 1723/4, České Budějovice 5
zastoupena advokátem JUDr. Ondřejem Vodákem
sídlem Washingtonova 1567/25, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2022, č. j. 45208/22/5200-11431-711360,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný postupem dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správce daně Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 26. 6. 2019, č. j. 1662102/19/2201-51522-302670.
2. Správce daně tímto rozhodnutím žalobci
 - doměřil podle § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední daň z příjmů právnických osob za rok 2016 v částce 21 317 240 Kč;
 - dodatečně zrušil podle § 143 odst. 1 daňového řádu daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 478 607 Kč;
 - deklaroval penále ve výši 4 285 752 Kč.
3. Žalovaný popsal, že u žalobce proběhla daňová kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2016, a to na základě protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 5. 2018, č. j. 1456865/18/2201-62564-303392.
4. Jak popisuje žalovaný v úvodu napadeného rozhodnutí, dle v závěru daňové kontroly žalobce nepřiznal ke zdanění veškeré skutečně dosažené příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s majetkem dle § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Obchodní podíl žalobce byl převeden na společnost Plzeňská investiční s.r.o. za cenu 136 536 004 Kč, stejný den došlo k převodu veškerých nemovitostí ve vlastnictví žalobce a veškerého příslušenství k nim na nového vlastníka, a to C.D.K.K. Investment s.r.o., za částku 23 400 00 Kč. Žalobce přitom nevlastnil žádný jiný dlouhodobý majetek ani nehmotná práva a nevykonával žádnou činnost. Proto dospěl správce daně k závěru, že kupní cena za prodej nemovitostí je rovna kupní ceně za převod obchodního podílu. *Rozdíl oproti vykázaným příjmům ve výši 113 136 084,- Kč (cena obchodního podílu 136 536 084,- Kč mínus cena prodaných nemovitostí 23 400 tis. Kč) správce daně označil za chybějící výnos, v němž spatřoval porušení § 18 ZDP.* Poté dospěl oproti správci daně k závěru, že realizované kroky transakce svědčí umělému navození situace bez ekonomického smyslu a zneužití práva ze strany odvolatele, a to zneužití § 18 odst. 1 ZDP.

II. Shrnutí žaloby

5. Žalobce úvodem své žaloby shrnuje skutkový stav tak, jak jej sám vnímá. Má za to, že se jednalo o naprosto transparentní transakci. Obchodní podíl žalobce ve výši 100 % vlastnil Mgr. O., který jej za asistence Ing. Č. prodal společnosti Plzeňská investiční, s. r. o., jejímž jediným společníkem a jednatelem byl pan J. Kupní cena podílu byla dohodnuta na 145 000 000 Kč, přičemž v rámci kupní ceny měly být vypořádány i pohledávky Mgr. O. vůči žalobci. Na úhradu ceny použila kupující společnost prostředky, které jí zapůjčil její společník pan J. Pan J. získal prostředky na základě smlouvy o zápůjčce uzavřené se společností C.D.K.K. HEAD, k.s., která měla do budoucna tyto pozemky zhodnocovat podle postupů nových investorů, když žalobce jako společnost je z minulosti zatížena

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

různými riziky (tj. minimalizace rizik na základě provedené *due diligence*). Kupní cena nemovitostí byla stanovena na základě znaleckého posudku.

6. Jedním z důvodů převodu pozemků byla tedy „*minimalizace rizik/ oddělení pozemků od rizik vyplývajících z historie žalobce, respektive od rizik spojených se společníkem Mgr. O.*“, neboť v rámci *due diligence* byly zjištěny některé rizikové operace v historii žalobce – transakce s cennými papíry veřejně sledované společnosti Marila Balírny, rizikové okolnosti osoby Mgr. O. jako obchodování se solární energií.
7. Následně žalobce v části IV. a V. žaloby popisuje průběh řízení před daňovými orgány.
8. V části VI. žalobce přednáší konkrétní námitky vůči závěrům žalovaného.

II.A Otázka zneužití práva

9. Žalobce v kontextu vymezení subjektivní a objektivní složky zneužití práva postrádá v odůvodnění napadeného rozhodnutí:
 - „*vymezení, co mělo být skutečným účelem dané transakce, pokud ne prodej nemovitostí z žalobce na společnost CDKK INVESTMENT s.r.o., resp. proč je převod nemovitostí považován za umělé navození situace bez ekonomického smyslu*
 - *jaké daňové zvýhodnění měl žalobce v důsledku domnělého zneužití práva získat, a pokud takovéto daňové zvýhodnění existuje, na základě čeho odvolací orgán dovozuje, že právě daňové zvýhodnění bylo hlavním, resp. převažujícím účelem dané transakce.*“
10. Žalobci není zřejmé, v čem má spočívat jiný příjem, jehož měl dosáhnout, jaké daňové zvýhodnění mělo být transakcí sledováno. „*Měl uplatnit v rámci daně z příjmu náklady, které představují zneužití práva? Měl uměle snížit svůj příjem, který by jinak podléhal zdanění?*“
11. Žalobce opakovaně odkazuje na judikaturu, ze které podle jeho názoru plyne, že o zneužití práva se nemůže jednat. Konkrétně se jedná o
 - rozsudek Soudního dvora C-273/18 Kuršu země ze dne 10. července 2019 – z odůvodnění žalovaného rozhodnutí dle žalobce neplyne, v čem spočívá jeho neoprávněné daňové zvýhodnění;
 - rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 289/2021 – žalobci není zřejmé, za jakým jiným než prezentovaným účelem by transakci činil a jakou daňovou výhodu se měl snažit získat;
 - rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 289/2021 – žalobci není známo, jaký nárok hodlal vůči správci daně získat;
 - rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 114/2019 – žalobce vysvětlil jaký jiný účel jeho činnost měla;
 - rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 376/2021 – žalobce vysvětlil ekonomický záměr transakce, daňové zvýhodnění jím nebylo a ani být nemohlo.
12. Žalobce má za to, že nebyly splněny předpoklady pro zcela výjimečnou aplikaci institutu zneužití práva a tato aplikace nebyla precizně odůvodněna tak, jak vyžaduje Nejvyšší správní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

soud ve svém rozsudku sp. zn. 1 Afs 61/2015. Žalovaný ani nespécifikoval konkrétní daňové zvýhodnění, kterého by se měl žalobce snažit dosáhnout.

II.B Důkazní břemeno v oblasti zneužití práva

13. Žalobce dokazuje na § 95 odst. 5 písm. f) daňového řádu a namítá, že daňové orgány žalobci prokázaly pouze to, co sám žalobce řádně doložil a vysvětlil. Žalovaný v odvolacím řízení doplnil spis o znalecký posudek sp. zn. C 1689 vypracovaný dne 10. 6. 2019 znalcem Vysoké učení technické v Brně – Ústav soudního inženýrství (dále také jako „posudek ÚSI“), žádný závěr z něho ale neučinil. Žalovaný sám uvádí, že kupní cena nemusela být stanovena ve výši ceny obvyklé, neboť prodávající a kupující nejsou spojenými osobami. Žalovaný má zřejmě za to, že cena za prodej nemovitostí měla být stanovena ve výši ceny za prodej obchodního podílu. To však dle žalobce nemá žádný smysl, neboť mu není zřejmé, jakou relevantnost má sjednaná cena za prodej obchodního podílu při prodeji nemovitosti. Samotné doplnění dokazování o uvedený posudek nemělo žádný smysl, když závěry posudku neměly pro rozhodnutí žádný význam. Žalovaný neprokázal, že by ze strany žalobce došlo ke zneužití práva, neboť neprokázal naplnění objektivní a subjektivní složky – viz výše.

II.C Námitky k jednotlivým bodům odůvodnění napadeného rozhodnutí

14. Žalobce namítá, že nelze směřovat obvyklou cenu nemovitosti stanovenou znaleckým posudkem a smluvní cenu za převod obchodního podílu tak, jak to činí žalovaný v bodě 87 odůvodnění napadeného rozhodnutí.
15. Prodávající a kupující jako nespojené osoby si mohou sjednat jakoukoli kupní cenu. Tato cena zohledňovala budoucí rizika a příležitosti budoucího využití nemovitostí. Jednalo se o standardní developerské úvahy. Rizikem zde byla nutná změna územního plánu, EIA a řada dalších úkonů. Současný vlastník pozemku investoval do rozvoje oblasti více jak 20 000 000 Kč, ale developerský projekt je stále na začátku. Investor stále činí vše pro to, aby dosáhl zisku, který je nejistý. Nelze vyloučit i ztrátu s ohledem na aktuální situaci – pokles cen nemovitostí, inflace, zmrazení trhu.
16. Žalobce dále namítá, že nerozumí tomu, jak by mohla být transakce realizována za jiné ceny, než které jsou ve smlouvách uvedeny, tak jak žalovaný popisuje v bodě 89 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pokud má žalovaný za to, že zde bylo i jiné plnění, měl by prokázat jaké, od koho, jakou formou a kdy. Žalobce trvá na tom, že prokázal, že transakce byla realizována tak, jak je uvedeno ve smlouvách.
17. Žalobce dále cituje odstavec 90 žalobou napadeného rozhodnutí a namítá, že prokázal prohlášením znalce Ing. P., že veškeré příslušenství a práva s nemovitostmi souvisejícími byla oceněna v rámci jeho znaleckého posudku. Žalovaný více neodůvodňuje svůj závěr o tom, že předmětné pozemky nebyly pouze ornou půdou, ale byly již nějak zhodnoceny. To, že vlastník pozemku se věnoval developerské činnosti neznamená, že by došlo ke změně charakteru pozemků. „Znalci Ing. P. byl znám stav předmětných pozemků, pokud se jedná o tehdy platný územní plán a vydaná veřejnoprávní rozhodnutí, proto mohl řádně provést ocenění.“
18. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného prezentovaném v podobě 92, 97 odůvodnění napadeného rozhodnutí, který dospívá k závěru, že cena obchodního podílu měla být cenou

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

za prodej zhodnocených pozemků. Dle žalobce nelze zaměňovat prodej obchodního podílu s prodejem nemovitostí dle ceny zjištěné transparentním znaleckým posudkem. Pokud by nemovitosti byly prodávány za cenu obchodního podílu, pak by oproti znaleckému ohodnocení byla kupní cena značně nadhodnocena a bylo by namítáno, že je uměle navýšena.

