



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **MEDIATE s. r. o.**, IČO 64791866
sídlem Dolní Libchavy 325, 561 16 Libchavy
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO 720 80 043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze 23. 7. 2025, č. j. 19409/25/5200-10421-712995

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Odvolací finanční ředitelství rozhodlo podle § 116 odst. 1 písm. c) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) a podle zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) žalovaným rozhodnutím ze 23. 7. 2025, č. j. 19409/25/5200-10421-712995 o odvolání žalobkyně MEDIANE s.r.o. jako daňového subjektu tak, že odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období let 2019 a 2020 zamítlo a potvrdilo napadená rozhodnutí, t.j. dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně I. stupně“), kterými byla žalobkyni podle zákona o daních z příjmů a podle § 143, § 147, § 235 daňového řádu dodatečně stanovena daň k přímé úhradě z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně, a to dodatečný platební výměr ze dne 13. 5. 2024, č. j. 881331/24/2809-50523-609146, kterým byla dodatečně stanovena žalobkyni za zdaňovací období roku 2019 daň ve výši 794 117 Kč a současně stanoveno penále ve výši 158 824 Kč a dodatečný platební výměr ze dne 13. 5. 2024, č. j. 881646/24/2809-50523-609146, kterým byla dodatečně stanovena žalobkyni za zdaňovací období roku 2020 daň ve výši 3 432 352 Kč a současně stanoveno penále ve výši 686 471 Kč.

Žaloba a vyjádření žalovaného

2. Žalobkyně napadá rozhodnutí žalovaného pro nesprávné právní posouzení věci a nedostatečné zjištění skutkového stavu věci. Jádrem sporu je posouzení, zda transakce vedoucí k vytvoření holdingové struktury společnosti Green Apotheke s.r.o. představovaly zneužití práva ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu.

Realizace holdingové struktury a její ekonomické souvislosti

3. Podnikatelská činnost žalobkyně, přičemž obchodní podíl pana K. na žalobkyni činil 100 %, v oblasti bylinných čajů, doplňků stravy a zdravé výživy se rozvíjela od konce 90. let, v roce 2009 žalobkyně začala používat označení „Apotheke“ a od roku 2014 též „Green Apotheke“ (registrované ochranné známky). V roce 2015 byla založena mateřská společnost Green Apotheke s.r.o., do níž byl následně převeden 100 % obchodní podíl pana K. na žalobkyni. Žalobkyně doložila, že vytvoření holdingové struktury bylo předem komunikováno s financující bankou ČSOB, neboť úvěrové podmínky obsahovaly omezení, zejména zákaz převodu podílu a zákaz výplaty podílu na zisku. V rámci této komunikace přitom bance prezentovala konkrétní obchodní záměry zahrnující budoucí fungování holdingu, akviziční činnost a další rozvojové aktivity. Tyto skutečnosti považuje žalobkyně za prokázané smluvní dokumentací a e-mailovou komunikací.
4. Následně došlo k převodu obchodního podílu pana K. na žalobkyni na společnost Green Apotheke s.r.o., a to za cenu stanovenou znaleckým posudkem. K tomu soud poznamenává, že pan K. byl před uskutečněním této transakce jediným společníkem žalobce, když jeho obchodní podíl činil 100 % převod tak představoval změnu

struktury vlastnictví v rámci jediné ekonomicky propojené osoby, nikoliv vstup třetího subjektu. Ze skutkových zjištění dále plyne, že kupní cena nebyla v převážné části uhrazena, ačkoliv by to ekonomická situace žalobkyně umožňovala. Žalobkyně disponovala nerozděleným ziskem přesahujícím 200 mil. Kč.

5. Finanční prostředky však nebyly vyplaceny, nýbrž ponechány v rámci holdingové struktury jako zdroj pro plánované investice a akvizice. Tuto skutečnost potvrdily jak účetní podklady, tak svědecké výpovědi Ing. J. a Ing. K. Ani tuto okolnost správní orgány náležitě nezohlednily při úvahách o převažujícím účelu transakcí.

Konkrétní investiční a akviziční činnost

6. Žalobkyně tvrdí, že po založení holdingu probíhala konkrétní investiční a akviziční činnost, kterou žalovaný nezpochybnil. Tato činnost byla realizována zejména panem K. za podpory pracovníků žalobkyně, především Ing. J. a Ing. K. Šlo jmenovitě o přípravu těchto projektů, které však nebyly realizovány: příprava akvizice podílu ve společnosti MEGAFYT, k níž nedošlo z důvodu zadluženosti a ztrátovosti cílové společnosti; akviziční projekt společnosti HERBONA, zaměřený na zajištění vlastních zdrojů surovin, který nebyl dokončen z osobních důvodů na straně vlastníka, přičemž jednání nadále pokračují; další akviziční úvahy týkající se společností LEROS a AGROSPOL Výprachtice; projekty zaměřené na rozvoj distribuční sítě, zejména BIOOBCHOD.CZ a ŠPALDA; projekty směřující k získání nemovitostí, například pokus o nabytí budovy v Ústí nad Orlicí, který nebyl realizován z důvodu územně plánovacích překážek; nákup pozemků pro budoucí zemědělskou produkci, u nichž dosud probíhá příprava (řešení přístupových komunikací, pachtovních vztahů či přechodu na BIO režim); testování vlastní potravinářské výroby, nejprve formou externí zakázkové výroby a následného vývoje vlastních produktů; projekt provozu jídelny a prodejny zdravé výživy „U tří vegetariánů“, který sloužil jako pilotní model pro další rozvoj této oblasti, k níž nedošlo.
7. Žalobkyně přitom tvrdí, že skutečnost, že tyto projekty nebyly dosud finalizovány, je vysvětlitelná jejich povahou i vnějšími okolnostmi a nemůže sama o sobě zakládat závěr o zneužití práva.

