



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a JUDr. Terezy Matuškové v právní věci

žalobkyně: **ADOZ, s. r. o., IČO 46345876**
sídlem Výrobní 1441, 593 01 Bystrice nad Pernštejnem
zastoupená advokátkou JUDr. Alicí Kluzákovou
sídlem Za Poříčskou bránou 365/21, 186 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2025, č. j. 217/25/5200-11431-702498,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci soud posuzoval otázku, zda žalobkyně zneužila právo na osvobození vyplaceného podílu na zisku od daně z příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), prostřednictvím uměle vytvořené holdingové struktury.

2. Finanční úřad pro Kraj Vysočina („správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 3. 2023, č. j. 308307/23/2914-50522-701783, na daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně dodatečně stanovil žalobkyni k přímé úhradě daň za zdaňovací období roku 2018 ve výši 2 647 059 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 1. 2025, č. j. 217/25/5200-11431-702498, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr správce daně. Správní orgány zjistily, že žalobkyně vyplatila svému společníkovi, společnosti KP INDUSTRY INVEST LIMITED, DIČ: 12313950N, se sídlem v Kyperské republice („KPI“), podíl na zisku ve výši 15 000 000 Kč, u nějž uplatnila osvobození od daně z příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP. Podle názoru správních orgánů však žalobkyně toto ustanovení zneužila, neboť uměle vytvořila holdingovou strukturu s kyperskou mateřskou společností, aby se vyhnula daňové povinnosti, přičemž tato struktura postrádá ekonomický smysl. Žalobkyně též nevyvrátila důvodné pochybnosti správce daně, zda mateřská společnost KPI je skutečným vlastníkem vyplaceného podílu na zisku ve smyslu § 19 odst. 6 ZDP.
3. Správní orgány se zabývaly holdingovou strukturou, kterou lze popsat prostřednictvím následující tabulky:

| Společník | ADOZ, s. r. o. | | REAP investment s. r. o. | |
|-------------------|-----------------|----------------|--------------------------|----------------|
| | Majetková účast | Podíl na zisku | Majetková účast | Podíl na zisku |
| Ing. Martin Liška | 75 % | 0 % | 75 % | 0 % |
| KPI | 25 % | 100 % | 25 % | 100 % |

4. Správce daně a žalovaný posuzovali konkrétně následující transakci. Žalobkyně poskytla svojí sesterské společnosti REAP investment s. r. o. („REAP“) půjčku ve výši 15 000 000 Kč za účelem financování výstavby výrobních prostor. Valná hromada žalobkyně dne 28. 6. 2018 rozhodla o vyplacení podílu na zisku ve výši 15 000 000 Kč společnosti KPI; ta se současně na základě několika smluv zavázala hradit REAP příplatek k základnímu kapitálu ve výši přesahující 15 000 000 Kč. Jelikož REAP byla povinna vrátit žalobkyni onu zmiňovanou půjčku, došlo dne 31. 12. 2018 a dne 17. 5. 2019 postupně ke dvěma trojzápočtům. V jejich důsledku byl podíl na zisku vyplacený KPI ve výši 15 000 000 Kč vložen jako příplatek mimo základní kapitál do REAP, která z něj zápočtem uhradila půjčku žalobkyně.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Žalobkyně namítla, že rozhodnutí žalovaného je v mnoha ohledech nepřezkoumatelné, neboť pouze přebírá hodnocení správce daně a nevypovídá se s tvrzeními, námitkami a důkazy žalobkyně. Rozhodnutí je dále založeno na nesprávně zjištěném skutkovém stavu. Tvrzení žalovaného, že skutečným příjemcem podílu na zisku (dividendy) byl společník žalobkyně Ing. Martin Liška, není opřeno o žádný důkaz a je postaveno jen na údajné účelovosti transakcí v rámci holdingové struktury, které vedou k nesprávnému závěru o zneužití práva.
6. Žalobkyně splnila svoji primární povinnost dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a naopak správce daně neunesl své důkazní břemeno dle § 29 odst. 5 písm. c) daňového řádu a neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, úplnost, správnost či průkaznost

důkazních prostředků uplatněných žalobkyní. Důkazní prostředky nebyly správními orgány hodnoceny v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, tj. jednotlivě a ve vzájemné souvislosti s přihlédnutím ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalovaný rovněž porušil § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, neboť neprokázal zastřené jednání – rozpor mezi formálním stavem a stavem skutečným. Dále žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 1. 2023, č. j. 30 Af 24/2020-112, podle nějž je na orgánech daňové správy, aby prokázaly, že daňový subjekt zneužil právo. To se v této věci nestalo. Podle žalobkyně též správní orgány nejednaly v souladu se zásadami činnosti správních orgánů obsažených v § 2 až § 8 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád.