19. Žalobce neshledává ani jakýchkoli nestandardností či problémů ve způsobu financování koupě obchodního podílu tak, jak žalovaný popisuje v bodě 95 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Skupina CDKK poskytla finanční prostředky formou klasické zápůjčky, popřípadě úvěru, byly užity zajišťovací instituty a současně byla vedena spolupráce za účelem zhodnocení pozemků a jejich prodeji budoucímu investorovi.
20. Žalobce nesouhlasí ani s tím, že žalovaný v bodě 104 odůvodnění svého rozhodnutí uvádí, že finanční prostředky pouze protekly přes žalobce a vrátily se do skupiny CDKK, odkud se k žalobci i dostaly. Důvody jednotlivých plateb mezi společnostmi v daňovém řízení žalobce doložil a žalovaného tvrzení jsou účelově zjednodušující, navozující dojem jakési fiktivnosti. Žalobce postrádá závěr žalovaného o tom, jaký by mělo být dopad toho, že se jednotlivé platby vrátily do skupiny CDKK a jakou daňovou výhodu tím měl žalobce získat.
21. Žalobce nesouhlasí ani se závěry žalovaného v bodě 106 jeho rozhodnutí o propojenosti kupujícího se společností CDKK v osobě pana J. a Ing. Č. Žalovaný dospěl k závěru, že na prodej se nevztahovaly podmínky § 23 odst. 7 ZDP; žalobce z opatrnosti podmínky tohoto ustanovení dodržel, když bylo vycházeno z ceny obvyklé dle znaleckého posudku. Byť žalovaný akceptuje smluvní volnost při tvorbě ceny, neuznává převod nemovitosti za cenu dle znaleckého posudku a dovozuje že cena měla být ve výši ceny za obchodní podíl. Má tedy nejspíš za to, že na prodávajícího a kupujícího se vztahují přísnější podmínky než na spojené osoby.
22. Žalobce rozporuje i úvahy žalovaného v bodě 107 napadeného rozhodnutí, že prodejem nemovitostí společnosti CDKK Investment za cenu 23 400 000 Kč nebylo dosaženo primárního účelu prodeje, když má za to, že již ve vyjádření v daňovém řízení a v žalobě samotné vysvětlil, proč došlo k prodeji na čistou společnost. Zvolenou cenu dle znaleckého posudku považuje žalobce za zcela transparentní.

II.D Nesprávné vypořádání odvolacích námitek

23. Žalobce nesouhlasí s tím, jak žalovaný stanovil cenu převáděných pozemků, neboť žalovaný nedisponuje potřebnými odbornými znalostmi (například oproti znalci), aby si učinil závěry o ceně převáděných pozemků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 66/2021). Když současně žalovaný uvádí, že dané osoby nelze označit za spojené osoby dle § 23 odst. 7 ZDP, pak ani cena zjištěná znaleckým posudkem není relevantní, neboť stát nemůže zasahovat do cenotvorby trhu. Žalovaný na straně jedné tvrdí, že cena byla nepřiměřeně nízká oproti ceně obchodního podílu, na straně druhé však tvrdí, že prodej směřoval k navýšení zisků žalobce. Nelze dosáhnout zisku, měly-li být nemovitosti prodány příliš levně. Žalobce tvrdí, že zisku nedosáhl, nedosáhl ani daňové výhody. Žalobce nesouhlasí, že by práva spojená s nemovitostmi nebyla součástí ocenění, když znalec v prohlášení ze dne 17. 4. 2019 potvrzuje, že zohlednil územní plán, možnost zástavby dle

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

územního rozhodnutí, odstranění staveb, práva plynou z dokumentace přípravy projektu průmyslové zóny na pozemcích.

24. Žalovaný zaměňuje pojmy „cena“ a „hodnota“ viz např. bod 96. V kupní smlouvě o převodu podílu byla uvedena cena podílu, nikoli jeho hodnota. Tou se kupní strany nezabývaly. Žalovaný setrvává na chybějící ekonomické opodstatněnosti. Tu žalobce vysvětlil – Mgr. O. trval na prodeji podílu, Plzeňská investiční, s r. o., zakoupila podíl v žalobci za smluvní cenu sjednanou s Mgr. O.; žalobce hodlal nemovitosti prodat, opatřil si znalecký posudek (z obavy, že by mohl být považován s kupujícím za spojené osoby) a za cenu dle posudku nemovitosti prodal. Kupující byl čistou ničím nezatíženou společností od roku 2016 vykonávající činnost k tomu, aby byly pozemky zhodnoceny a prodány investorovi.
25. Žalobce namítá, že je-li uváděno, že správce daně při svých závěrech nevycházel ze zpochybněného posudku Ing. P., ani z posudku ÚSI, neboť na případ nedopadá § 23 odst. 7 ZDP, pak není-li ani jeden z posudků relevantní, proč se jím žalovaný obsáhle zaobírá.
26. Žalovaný uvádí, že naplnění objektivní složky spatřuje v jednotlivých krocích transakce (bod 171). Jednotlivé kroky však žalovaný pouze popisuje a neuvádí, jakou daňovou výhodu měl žalobce získat. Ve známosti osob p. J. a Ing. Č. spatřuje žalovaný naplnění subjektivní stránky. Jaká daňová výhoda měla být sledována opět neuvádí. Popisuje-li žalovaný, že do základu daně nebyly zahrnuty veškeré příjmy, neboť transakce nebyly provedeny za ekonomickým účelem, již není uváděno, jaký příjem nebyl do základu daně zahrnut.
27. V bodě 199 žalovaný opětovně potvrzuje, že své závěry nezaložil na stanovení ceny obvyklé. K návrhu na doplnění dokazování žalovaný shledal výslech Ing. P. za nadbytečný, když přitom v rozporu s prohlášením Ing. P. ze dne 17. 4. 2019 dospěl k závěru, že není sporu o tom, že v posudku nebyla zhodnocena veškerá práva, která plynou z investičního záměru ZTV Švamberk. Pokud žalovaný uvádí, že pro stanovení chybějících výnosů nebyl posudek Ing. P., ani posudek ÚSI použit, pak žalobce nerozumí, proč byl posudek v odvolacím řízení opatřen a proč byly oba posudky rozsáhle hodnoceny. Žalobce zde nesouhlasí ani s přenosem důkazního břemene a tvrzením žalovaného, že bylo na žalobci, aby vysvětlil, zda jeho činnost při prodeji pozemků nemá jiný hlavní účel, než pouhé dosažení daňového zvýhodnění, když je to právě správce daně dle § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu, kdo má prokázat skutečnosti rozhodné pro závěr o zneužití práva. To žalobci prokázáno nebylo.
28. Žalobce má rovněž za to, že žalovaný nesprávně obhajuje postup správce daně, který nesplnil povinnost dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný argumentuje, že správce daně zjistil, že bylo podáno trestní oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně na Ing. Č. a J.; současně správce daně podal trestní oznámení na žalobce. Upuštění od výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a zahájení daňové kontroly považuje žalobce v rozporu i s žalovaným odkazovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65. Podaná trestní oznámení nenaplnějí podmínky vymezené Nejvyšším správním soudem k vynechání výzvy. Ve vztahu k žalobci pak tento nesprávný postup vedl dále i k neoprávněnému prodloužení lhůty pro stanovení daně. Žalobce za rok 2016 vykázal daňovou ztrátu, správce daně v roce 2018 nesplnil svoji povinnost dle § 145 odst. 2 daňového řádu; žalobce přesto podal dodatečné daňové přiznání dne 1. 10. 2018 a daň uhradil, správce daně řízení o dodatečném daňovém přiznání z důvodu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

probíhající daňové kontroly zastavil. Pokud by správce daně dal žalobci prostor pro podání dodatečného daňového přiznání, pak by ke dni vydání rozhodnutí již uplynula lhůta pro stanovení daně.

II.E Procesní pochybení správce daně

29. Žalobce dále namítá pochybení daňových orgánů při vedení spisu, neboť listiny jsou ve vyhledávací části spisu, do které nebylo žalobci umožněno nahlédnout, označeny natolik obecně, že nelze určit, o jaké listiny se jedná a zda neměly být přesunuty do veřejné části spisu. „Listiny jsou označeny opakovaně např. „výzva k poskytnutí informací“ (není zřejmé, kdo komu činil výzvu), „odpověď na výzvu k poskytnutí informací“ (opět není možné zjistit, jaký subjekt odpověď činil a čeho se týká), atp.“ To je dle žalobce v rozporu s požadavky rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51.
30. Dále má žalobce za to, že mu žalovaný neumožnil seznámit se řádně s obsahem spisu, když do spisu nahlížel žalobce dne 5. 12. 2022 a rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 8. 12. 2022. Odvolací řízení trvalo déle jak tři roky a žalovaný po nahlédnutí do spisu vydal své rozhodnutí urychleně aniž by poskytl žalobci prostor vykonat jeho procesní práva.

III. Vyjádření žalovaného

31. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 15. 3. 2023 navrhl podanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout.
32. Skutkový stav považuje žalovaný za nesporný. Nedošlo k porušení § 18 odst. 1 ZDP. Sporné je, zda transakce měla ekonomické opodstatnění, nebo byla vytvořena uměle za účelem daňového zvýhodnění.
33. Dle žalovaného prodej nemovitostí společnosti CDKK INVESTMENT, s.r.o. za zlomkovou hodnotu obchodního podílu žalobce postrádá ekonomické opodstatnění. Prodeji předcházel odkup obchodního podílu žalobce nově založenou společností Plzeňská investiční, s.r.o., financovaný bezúročnými půjčkami od společností skupiny CDKK. Žalobce poté za současného uplatnění daňové zůstatkové ceny předmětných nemovitých věcí oproti vykázaným výnosům za jejich prodej v předmětném zdaňovacím období vykázal daňovou ztrátu. Osm měsíců po prodeji došlo ke snížení základního kapitálu žalobce o 20 738 000 Kč, když finanční prostředky protekly přes žalobce a jeho společníka zpět do skupiny CDKK (pravděpodobně jako splátky úvěru).
34. Žalovaný setrvává na závěru, že prodejem nemovitostí obchodní společnosti CDKK INVESTMENT za 23 400 000 Kč nebylo dosaženo primárního účelu prodeje, tj. zajištění financování rozvoje nebo jiných aktiv žalobce. Transakce neměla ekonomicky racionální smysl. Iracionalitu transakce nelze zvrátit poukazem na rizikovou minulost žalobce.
35. Celkový sled událostí, jednání zúčastněných stran a okolnosti vedou k závěru, že se jedná o uměle vykonstruovanou strukturu za účelem získání daňového zvýhodnění. Tyto okolnosti, jež vedou k závěru o naplnění objektivní stránky, žalovaný ve svém rozhodnutí podrobně popisuje, činí tak i ve svém vyjádření. Jako celek toto jednání vykazuje neracionální až absurdní úmyslné jednání v rozporu s účelem a smyslem § 18 odst. 1 ZDP a naplňují objektivní kritérium zneužití práva.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