Hodnocení daňových orgánů a jeho nedostatky

8. Daňové orgány založily závěr o zneužití práva především na tom, že (i) deklarované cíle holdingu nebyly po několika letech plně realizovány a (ii) akviziční činnost nebyla formálně vykonávána na úrovni mateřské společnosti. Takové hodnocení je však podle žalobkyně nepřiměřeně formalistické, neboť z provedeného dokazování plyne, že akviziční činnost probíhala, přičemž okolnost, že ji realizovaly osoby působící v rámci dceřiné společnosti (žalobkyně), je z hlediska ekonomické reality holdingové struktury irelevantní. Žalovaný nevyvrátil tvrzení žalobkyně o existenci ekonomických důvodů jejího postupu, nýbrž je pouze bagatelizoval.

Neunesení důkazního břemene a vady dokazování

9. Žalobkyně dále namítá, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno ohledně prokázání naplnění podmínek zneužití práva. Jejich závěry vycházejí z domněnek a formalistických úvah, nikoli z komplexního vyhodnocení skutkového stavu. Současně došlo k porušení procesních pravidel tím, že nebyly provedeny navržené důkazy, zejména svědecké výpovědi Ing. B. a Ing. G., kteří se podíleli na přípravě holdingové struktury a mohli objasnit její ekonomické důvody. Odmítnutí těchto důkazů jako nadbytečných nebylo řádně odůvodněno.

Nesprávné stanovení základu daně

10. Žalobkyně rovněž brojí proti stanovení základu daně za zdaňovací období roku 2020. Daňové orgány zahrnuly do základu daně celou částku dividend vyplacenou společnosti Green Apotheke s.r.o. ve výši 23 950 000 Kč. Ze skutkových zjištění však plyne, že panu K. bylo vyplaceno pouze 23 500 000 Kč, zatímco částka 450 000 Kč zůstala v mateřské společnosti a byla použita na její provozní a investiční potřeby. Tím dle žalobkyně došlo k překročení rámce tvrzeného zneužití práva, neboť do zdanění byly zahrnuty i prostředky, které nebyly určeny k výplatě konečnému příjemci.

Závěr žaloby

11. Žalobkyně má za to, že daňové orgány nesprávně právně kvalifikovaly posuzované transakce jako zneužití práva, a to při současném neunesení důkazního břemene a selektivním hodnocení důkazů. Jejich závěry jsou v rozporu se zjištěným skutkovým stavem, který naopak svědčí o existenci konkrétních a reálně sledovaných ekonomických důvodů restrukturalizace podnikání. Navrhla proto zrušení žalovaného rozhodnutí, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně I. stupně a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na skutkových a právních závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí, na něž v podrobnostech odkazuje. Soud současně konstatuje, že toto vyjádření nepřináší ve vztahu k projednávané věci žádnou novou relevantní argumentaci nad rámec již uvedeného odůvodnění napadeného rozhodnutí. Za této situace nepovažuje soud za účelné tuto argumentaci znovu reprodukovat. V řízení o žalobě je namístě především posoudit důvodnost uplatněných žalobních bodů, neboť právě ty vymezují rozsah soudního přezkumu. Těžiště odůvodnění proto spočívá ve vypořádání konkrétních námitek žalobkyně, nikoliv v opakování závěrů žalovaného, které jsou žalobkyni známy.

Přezkoumání věci soudem

13. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů dle skutkového a právního stavu k datu vydání žalovaného rozhodnutí (§ 75 odst. 1, 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podstata projednávané

14. spor o zjištěném skutkovém stavu, nýbrž o jeho právním posouzení, zejména o tom, zda jednání žalobce naplňuje znaky zneužití práva ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu. Podstatou projednávané věci je posouzení sledu na sebe navazujících právních a ekonomických jednání. Nejprve došlo k převodu stoprocentního obchodního podílu ve společnosti MEDIANE s.r.o. z fyzické osoby pana J. K. na společnost Green Apotheke s.r.o., která se následně stala mateřským subjektem v nově vytvořené korporátní struktuře. Na tento krok navazovalo rozhodování o rozdělení zisku žalobkyně, společnosti MEDIANE s.r.o., a jeho výplata ve formě podílů na zisku vyplácených právě společnosti Green Apotheke s.r.o. Tyto prostředky však nebyly v této společnosti dále ekonomicky využity, ale byly bezprostředně převáděny zpět fyzické osobě panu K. Důvodem těchto převodů byla úhrada kupní ceny za převod obchodního podílu na společnost Green Apotheke s.r.o., přičemž tímto způsobem byl převod fakticky financován z prostředků vytvořených samotnou žalobkyní, tj. společností MEDIANE s.r.o. Jinými slovy, vyplacené podíly na zisku byly bezprostředně využity k uspokojení pohledávky původního společníka.