7. Žalovaný bez dalšího považuje holdingovou strukturu za umělý konstrukt, ač je holdingové uspořádání chráněno právem Evropské unie a má svůj hospodářský účel. Ten byl v rámci posuzované finanční transakce naplněn zvýšením vlastního kapitálu sesterské společnosti REAP, které byl zaslán podíl na zisku vyplacený žalobkyní společnosti KPI a která vynakládá reálné prostředky na investice do komerčních nemovitostí. Tvrzení správních orgánů, že skutečným příjemcem vyplacených podílů na zisku v roce 2018 byl Ing. Martin Liška, je nesprávné a pro závěr o zneužití práva irelevantní. Žádná část podílu na zisku nebyla přeposlána na účet Ing. Martina Lišky, jak mylně tvrdí správce daně. Finanční prostředky nikdy neopustily holdingové uspořádání a nedošlo tak ke vzniku daňové výhody. Správce daně nepopsal povahu daňové výhody, mechanismus jejího vzniku a neunesl své důkazní břemeno. Závěr správce daně navíc nevychází z dokonání jednání, ale jen z předpokladu jednání, pokud uvádí, že v případě výplaty přímo fyzické osobě by dividendy podléhaly srážkové dani. Tento správcem daně konstruovaný alternativní scénář však není zdůvodněním daňové výhody, ale pouze popisem možnosti, jak by se některé daňové subjekty mohly daňově znevýhodnit. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, žalobkyně tvrdí, že správce daně ji nutí, aby svá rozhodnutí neprováděla racionálně a ekonomicky, ale aby postupovala v rozporu se zásadou péče řádného hospodáře a danila příjmy, které zdaněny dle zákona být nemají. Žalovanému nepřisluší direktivně určovat daňovým subjektům způsob distribuce finančních prostředků. Jelikož nedošlo k získání daňového zvýhodnění, nedošlo k nedovolenému výsledku, resp. ke zneužití práva (usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06, rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02 *Halifax*).
8. Dle žalobkyně finanční orgány dále porušily zásadu legality, k čemuž citovala z preambule a z čl. 1 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Tato úprava byla převzata do ZDP a jejím účelem je odstranění daňové nevýhody při výplatě podílu na zisku dceřinou společností společnosti mateřské. Výplata byla v dané věci učiněna „v rámci volnosti pohybu“ a zamezení dvojího zdanění a měla svoji obchodní logiku v rámci holdingové struktury. Žalovaný porušil směrnici, pokud pouhou existenci holdingové struktury v rámci EU vyhodnotil jako zneužití práva. Žalobkyně má též za to, že správcem daně odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, na věc nedopadá, neboť v něm došlo k distribuci dividendy mimo holdingovou strukturu. To se v nynějším případě nestalo.
9. V poslední části žaloby žalobkyně předložila šest příkladů vzniku holdingové struktury a jejich daňové dopady. Závěrem žalobkyně navrhla, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na své rozhodnutí a stručně zopakoval své skutkové a právní závěry o zneužití práva žalobkyní, na nichž setrval. Žalovaný unesl své důkazní břemeno, neboť bylo prokázáno, že proběhlé operace neměly ekonomické opodstatnění a byly nastoleny uměle s převažujícím cílem získat daňové zvýhodnění. Rozhodnutí žalovaného není zatíženo ani jinými vadami. Žalovaný při hodnocení důkazů postupoval v souladu s § 8 daňového řádu: je to naopak žalobkyně, kdo jednotlivé skutečnosti v žalobě popisuje a posuzuje jednotlivě a vytrhává je z kontextu. Žalovaný souhlasí, že pouhá existence zahraniční holdingové struktury nemůže být sankcionována jako zneužití práva. Vždy je třeba každou věc posoudit přísně individuálně a komplexně; judikatura přitom nevyžaduje, aby získání neoprávněné daňové výhody bylo jediným cílem – postačuje, pokud šlo o cíl hlavní a převažující (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, a ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46). V celkovém kontextu věci neměly proběhlé operace ekonomické opodstatnění a byly nastoleny uměle s převažujícím cílem získat daňové zvýhodnění. Osvobození vyplacených podílů na zisku mateřské společnosti od daně je tak v rozporu s cílem směrnice citované žalobkyní.
11. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
12. Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného repliku, v níž zopakovala svou žalobní argumentaci.

IV. Posouzení věci

13. Soud ve věci nařídil jednání, při němž účastníci setrvali na svých stanoviscích. K dokazování soud nepřistoupil. Důkazy označené žalobkyní v žalobě jsou součástí správního spisu, jímž se v soudním řízení správním dokazování v zásadě neprovádí. Soud k tomu neshledal důvod ani v této věci.
14. Žaloba není důvodná.