36. Žalovaný má za to, že jednání žalobce mělo za cíl získat nelegitimní daňovou výhodu a že transakce byla uměle vytvořena, čemuž svědčí propojenosti osob, konkrétně p. J. a Ing. Č., případně dalších participantů na plánu snížení daňové zátěže. Tato propojenost umožnila jednání vedoucí k získání neoprávněné daňové výhody, čímž byla vytvořena situace bez racionálního opodstatnění.
37. Uskutečněné operace měly za cíl vytvořit strukturu, která by umožnila nepřiznat ke zdanění skutečně dosažené příjmy z činnosti a nakládání s majetkem, což představuje zneužití práva. Typické pro zneužití daňového práva je umělá struktura několika právních subjektů, z nichž jeden provede konečný úkon, který je zneužitím práva. I když je umělá struktura legální, nebude jí přiznáno daňové zvýhodnění, pokud je vytvořena za účelem zneužití daňového práva.
38. *„Pokud totiž žalobce nevykonával žádnou podnikatelskou činnost a jediným jeho hmotným majetkem byly předmětné nemovité věci, které byly obratem prodány ve stejný den (tj. dne 9. 5. 2016), kdy byl nakoupen žalobcův obchodní podíl obchodní společností Plzeňská investiční, pak je evidentní, že kupní cena předmětných nemovitých věcí (tj. 23 400 000 Kč) v porovnání s cenou obchodního podílu (tj. 136 536 084 Kč), s přihlédnutím ke všem závazkovým vztahům, zcela jednoznačně zpochybňuje, že daná transakce měla ekonomicky racionálně odůvodněný smysl, a že prodej předmětných nemovitostí směřoval ke zvýšení žalobcova zisku. Prodej obchodního podílu obsahoval předmětné nemovité věci včetně příslušenství, a vzhledem k tomu, že žalobce žádný jiný majetek neovlastnil, nevykonával žádnou podnikatelskou činnost, a samotné příslušenství by bylo bez předmětných nemovitých věcí bezcenné, žalovaný zcela setrvává na tom, že cena za prodej obchodního podílu je odrazem ceny za prodej předmětných nemovitých věcí.“*
39. Co se týče údajného směšování pojmů „cena“ a „hodnota“, bylo objasněno, proč se transakce mezi žalobcem a společností CDKK INVESTEMENT uskutečnila za cenu která ve skutečnosti odpovídala hodnotě obchodního podílu žalobce, který byl převeden z původního vlastníka (tj. z Mgr. O.) na obchodní společnost Plzeňská investiční, tj. za cenu 136 536 084 Kč.
40. Ohledně znaleckých posudků žalovaný uvádí, že nebyl zjišťován rozdíl v ceně obvyklé mezi spojenými osobami, revizní znalecký posudek byl použit pro podporu závěrů ohledně zpochybnění ceny nemovitostí deklarovaných žalobcem ve výši 23 400 00 Kč, když revizní posudek zpochybnil posudek Ing. P. jako nedostatečný a neúplný.
41. Žalovaný setrvává na svém závěru, že nebylo na místě v případě žalobce postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť na věc dopadá výjimka formulovaná v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Žalovaným bylo ověřeno, že správce daně obdržel před zahájením daňové kontroly (dne 6. 12. 2017) od PČR vyrozumění o převzetí věci ze dne 5. 12. 2017, ve kterém byl mj. vyrozuměn o trestním oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu krácení daně, kterého se mohli dopustit Ing. Č. a p. J. – krácení daně z nabytí nemovitých věcí vytvořením řetězce bankovních transakcí mezi obchodní společností Plzeňská investiční, žalobcem a skupinou CDKK týkající se převodu předmětných nemovitých věcí. Správce daně poté dne 2. 1. 2018 podal obdobné trestní oznámení na žalobce ve vztahu k nyní řešené dani. Zastřené jednání zúčastněných osob a obchodních společností ohledně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

prodeje nemovitostí vyvolalo ve správci daně obavu, že informování žalobce o dostupných informacích by mohlo zmařit cíl správy daní, tedy správné stanovení daně z příjmů právnických osob za dané zdaňovací období. Zastavení řízení o dodatečném přiznání k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly bylo v souladu s § 141 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do dne 31. 12. 2020. Dodatečné daňové přiznání bylo podáno z důvodu zohlednění dřívějších ztrát, takovému zohlednění správce daně v plné míře vyhověl.

42. Nedošlo ani k prekluzi daně, lhůta pro stanovení daně v této věci dle žalovaného končí 23. 5. 2026.
43. Co se týče námítky týkající se vedení spisu, žalovaný neshledává jakýchkoli vad, když současně žalobce ani neuvádí, jak konkrétně by mělo být zasaženo do jeho práv.
44. Vydal-li žalovaný po nahlížení do spisu své rozhodnutí, nepochybil, neboť zde není žádné zákonné lhůty, po kterou by žalovaný nemohl v návaznosti na nahlížení do spisu rozhodnout. Zástupce žalobce nahlížel do spisu při ústním jednání a nevznesl jakýkoli požadavek ohledně doplnění odvolání. Během odvolacího řízení trvajících tři roky měl žalobce dle žalovaného dostatečný prostor k výkonu svých procesních práv.

IV. Replika žalobce

45. V replice ze dne 13. 9. 2024 žalobce setrvává na tom, že ani z vyjádření žalovaného není zřejmé, jakou daňovou výhodu měl žalobce získat, jaký příjem žalobce nepřiznal ke zdanění. Z předmětné transakce žalobce žádný jiný příjem neměl. Dle žalovaného prodal žalobce nemovitost „pod cenou“, mezi prodávajícím a kupujícím však nebyl vztah propojenosti a prodej tak nemohl být posuzován dle § 23 odst. 7 ZDP. Žalovaný se pouze obecným institutem zneužití práva snaží aplikaci tohoto ustanovení rozšířit i na případ žalobce. Na jedné straně žalovaný tvrdí, že nelze dle uvedeného ustanovení postupovat, na straně druhé ale žalobci daň zvyšuje, jako by se o takový prodej jednalo. Žalobce přitom nemá možnost prokázat případný rozdíl v ceně. Sám žalobce nedosáhl žádného jiného příjmu, daňového zvýhodnění. Žalobce pouze prodal dané nemovitosti za cenu stanovenou znaleckým posudkem. Žalobce postupoval z ekonomicky racionálních důvodů, nejprve byla vypořádána koupě obchodního podílu a cena byla stanovena jako cena za vhodnou investiční příležitost, nikoli za účelem budoucího prodeje podílu, následně došlo k transferovému převodu majetku z koupené společnosti ze zadokumentovaných důvodů.
46. Bez bližšího, konkrétnějšího komentáře poté žalobce cituje vybrané rozsudky Nejvyššího správního soudu k otázce zneužití práva se závěrem, že důkazní břemeno o naplnění objektivního a subjektivního prvku zneužití práva nese správce daně, žalovaný nevyvrátil tvrzení žalobce a neprokázal, že realizace transakce by byla účelová a ekonomicky neopodstatněná.
47. *„Žalovaný, resp. správce daně, postupoval z pohledu žalobce zcela absurdně, když vypočetl daň žalobci tím způsobem, že vzal kupní cenu obchodního podílu z kupní smlouvy mezi původním a novým společníkem žalobce a od této odečetl kupní cenu nemovitostí z kupní smlouvy mezi žalobcem a kupujícím nemovitostí. Správce daně tak odečítal kupní ceny dvou odlišných komodit, k jejichž prodeji došlo mezi odlišnými subjekty. Výsledkem uvedeného postupu žalovaného je, že*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

žalobce má zdanit příjem, kterého dosáhl jeho bývalý společník za prodej obchodního podílu v žalobci samotným!“

48. Dále žalobce ve smyslu podané žaloby odmítl vypořádání některých dalších žalobních námitek žalovaným.

V. Průběh ústního jednání

49. Dne 28. 5. 2025 proběhlo ve věci ústní jednání, při kterém účastníci setrvali na svých dosavadních podáních.
50. Zástupce žalobce popsal, že celé transakce se účastnil od samého počátku. Zvolená konstrukce měla chránit všechny zúčastněné subjekty. Žalobce jako společnost měl rizikovou minulost spjatou s tehdejším společníkem. Jádro přednesu zástupce žalobce, včetně dotazů soudu, se týkalo otázky ceny podílu žalobce a hodnoty převáděných pozemků. Tehdejší společník Mgr. O. žalobce neměl zájem prodat pouze pozemky, byl ochoten prodat pouze celou společnost – svůj 100 % podíl v žalobci. Zástupce žalobce popsal, že cena podílu byla stanovena domluvou smluvních stran a jako taková neodrážela ani hodnotu pozemků, které žalobce vlastnil, ani nic jiného. Cena za podíl byla kupujícím akceptována s ohledem na očekávané zhodnocení pozemků, že investiční projekt bude někdy v budoucnu úspěšný, přičemž dlouho se jevil jako nereálný. Ostatně i Mgr. O. při svém výslechu uvedl, že zamýšlená cena prodeje podílu byla i 170 mil. Kč. Výslednou částku za prodej podílu kupující akceptoval s vidinou budoucího zisku poté, co budou pozemky zhodnoceny. Proces zhodnocování trvá dodnes, jak žalobce dokládá sdělením o nabytí právní moci územního rozhodnutí na stavbu Skladový a výrobní areál Ševětín II. Závěry znaleckého posudku ÚSI považuje žalobce za nesprávné; byly zde i jiné posudky a jiné částky. Prověřování ze strany policie skončilo odložením věci, přičemž v době změny právního názoru žalovaného bylo ukončeno i prověřování znalecké činnosti Ing. P., posudek byl shledán správným.
51. Zástupce žalobce navrhl doplnit dokazování předloženými internetovými články ke své rizikové minulosti, žádostí České advokátní komory ze dne 9. 3. 2017 adresované advokátovi provádějící úschovu částky ve výši 145 000 000 Kč od společnosti Plzeňská investiční, s. r. o., které byly následně převedeny ve prospěch účtu Mgr. O. a příslušnou odpověď advokáta, a to rovněž k prokázání rizikové minulosti žalobce. Dále k prokázání dlouhodobého procesu zhodnocování pozemků sdělení Magistrátu města České Budějovice ze dne 31. 3. 2025, č. j. SU/3950/2023-35, o nabytí právní moci rozhodnutí územního rozhodnutí pro stavbu Skladový a výrobní areál Ševětín II. Žalovaný navrhl doplnit dokazování dodatečným daňovým přiznáním žalobce k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a rozhodnutím správce daně ze dne 1. 11. 2018 o zastavení řízení o tomto dodatečném daňovém přiznání.
52. Krajský soud usnesením zamítl návrh na doplnění dokazování dodatečným daňovým přiznáním žalobce a souvisejícím rozhodnutím správce daně, neboť prokazovaná skutečnost – podání dodatečného daňového přiznání a zastavení řízení není sporná. Z důvodu, že předkládané články žalobce k prokázání jeho rizikové minulosti jsou již součástí daňového spisu a soud se s nimi takto seznámil, byl zamítnut i tento důkazní návrh žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

53. Soud doplnil dokazování žádostí České advokátní komory ze dne 9. 3. 2017, odpovědí JUDr. Jehneho ze dne 13. 3. 2017 a sdělením Magistrátu města České Budějovice ze dne 31. 3. 2025 o nabytí právní moci rozhodnutí na stavbu Skladový a výrobní areál Ševětín II.