Právní rámec posuzované věci

15. Ze shora uvedeného je zřejmé, že soud posuzuje, zda takto vytvořená struktura neplní žádnou samostatnou ekonomickou funkci a zda slouží toliko jako formální mezičlánek pro převod zisku konečnému příjemci, tedy zda tato jednání, nahlíženo podle jejich skutečného ekonomického obsahu, představují ve svém souhrnu zneužití práva ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu.
16. Podle § 8 odst. 4 daňového řádu se při správě daní nepřihlíží k právním jednáním, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem právního předpisu.
17. Podle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, jsou za splnění zákonných podmínek osvobozeny podíly na zisku vyplácené mezi mateřskou a dceřinou společností, zatímco § 36 odst. 2 písm. b) téhož zákona stanoví zdanění podílů na zisku při jejich výplatě fyzickým osobám.
18. Účelem této právní úpravy je zabránit ekonomickému dvojímu zdanění téhož zisku v rámci korporátní struktury, nikoli vytvořit prostor pro jeho úplné vyňatí ze zdanění na úrovni konečného příjemce. Osvobození podílů na zisku mezi společnostmi proto sleduje odstranění daňových překážek při pohybu zisku uvnitř skupiny, přičemž předpokládá, že při jeho výstupu k fyzické osobě bude zdanění zachováno.
19. Při aplikaci daňových předpisů je nutno vycházet z jejich účelu a posuzovat skutečný ekonomický obsah jednotlivých transakcí, nikoli pouze jejich formální podobu. Osvobození proto nelze přiznat v případě struktur, které postrádají reálné ekonomické opodstatnění a slouží pouze jako prostředek k dosažení daňové výhody (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 114/2019).

20. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu je správce daně povinen prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
21. Podle § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu správce daně dokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.
22. Jedná se tedy o institut, jehož aplikace je podmíněna unesením důkazního břemene správce daně [§ 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu; srov. rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023].
23. Z uvedeného plyne, že v případech zneužití práva je primární důkazní břemeno na straně správce daně, který musí prokázat existenci takových objektivních okolností, z nichž lze dovodit, že posuzované uspořádání postrádá reálný hospodářský význam a sleduje převážně daňový účel. Současně však rozložení důkazního břemene má dynamický charakter. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno a předloží ucelený soubor objektivních skutečností svědčících o zneužívajícím uspořádání, přechází na daňový subjekt povinnost tvrzení a důkazní povinnost prokázat existenci jiného, ekonomicky relevantního účelu. Ve vztahu k holdingovým strukturám z uvedeného vyplývá, že samotná existence mateřské společnosti nepostačuje k uplatnění osvobození, pokud tato společnost nevykonává žádnou vlastní ekonomickou činnost a slouží pouze jako formální mezičlánek pro převod zisku. V takovém případě se totiž původní účel právní úpravy – tedy zamezení dvojího zdanění – mění v jeho popření, neboť výsledkem je absence zdanění jako takového.

Skutková zjištění z daňového řízení

24. Ze skutkových zjištění plyne, že původní společník daňového subjektu, pan J. K., převedl na základě smlouvy ze dne 4. 8. 2015 svůj 100 % obchodní podíl na žalobkyni, ve společnosti MEDIAN s.r.o., na nově založenou společnost Green Apotheke s.r.o., jejímž byl rovněž jediným společníkem a jednatelem. Kupní cena za převod podílu byla stanovena na částku 120 244 000 Kč, přičemž tato měla být uhrazena postupně. Následně žalobkyně vyplácela mateřské společnosti podíly na zisku, konkrétně ve výši 4 500 000 Kč za rok 2019 a 19 450 000 Kč za rok 2020, přičemž výlučně tyto prostředky byly použity k úhradě kupní ceny za převod podílu původnímu společníkovi.
25. Žalovaný vycházel z toho, že společnost Green Apotheke s. r. o. neměla vlastní ekonomické zdroje k úhradě kupní ceny, nevykonávala žádnou soustavnou ekonomickou činnost, neměla zaměstnance ani jiný majetek než podíl v daňovém subjektu, sídlila ve stejném místě jako daňový subjekt a jejími fakticky jedinými příjmy byly příjmy z podílů na zisku vyplácených tímto daňovým subjektem. Zároveň bylo zjištěno, že o všech zásadních krocích rozhodoval pan K. a že veškeré deklarované podnikatelské aktivity (akvizice, investice či rozvoj nových projektů) měly být fakticky realizovány samotnou žalobkyní, nikoli mateřskou společností.

Tyto činnosti vykonávali zaměstnanci žalobkyně, kteří vystupovali jejím jménem, využívali její komunikační prostředky a jednali vůči třetím osobám jako její zástupci. Společnost Green Apotheke s. r. o. se těchto aktivit nijak neúčastnila, nevystupovala navenek jako samostatný subjekt, nevytvářela vlastní obchodní vztahy a nenesla žádná hospodářská rizika ani náklady s těmito činnostmi spojené. Současně žalobkyně ani netvrdila, že by mělo dojít k převodu těchto aktivit na mateřskou společnost.