IV./A) Nepřezkoumatelnost a důkazní břemeno

15. Žalobkyně předně tvrdí, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Z požadavku na přezkoumatelnost rozhodnutí vyplývá, že z odůvodnění správního rozhodnutí musí být zřejmé, jak se správní orgán posuzovanou věcí zabýval a že neopomenul vypořádat námítky účastníka řízení. Musí být zřejmé, proč správní orgán považuje námítky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl i jakým způsobem ji aplikoval (např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, nebo ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45). Rozhodnutí naopak není nepřezkoumatelné jenom proto, že účastník řízení nesouhlasí s jeho obsahem. Podle názoru soudu žalovaný v nyní projednávané věci dostal požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí, neboť z jeho odůvodnění jsou zřejmé skutkové i právní závěry žalovaného, jakož i odpovědi na námítky žalobkyně. Sama skutečnost, že žalobkyně s tímto vypořádáním svých námitek nesouhlasí, nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného nezpůsobuje. Ostatně i soud se – jak bude níže rozvedeno – s některými závěry žalovaného věcně neztotožňuje; to nicméně neznamená, že odůvodnění žalovaného v tomto rozsahu absentuje nebo nedává rozumný smysl. Výjimkou je pouze úvaha správce daně a

žalovaného, že žalobkyně neprokázala, zda je společnost KPI skutečným vlastníkem vyplaceného podílu na zisku. Jak bude dále podrobněji rozvedeno, tato úvaha je vnitřně rozporná se zbývající částí odůvodnění. Jelikož však soud shledal tuto argumentaci a s ní spojené závěry nesprávnými, přičemž zbývající část odůvodnění bez nich ob stojí, nejednalo se o důvod, pro nějž by bylo nezbytné rozhodnutí žalovaného zrušit.

16. Žalobkyně dále v dosti obecné rovině namítala, že žalovaný porušil všechny zásady správního řízení. K tomu soud může pouze ve stejně obecné rovině konstatovat, že taková porušení neshledal. Ke konkrétním výtkám týkajícím se nesprávně zjištěného skutkového stavu a porušení zásady legality se soud vyjadřuje níže při vypořádání souvisejících námitek.
17. Žalobkyně též na více místech žaloby uváděla, že správní orgány neunesly své břemeno důkazní. Žalobkyně předně tvrdí, že žalovaný porušil § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, neboť neprokázal zastřené jednání – rozpor mezi formálním stavem a stavem skutečným. K tomu soud podotýká, že o zakrývání (dissimulaci) skutečného stavu „*může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.*“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89, obdobně srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 10 Afs 264/2016, a ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010-94, č. 2085/2010 Sb. NSS.). V nyní projednávané věci ovšem správní orgány nezaložily své závěry na tom, že se žalobkyně dopustila dissimulace. Nezjistily tedy rozpor mezi vůlí žalobkyně a jejím projevem a akceptovaly, že žalobkyně formálně naplnila podmínky pro osvobození příjmu z podílů na zisku (viz k tomu výslovně s. 14 zprávy o daňové kontrole). Veškeré žalobní námítka týkající se dissimulace a porušení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu se tedy mívají s obsahem napadeného rozhodnutí.
18. Z hlediska důkazního břemene je celý případ založen primárně na prokázání zneužití práva [v tomto ohledu leží důkazní břemeno na správci daně a žalovaném v souladu s § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu]. Správní orgány též dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala, že mateřská společnost KPI je skutečným vlastníkem vyplaceného podílu na zisku ve smyslu § 19 odst. 6 ZDP, tj. nesplnila hmotněprávní podmínku pro osvobození od daně [v tomto ohledu tíží správce daně a žalovaného důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c), které se však omezuje pouze na prokázání důvodných pochybností o skutečném příjemci]. Soud považuje za vhodné zabývat se těmito dvěma důkazními břemeny níže v souvislosti s konkrétními zjištěními správce daně a žalovaného.

IV./B) Aplikovatelné právo a obecné podmínky pro závěr o jeho zneužití

19. Předmětem sporu je zdanění podílu na zisku vyplaceného společníkovi společnosti s ručením omezeným. Zisk společnosti s ručením omezeným v obecné rovině podléhá dani z příjmů právnických osob [§ 8 odst. 1 písm. a) a § 18 odst. 1 ZDP]. Ponechá-li si společnost tento zdaněný zisk pro své potřeby (zvýšení základního kapitálu, uhrazení ztráty z minulých let, tvorba rezervního fondu či jiných fondů), není jej třeba jakkoliv dále danit. Je-li však tento zisk následně vyplacen společníkům, jedná se o příjem, který zvyšuje majetek těchto společníků. Z daňového pohledu je proto vyplacený zisk (dividenda) příjmem společníka,

kteřý podléhá dani z příjmů fyzických či právnických osob (v závislosti na povaze společníka). Daň z příjmů ve výši 15 % však v tomto případě nepřiznává ani neodvádí společník, nýbrž na základě speciální právní úpravy tak činí sama společnost jako plátce daně [§ 36 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 38c odst. 1 písm. b) a § 38d odst. 2 a 3 ZDP]. Jestliže plátce daně řádně a včas neodvede, bude po něm vymáhána jako dluh a její výše se stanoví tzv. brutací (§ 38d odst. 5 a § 38s ZDP).