VI. Posouzení věci krajským soudem

54. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších zákonů, dále jen „s. ř. s.“).
55. Žaloba je důvodná.
56. Jak již krajský soud nastínil shora, podaná žaloba se skládá z několika částí, v části III. žalobce popisuje skutkový stav ze svého pohledu; v části IV. popisuje, jak věc hodnotil správce daně, žalobce zde popisuje i námitky, které vznesl; v části V. popisuje žalobce posouzení věci žalovaným, co sám uváděl a jak na jeho argumentaci reagoval žalovaný, co navrhol žalobce za důkazy a jak na ně bylo reagováno. Z těchto částí žaloby je zřejmý nesouhlas žalobce s postupem daňových orgánů, jedná se o rekapitulaci názorů a postojů. Tuto část žaloby považuje krajský soud za „úvod do problematiky z pohledu žalobce“, přičemž samotné námitky, výhrady vůči důvodům napadeného rozhodnutí, prezentuje žalobce až v rámci části VI. a násl, kterou uvozuje tím, že se neztotožňuje s právním posouzením věci provedeným žalovaným.
57. V rámci podané žaloby žalobce následně převážně pouze popisuje vybrané části argumentace žalovaného a uvádí, že s nimi nesouhlasí, nerozumí jim atp. Tím ve své podstatě žalobce míří k otázce (ne)prezkontmatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, kterou však krajský soud nezjistil. Co se týče repliky žalobce, ta se z velké části sestává z citace judikatury k otázce zneužití práva s dílčími poukazy na uplatněné žalobní námitky, kterými se krajský soud zabývá níže. Žalobcem předkládanou judikaturu krajský soud nezpochybňuje, avšak v ní řešenými otázkami se daňové orgány zabývaly (zejména otázka existence daňové výhody). Věcnou argumentaci, kterou by žalobce rozporoval konkrétní závěry žalobou napadeného rozhodnutí, krajský soud v žalobě postrádá, neboť prosté konstatování nesouhlasu základ pro podrobnější přezkoumání napadeného rozhodnutí neposkytuje. Z tohoto důvodu se krajský soud převážně omezil na vypořádání dílčích otázek (ne)prezkontmatelnosti napadeného rozhodnutí, tj. toho, čím se dle žalobce žalovaný nezabýval, co žalobci není zřejmé, čemu žalobce nerozumí apod. a na vypořádání námitek týkajících se procesního postupu daňových orgánů. Úvahy žalovaného tvoří ucelený a logický celek a krajský soud v nich s přihlédnutím k podobě uplatněných žalobních bodů vad neshledává.
58. Předmětem hodnocení orgánů daňové správy je situace, která by se dala velmi zjednodušeně popsat takto. Žalobce jako společnost, která neměla žádný jiný majetek a nevykonávala ani žádnou činnost, vlastnila pozemky. Společnost, resp. její 100 % podíl byl dne 9. 5. 2016 prodán společnosti Plzeňská investiční, s.r.o., a to za cenu 136 536 004 Kč. V tento den dále došlo k prodeji všech pozemků žalobce společnosti C.D.K.K. Investment za 23 400 000 Kč. Orgány daňové správy vycházely z toho, že jestliže žalobce neměl žádný jiný majetek, nevykonával žádnou jinou činnost, pak hodnota podílu společnosti musí být odrazem reálné Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

hodnoty pozemků a přílehlých práv. Popsané okolnosti před samotným prodejem ve spojení s okamžitým převodem pozemků vedl daňové orgány k závěru, že u žalobce existuje chybějící výnos 113 136 084 Kč z prodeje majetku, který měl být zdaněn.

59. Jinými slovy, z kupní ceny za převod 100 % obchodního podílu žalobce ve výši 136 536 084 Kč lze dle daňových orgánů dovodit implicitní tržní ocenění jejího jediného podstatného aktiva – nemovitostí. Tentýž den však tyto nemovitosti na společnost C.D.K.K. Investment, s.r.o. za pouhých 23 400 000 Kč. V účetnictví žalobce se proto zaúčtoval výnos pouze ve výši 23,4 mil. Kč, přestože ekonomické protiplnění odpovídající reálné hodnotě aktiv (cca 136 mil. Kč) byl zhmotněn v ceně za obchodní podíl a zůstal mimo základ daně. Nezaúčtovaná částka zhruba 113 mil. Kč tak dle daňových orgánů představuje rozdíl mezi sjednanou a obvyklou cenou převodu aktiv, který se nepromítl do základu daně žalobce a který správce daně v hodnotil jako „krácení výnosů“, žalovaný jako zneužití práva – účelové navození transakce.
60. Dle § 18 odst. 1 ZDP platí, že *předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak*. Je zřejmé, že žalovaný vychází ze skutečnosti, že pokud žalobce neměl žádný jiný majetek než předmětné pozemky, pak hodnota této společnosti, jejího 100 % podílu, musí být odrazem reálné hodnoty pozemků a přílehlých práv.
61. Krajský soud přistoupil k vypořádání jednotlivých vznesených žalobních bodů tak, jak jsou v žalobě chronologicky předkládány.

VI.A Nesprávné právní posouzení věci žalovaným

VI.A.1 Zneužití práva

62. Zneužití práva lze konstatovat, je-li zároveň splněno objektivní a subjektivní kritérium. Objektivní kritérium zneužití práva spočívá v tom, že daňová výhoda byla získána v rozporu s účelem právní úpravy, když v tomto případě § 18 odst. 1 ZDP stanovuje, co je předmětem daně z příjmů právnických osob. Dle žalovaného skutečný příjem z nakládání majetku unikl zdanění – zdaněn byl jen přiznaný příjem dle kupní smlouvy na dané pozemky ve výši cca 23,4 mil. Kč; zbylá částka 113 136 084 Kč zůstala skryta v uměle navozené konstrukci bez reálného ekonomického důvodu. Žalobce dle žalovaného nezdanil veškeré skutečně dosažené příjmy z nakládání s majetkem; žalobce účelově zkrátil svůj základ daně.
63. Žalovaný na straně 9 a násl. popsal institut zneužití práva a jeho výklad v přílehlavé judikatuře soudů. Ostatně žalobce se proti žalovaným předestřené judikatuře nevymezuje, má však za to, i s ohledem na jím předkládanou judikaturu, že žalovaný otázku zneužití práva hodnotil nesprávně.
64. Při posuzování naplnění objektivního kritéria zneužití práva je nutno jednotlivé úkony a transakce provedené daňovým subjektem hodnotit jednotlivě i v souvislosti. K naplnění objektivního prvku dojde tehdy, pokud ze všech objektivních okolností (zejm. úkonů provedených daňovým subjektem) po jejich celkovém zhodnocení vyplývá, že postrádají ekonomický smysl a jejich hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. V takovém případě pak tyto zjištěné objektivní okolnosti provedených transakcí dále umožňují učinit závěr o záměru daňového subjektu získat daňovou výhodu takovýmto umělým vytvořením

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

podmínek pro její dosažení. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2022, čj. 4 Afs 376/2021-60).

65. Subjektivní kritérium zneužití práva pak spočívá v tom, že převažujícím účelem posuzovaného jednání bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu a jeho obsahem umělé vytváření podmínek vyžadovaných pro její přiznání. Subjektivní a objektivní kritérium není třeba posuzovat striktně odděleně. V praktické rovině se rozdíl mezi objektivním a subjektivním kritériem zneužití práva v oblasti přímých daní může stírat (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42).
66. Žalobce v rámci prvních námitek cituje judikaturu správních soudů a uvádí, čemu nerozumí, co vysvětloval. Krajský soud však neshledal, že by žalovaný žalobci tyto skutečnosti nevysvětlil, že by na jeho argumentaci nereagoval. Na tomto místě žalobcem tvrzenou nepřezkoumatelnost krajský soud neshledal. Tvrdí-li žalobce v této části žaloby, že vysvětloval, zdůrazňoval apod., nejedná se o argumentaci, která by vedla ke zpochybnění závěrů žalovaného, ale o vyjádření prostého nesouhlasu. Subjektivní přesvědčení žalobce o nesprávnosti závěrů žalovaného nezpůsobuje nepřezkoumatelnost. Věcná argumentace proti jednotlivým závěrům žalovaného chybí. Sám krajský soud na první pohled vady, pro které by bylo nutné konstrukci žalovaného odmítnout bez dalšího, neshledal.
67. Uvádí-li žalobce na prvním místě, že z napadeného rozhodnutí **nejjistil, v čem spočívá jeho neoprávněné daňové zdůvodnění**, pak jej krajský soud odkazuje na výše uvedené v bodech 58 až 62. Jak poté shrnuje žalovaný v bodě 128 napadeného rozhodnutí, žalobce *„nepostupoval při zdanění veškerých skutečně dosažených příjmů z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem v souladu se smyslem a účelem zákona a neoprávněně snížil základ daně o částku, kterou správce daně vyčíslil ve výši 113 136 084,- Kč, kdy z celého spisového materiálu a zjištění správce daně učiněných ve Zprávě o daňové kontrole je zřejmé, že nastavená a šetřená transakce naplňovala znaky zneužití práva, a to ustanovení § 18 odst. 1 ZDP.“* To přitom odpovídá i na to, že žalobce z rozhodnutí **nerozumí tomu, za jakým účelem činil danou transakci a jakou daňovou výhodu se snažil získat**, stejně tak je v tom skryta i odpověď na to, že žalobci **není známo, jaký nárok hodlal vůči správci daně získat** (srov. rovněž níže body 82 a násl.).