26. Za této situace žalovaný posuzoval, zda popsaná restrukturalizace představuje zneužití práva ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu. V této souvislosti odkázal na ustálenou judikaturu, podle níž je zneužití práva dáno tehdy, pokud jsou sice formálně splněny podmínky stanovené právní normou, avšak výsledný stav je v rozporu se smyslem a účelem této normy. Žalovaný přitom citoval judikaturu Soudního dvora Evropské unie (např. věc C-255/02 Halifax), podle níž *„zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace a výsledkem bylo získání daňového zvýhodnění“*. Dále vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž *„pokud transakce postrádá ekonomický smysl, svědčí to objektivně o tom, že tato činnost nemá jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění“* (rozsudek NSS č. j. 4 Afs 376/2021-65), jakož i ze závěru, že *„pokud jediným, potažmo hlavním účelem transakce je získání nelegitimní daňové výhody, nelze takové jednání považovat za právem aprobované“* (rozsudek NSS č. j. 6 Afs 376/2018-46).
27. Na základě těchto východisek dospěl žalovaný k závěru, že v posuzovaném případě byl naplněn objektivní prvek zneužití práva. Zdůraznil, že kombinací dvou právně samostatných operací, tj. převodu obchodního podílu, který byl na straně fyzické osoby osvobozen od daně z důvodu splnění časového testu podle § 4 zákona o daních z příjmů, a následného vyplácení podílů na zisku mezi dceřinou a mateřskou společností, které byly osvobozeny podle § 19 zákona o daních z příjmů, bylo dosaženo stavu, kdy zisk vytvořený žalobkyní, společností MEDIANTE s. r. o., byl fakticky vyplacen konečnému příjemci – fyzické osobě – bez jakéhokoli zdanění. Žalovaný přitom výslovně uvedl, že smyslem osvobození podílů na zisku mezi propojenými společnostmi je zamezení dvojího zdanění, nikoli úplné vyloučení zdanění na úrovni konečného příjemce, a že takový výsledek je v rozporu s účelem zákona.
28. Současně žalovaný dovedl i naplnění subjektivního prvku zneužití práva. Ten spatřoval zejména v tom, že transakce proběhla mezi plně propojenými osobami v krátkém časovém sledu, že mateřská společnost byla fakticky „prázdnou schránkou“ bez ekonomické aktivity, že neměla vlastní zdroje ani zaměstnance, že její jedinou funkcí bylo přijímání podílů na zisku a jejich využití k úhradě kupní ceny, a že výplaty podílů na zisku byly zahájeny bezprostředně po převodu podílu. Dále poukázal na skutečnost, že žádný z žalobkyní deklarovaných důvodů vzniku holdingové struktury nebyl ani po uplynutí dlouhé doby od jejího založení reálně naplněn.
29. K námitce důkazního břemene žalovaný uvedl, že správce daně unesl důkazní břemeno tím, že prokázal absenci ekonomické racionality celé transakce a její rozpor se smyslem právní úpravy, přičemž daňový subjekt neprokázal existenci jiného než

daňového motivu. V této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek č. j. 7 Afs 49/2022-26), podle níž je sice důkazní břemeno ohledně zneužití práva primárně na správci daně, avšak daňový subjekt musí prokázat ekonomickou racionalitu svého jednání, chce-li závěry správních orgánů vyvrátit.

30. Žalovaný uzavřel, že vložení společnosti Green Apotheke s.r.o. mezi žalobkyni a jejího společníka nepředstavovalo samostatně odůvodněnou ekonomickou činnost, ale pouze umělý mezičlánek, jehož funkcí bylo přesměrovat podíly na zisku tak, aby byly vyplaceny konečnému příjemci ve formě splátek kupní ceny za obchodní podíl, a nikoliv jako příjmy podléhající srážkové dani; tím byl vytvořen stav, kdy zisky žalobkyně, společnosti MEDIAN s.r.o., nebyly na úrovni fyzické osoby vůbec zdaněny. Kupní cena byla vyplácena fyzické osobě jakožto původnímu společníkovi, který převedl svůj obchodní podíl, avšak zdrojem těchto prostředků byly výplaty zisku daňového subjektu, což vedlo správní orgány k závěru, že formálně oddělené transakce ve skutečnosti představují ekonomicky jednotný mechanismus výplaty zisku konečnému příjemci. Žalovaný proto uzavřel, že v daném případě byly naplněny oba prvky zneužití práva a že hlavním účelem provedené restrukturalizace bylo dosažení daňové výhody spočívající ve vyplacení zisku konečnému příjemci bez zdanění. Z tohoto důvodu nepřiznal daňovému subjektu nárok na osvobození od daně a potvrdil správnost doměření srážkové daně i souvisejících sankcí.

Samotné posouzení věci soudem

K tvrzeným ekonomickým důvodům holdingové struktury

31. Žalobkyně dovozuje ekonomickou racionalitu posuzovaného uspořádání z existence investičních, akvizičních a restrukturalizačních projektů, které měly být realizovány prostřednictvím holdingové společnosti Green Apotheke s.r.o., jež měla plnit funkci tzv. pasivního holdingu. Soud této argumentaci nepřisvědčil. Ze zprávy o daňové kontrole a dalších podkladů správního spisu jednoznačně vyplývá, že žalobkyně v průběhu řízení poukazovala na konkrétní projekty, zejména akviziční projekty MEGAFYT, HERBONA, AGROSPOL Výprachtice, projekt MEGA PRO NUTRITION, projekt „aguaponie“, projekty spolupráce a rozvoje prodejní sítě (BIOOBCHOD.CZ, ŠPALDA Pardubice) a projekty směřující k nabývání nemovitostí a pozemků pro účely rozvoje podnikání.
32. Z předložených podkladů v daňovém řízení však vyplývá, že žádný z uvedených projektů nebyl komunikován prostřednictvím holdingové společnosti, nýbrž výlučně žalobkyní jako provozní společností. Konkrétně bylo zjištěno, že: projekt MEGA PRO NUTRITION spočíval v jednání o možnosti akvizičního vstupu do společnosti působící v oblasti výživy; jednání vedl jednatel žalobce za součinnosti jeho finanční ředitelky a komunikace probíhala vůči bankovním institucím, přičemž ekonomické posouzení projektu zajišťovali zaměstnanci žalobkyně; projekt „aguaponie“ byl zaměřen na výstavbu výrobního zařízení (haly), přičemž jednání vedl jednatel žalobce s potenciálními technologickými partnery; projekt byl posuzován z hlediska výrobních potřeb žalobkyně; projekty směřující k nabývání nemovitostí a pozemků byly zaměřeny na rozšíření výrobních kapacit a zajištění surovinových zdrojů žalobkyně; přičemž jejich ekonomické vyhodnocení i jednání s vlastníky prováděli

její zaměstnanci. Obdobně platí pro projekty: projekt MEGAFYT představoval úvahy o akvizici konkurenční společnosti, jejichž ekonomickou analýzu zpracovala finanční ředitelka žalobkyně; projekt HERBONA směřoval k zajištění vstupních surovin pro její výrobu; projekt AGROSPOL Výprachtice ke vstupu do zemědělského podniku za účelem zabezpečení produkčních vstupů; projekty BIOOBCHOD.CZ a ŠPALDA směřovaly k rozvoji distribuční a prodejní sítě žalobkyně.