20. Výjimka z povinnosti odvést daň z vyplaceného zisku je obsažena v § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP, podle nějž jsou od daně osvobozeny příjmy z podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti. Bližší podmínky (vymezení mateřské společnosti, časový test) stanoví § 19 odst. 3 a 4 ZDP; tyto podmínky nejsou pro tuto věc podstatné. Ustanovení § 19 odst. 9 ZDP dále mimo jiné pro osvobození od daně vyžaduje, aby příjemce příjmu z podílu na zisku byl jeho skutečný vlastník. Tím je dle § 19 odst. 6 ZDP tehdy, pokud tuto platbu přijímá ve svůj vlastní prospěch, a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu. Tato zákonná úprava v zásadě odpovídá úpravě obsažené v čl. 10 Smlouvy mezi Českou republikou a Kyprskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 120/2009 Sb. m. s.).
21. Zákaz zneužití práva v oblasti daní upravuje § 8 odst. 4 daňového řádu, podle nějž se při správě daní nepřihlíží 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. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pro závěr o zneužití práva v oblasti daní musí být splněny dvě podmínky. Objektivní podmínka spočívá v tom, že i přes formální naplnění požadavků daňového zákona nebyl naplněn jeho účel a smysl, resp. že výsledek provedených operací je z hlediska daňového práva nežádoucí. Subjektivní podmínka je dána tehdy, pokud získání daňové výhody bylo jediným, či alespoň převažujícím důvodem jednání daňového subjektu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, a ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78). V rozsudku ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, Nejvyšší správní soud doplnil, že *„v praktické rovině se rozdíl mezi objektivním a subjektivním kritériem zneužití práva v oblasti přímých daní může stírat. [...] při posuzování subjektivní podmínky je potřeba vzít v úvahu všechny relevantní objektivní okolnosti dané věci, i když už je třeba současně daňový orgán použil při řešení objektivního prvku. Na základě nich daňový orgán musí vyloučit racionální ospravedlnění jednání daňového subjektu a najít umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody. [...] Smyslem subjektivního kritéria je na základě objektivních okolností každého případu dovodit, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody“*.
22. Při posuzování, zda se holdingová struktura či její části (v pozici daňového subjektu) dopustily zneužití práva, je třeba zohlednit právní, daňové, ekonomické a popř. též businessové aspekty posuzovaných transakcí. Jen tak je možné provést ucelenou úvahu o tom, jaký je jejich (hlavní) účel. Hlavním účelem struktury totiž nemůže být daňové zvýhodnění. Každou věc je přitom třeba posoudit přísně individuálně a komplexně, neboť hodnocení, zda se daňový subjekt choval dovoleným způsobem, bude často záviset na detailech konkrétních transakcí a souvisejících okolností (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78).