VI.A.2 Důkazní břemeno v oblasti zneužití práva

68. V této části žaloby žalobce popisuje, že orgány daňové správy žalobci prokázaly pouze to, co on sám doložil a vysvětlil. Žalobce popisuje, že žalovaný doplnil do spisu znalecký posudek ze dne 10. 6. 2019 znalcem Vysoké učení technické v Brně – Ústav soudního inženýrství (posudek ÚSI), hodnocením posudku se žalovaný podrobně zabývá v bodě 111 – 128 napadeného rozhodnutí, avšak více z něho nevychází.
69. Žalovaný v bodech 115 a násl. svého rozhodnutí popisuje, že nahlédl do trestního spisu a převzal z něho kopii tohoto posudku a žalobce s jeho obsahem seznámil. Úkolem posudku, zadaného nikoli žalovaným, ale policií, bylo určit cenu obvyklou daných nemovitostí a ověřit závěry posudku Ing. P. Dále žalovaný v bodě 127 svého rozhodnutí popsal, že *„[r]evizní znalecký posudek potvrdil závěry správce daně ohledně zpochybnění ceny za předmětné pozemky deklarované odvolatelem ve výši 23 400 000 Kč. ... ÚSI VUT v Brně předmětné nemovitosti ocenil ... (na) 244 092 376 Kč, což... je cena řádově přesahující cenu stanovenou při*
Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

prodeji obchodního podílu. „Žalovaný k námitce žalobce v bodě 203 poté vysvětlil, že posudek „nebyl v daňovém řízení použit pro stanovení ceny obvyklé. (...) Správce daně a odvolací orgán tak nepoužili pro stanovení chybějících výnosů ani znalecký posudek zpracovaný ÚSI VUT ani jiný posudek.“ Jinými slovy, tento posudek potvrzoval závěry daňových orgánů o zpochybnění kupní ceny 23 400 000 Kč. Z uvedeného plyne, že posudek sloužil jako indicie pro to, že prodejní cena pozemků byla zlomková a transakce postrádala ekonomický smysl; cílem žalovaného nebylo zjištění ceny obvyklé.

70. Ptá-li se poté žalobce, **z jakého důvodu by při prodeji nemovitostí měla být relevantní cena sjednaná za prodej obchodního podílu**, pak na tuto otázku lze najít odpověď již výše v bodech 58 až 62, v návaznosti na průběh ústního jednání před krajským soudem viz rovněž níže body 82 a násl. Jak shrnuje žalovaný v bodě 187 svého rozhodnutí, „[j]estliže daňový subjekt nevykonává žádnou podnikatelskou činnost a jediným jeho hmotným majetkem byly nemovité věci, které byly obratem prodány za zlomkovou prodejní cenu obchodního podílu, pak uvedené s přihlédnutím ke všem závazkovým vztahům, jednoznačně prokazuje, že tato transakce neměla ekonomicky racionálně odůvodněný smysl a že prodej nemovitostí směřoval ke zvýšení zisků odvolatele. Tuto skutečnost pak daňový subjekt není schopen racionálně vysvětlit ani svojí „rizikovou“ minulostí.“ Tyto závěry zde žalobce nerozporuje a vznášeli-li pouze otázky, na které již odpověděl žalovaný, pak pokud odpovědi žalovaného žalobce nerozporuje, nemá krajský soud co by v mezích uplatněných žalobních bodů přezkoumal.

VII. K jednotlivým bodům odůvodnění napadeného rozhodnutí

71. Žalobce namítá, že nelze zaměňovat cenu obvyklou stanovenou znaleckým posudkem a smluvní cenu za převod obchodního podílu. To však daňové orgány nečiní a žalovaný se touto námitkou žalobce zabýval v bodech 146 a násl. napadeného rozhodnutí. S důvody dle uvedenými žalobce na tomto místě žaloby nepolemizuje. Jak plyne již ze shora uvedeného, žalovaný vycházel z toho, že hodnota podílu ve společnosti odpovídala hodnotě nemovitostí a spojených práv, když celý ekonomický obsah společnosti tvořily pouze dané nemovitosti spolu s navázanými právy.
72. Žalobce rovněž uvádí, že nerozumí tomu, jak mohla být transakce realizována za jiné ceny, než jaké byly ve smlouvách uvedeny. I tyto úvahy žalovaného však souvisí „chybějící zjevnou ekonomickou opodstatněnost v případě nákupu obchodního podílu daňového subjektu společností Plzeňská investiční s.r.o. a následného okamžitého prodeje veškerých nemovitostí a práv k nim se vázících společnosti CDKK Investment za méně jak čtvrtinovou cenu obchodního podílu, když jediná hodnota obchodního podílu spočívala právě v převáděných nemovitostech a práv k nim se vázících.“ (bod 150 napadeného rozhodnutí).
73. Co se týče posudku Ing. P. a jeho prohlášení, že ocenil i veškeré příslušenství a práva s nemovitostmi související, čímž žalobce rozporuje závěr žalovaného, že pozemky nebyly pouze ornou půdou, ale již v době prodeje byly za tímto účelem zhodnoceny, pak nelze přehlížet identifikované nedostatky posudku Ing. P. obsažené v revizním znaleckém posudku ÚSI (bod 116 a násl. napadeného rozhodnutí). Znalecký posudek byl z konkrétních důvodů hodnocen jako nedostatečný a neúplný. Ačkoli se žalobce o tento znalecký posudek Ing. P. opírá, na jeho zpochybnění nereaguje. Žalovaný při hodnocení, že „předmětné pozemky nebyly pouze ornou půdou, ale byly již v době jejich prodeje za tímto účelem zhodnoceny“

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

popisuje, že od června 2015 do března 2016 došlo k odkupům menších pozemků a pozemky na LV č. 1384 nabyly ucelenější podoby, 16. 4. 2016 došlo k nabytí účinnosti změny územního plánu obce Ševětín a změně plochy na smíšené výrobní a komerční (bod 69); rovněž popisuje, že v roce 2015 byly prodávány zemědělské parcely, „v rámci prodeje pozemků společnosti CDKK Investment se jednalo o ucelený soubor majetku, pro něž odvolatel sám inicioval změnu územního plánu“ (bod 132-133). Rovněž je popisováno (body 152-153), že zde byly již souhlasy s vydáním územního rozhodnutí pro budoucí výstavbu logistického centra, demoliční výměr. Dle žalovaného tak pozemky již byly „developersky“ zhodnoceny.

74. Žalobce dále nesouhlasí ani se závěrem žalovaného, že „skupina CDKK však bez jakéhokoliv ekonomického opodstatnění v rámci řetězových smluv o zápůjčkách, resp. úvěrových smlouvách poskytla finanční prostředky ve výši 145 mil. Kč nově založené společnosti Plzeňská investiční s.r.o., jejichž konečným příjemcem byl pan O., kterému byly vyplaceny mimo jiné za převod obchodního podílu.“ Dle žalobce se jednalo o zápůjčku či úvěr, byly dostatečně zajištěny a současně byla vedena spolupráce za účelem zhodnocení pozemků a jejich prodej budoucímu investorovi. To však se závěry žalovaného nikterak nepolemizuje. Odkazuje-li žalobce na čl. III (mylně uváděno II.) žaloby, zde žalobce popisuje skutkový stav a jednotlivé smlouvy. Zde obsažené dílčí hodnotící závěry žalobce však závěry daňových orgánů nemohou samy o sobě vyvrátit. Žalovaný v bodech 71-75 podrobně popisuje jednotlivé smlouvy a následný proces. Z nákresu v bodě 80 plyne oběh peněz v rámci jednotlivých navzájem se znajících aktérů.
75. Blíže lze poukázat na závěry bodu 95: „správce daně měl pochybnosti o racionalitě transakcí spočívající v nákupu pozemků společností CDKK Investment, která se na základě uvedených kupních smluv stala vlastníkem předmětných nemovitostí včetně veškerého jejich Příslušenství, jež zahrnovaly především pozemky a nemovitosti bývalého hospodářského dvora Švambersk. Právě skupina CDKK však bez jakéhokoliv ekonomického opodstatnění v rámci řetězových smluv o zápůjčkách, resp. úvěrových smlouvách poskytla finanční prostředky ve výši 145 mil. Kč nově založené společnosti Plzeňská investiční s.r.o., jejichž konečným příjemcem byl pan O., kterému byly vyplaceny mimo jiné za převod obchodního podílu.“; bod 102: „další objektivní okolnosti týkající se způsobu úhrady za obchodní podíl daňového subjektu, který protékal přes následující osoby formou bezúročných zápůjček (viz bod [72] tohoto Rozhodnutí): Ing. J. Č. → CDKK Fin → CDKK HEAD → Fr. J. → Plzeňská investiční s.r.o. → N. O., a rovněž poukazuje na závazek pana J. vyplývající ze smlouvy o zápůjčce uzavřené mezi ním a CDKK HEAD, že se změnou hodnoty společnosti Plzeňská investiční s.r.o. nebo daňového subjektu, musí společnost CDKK HEAD vydat souhlas. Vlastníkem předmětného nemovitého majetku včetně Příslušenství se tak stala obchodní společnost CDKK Investment, která vznikla 16. 12. 2015. Prostředky na úhradu kupní ceny obchodního podílu byly poskytnuty zprostředkovaně vlastníkem společnosti CDKK Investment, tj. panem Ing. J. Č., který je současně jednatelem této společnosti a který bez jakéhokoliv ekonomického opodstatnění v rámci řetězových smluv o zápůjčkách, resp. úvěrových smlouvách poskytl finanční prostředky ve výši 145 mil. Kč na nákup obchodního podílu daňového subjektu společnosti Plzeňská investiční s.r.o., aby si společnost CDKK Investment vzápětí koupila veškerý majetek daňového subjektu za zlomkovou cenu.“; pro dokreslení poté i bod 103 „rozhodnutím ze dne 24. 2. 2017, tj. až více než osm měsíců po prodeji pozemku, došlo ke snížení základního kapitálu daňového subjektu o 20 783 000,- Kč, přičemž jako důvod uvedl jednatel daňového subjektu, že daňový subjekt nevyvíjí žádnou činnost“.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