33. Tedy uvedené projekty byly připravovány a komunikovány zaměstnanci žalobkyně, byly řízeny panem K., byly posuzovány z hlediska podnikatelské činnosti žalobkyně, měly být realizovány v její ekonomické sféře. Naproti tomu mateřská společnost Green Apotheke s.r.o. nevystupovala jako investor ani budoucí nabyvatel podílů, nebyla smluvní stranou těchto projektů, nepodílela se na jejich přípravě, neměla nést podnikatelské ani investiční riziko, nebyla zamýšleným přímým adresátem ekonomických výsledků. Podstatné přitom není, že se na těchto aktivitách podílela táž fyzická osoba, nýbrž to, že rozhodující činnost byla vykonávána v rámci organizační a ekonomické struktury žalobkyně. Samotná skutečnost, že stejná osoba působila ve vedení obou společností, nemůže nahradit absenci samostatné činnosti holdingové společnosti. Projekty byly přitom od počátku zaměřeny na přímý rozvoj podnikání žalobkyně a nebyly od ní strukturálně ani ekonomicky odděleny jako samostatné investiční aktivity. Současně žalobkyně netvrdila a ani z provedených důkazů nevyplývá, že by existovaly konkrétní kroky směřující k tomu, aby tyto projekty byly v budoucnu převedeny na holdingovou společnost nebo realizovány jejím prostřednictvím. Tento závěr je podpořen i ekonomickou realitou fungování společnosti Green Apotheke s.r.o., která neměla žádné zaměstnance, nevykazovala jinou činnost než přijímání podílů na zisku a jejich následné převádění původnímu společníkovi, a nevykonávala žádné vlastní podnikatelské aktivity. Nejde přitom o pouhou nízkou intenzitu činnosti, ale o její úplnou absenci. Soud zdůrazňuje, že rozhodující není samotná formální existence holdingové struktury, ale její skutečný ekonomický obsah.
34. K námitce žalobkyně, že se jednalo o legitimní pasivní holding, soud uvádí, že taková struktura může být ekonomicky opodstatněná i bez vlastní provozní činnosti, avšak pouze tehdy, vykonává-li alespoň základní funkce správy majetkových účastí, investičního rozhodování nebo koordinace skupiny. V projednávané věci však nebylo prokázáno ani minimální naplnění těchto funkcí, a zjištěný stav proto nedosahuje ani základního standardu pasivního holdingu.
35. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je přitom zneužití práva dáno tehdy, pokud posuzované uspořádání postrádá ekonomický smysl a nemá jiné rozumné vysvětlení než dosažení daňového zvýhodnění (srov. např. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 376/2018-46; dále rozsudek NSS č. j. 4 Afs 376/2021-65). Obdobně Soudní dvůr Evropské unie ve věci Halifax (C-255/02) vymezil zneužití práva jako situaci založenou na čistě umělých konstrukcích postrádajících hospodářské odůvodnění.

K argumentaci žalobkyně, že kupní cena nebyla uhrazena bezprostředně po provedení transakce

36. Soud se nejprve zabýval argumentací žalobkyně, podle níž skutečnost, že žalobkyně disponovala nerozděleným ziskem přesahujícím 200 mil. Kč, svědčí o tom, že cílem posuzovaných transakcí nebylo bezprostřední vyvedení finančních prostředků. Žalobkyně v této souvislosti totiž zdůrazňuje, že kupní cena za převod obchodního podílu nebyla uhrazena jednorázově a že část prostředků byla ponechávána v rámci holdingové struktury pro investiční účely.
37. Soud této argumentaci přisvědčuje toliko v tom smyslu, že kupní cena nebyla uhrazena jednorázově a že finanční prostředky nebyly vyplaceny v plném rozsahu okamžitě po realizaci transakce. Ze skutkových zjištění však současně jednoznačně plyne, že kupní cena byla následně fakticky hrazena toliko z prostředků plynoucích výlučně z podílů na zisku žalobkyně. Konkrétně byla mateřské společnosti Green Apotheke s.r.o. vyplacena částka 23 950 000 Kč, z níž byla částka 23 500 000 Kč postupně vyplacena panu K., přičemž rozdíl ve výši 450 000 Kč zůstal v mateřské společnosti, když při výplatě podílu na zisku dne 23. 9. 2020 ve výši 9 450 000 Kč byla panu K. následně vyplacena částka 9 000 000 Kč. Tedy kupní cena byla splacena v přímé a výlučné návaznosti na výplatu zisku žalobkyně.
38. Za této situace nelze uvedené okolnosti interpretovat izolovaně, nýbrž je nutné je hodnotit v jejich vzájemné souvislosti. Skutečnost, že žalobkyně disponovala významnými finančními prostředky již v době realizace převodu 100 % obchodního podílu na jejím majetku, současně s tím, že kupní cena nebyla hrazena z jiných zdrojů, ale byla následně splácena právě z těchto prostředků prostřednictvím holdingové struktury, potvrzuje, že zvolený mechanismus byl způsobilý a fakticky využit k převodu ekonomického prospěchu z žalobkyně jejímu původnímu a jedinému společníkovi, panu K.
39. Soud tedy nepřehlédl, že k úhradě kupní ceny nedošlo jednorázově, nicméně tento aspekt sám o sobě nevyvrací závěr o účelovém nastavení transakcí. Naopak skutečnost, že kupní cena byla hrazena postupně a v jednoznačné přímé vazbě na výplatu podílů na zisku žalobkyně, svědčí o funkční provázanosti jednotlivých kroků a potvrzuje závěr, že zvolená struktura umožnila realizovat výplatu zisku původnímu společníkovi prostřednictvím předem nastaveného mechanismu.
40. Zvolená holdingová struktura nebyla využita primárně k realizaci deklarovaných investičních a akvizičních záměrů, nýbrž k zajištění převodu zisků žalobkyně k jejímu původnímu jedinému společníkovi prostřednictvím mechanismu, který formálně odpovídal převodu podílu a jeho úhradě, avšak materiálně plnil funkci distribuce zisku.