IV. C) Objektivní podmínka

23. Pokud jde o objektivní podmínku, jsou úvahy správce daně a žalovaného poněkud vnitřně rozporné. Správní orgány totiž na jednu stranu uvádí, že žalobkyně splnila všechny (formální) podmínky pro osvobození od daně, na druhou stranu však tvrdí, že žalobkyně neprokázala, že se mateřská společnost KPI stala skutečným vlastníkem vyplaceného podílu na zisku ve smyslu § 19 odst. 6 a 9 ZDP. Podmínka skutečného vlastníka je přitom jednou z hmotněprávních podmínek nároku na osvobození od daně. Jinými slovy, pokud by žalobkyně neprokázala, že společnost KPI byla skutečným vlastníkem vyplaceného podílu na zisku, nebylo by již z tohoto důvodu možné žalobkyni přiznat osvobození od daně. Nebyl by pak ani žádný důvod zabývat se tím, zda v rámci této transakce došlo ke zneužití práva.
24. Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně výzvou ze dne 4. 5. 2022, č. j. 957040/22/2914-60562-701322, vyzval žalobkyni mimo jiné k prokázání skutečnosti, zda byla výplata podílu na zisku osvobozena od daně v souladu s § 19 odst. 6 ZDP, tedy zda byla mateřská společnost KPI skutečným vlastníkem tohoto příjmu. V odůvodnění této výzvy se nicméně správce daně podrobně zabývá jednotlivými skutečnostmi, které jej vedou k předběžnému závěru o zneužití práva. Otázkou skutečného příjemce (tedy, zda společnost KPI nebyla pouhým zprostředkovatelem, zástupcem či zmocněncem jiné osoby) se výzva nijak nezabývá, přesto však v závěru požaduje, aby žalobkyně tuto skutečnost prokázala. Z výzvy je tak zřejmé, že správce daně chybně ztotožnil zneužití práva s tím, že společnost KPI nebyla skutečným příjemcem vyplaceného podílu na zisku. Jedná se však o dvě zcela odlišné otázky. Soud rozumí úvaze správce daně (a následně žalovaného), že vyplacené dividendy přes společnost KPI pouze „proteklý“. Jde však pouze o určitý přírůstek, který neodpovídá právní realitě a z něž nelze bez dalšího dovozovat, že společnost KPI nebyla v daném okamžiku skutečným příjemcem dividend. Z žádných správcem daně shromážděných důkazů totiž nevyplývá pochybnost, že by společnost KPI vykonávala v právním smyslu pouze prostředníka celé transakce. Naopak z důkazů shromážděných správcem daně již před touto výzvou a z dalších doložených důkazů vyplývá, že příslušné dividendy byly určeny pro společnost KPI, která s nimi prostřednictvím zápočtu naložila tak, že je použila jako příplatek k základnímu kapitálu společnosti REAP. Tento příplatek přitom nebyl správními orgány zpochybněn a z povahy věci se vztahuje k podílu, který ve společnosti REAP držela společnost KPI a nikdo jiný.
25. Soud tedy souhlasí s žalobkyní, že správce daně neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť neprokázal důvodné pochybnosti o skutečném příjemci vyplacených dividend. Za této situace na žalobkyni nepřešla důkazní povinnost vyvracet tyto (neexistující) pochybnosti. Správce daně a žalovaný pak ani nemohli dospět k závěru, že žalobkyně tyto pochybnosti nevyvrátila. Opačná úvaha správních orgánů nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Soud proto zvažoval, zda je tato situace důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Vzal přitom v potaz, že bez nesprávného závěru správních orgánů ohledně prokázání skutečného příjemce dividend je jinak naplněna objektivní podmínka pro závěr o zneužití práva, na němž je napadené rozhodnutí postaveno především. Dílčí pochybení v úvaze správních orgánů týkající se skutečného příjemce dividendy proto podle názoru soud nemůže mít za následek zrušení napadeného rozhodnutí. Je naopak na místě zabývat se tím, zda správce daně a žalovaný prokázali zneužití práva žalobkyní.
26. Ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP je transpozicí žalobkyní citované směrnice Rady 90/435/EHS [později nahrazena směrnicí Rady 2011/96/EU, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států]. „Základní účel této

úpravy na úrovni unijního práva je přitom zcela zřejmý; je jím zabránění přeshraničního dvojího zdanění zisků, tj. osvobození převodu zisků mezi propojenými společnostmi a jejich zdanění až u konečného příjemce (a tento účel samozřejmě dopadá i na čistě vnitrostátní vztahy). Tímto osvobozením však nebylo zamýšleno, aby výplata podílu na zisku konečnému příjemci vůbec nepodléhala zdanění. (...) V případě, že převod podílu ve společnosti, spojený s následnou výplatou podílu na zisku, nemá žádné (nebo jen okrajové) ekonomické opodstatnění a zjevně směřuje k získání daňové výhody (vyhnutí se dani z příjmu z dividend), nemůže taková operace předestřenému účelu konvenovat. Naopak odporuje a účelu, pro který bylo dané osvobození od daně zavedeno. Daňovým subjektům jistě není bráněno uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly své daňové povinnosti, pokud však jediným, potažmo hlavním účelem jejich podnikání (či jednotlivých transakcí) je získání nelegitimní daňové výhody, nelze takové jednání považovat za právem aprobované“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46).