76. Ve zcela obecných námitkách žalobce tak není nic, čím by se krajský soud mohl zabývat, když žalobce to, na čemž žalovaný staví své závěry, přehlíží. Uvádí-li žalobce, že řádně doložil, z jakých důvodů proběhly platby, pak takovou argumentaci zde krajskému soudu žalobce nepředkládá.
77. Jestliže není žalobci jasné, proč se tím žalovaný zabýval, pak závěry žalovaného lze zjednodušeně shrnout takto: žalovaný popisuje neúčelný ekonomický kolotoč „řetězového financování“ kupní ceny podílu. V bodě 72 rozhodnutí uvádí: „[d]le zjištění správce daně souběžně proběhl řetězec finančních transakcí (uzavírání smluv o zápůjčce/úvěru, směnky, převody na bankovních účtech), v rámci kterých byla přes **společnosti skupiny CDKK** (tj. společnosti, které patří rodině **Ing. J. Č.**), pana F. J. a společnost **Plzeňská investiční s.r.o.** uvedená kupní cena převedena na účet **Mgr. N. O.**“. Peníze tedy putují uvnitř skupiny CDKK od Ing. Č. až ke společnosti **Plzeňská investiční, s.r.o.** (F. J.), která z nich uhradí kupní cenu 100 % podílu v žalobci. Tentýž den pak další společnost Ing. Č., CDKK Investment, s.r.o., koupí od žalobce jeho jediný majetek – pozemky – za 23,4 mil. Kč. Výsledkem je to, že skupina CDKK financuje koupi podílu, vzápětí si z téhož zdroje obstarává žalobcovo pozemky, žalobce vykáže jen 23,4 mil. Kč výnosů, zatímco rozdíl 113 136 084 Kč „mizí v ceně podílu“ a není zdaněn; právě tuhle částku odvolací orgán doměřil jako „chybějící výnos“ ve smyslu § 18 odst. 1 ZDP a principu zákazu zneužití práva.

VII.A K vypořádání odvolacích důvodů žalovaného

VII.A.1 Stanovení ceny převáděných pozemků

78. Žalobce na tomto místě brojí proti otázce stanovení ceny převáděných pozemků, směřuje k otázce znaleckého zkoumání ceny, poukazuje na smluvní volnost a cenotvorbu trhu. Míjí se však zcela nosnými myšlenkami napadeného rozhodnutí. Krajský soud již výše popsal, že žalovaný vycházel zjednodušeně řečeno z toho, že prodal-li se 100 % podíl v žalobci jako ve společnosti nevykonávající žádnou činnost a mající jako jediný majetek dané pozemky, pak cena podílu odpovídá ceně tohoto jediného majetku jinak prázdné a bezcenné „skořápky“.
79. Žalobce se rovněž vrací k obsahu posudku Ing. P., tento posudek, jak soud uvedl již výše, byl podroben silné kritice ve srovnávacím posudku. Pouhé setrvávání žalobce na tvrzení, že posudek byl úplný a správný, neboť znalec Ing. P. to o svém posudku tvrdí, argumentaci žalovaného nevyvrací.

VII.A.2 Směšování pojmů „cena“ a „hodnota“

80. Tak, jako již plyne z výše uvedeného, tak žalovaný v bodech 146 a násl. svého rozhodnutí k obdobné odvolací námitce žalobce popisuje a rozvíjí, že jediným aktivem společnosti žalobce byly právě převáděné pozemky s příslušenstvím; neexistoval jiný dlouhodobý majetek ani provozní činnost. Proto vychází z toho, že hodnota obchodního podílu musela být odvislá především od hodnoty tohoto majetku a kupní cena podílu tudíž odráží ekonomickou hodnotu pozemků (srov. i bod 85). Žalovaný neuvádí, že cena podílu by se rovnala obvyklé ceně podílu, nýbrž vychází z toho, že jsou-li pozemky jediným aktivem společnosti, pak je i cena podílu společnosti ukazatelem jejich ekonomické hodnoty. Dle žalovaného hodnota podílu nemůže pocházet odjinud než z hodnoty pozemků, proto cena podílu indikuje/zrcadlí/konverguje cenu pozemků.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

81. Žalobce zde dále namítá, že „[ž]alovaný pouze stále „poukazuje na chybějící zjevnou ekonomickou opodstatněnost v případě nákupu obchodního podílu daňového subjektu společností Plzeňská investiční s.r.o. a „následného okamžitého prodeje veškerých nemovitostí a práv k nim se vázících společnosti CDKK Investment za méně jak čtvrtinovou cenu obchodního podílu, když jediná hodnota obchodního podílu spočívala právě v převáděných nemovitostech a práv k nim se vázících.“, že žalobce již tuto transakci vysvětloval, že Mgr. O. trval na prodeji podílu, že podíl byl koupen za smluvní cenu, že žalobce hodlal nemovitosti prodat a že kupující byl „čistou společností“ nezatíženou historií. To žalobce ve svém odvolání namítal a žalovaný jeho námítky vypořádal. Konstatuje-li žalobce co namítal, opakuje-li již jednou vyřčené, ale nereaguje na to, jakým způsobem žalovaný jeho dílčí námítky vypořádal, není zde nic, čím by se krajský soud mohl zabývat. Žalovaný tuto problematiku řeší v bodech 174 a násl., se zde uvedenými důvody žalobce věcným způsobem nepolemizuje.
82. V rámci ústního jednání před krajským soudem zástupce žalobce opětovně popsal žalobcův pohled na absenci vztahu mezi cenou podílu a hodnotou pozemků. S touto argumentací, která je ze strany žalobce setrvalá, se však daňové orgány vypořádaly. Žalobce setrvává na svém popisu a závěry daňových orgánů odmítá. Jednotlivé důvody, které daňové orgány a zejména žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí, však žalobce krom jejich negace podrobněji věcně nerozporuje. Za účelem reakce krajského soudu na přednes žalobce při ústním jednání krajský soud na tomto místě shrnuje závěry a argumentaci žalovaného tak, jak plyne z napadeného rozhodnutí. Do jisté míry se však jedná o opakování toho, co krajský soud v kontextu napadeného rozhodnutí již uvedl, když žalobce svojí argumentací míří k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
83. Jediným společníkem a jednatelem žalobce od jejího vzniku do dne 9. 5. 2016 byl Mgr. O. Dne 26. 11. 2012 byl základní kapitál žalobce navýšen nepeněžitým vkladem souboru předmětných nemovitostí; nepeněžitý vklad byl jako celek oceněn znaleckým posudkem ze dne 15. 10. 2012 na částku 20 683 000 Kč. Žalobce neměl žádný jiný majetek, nevyvíjel žádnou podnikatelskou činnost vyjma úkonů týkající se svého majetku. Dne 7. 12. 2015 byla založena společnost Plzeňská investiční, s. r. o., která se dne 9. 5. 2016 stala jediným společníkem žalobce, obchodní podíl žalobce byl Mgr. O. této společnosti, jejímž společníkem a jednatelem byl p. J., prodán za 136 536 084 Kč. Finanční prostředky, jak je popisováno výše, byly získány od Ing. Č. cestou skrze jeho společnosti. Společnost Plzeňská investiční, s. r. o., v rozvaze ke dni 31. 12. 2016 v dlouhodobém finančním majetku vykazuje 23 291 tis. Kč, přestože nakoupila obchodní podíl za částku 136 536 084 Kč. Rozdíl mezi cenou podílu a hodnotou pozemků dle posudku Ing. P. v kontextu přednesu zástupce žalobce je „prémii“ Mgr. O., částkou, kterou získal nad rámec hodnoty pozemků za prodej svého podílu. Mgr. O. při své výpovědi správci daně popsal, že nakupoval pozemky za účelem maximálního zhodnocení ve vazbě na vývoj projektu dálnice, plánovaného sjezdu dálnice tak, aby pozemky vytvářely souvislou plochu; chtěl usilovat o vydání územního rozhodnutí pro budoucí výstavu logistického centra. Na tomto místě nelze proto souhlasit se zástupcem žalobce, že pravděpodobný záměr Mgr. O. byla stavba druhé FVE v dané lokalitě. Pan J. při jednání správci daně dne 25. 10. 2018 sdělil, že nejcennějším vlastnictvím žalobce bylo povolení k napojení stávajícího území ze silnice první třídy I/3 Praha – České Budějovice a demoliční výměr na chráněnou památku statek Švamberg, pravomocné územní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

rozhodnutí a pořízení či zahájené změny územních plánů. To bylo pojímáno jako „příslušenství pozemků“. Bez toho měly pozemky hodnotu orné půdy. Žalovaný popisuje, že dle svědka Z., jeden z jednatelů společnosti CDKK Investment, Ing. Č. jako majitel a p. J. jako prokurista (v roce 2017; současně jednatel a společník Plzeňské investiční, s. r. o.) všechno řídili a projekt měl na starost p. J. – Ing. Č. poskytl finanční prostředky a p. J. za ústní příslib budoucího profitu pracoval na uskutečnění projektu. Od Ing. Č. skrze skupinu jeho společností CDKK v rámci řetězu smluv o zápůjčkách, o úvěrech získala společnost Plzeňská investiční, s. r. o., prostředky na koupi podílu žalobce za danou částku. Tato koupě byla dle zástupce žalobce hnána vidinou budoucího zisku. Společnost Plzeňská investiční, s. r. o., však žádný budoucí zisk nerealizovala, ani realizovat nemohla, když bylo p. J. z pozice jediného společníka této společnosti, která byla jediným společníkem žalobce, rozhodnuto o okamžitém prodeji pozemků dle posudku Ing. P. V tu chvíli společnosti Plzeňská investiční, s. r. o., zbyl ve svém důsledku pouze dluh z finančních prostředků použitých na koupi obchodního podílu, když jediné aktivum přešlo do rukou společnosti CDKK Investment. V této společnosti se poté v květnu 2017 stal p. J. prokuristou. Ačkoli se v tomto případě na straně Ing. Č. a jeho společností ve vztahu k p. J. a jeho společnosti a tím i k žalobci o propojené osoby dle § 23 odst. 7 ZDP dle daňových orgánů nejednalo, jednalo dle jejich závěrů o propojenost prostřednictvím osobní známosti p. J. a Ing. Č.. V rámci tohoto zjednodušeného skutkového stavu žalovaný dovozuje naplnění subjektivní stránky zneužití práva, přičemž však z tohoto stavu se podává i to, že se nejednalo o zcela běžný a investiční záměr tak, jak jej zástupce žalobce při ústním jednání soudu vykreslil. Nejednalo se o běžnou koupi hodnoty za účelem jejího dalšího zhodnocení tak, že pro budoucí zhodnocení je akceptována vyšší než skutečná cena. Kupující, Plzeňská investiční, s. r. o., nenesla reálné podnikatelské riziko (resp. není zřejmé, o jaké riziko by se v této konstrukci mělo jednat), neboť pozemky obratem bez jakéhokoli tvrzeného zhodnocení „vyvádí“ z žalobce, který je prodává „spřátelené“ společnosti CDK Investment. Kupní cena pozemků dle žalobce vychází z posudku Ing. P., který je však zpochybněn co do kvality samotného posudku, tak i do závěru o ceně pozemků. Znalecký ústav ÚSI odhaduje cenu pozemků včetně příslušenství na cca 244 mil. Kč. To je pro daňové orgány signálem, že cena, za kterou žalobce pozemky prodává, není cenou skutečnou; dle daňových orgánů byla jejich prodejní cena uměle „podtržní“. Rozdíl cca 113 mil. Kč je dle daňových orgánů interním přesunem peněz k posunu daňové povinnosti a situaci proto hodnotí jako zneužití práva v kontextu § 18 odst. 1 ZDP.

84. V této situaci tak, jak je popisováno, poté daňové orgány tvoří konstrukci, že cena podílu žalobce musí s ohledem na jimi popisované skutečnosti odpovídat skutečné hodnotě pozemků. Tuto úvahu vnímá krajský soud jako úvahu založenou na jediné dostupné ceně vzešlé z běžné tržní situace. V rámci tržního prostředí Mgr. O. nabízí k prodeji 100 % podíl žalobce a tím zprostředkovaně i vlastnické právo k daným pozemkům a jejich příslušenství, jichž si cení. Právě této „trhem vytvořené ceny“ se daňové orgány v rámci své úvahy chopí. Ačkoli žalobce se závěry daňových orgánů nesouhlasí, nepředkládá soudu argumentaci, na jejímž základě by konstrukci daňových orgánů krajský soud odmítl.
85. Zdůrazňuje-li žalobce při jednání soudu, že zhodnocování pozemků probíhá dodnes a odkazuje na sdělení Magistrátu města České Budějovice, pak jednak se zcela jednoduše jedná

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

o další zhodnocování. Je však zřejmé, společnost Plzeňská investiční, s. r. o., která měla podíl v žalobci jako investici zakoupit, se žádného zhodnocení nedočkala.

86. Zástupce žalobce se v rámci jednání soudu vymezil proti reviznímu posudku ÚSI, avšak tento posudek jako takový nebyl podrobněji zpochybněn. Obsahem tohoto posudku se žalovaný zabývá v bodě 111 a násl. napadeného rozhodnutí. Zástupce žalobce poté zmínil i existenci jiných posudků. Ze spisu, resp. napadeného rozhodnutí, se podává existence posudku Ing. K. ze dne 15. 10. 2012, jednalo se o ocenění nepeněžitěho vkladu, které však není aktuální s ohledem na zhodnocení pozemků v čase. *„Odvolatel dále dokládá odborné stanovisko k ceně od znaleckého ústavu PROFI-TEN a. s., dle kterého byla stanovena cena nemovitosti ke dni 4. 5. 2016 ve výši 44 339 041 Kč. Dále je odvolateli známo, že v trestním řízení vedeném Národní centrálou proti organizovanému zločinu SKPV Expoziturou České Budějovice byl vypracován ještě jeden posudek na částku 77 mil. Kč...“* (bod 194 napadeného rozhodnutí). Žalovaný dále v bodě 205 svého rozhodnutí popisuje i stanovisko znaleckého ústavu Profi-TEN, a. s., ze dne 4. 1. 2019, které se vztahuje k posudku Ing. P. (oceněno na cca 44,4 mil. Kč), jímž nebylo dokazováno. Žalobce však v řízení před krajským soudem v tomto směru nic konkrétního neuvádí a žalovanému samotný posudek ÚSI sloužil pouze ke znevěrohodnění posudku Ing. P., což však žalobce činí i sám, zmiňuje-li existenci jiných posudků. Sama skutečnost, že prověřování Ing. P. bylo policií skončeno pak nic podstatnějšího pro krajský soud neznamena, ostatně na základě tohoto sdělení zástupce žalobce nelze nikterak hodnotit ani to, zda jeho ocenění daných pozemků bylo věcně správné či nikoli.

VII.A.3 Nepřezkoumatelné, nesrozumitelné a nejasné znění Zprávy o daňové kontrole

87. Žalobci není zřejmé, proč byl znalecký posudek ÚSI doplňován v odvolacím řízení a proč se žalovaný hodnotí posudek Ing. P. a ÚSI. Na tuto otázku žalobce je možno najít odpověď již výše. Žalovaný nahlédl do trestního spisu a převzal kopii posudku jako další podklad řízení. Posudek ÚSI měl určit obvyklou cenu daných pozemků a kriticky zhodnotit posudek Ing. P. Posudek ÚSI potvrdil podezření správce daně, že částka 23,4 mil. Kč neodpovídá tržní hodnotě pozemků. Tento posudek nebyl podkladem pro výpočet doměřené daně, ale slouží jako jeden z podkladů pro další závěry daňových orgánů. Oběma posudkům se žalovaný věnuje i proto, že reaguje na jednotlivé námitky žalobce.

VII.A.4 Důkazní břemeno na straně správce daně a racionální vysvětlení

88. Namítá-li žalobce v tomto bodě žaloby s odkazem na bod 171 napadeného rozhodnutí, jednotlivé body transakce, že žalovaný pouze jednotlivé kroky nepopisuje a neuvádí, jakou konkrétní daňovou výhodu měl žalobce získat, pak obdobnou námitkou se již krajský soud zabýval výše, kde předložil, jak žalovaný tuto daňovou výhodu popsal.
89. Co se týče zde žalobcem zmiňované známosti jednotlivých osob, subjektivní stránky, otázky jaký příjem nebyl do základu daně zahrnut, jednak se nejedná o řádně formulované žalobní body založené na oponentuře závěrů žalovaného, jednak již výše krajský soud poukázal na odůvodnění žalovaného, kde jsou tyto skutečnosti, které nejsou žalobci jasné, vysvětleny.

VII.A.5 Vyjádření odvolatele na seznámení v odvolacím řízení a hodnocení odvolacího orgánu

90. Žalobce na tomto místě opětovně nerozumí tomu, proč byl opatřen posudek ÚSI a proč nebylo akceptováno prohlášení Ing. P. ze dne 17. 4. 2019. Jakkoli znalec Ing. P. deklaruje, že řádně ocenil vše, co ocenit měl, v kontextu posudku ÚSI tento posudek u žalovaného neobstál. Ve světle posudku nezávislého revizního ústavu posudek Ing. P. neobstál, stejně tak neobstálo ani prohlášení Ing. P.
91. Žalobce dále nesouhlasí s tím, že by došlo k přenosu důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu, avšak svůj nesouhlas odůvodňuje pouze tím, že daňové orgány mu žádné skutečnosti svědčící závěru o zneužití práva neprokázaly, naopak to byl on, kdo se snažil prokázat opak. Pochybnosti daňových orgánů i jejich následné závěry již krajský soud popsal shora. Obecně vyjádřený nesouhlas žalobce přechod důkazního břemene z daňových orgánů na žalobce nevyvrací.

VII.A.6 Výzva k podání dodatečného daňového přiznání

92. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření daně z moci úřední může dojít pouze a) na základě *výsledku daňové kontroly, nebo b) v případě, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení*. Znění § 145 odst. 2 daňového řádu pak stanoví, že *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek*.
93. Povahou povinnosti správce daně zakotvené v citovaném ustanovení se Nejvyšší správní soud zabýval například v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, v němž dospěl k závěru, že *„dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“* Z této obecné povinnosti správce daně dovodil rozšířený senát výjimku v případě, že *„by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní (...) O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“*
94. Nezbytnou podmínkou výjimky z povinnosti vydat výzvu je možné zmaření cíle správy daní, nikoli pouze samotné podezření na účast daňového subjektu na daňovém podvodu.
95. Žalobce namítá, že zjištění správce daně, dle kterého bylo podáno trestní oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu krácení daně, ani to, že sám žalovaný podal proti žalobci trestní oznámení, neodůvodňují absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Uvádí, že u něho samotného nebylo dáno žádné podezření na podvodné jednání a správce

daně nedisponoval žádnými informacemi, že by se žalobce mohl snažit zmařit správné stanovení daně.

96. Daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 23. 5. 2018. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 209 a násl.) popisuje, že zahájení daňové kontroly předcházelo dne 22. 12. 2017 nahlédnutí do trestního spisu, dále správce daně disponoval informacemi od bank a z katastru nemovitostí. To mohlo i dle žalovaného založit důvodný předpoklad správce daně pro doměření daně. Správce daně tak dle žalovaného postupoval proto, že byl vyrozuměn ze dne 6. 12. 2017 vyrozuměn policií o trestním oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácená daně z nabytí nemovitostí na pana Č. a Ing. J. Dne 2. 1. 2018 pak žalovaný podal trestní oznámení pro podezření ze spáchání téhož trestného činu na žalobce.
97. K tomu žalovaný popisuje (bod 212), že „[a]čkoliv lze shledat, že správci daně vznikl důvodný předpoklad, že by daň mohla být doměřena ještě před samotným zahájením daňové kontroly, v rámci zastřené jednání zúčastněných osob a společností týkající se prodeje zde řešených nemovitostí, správci daně mohla jednoznačně vzniknout obava, že by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně. Správce daně tedy postupoval správně v intencích usnesení rozšířeného senátu (viz bod [67] právního rámce), když od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustil a bez dalšího u daňového subjektu zahájil dne 23. 5. 2018 daňovou kontrolu. Ostatně trestní řízení na dani z příjmů právnických osob daňového subjektu bylo zahájeno ještě před samotnou daňovou kontrolou, resp. osoby zúčastněné v daňovém řízení o této skutečnosti věděly, což jednoznačně mohlo zvýšit předmětné obavy správce daně.“ (důraz doplněn).
98. Existence trestních oznámení, tedy poznatky o možném předchozím podvodném jednání, sama o sobě nevydání výzvy neodůvodňuje. Žalobce však přehlíží, že žalovaný uvedl, proč bylo shledáno, že by mohlo dojít ke zmaření cíle správy daní. Poukazuje na *zastřené jednání zúčastněných osob a společností týkající se prodeje zde řešených nemovitostí*, kterým se zabývá v podstatné části svého rozhodnutí. S tímto odůvodněním žalobce nepolemizuje, pouze obecně uvádí, že samo trestní oznámení postup daňových orgánů neodůvodňuje. Krajský soud s ohledem na chybějící žalobní námitku věcně neposuzoval důvody uváděné žalovaným. Úkolem krajského soudu není za žalobce domýšlet důvody, pro které by závěry žalovaného nemohly obstát.
99. Namítá-li žalobce, že naopak dne 1. 10. 2018 podal dodatečné daňové přiznání, ve kterém hodlal zrušit daňovou ztrátu a vykázat daňovou povinnost 644 100 Kč, pak vyjádření žalovaného k podané žalobě plyne, že dodatečné daňové přiznání žalobce podal z důvodu zohlednění dřívějších daňových ztrát, přičemž žalovaný tyto požadavky žalobce akceptoval. S ohledem na učiněné závěry pak není na místě, aby se krajský soud zabýval další hypotetickou úvahou žalobce týkající se tohoto daňového přiznání a argumentací, v jejímž rámci žalobce cílí na uplynutí lhůty pro stanovení daně.
100. Dodává-li žalobce ve své replice, že trestní oznámení nebyla důvodná, nedošlo k zahájení trestního stíhání jakékoli osoby, pak tento následný vývoj nemá na shora učiněné závěry podstatnější vliv, když i předmět a účel daňového a trestního řízení je odlišný.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

101. V kontextu samotného ústního jednání nelze než dodat, že argumentuje-li žalobce na straně jedné svojí až výjimečně rizikovou minulostí, poukazuje na novinové články, na postupy AML, pak ale tím spíše je nutno závěry daňových orgánů aprobovat.

VII.A.7 Riziková minulost žalobce

102. Žalobce při ústním jednání před krajským soudem zdůraznil svoji rizikovou minulost, rizikovou minulost svého bývalého společníka Mgr. O. V podané žalobě tyto skutečnosti žalobce uvádí v jejích úvodních částech, v rámci oddílu VI. a následujících, kde žalobce shromažďuje své žalobní body, vůči argumentaci žalovaného v tomto směru nebrojí, pouze uvádí, že na situaci, ve které nemovitosti nabytý nový subjekt bez rizikové historie, není nic divného (str. 8).

103. Žalovaný ve svém rozhodnutí popsal, že *„reflektuje tu skutečnost, že odvolatel rizikovou minulostí společnosti CARIDDI s.r.o. nijak racionálně nezdůvodňuje, proč Ing. J. Č. zapůjčil za smluvně sjednaným účelem na nákup obchodního podílu částku 145 mil. Kč, aby v závěru přijal jako zajištění předmětné půjčky pozemky v „několikanásobně“ nižší hodnotě, než byla hodnota půjčky.“* (bod 175). Rovněž uvedl, že rizikovou minulost žalobce nezpochybňuje, *„nicméně konstatuje, že tato samo o sobě zcela jistě nemůže osvětlit iracionalitu veškerých transakcí, resp. ekonomickou nevýhodnost prodej pozemků ve srovnání s prodejem obchodního podílu daňového subjektu.“* (bod 178).

104. Pouhý popis toho, na čem žalobce staví své závěry o své rizikové minulosti a že bylo nutno pozemky od jeho rizikové minulosti „očistit“, závěry žalovaného nezpochybňuje. Skutečným problémem není okamžitý převod pozemků na další subjekt, který jako takový měl pozemky „očistit“, ale ekonomická *„nevýhodnost prodej pozemků ve srovnání s prodejem obchodního podílu daňového subjektu“*.

105. Při jednání předložené listiny, dotaz České advokátní komory adresovaný JUDr. J. ze dne 9. 3. 2017 a jeho odpověď pak nic nového nepřináší. JUDr. J. byl advokát provádějící advokátní úschovu částky 145 000 000 Kč – vypořádání úhrady kupní ceny za převod podílu Mgr. O. a úhrady úplaty za postoupení pohledávky. V souladu s § 27 odst. 4 zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, žádal Finanční analytický útvar prostřednictvím České advokátní komory požadované údaje a doklady k této advokátní úschově, čemuž daný advokát vyhověl. Existence takové výzvy s ohledem na výši advokátní úschovy sama o sobě nic neznamená.

VII.B Procesní pochybení žalovaného

VII.B.1 Obecnost označení listin ve vyhledávací části spisu

106. Žalobce namítá jednak obecnost označení listin (výzva k poskytnutí informací, odpověď na výzvu k poskytnutí informací), jednak to, že s ohledem na obecnost takového označení nelze vyloučit, že některé písemnosti měly být přesunuty do veřejné části spisu dle § 65 odst. 2 daňového řádu.

107. Dle § 65 odst. 2 daňového řádu platí, že *písemnosti zakládající do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

ponechat nejdéle do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění. V případě písm. a) se jedná o písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu.

108. Součástí vyhledávací části spisu jsou listiny, jejichž obsah je popsán jako „výzva k poskytnutí informací“ či jako „odpověď na výzvu k poskytnutí informací“. U těchto listin je dále uvedeno, že se jedná o „písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně § 65/1/d DR“.
109. K otázce označování listin a soupisu listin ve vyhledávací části spisu se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, v němž popsal, že „daňový subjekt má především právo na nahlédnutí do úplného soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Logicky má i právo obdržet opis či kopii takového soupisu nebo výpis z něho; viz § 67 odst. 3 a 4 daňového řádu, který je třeba podle jeho smyslu a účelu vyložit tak, že se vztahuje na vše, do čeho má daňový subjekt právo nahlížet – nejen na samotné písemnosti jsoucí součástí spisu, ale i na zákonem upravená metadata, tedy informace o písemnostech v podobě soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z položek soupisu týkajících se vyhledávací části musí být v každém jednotlivém případě patrné, o jakou konkrétní písemnost jde, v té míře, aby si z toho mohl daňový subjekt učinit aspoň rámcovou představu, zda konkrétní písemnosti mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jak s tím počítají § 65 odst. 1 písm. a) a odst. 2 daňového řádu, včetně s tím spojeného povinného přesunu písemnosti z vyhledávací do „nevyhledávací“ části spisu v zákonem stanovený okamžik. Je na posouzení správce daně, zda písemnost obsaženou ve vyhledávací části spisu jako důkaz k návrhu daňového subjektu či na základě vlastního úsudku provede, anebo ne. Pokud však neprovede, ač to daňový subjekt navrhl, je povinen přezkoumatelně zdůvodnit svůj závěr a musí být připraven nést riziko případného sporu před správním soudem o správnost tohoto závěru (soud si o tom učiní úsudek samozřejmě na základě posouzení obsahu písemnosti, k níž musí mít ve vyhledávací části vždy plný přístup; srov. k tomu v základních principech totožný problém řešený v souvislosti se situacemi, kdy podkladem rozhodnutí správního orgánu jsou utajované informace, v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 As 31/2011-101, č. 2602/2012 Sb. NSS, a na něj navazující bohatou judikaturu). Za podobných podmínek správce daně uváží, zda umožní nebo neumožní nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu za podmínek podle § 66 odst. 3 daňového řádu. I zde musí mít daňový subjekt možnost učinit si aspoň rámcovou představu, zda konkrétní písemnosti ve vyhledávací části spisu nemohou být těmi, které by mu mohly být výjimečně zpřístupněny podle výše uvedeného ustanovení, a možnost případné zpřístupnění navrhnout. A i zde je na správcu daně, pokud nahlédnutí neumožní, aby v případném sporu před správním soudem přezkoumatelně zdůvodnil svůj závěr.“
110. Žalobce měl možnost se s obsahem daňového spisu seznámit, stejně tak měl možnost se seznámit se soupisem listin ve vyhledávací části spisu. Část listin tak, jak žalobce namítá, je označena pouze obecně. Tato skutečnost však neměla podstatnější dopad do práv žalobce. Žalobce měl možnost se v řízení před daňovými orgány se soupisem listin seznámit, měl možnost žádat o nahlédnutí těchto listin, brojit proti obecnosti soupisu. Takto žalobce nepostupoval. Svoji námitku, která má z povahy věci pouze obecný charakter, však vznáší až nyní v řízení před soudem.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

111. Krajský soud se s obsahem těchto písemností seznámil (tj. písemnosti založené na č. l. 12n až 23n vyhledávací části daňového spisu). Jedná se listiny, jejichž obsah se časově primárně netýká rozhodného skutkového stavu. Zároveň se jedná o částečně duplicitní žádosti (částečně se časově překrývající) o informace k žádostem založených již ve veřejné části spisu, přičemž s takto poskytnutými informacemi měl žalobce možnost se seznámit. Z tohoto důvodu neshledal krajský soud námitky žalobce důvodnými. Nelze mít zato, že by se zde jednalo o otázku „nezpřístupnění“ zásadních dokumentů, na jejichž základě bylo rozhodováno (či by mělo být rozhodováno), nebo o „nezpřístupnění“ podstatné části daňového spisu, čímž by daňové orgány zasáhly do práva žalobce na efektivní procesní obranu a v konečném důsledku do práva na spravedlivý proces.

VII.B.2 Nahlížení do daňového spisu a okamžik vydání rozhodnutí

112. Žalobce popisuje, že dne 5. 12. 2022 nahlédl do daňového spisu a dne 8. 12. 2022 mu bylo doručeno napadené rozhodnutí.

113. Namítá-li žalobce, že měl pouze dva dny na to, aby požádal o zpřístupnění listin ve vyhledávací části spisu či aby požádal o jejich zpřesnění, pak toto právo měl žalobce po celou dobu řízení před daňovými orgány, zejména v řízení před správcem daně po ukončení daňové kontroly. Žalobce si zvolil právního zástupce v rámci odvolacího řízení dne 23. 2. 2022 a právní zástupce žalobce tak měl dostatek času se spisovým materiálem seznámit. Sdělením ze dne 14. 11. 2022 žalovaný reagoval na důkazní návrhy žalobce; další dokazování shledal nadbytečným. Dne 28. 11. 2022 si žalobce dohodl termín pro nahlédnutí do spisu na 5. 12. 2022, které uvedeného dne rovněž proběhlo. Dne 8. 12. 2022 bylo žalobci doručeno žalobou napadené rozhodnutí.

114. Jakkoli lze souhlasit s žalobcem, že napadené rozhodnutí bylo vydáno záhy po jeho nahlížení do spisu, bylo pouze na žalobci samém, kdy se spisovou dokumentací seznámí, a to i poté, co byl poučen o možnosti seznámit se s obsahem spisu před vydáním rozhodnutí. Prodléval-li žalobce s tímto úkonem, nelze to klást k tíži žalovanému.

VIII. Závěr

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

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

Poučení:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

České Budějovice 5. června 2025

Mgr. et Mgr. Bc. Petr Jiřík v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.