K judikatuře Nejvyššího správního soudu ve věci zneužití práva

41. Soud se zabýval rovněž argumentací žalobkyně, která se ve značném rozsahu opírá o závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 10 Afs 16/2023 (věc FPPV), podle nichž k závěru o zneužití práva nepostačuje pouhé konstatování existence holdingové struktury či neúspěchu deklarovaných podnikatelských záměrů, ale je nezbytné prokázat, že převažujícím účelem posuzovaných transakcí bylo získání daňové výhody.

42. Žalobkyně v této souvislosti opět namítá, že disponovala nerozděleným ziskem přesahujícím 200 mil. Kč, přičemž tyto prostředky nebyly bezprostředně využity k úhradě kupní ceny, ale byly ponechány v rámci holdingové struktury pro účely financování investičních a akvizičních projektů. Z této skutečnosti dovozuje, že hlavním motivem jejího jednání nemohlo být vyvádění zisku.
43. Ze shora uvedeného skutkového stavu věci plyne, že prostředky vyplacené žalobkyní v podobě podílů na zisku byly v naprosté většině případů bezprostředně použity k úhradě kupní ceny ve prospěch pana K. Jinými slovy, ekonomická funkce mateřské společnosti se v rozhodném období fakticky omezovala na roli prostředníka při převodu finančních prostředků od žalobkyně k jejímu původnímu jedinému společníkovi. Za této situace nelze přisvědčit závěru žalobkyně, že by okolnost existence významného nerozděleného zisku sama o sobě svědčila o absenci účelovosti. Naopak právě kombinace této skutečnosti s tím, že kupní cena nebyla uhrazena z jiných zdrojů, ale byla postupně splácena právě z výplat tohoto zisku, nasvědčuje tomu, že zvolený mechanismus byl od počátku způsobilý a současně i fakticky využit k převodu ekonomického prospěchu z žalobkyně k jejímu původnímu společníkovi.
44. Soud si je vědom závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci FPPV, podle nichž samotná existence holdingové struktury, postupný rozvoj její činnosti či neúspěch deklarovaných akvizičních projektů nemohou bez dalšího vést k závěru o zneužití práva. Tyto závěry jsou však příléhavé pouze za situace, kdy vedle potenciální daňové výhody existují reálně realizované a dostatečně významné jiné účely, které převáží účel daňový. V nyní posuzované věci se skutková situace od případu FPPV podstatně liší právě v tom, že zde byla zjištěna konkrétní a systematická vazba mezi výplatou podílů na zisku žalobkyně a úhradou kupní ceny panu K., přičemž téměř veškeré prostředky vyplacené mateřské společnosti byly následně použity právě k tomuto účelu. Deklarované investiční a akviziční aktivity sice nebyly zcela vyvráceny, avšak v konfrontaci s tímto mechanismem nenabýly takové intenzity a významu, aby mohly převážet jeho daňový efekt.

Subjektivní prvek zneužití práva

45. Soud se dále zabýval naplněním subjektivního prvku zneužití práva. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, vycházející i z judikatury Soudního dvora Evropské unie (zejména rozsudek ze dne 21. 2. 2006, Halifax plc a další, C-255/02), je subjektivní prvek naplněn tehdy, pokud převažujícím účelem posuzovaných transakcí je získání daňového zvýhodnění. Nestačí přitom, že daňová výhoda je jedním z motivů jednání daňového subjektu; rozhodující je, zda tato výhoda představuje jeho hlavní či dominantní účel.
46. Jak Soudní dvůr ve věci Halifax zdůraznil, zneužití práva je dáno tehdy, pokud z objektivních okolností vyplývá, že i přes formální splnění podmínek právní úpravy je hlavním cílem sledovaných transakcí získání daňového zvýhodnění a pokud tyto transakce postrádají skutečné ekonomické opodstatnění. Nejvyšší správní soud v návaznosti na tuto judikaturu konstantně dovozuje, že subjektivní prvek nelze prokazovat přímým zkoumáním vnitřní vůle daňového subjektu, ale je nutno jej

dovozovat z objektivně zjitelných okolností, zejména ze struktury transakcí, jejich časové návaznosti a jejich ekonomických důsledků.

47. V projednávané věci soud shledal, že převažující účel posuzovaných transakcí byl patrný právě z jejich faktického fungování. Jak bylo výše popsáno, po založení mateřské společnosti a převodu obchodního podílu pana K. docházelo k výplatám podílů na zisku žalobkyně této mateřské společnosti, přičemž tyto prostředky byly následně ve zcela převážném rozsahu vypláceny panu K. na úhradu kupní ceny. Ze skutkových zjištění přitom plyne, že ve zdaňovacím období roku 2020 z částky 23 950 000 Kč vyplacené mateřské společnosti bylo 23 500 000 Kč dále převedeno panu K., zatímco pouze marginální část ve výši 450 000 Kč zůstala v rámci mateřské společnosti.
48. Tento mechanismus podle soudu nevykazuje znaky nahodilého nebo vedlejšího důsledku jinak ekonomicky orientované struktury, nýbrž naopak odpovídá systematickému a funkčně provázanému postupu, jehož jednotlivé kroky na sebe logicky navazují. Založení mateřské společnosti, převod obchodního podílu, absence jiného zdroje úhrady kupní ceny a její následné splácení prostřednictvím výplat zisku žalobkyně tak tvoří ucelený celek, jehož dominantním efektem je převod prostředků vytvořených žalobkyní k jejímu původnímu jedinému společníkovi.
49. Soud nepřehlédl, že žalobkyně poukazovala na existenci investičních a akvizičních záměrů a na to, že disponovala značným nerozděleným ziskem přesahujícím 200 mil. Kč. Tyto okolnosti však podle názoru soudu nedosahují takové intenzity, aby mohly zvrátit výše uvedený závěr. V kontextu celkového uspořádání totiž nevystupují jako rozhodující. Samotná skutečnost, že žalobkyně nezvolila jiný, ještě zjevněji účelový postup, přitom nemůže vést k závěru, že její jednání postrádalo převažující daňový motiv. Absence extrémnějšího řešení nevylučuje, že již zvolená struktura směřovala především k dosažení daňové výhody.
50. Žalobkyně tedy toliko formálně naplnila zákonné podmínky pro vytvoření holdingové struktury a následné transakce, avšak materiálně vytvořila uspořádání, jehož hlavním a převažujícím účelem bylo zajištění převodu zisků žalobkyně k jejímu původnímu jedinému společníkovi prostřednictvím mechanismu úhrady kupní ceny, a to za podmínek odlišných od přímé výplaty podílu na zisku. Za této situace soud uzavírá, že z objektivně zjištěných skutečností vyplývá, že převažujícím účelem jednání žalobkyně bylo dosažení daňově výhodnějšího způsobu distribuce zisku jejímu původnímu jedinému společníkovi. Subjektivní prvek zneužití práva je tudíž v projednávané věci naplněn.

Objektivní prvek zneužití práva

51. Soud se dále zabýval naplněním objektivního prvku zneužití práva, tedy zda v důsledku zvoleného uspořádání došlo k výsledku, který je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy, ačkoli byly formálně splněny její podmínky.
52. V projednávané věci je nesporné, že žalobkyně vyplácela podíly na zisku své mateřské společnosti Green Apotheke s. r. o., přičemž tato výplata mohla za zákonem stanovených podmínek podléhat osvobození od daně. Smyslem této právní úpravy je však podpora ekonomicky smysluplných holdingových struktur, které slouží k

řízení, financování a rozvoji podnikatelských aktivit v rámci skupiny, nikoli vytvoření čistě formálního mezičlánku umožňujícího převod zisku konečnému příjemci bez odpovídajícího daňového zatížení.

53. Jak již bylo uvedeno výše, v posuzovaném případě byla mateřská společnost fakticky využita především a převážně k tomu, aby prostřednictvím ní byly prostředky plynoucí z podílů na zisku žalobkyně následně vypláceny jejímu původnímu jedinému společníkovi, panu K., a to ve formě splátek kupní ceny. Tento mechanismus přitom vedl k tomu, že ekonomicky šlo o distribuci zisku žalobkyně ve prospěch fyzické osoby, avšak realizovanou prostřednictvím mezičlánku v podobě kapitálové společnosti.
54. Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že rozhodující není formální označení jednotlivých kroků (převod podílu, vznik pohledávky na kupní cenu, následné splacení), nýbrž jejich skutečný obsah a ekonomická podstata. Z tohoto pohledu vedlo posuzované uspořádání k výsledku, který je srovnatelný s přímou výplatou podílu na zisku fyzické osobě, avšak za odlišných daňových podmínek. Takový výsledek nelze považovat za souladný se smyslem právní úpravy zdaňování podílů na zisku. Úprava zdanění dividend totiž rozlišuje mezi jejich výplatou mezi kapitálovými společnostmi a výplatou fyzickým osobám právě s ohledem na jejich odlišnou ekonomickou funkci. Pokud je však právní úprava využita způsobem, kdy je kapitálová společnost reálně využita pouze jako průchozí subjekt bez samostatné ekonomické funkce, dochází k jejímu použití v rozporu s jejím účelem.
55. Soud proto uzavírá, že v důsledku posuzovaných transakcí došlo k naplnění i objektivního prvku zneužití práva, neboť při formálním dodržení zákonných podmínek bylo dosaženo výsledku, který neodpovídá smyslu a účelu právní úpravy zdanění podílů na zisku.

K námitce chybného stanovení daně

56. Žalobkyně dále namítala, že daň byla stanovena z nesprávného základu, neboť správce daně vycházel z částek podílů na zisku vyplacených mateřské společnosti, přestože panu K. nebyla tato částka fakticky vyplacena v plném rozsahu.
57. Ani této námitce soud nepřisvědčil. Z judikatury i z § 8 odst. 4 daňového řádu plyne, že v případě zneužití práva je nutno na posuzované jednání nahlížet tak, **jako by k účelově vytvořené právní konstrukci vůbec nedošlo** a jak by byla daňová povinnost stanovena při absenci této struktury. Správce daně je tedy povinen rekonstruovat skutečný ekonomický obsah transakce a stanovit daň tak, jak by vznikla bez zneužívajícího uspořádání. Za situace, kdy soud shledal holdingovou strukturu jako zneužívající, je nutno tyto platby posoudit podle jejich skutečného obsahu, tedy jako přímou výplatu podílu na zisku fyzické osobě, která by jinak podléhala srážkové dani dle § 36 zákona o daních z příjmů.
58. Soud proto přisvědčuje závěru žalovaného, že při stanovení daně bylo namístě vycházet z celé částky vyplacených podílů na zisku. Při rekonstrukci stavu bez zneužití práva nelze přihlížet k formálním mezičládkům, které nemají samostatný hospodářský význam.

59. Za této situace soud uzavírá, že správce daně stanovil základ daně správně a v souladu se zákonem, neboť vycházel z reálného ekonomického obsahu transakcí, nikoli z jejich formálního označení.

K námitce neprovedení svědeckých výpovědí

60. Žalobkyně dále namítala, že správce daně pochybil, když neprovedl navržené důkazy výsledkem svědků (zejména Ing. J. B. a Ing. J. G.), kteří poskytovali žalobkyni poradenské služby v oblasti daňové a auditu.
61. Ani této námitce soud nepřisvědčil. Jak plyne z rozhodnutí žalovaného, správce daně návrh na provedení těchto důkazů vyhodnotil jako nadbytečný, neboť skutkový stav byl již dostatečně zjištěn z jiných důkazních prostředků, zejména z účetnictví, bankovních toků, listinných důkazů a předložené komunikace. Nadto příprav projektů se účastnil pan K. a Ing. J., Ing. K., nikoliv navržení svědci, ti měli pouze od uvedených osob zprostředkované informace. Soud se s tímto závěrem ztotožňuje, neboť v dané bylo rozhodující posouzení skutečného toku finančních prostředků, reálné ekonomické činnosti mateřské společnosti a faktické přípravy nerealizovaných investičních projektů. Tyto skutečnosti byly spolehlivě zjištěny zejména z výpisů z bankovních účtů prokazujících převod prostředků na pana K., z účetních dokladů a z podkladů o přípravě jednotlivých projektů. Žalobkyně ani nekonkretizovala, jaké nové relevantní skutečnosti by výsledkem navržených svědků mohl prokázat, které by již nevyplývaly z provedených důkazů.
62. Jak však správně uvedl žalovaný, formální existence investičních záměrů nebyla popřena; předmětem sporu nebylo, zda byly určité projekty uvažovány a případně zda došlo k pokusu o realizaci, ale zda **představovaly převládající relevantní ekonomický účel posuzované struktury**. K této otázce již měl správce daně k dispozici dostatek podkladů. Za této situace by výsledkem navržených svědků nemohl přinést nové podstatné skutečnosti, nýbrž by pouze duplicitně potvrzoval tvrzení žalobkyně, která však nebyla schopna zvrátit závěr plynoucí z provedeného dokazování.

Závěr a náklady řízení

63. Soud po zvážení všech výše uvedených skutečností uzavírá, že v projednávané věci došlo k naplnění jak subjektivního, tak objektivního prvku zneužití práva. Ze skutkových zjištění plyne, že žalobkyně vytvořila holdingovou strukturu, která byla následně využita k převodu prostředků plynoucích z jejího hospodaření k jejímu původnímu jedinému společníkovi, a to prostřednictvím mechanismu úhrady kupní ceny za převod obchodního podílu. Tento mechanismus byl nejen způsobilý k dosažení tohoto výsledku, ale byl k němu určen a fakticky využit, když prostředky vyplacené mateřské společnosti v podobě podílů na zisku byly v zásadní části následně vyplaceny panu K.
64. Současně nelze přehlédnout, že takto nastavené uspořádání vedlo při formálním splnění zákonných podmínek k výsledku, který je materiálně srovnatelný s přímou výplatou podílu na zisku fyzické osobě, avšak za odlišných daňových podmínek. Tím došlo k využití právní úpravy způsobem, který neodpovídá jejímu smyslu a účelu.
65. Byť žalobkyně v řízení poukazovala na existenci dalších podnikatelských záměrů a odkazovala na judikaturu Nejvyššího správního soudu ve věci FPPV, soud dospěl k

závěru, že tyto okolnosti v posuzovaném případě nedosahují takové intenzity, aby zvrátily závěr o převažujícím účelu posuzovaných transakcí. Rozhodující význam má naopak konkrétně zjištěná a systematická vazba mezi výplatou zisku žalobkyně a úhradou kupní ceny, která v projednávané věci vystupuje jako dominantní prvek celé struktury.

66. Za těchto okolností soud uzavírá, že posuzované uspořádání nepředstavovalo reálně fungující holdingovou strukturu sledující legitimní ekonomické cíle, nýbrž formální konstrukci postrádající samostatný hospodářský obsah, jejímž dominantním a převažujícím účelem bylo dosažení daňového zvýhodnění, a proto nemůže požívat právní ochrany. Posuzované transakce v dané věci jako celek představují zneužití práva ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu. Soud proto vyhodnotil napadené rozhodnutí jako vydané v souladu se zákonem a žalobu proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
67. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení proti účastníkovi, který úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že žalovaný měl ve věci plný úspěch, zatímco žalobkyně úspěšná nebyla, a současně žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

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

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

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

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

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

Pardubice, 1. dubna 2026

JUDr. Petra Venclová, Ph. D. v. r.

předsedkyně senátu