27. Ve vztahu k objektivní podmínce soud dospěl k závěru, že žalobkyně splnila veškeré podmínky pro osvobození od daně. Důsledkem provedené transakce však byla skutečnost, že došlo ke zvýšení vlastního kapitálu společnosti REAP, aniž byla z této částky odvedena daň. Ve všech jiných případech poskytnutí takové částky společnosti REAP (např. jejím darováním nebo příplatkem k základnímu kapitálu, který by provedl druhý společník žalobkyně Ing. Martin Liška) by tato částka podléhala dani z příjmů (kterou by byla povinna odvést společnost REAP nebo žalobkyně). Jinými slovy k osvobození od daně došlo výlučně proto, že se transakce účastnila společnost KPI jako mateřská společnost žalobkyně. Takový postup se však objektivně přičí účelu předmětného osvobození, neboť jeho smyslem není distribuovat nezdaněné podíly na zisku do sesterských společností.
28. Žalobkyně v této souvislosti namítá, že správní orgány neidentifikovaly vzniklou daňovou výhodu a jejich závěry nejsou postaveny na dokonaném jednání. S tím se soud neztotožňuje. Základním pravidlem je, že podíl na zisku podléhá dani z příjmů. Osvobození od této daně obsažené v § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP je nepochybně daňovou výhodou, kterou žalobkyně jednoznačně čerpala. Jedná se přitom o dokonané jednání, neboť žalobkyně uvedené osvobození od daně uplatnila a daň neuhradila. Otázkou zůstává pouze to, zda tato výhoda byla žalobkyní čerpána oprávněně nebo neoprávněně v důsledku zneužití práva. Pro závěr o zneužití práva přitom není určující, zda došlo „k distribuci dividendy mimo holdingovou strukturu“, neboť tato okolnost sama o sobě nevypovídá nic o oprávněnosti čerpání daňové výhody. V projednávané věci však navíc došlo k tomu, že vyplacené finanční prostředky nezůstaly žalobkyni, společnosti KPI či jinému společníkovi žalobkyně, nýbrž byly vyplaceny společnosti REAP. Opustily tedy vztah dcera – matka, který zákon vnímá jako důvod pro osvobození dividendy od daně z příjmů. Argumentace žalobkyně, že finanční prostředky neopustily holding, je tedy z daňového pohledu zavádějící.

IV. D) Subjektivní podmínka

29. Zbývá tak posoudit naplnění subjektivního kritéria, tedy zda získání daňové výhody bylo jediným, či alespoň převažujícím důvodem jednání daňového subjektu. Správce daně k této otázce shromáždil celou řadu důkazů, z nichž vyplývají následující pro věc rozhodné skutečnosti.
30. Žalobkyně vznikla v roce 1992 a od 1. 3. 2002 byl jejím jediným jednatelem a společníkem Ing. Martin Liška. Dne 26. 10. 2012 byla založena společnost KPI, a to dvěma společnostmi se sídlem na Seychelách s názvem EXWOOD GROUP LIMITED („EGL“, vlastníci 1 980

ks akcií KPI) a AMANDINE SOLUTIONS LTD. („ASL“, vlastník 20 ks akcií KPI). Vlastníkem EGL však byl v té době Ing. Martin Liška a ASL držela zbývající akcie společnosti KPI „ve prospěch jejich vlastníka“ Ing. Martina Lišky.

31. Dnem 31. 10. 2012 je datován „Letter of intent“ sepsaný mezi Ing. Martinem Liškou a KPI, v němž KPI projevila zájem stát se společníkem žalobkyně. Dne 10. 12. 2012 uzavřel Ing. Martin Liška a KPI smlouvu o převodu obchodního podílu, jímž bylo KPI převedeno 25 % obchodního podílu Ing. Martina Lišky v žalobkyni za cenu 100 000 000 Kč, kterou měla KPI splatit do 31. 12. 2022. Dále byl dohodnut převod ochranné známky č. 214092 ADOZ z Ing. Martina Lišky na KPI s tím, že žalobkyně bude tuto ochrannou známku využívat na základě licenční smlouvy uzavřené s KPI a platit jí za to licenční poplatky ve výši 3 % z celkových tržeb žalobkyně. Současně byla uzavřena kupní a prodejní opce do 31. 12. 2024 týkající se zbývajícího obchodního podílu Ing. Martina Lišky v rozsahu 75 % v žalobkyni za 10 000 EUR. Podmínkou jejího uplatnění bylo, že KPI splatí cenu za 25 % podíl a vrátí práva k ochranné známce Ing. Martinu Liškovi, který je vloží jako svůj vklad do základního kapitálu žalobkyně. Smlouva též upravovala právo na podíl na zisku společníka KPI tak, že po uplynutí záruční doby (31. 12. 2025) bude upravena společenská smlouva a společnost KPI bude náležet 100 % podíl na zisku. Nutno podotknout, že ustanovení o záruční době nebylo respektováno, neboť současně s uzavřením smlouvy o převodu obchodního podílu (10. 12. 2012) byla změněna společenská smlouva žalobkyně a společnost KPI získala 100 % podíl na zisku. Dle smlouvy o převodu obchodního podílu bylo též Ing. Martinu Liškovi umožněno disponovat s účtem společnosti KPI (který jej dle zjištění správce daně sám založil).
32. Dne 20. 8. 2015 vznikla společnost REAP, jejímž jednatelem je Ing. Martin Liška a společníky Ing. Martin Liška s obchodním podílem 25 % a KPI s obchodním podílem 75 %; KPI zároveň náleží 100 % podíl na zisku společnosti REAP. Společnost REAP pronajímá žalobkyni nebytové prostory; v období let 2017-2019 vybuďovala výrobní objekt, v němž má žalobkyně sídlo a provozovnu.
33. Z výpovědí ředitelů KPI, zpráv a finančních výkazů KPI, jakož i z výpisu z účtu KPI za období let 2013-2018 vyplynulo, že společnost byla založena za účelem držení a financování investic, přičemž držela obchodní podíly pouze v žalobkyni a ve společnosti REAP a její příjmy tvořily výhradně licenční poplatky od žalobkyně a výplaty podílů na zisku od žalobkyně. Tyto příjmy byly následně v naprosté většině zasílány buď Ing. Martinu Liškovi jako splátka převedeného obchodního podílu v žalobkyni, nebo společnosti REAP jako příplatek mimo základní kapitál. Žádnou jinou podnikatelskou činnost KPI po celou dobu své existence nevyvíjela, v roce 2019 se vlastníkem veškerých jejích akcií stal přímo Ing. Martin Liška a následně k 1. 1. 2022 tato společnost zanikla bez likvidace fúzí se společností MLG Czech s. r. o., jejímž jediným společníkem je Ing. Martin Liška.
34. Posuzovaná výplata podílu na zisku ve výši 15 000 000 Kč se uskutečnila na základě rozhodnutí valné hromady žalobkyně ze dne 28. 6. 2018 a byla realizována na základě dvou zápočtů následujícím způsobem:
 - 1) Na základě smluv ze dne 24. 4. 2018 a 29. 8. 2018 se KPI zavázala poskytnout REAP příplatek mimo základní kapitál. Dne 1. 6. 2018 uzavřela žalobkyně jako zapůjčitel s REAP jako vydlužitelem smlouvu o zápůjčce ve výši 2 500 000 Kč s úrokem 2,2 % p. a. Dne 31. 12. 2018 došlo k započtení pohledávek žalobkyně za REAP na vrácení zápůjčky ve výši 2 500 000 Kč a úroku ke dni 31. 12. 2018 ve výši 32 095,89 Kč,

pohledávky KPI za žalobkyní na výplatu podílu na zisku a pohledávky REAP za KPI na příplatek k základnímu kapitálu. Hodnota zápočtu tedy činila 2 532 095,89 Kč.

- 2) Na základě smluv ze dne 29. 8. 2018 a 7. 1. 2019 se KPI zavázala poskytnout REAP příplatek mimo základní kapitál (v celkové výši 20 000 000 Kč). Dne 17. 5. 2019 uzavřela žalobkyně jako zapůjčitel s REAP jako vydlužitelem smlouvu o zápůjčce ve výši 12 467 904,11 Kč s úrokem 2,2 % p. a. Téhož dne, tj. 17. 5. 2019 pak došlo k započtení pohledávek žalobkyně za REAP na vrácení zápůjčky ve výši 12 467 904,11 Kč, pohledávky KPI za žalobkyní na výplatu podílu na zisku v téže výši a pohledávky REAP za KPI na příplatek k základnímu kapitálu v téže výši. Hodnota zápočtu tedy činila 12 467 904,11 Kč.
35. Ze závěrů finančních orgánů dle žalobkyně vyplývá, že každý holding je zneužitím práva a že existuje-li možnost vyplatit dividendu dceřině společnosti fyzické osobě, která holdingovou strukturu ovládá, nemůže být využito osvobození od daně. Takové hodnocení je zkratkovité, velmi zkreslené a vůbec neodpovídá obsahu rozhodnutí správce daně a žalovaného. Sama existence holdingové struktury pro závěr o zneužití práva nepostačuje. Správní orgány proto zkoumaly smysl a účel zřízení holdingu. Žalobkyně v průběhu daňového řízení uváděla, že důvodem vstupu externího partnera do korporace obvykle bývá potřeba externího financování a že vstup KPI do žalobkyně se pozitivně odrazil na budování image značky ADOZ. Uváděla též, že pro holdingové uspořádání „existuje hospodářský i provozní důvod, který je obvyklý a zjevný“. Žalobkyně tedy v průběhu řízení poskytla jen velmi obecná (frázovitá) vysvětlení vzniku holdingové struktury a nepřednesla nic, co by svědčilo o konkrétním záměru a funkci holdingu.
36. Ze zjištění správce daně přitom vyplývá, že v době vzniku holdingu měla žalobkyně nerozdělený zisk přes 60 000 000 Kč a v roce 2012 vytvořila další zisk přes 14 000 000 Kč. Z toho potřeba externího financování nevyplývá, přičemž KPI za celou dobu své existence žádné externí finanční zdroje žalobkyni nepřinesla. Naopak převodem ochranné známky na KPI a uzavřením licenční smlouvy došlo ke vzniku nákladů žalobkyně na licenční poplatky vyplácené KPI ve výši 4-6 mil Kč ročně, což významně zhoršilo hospodářskou situaci žalobkyně (viz s. 17-18 zprávy o daňové kontrole). KPI po celou dobu své existence rovněž nevyvíjela žádnou podnikatelskou činnost a veškerá její aktivita spočívala v přijímání licenčních poplatků a podílů na zisku od žalobkyně a v distribuci těchto finančních prostředků Ing. Martinu Liškovi (jako splátek ceny obchodního podílu) nebo společnosti REAP. Za zcela nedůvěryhodné soud považuje tvrzení žalobkyně o zřízení holdingu za účelem budování image značky ADOZ, neboť KPI byla zřízena pouhé čtyři dny před podpisem Letter of intent dvěma neznámými společnostmi se sídlem na Seychelách, neměla žádné zaměstnance a její ředitelé neměli žádné specifické dovednosti ani know how v tomto směru. Soud rovněž ani po komplexním posouzení všech okolností nevidí žádný obvyklý a zjevný hospodářský či provozní důvod vzniku holdingové struktury. S přihlédnutím k právu KPI na 100 % podíl na zisku, ač vlastnila jen 25 % obchodní podíl, a k dalším zjištěním správce daně (celá holdingová struktura byla ve skutečnosti pod kontrolou Ing. Martina Lišky, který též ovládal účet KPI a který měl zajištěn poměrně hladký návrat k prodanému obchodnímu podílu – viz s. 18 a 19 zprávy o daňové kontrole) soud dospívá k závěru, že vložení KPI a vznik holdingu postrádá jakýkoliv smysl vyjma získání daňové výhody.
37. Soud tedy ve shodě se správními orgány uzavírá, že holding byl v nyní projednávaném případě od počátku umělou konstrukcí, jehož hlavním účelem bylo dosáhnout daňové výhody, tj. vyvést zisk z žalobkyně bez nutnosti uhradit srážkovou daň z dividendy.

38. Tento závěr bez dalšího neznámá, že i konkrétní posuzovaná transakce týkající se výplaty podílu na zisku ve výši 15 000 000 Kč na základě rozhodnutí valné hromady žalobkyně ze dne 28. 6. 2018 je bez dalšího zneužitím práva. Nelze vyloučit, že i původně umělá konstrukce vytvořená jen pro daňové účely, může být následně transformována v holding, jehož hlavní účel již bude jiný. Žalobkyně v tomto ohledu namítá, že v roce 2018 již nebyly finanční prostředky zaslány na účet Ing. Martina Lišky. V tom má žalobkyně pravdu a závěry správních orgánů jsou v tomto ohledu nepřesné (viz s. 13 zprávy o daňové kontrole). Tato dílčí nepřesnost nicméně neznámá, že žalobkyně právo v souvislosti s touto transakcí nezneužila. Ta se totiž dále brání v zásadě pouze tím, že vyplacený podíl na zisku byl v celé své výši poskytnut jako příplatek k základnímu kapitálu společnosti REAP. Ta přitom prováděla skutečné investice do nemovitostí. Soud nicméně podotýká, že finální použití dividendy, nemůže být pro závěr o zneužití práva jakkoliv určující. Skutečnost, že žalobkyně neprávem neodvedla daň totiž nemůže být zhojena tvrzením, že nezdaněné finanční prostředky byly koneckonců reálně použity k výstavbě výrobní haly. Za podstatné pak soud považuje především to, že účast KPI v této posuzované transakci nepřinesla pro holdingovou strukturu nic vyjma daňové výhody. Všechny dílčí transakce (výplata dividendy, příplatek k základnímu kapitálu) totiž mohly proběhnout i bez její účasti, která je v ničem nevytěžila, nezjednodušila, ani neumožnila jejich lepší řízení, reklamu apod.
39. Soud tedy po komplexním zhodnocení věci dospěl k závěru, že správce daně a žalovaný přes výše uvedené dílčí nepřesnosti dostatečně zjistili skutkový stav a unesli své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu. Svými závěry se pak nedopustili ani porušení principu legality, resp. porušení směrnice Rady 2011/96/EU. Jak bylo výše uvedeno, účelem této úpravy je zabránění přeshraničního dvojího zdanění zisků a jejich zdanění až u konečného příjemce. Tento účel však není naplněn tam, kde je holdingová struktura sestavena uměle jen pro to, aby daňový subjekt těžil z osvobození od daně. Takové jednání je zneužitím práva, které nepožívá soudní ochrany.
40. K příkladům vzniku holdingové struktury a souvisejícím daňovým dopadům uvedeným v závěru žaloby pak soud pouze konstatuje, že jeho úkolem není zabývat se hypotetickými případy, nýbrž posoudit konkrétní skutkové okolnosti předložené věci. Postrádá proto význam, aby se soud těmito příklady jakkoliv zaobíral, neboť na jeho rozhodnutí nemohou mít žádný vliv.

V. Závěr a náklady řízení

41. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
42. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 10. března 2026

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu