



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **CARIDDI s.r.o.**, IČO 27940951, se sídlem Brigádnická 1723/4, České Budějovice, zast. JUDr. Ondřejem Vodákem, advokátem, se sídlem Washingtonova 1567/25, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2022, č. j. 45208/22/5200-11431-711360, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 6. 2025, č. j. 51 Af 2/2023-95, ve znění usnesení ze dne 25. 7. 2025, č. j. 51 Af 2/2023-123,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 6. 2025, č. j. 51 Af 2/2023-95, ve znění usnesení ze dne 25. 7. 2025, č. j. 51 Af 2/2023-123, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2022, č. j. 45208/22/5200-11431-711360, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 63.624,18 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ondřeje Vodáka, advokáta.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daň z příjmů právnických osob za rok 2016 ve výši 21.317.240 Kč, dodatečně zrušil podle § 143 odst. 1 daňového řádu daňovou

ztrátu ve výši 478.607 Kč a stanovil penále ve výši 4.285.752 Kč. Dle názoru správce daně totiž žalobkyně nepřiznala ke zdanění všechny skutečně dosažené příjmy z veškeré činnosti a z veškerého nakládání s majetkem dle § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

[2] K tomuto názoru dospěl správce daně na základě následujících skutečností. Jediným společníkem a jednatelem žalobkyně byl Mgr. Norbert Ostrčil. Žalobkyně měla ve svém vlastnictví nemovité věci tvořící hospodářský dvůr Švamberk, následně koupila další sousedící pozemky, takže vznikl poměrně rozsáhlý ucelený soubor pozemků v blízkosti budované dálnice D3. Žalobkyně současně činila právní kroky k tomu, aby na tomto souboru pozemků mohla realizovat svůj investiční záměr logistického centra. Získala demoliční výměr na stavbu statku, iniciovala změnu č. 2 územního plánu Ševětín umožňující využití ploch dvora Švamberk jako smíšené výrobní a komerční plochy, získala povolení k připojení pozemků k silnici a řadu souhlasů nezbytných k vydání územního rozhodnutí atd. Mgr. Ostrčil byl v roce 2015 osloven panem Jelenem, jenž projevil zájem o koupi pozemků. Pan Jelen přitom jednal po dohodě s Ing. Jaroslavem Čadkem, jenž měl poskytnout finanční prostředky na nákup pozemků a investiční záměr dále rozvíjet. Pan Jelen se průběžně seznamoval se stavem nemovitých věcí žalobkyně a podklady k investičnímu zhodnocení pozemků. Výsledkem obchodních jednání mezi Mgr. Ostrčilem a panem Jelenem, za nímž stál Ing. Čadek, byla dohoda, podle níž Mgr. Ostrčil prodá svůj obchodní podíl v žalobkyni a současně postoupí pohledávku, kterou má vůči žalobkyni z titulu investic do zhodnocování pozemků, jež hradil z vlastních finančních prostředků. Dne 9. 5. 2016 došlo k převodu obchodního podílu Mgr. Ostrčila v žalobkyni ve výši 100 % ve prospěch společnosti Plzeňská investiční s.r.o. (dále jen „Plzeňská investiční“), jejímž jednatelem a společníkem byl pan Jelen, a to za cenu 136.536.084 Kč. Současně byla uzavřena smlouva o postoupení pohledávky Mgr. Ostrčila za žalobkyni společnosti Plzeňská investiční za úplaty ve výši 8.857.972 Kč. Finanční prostředky na koupi nemovitých věcí i pohledávky poskytl panu Jelenovi Ing. Čadek, a to formou řetězce prakticky bezúročných úvěrů a zápůjček ve výši 145.000.000 Kč. Pan Jelen následně prostředky půjčil společnosti Plzeňská investiční.

[3] Stejného dne, kdy společnost Plzeňská investiční koupila podíl Mgr. Ostrčila v žalobkyni, byla uzavřena kupní smlouva, kterou žalobkyně prodala své nemovité věci společnosti C.D.K.K. Investment s.r.o. (dále jen „C.D.K.K. Investment“) za cenu 23.400.000 Kč. Jediným společníkem této společnosti byla společnost C.D.K.K. FIN s.r.o., jejímiž společníky byli Ing. Čadek a jeho rodinní příslušníci (manželka a dvě dcery). Žalobkyně nevlastnila žádný jiný majetek a nevykonávala ani žádnou jinou ekonomickou činnost kromě zhodnocování prodaných nemovitých věcí za účelem přípravy investičního záměru. Správce daně tedy akcentoval to, že hodnota souboru nemovitých věcí je stěžejní pro hodnotu obchodního podílu v žalobkyni, neboť její majetek netvoří žádné další hodnoty a bez těchto nemovitých věcí nemůže žalobkyně generovat ani žádný výnos, neboť jinou ekonomickou činnost neprovozuje. Proto správce daně naznačil, že hodnota 100% podílu v žalobkyni musí být reálně rovna hodnotě nemovitých věcí prodaných společnosti C.D.K.K. Investment a souvisejících práv. V účetnictví žalobkyně byl však zaúčtován pouze výnos za prodej nemovitých věcí společnosti C.D.K.K. Investment ve výši 23.400.000 Kč. Správce daně tudíž uzavřel, že prodejem 100% podílu v žalobkyni byl zastřen skutečný účel transakce, a to prodej nemovitých věcí žalobkyně, v důsledku čehož vznikl na straně

pokračování

žalobkyně nepřiznaný a nezdaněný výnos ve výši 113.136.084 Kč (136.536.084 minus zaúčtovaných 23.400.000 Kč). Byl porušen § 18 odst. 1 ZDP.

[4] Dále je třeba dodat, že podle zjištění správce daně nebyla kupní cena za nemovité věci uhrazena společností C.D.K.K. Investment žalobkyni podle kupní smlouvy (tj. do 60 dní od vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, jenž byl proveden dne 13. 7. 2016), nýbrž až dne 24. 2. 2017 (částka 8.500.000 Kč) a dne 30. 4. 2018 (částka 14.600.000 Kč). Prostředky na úhradu kupní ceny poskytla společnosti C.D.K.K. Investment společnost C.D.K.K. FIN s.r.o., ovšem nezůstaly v dispozici žalobkyně, neboť její společník rozhodl o snížení základního kapitálu o částku 20.783.000 Kč, takže tyto prostředky byly z účtu žalobkyně obratem poukázány jejímu společníkovi (společnosti Plzeňská investiční) a od něj společnosti C.D.K.K. Head, jež poskytla panu Jelenovi zápůjčku ve výši 145.000.000 Kč na pořízení obchodního podílu v žalobkyni.

[5] Proti rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný shora označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Oproti správci daně však dospěl žalovaný k jinému právnímu důvodu doměření daně, jenž spočívá v zákazu zneužití práva, neboť dle jeho názoru byly realizované kroky komplexní transakce vedeny za účelem navození situace bez ekonomického smyslu.

[6] Žalobkyně se následně proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 5. 6. 2025, č. j. 51 Af 2/2023-95, zamítl.

[7] V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že žalobní argumentace žalobkyně se skládá z popisu vybraných částí rozhodnutí žalovaného, k nimž žalobkyně vyjadřuje obecný nesouhlas. To krajský soud vyhodnotil jako námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, s kterou se však neztotožnil. Krajský soud uvedl, že v žalobě postrádal věcnou argumentaci. Omezil se tudíž na vypořádání dílčích námitek nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a námitek týkajících se procesního postupu daňových orgánů.

[8] K otázce zneužití práva krajský soud uvedl, že ho lze konstatovat jedině při splnění objektivních a subjektivních kritérií. Objektivní kritérium bylo splněno tím, že daňová výhoda byla získána v rozporu s účelem § 18 odst. 1 ZDP. Částka 113.136.084 Kč zůstala skryta v uměle navozené konstrukci bez reálného ekonomického opodstatnění, čímž žalobkyně uměle snížila základ své daňové povinnosti. Subjektivní kritérium bylo splněno tím, že převažujícím účelem dotčených transakcí bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu a jejich obsahem uměle vytváření podmínek vyžadovaných pro její přiznání. Tvrdí-li žalobkyně, že účel transakcí v daňovém řízení vysvětlila, nejedná se o účinné zpochybnění závěrů žalovaného, ale o vyjádření prostého nesouhlasu s nimi. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil, v čem dle jeho názoru neoprávněné daňové zvýhodnění spočívalo (body 58 až 62, 128 a 182 a násl.). Z těchto částí napadeného rozhodnutí dle názoru krajského soudu vyplývá, jaký byl reálný účel transakcí a jakou daňovou výhodu se žalobkyně jimi snažila získat.

[9] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkami týkajícími se důkazního břemene v oblasti zneužití práva. Daňové orgány vycházely ze znaleckého posudku zadaného Policií ČR (zpracovaného Ústavem soudního inženýrství Vysokého učení technického v Brně, dále

jen „VUT“) v rámci prověřování podezření ze spáchání trestného činu krácení daně či poplatku. Tento posudek měl ověřit, zda cena pozemků stanovená posudkem Ing. Pokorného pro účely transakce odpovídá skutečnosti. Z posudku VUT vyplynulo, že cena pozemků stanovená Ing. Pokorným byla oproti reálné ceně zlomková, z čehož žalovaný dovodil závěr o účelovosti celé transakce. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč měla cena pozemků odpovídat ceně obchodního podílu. Ve vztahu k transakcím není rozhodný věcný rozdíl mezi obvyklou cenou stanovenou znaleckým posudkem a smluvní cenou za převod obchodního podílu. Žalovaný totiž vycházel z matematického rozdílu mezi oběma hodnotami. Dotčené pozemky navíc v době transakcí nebylo možné považovat za pouhou ornou půdu, jak tvrdila žalobkyně (což by svědčilo nižší ceně pozemků), ale byly již developersky zhodnoceny.

[10] Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám stran ekonomického smyslu transakcí. Rozsáhle odkázal na části odůvodnění napadeného rozhodnutí. V těch žalovaný popsal, že skupina společností C.D.K.K. bez jakéhokoliv ekonomického smyslu poskytla v rámci řetězových smluv o zápůjčce či úvěru finanční prostředky nově založené společnosti Plzeňská investiční ve výši 145 mil. Kč, které byly následně vyplaceny jednatelem žalobkyně Mgr. Ostrčilovi, mimo jiné za obchodní podíl v žalobkyni. Následně žalobkyně převedla veškerý svůj nemovitý majetek na společnost C.D.K.K. Investment, která byla rovněž nově založená. Ve výsledku tudíž byly veškeré finanční prostředky na obě transakce poskytnuty ze stejných zdrojů, a to Ing. Čadkem, majitelem skupiny C.D.K.K. Osm měsíců po prodeji nemovitých věcí došlo ke snížení základního kapitálu žalobkyně o téměř 21 mil. Kč. Rozdíl v kupních cenách podílu a nemovitých věcí dle názoru krajského soudu „zmizel v ceně podílu“ a nebyl zdaněn, jednalo se tedy o chybějící výnos. Žalobkyně v žalobě na tyto části napadeného rozhodnutí nijak nereagovala. Dle názoru krajského soudu žalobkyně nedoložila, z jakých jiných důvodů platby proběhly. Poukázala na postupné zhodnocování pozemků, k tomu ale došlo až po transakci, a společnost Plzeňská investiční se tudíž žádného zhodnocení pozemků nedočkala.

[11] Dále se krajský soud zabýval námitkami směřujícími vůči vypořádání odvolacích námitek žalovaným. Pro posouzení věci není rozhodující, zda žalovaný směšuje pojmy „hodnota“ a „cena“, důležité je, že hodnota podílu musela odviset od hodnoty pozemků. Žalobkyně trvá na svém popisu smyslu dotčených transakcí jako legitimní investiční strategie, ovšem nijak v žalobě nereagovala na vypořádání totožných námitek žalovaným.

[12] Krajský soud dále uvedl, že osoby zúčastněné na transakcích byly prověřovány Policií ČR. Vůči znalci Ing. Pokornému nebylo vzneseno žádné obvinění, což však neznamená, že byl jím vypracovaný znalecký posudek správný. Trestní stíhání nebylo zahájeno ani vůči panu Jelenovi, Ing. Čadkovi či žalobkyni. K tomu krajský soud uvedl, že tato skutečnost není relevantní, neboť účely trestního a daňového řízení se navzájem liší. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, dle níž se na ceně pozemků projevila riziková minulost žalobkyně a jejího jednatele Mgr. Ostrčila.

[13] Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky procesního pochybení daňových orgánů. Skutečnost, že některé listiny byly ve spisovém přehledu vyhledávací části daňového spisu označeny obecně, neměla vážný dopad do práv žalobkyně, neboť měla možnost seznámit se se spisovým přehledem, uplatnit námitky proti obecnosti označení listin

pokračování

a požadovat nahlédnutí do nich. Žádný takový návrh v daňovém řízení nevzniesla, své výhrady si ponechala až do soudního řízení. Krajský soud po seznámení s listinami založenými ve vyhledávací části spisu neshledal, že by byly významné pro hájení práv žalobkyně. Práva žalobkyně nebyla porušena ani tím, že napadené rozhodnutí bylo vydáno již tři dny poté, co nahlížela do daňového spisu. Práva spojená s nahlížením do spisu měla žalobkyně po celou dobu daňového řízení, nikoli pouze v této krátké době. Správce daně nepochybil ani tím, že nevydal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu a rovnou přistoupil k provedení daňové kontroly. Správce daně není povinen učinit tuto výzvu, pokud má k dispozici poznatky ukazující na podvodné jednání daňového subjektu; pokud by v takové situaci výzvu vydal, mohl by tím zmařit účel daňového řízení. Správce daně disponoval mimo jiné trestním oznámením na Ing. Čadka a pana Jelena, z něž dovodil podezření na zastřené jednání zúčastněných osob. Zároveň podal trestní oznámení i přímo na žalobkyni. V dané situaci správce daně naznal, že vydáním výzvy by mohl ohrozit účel správy daní, což aproboval ve svém rozhodnutí žalovaný, přičemž žalobkyně s tímto závěrem v žalobě nijak nepolemizovala. Žalobkyně namítla, že dne 1. 10. 2018 podala daňové přiznání, v němž hodlala zrušit daňovou ztrátu a vykázat daňovou povinnost ve výši 644.100 Kč. K tomu krajský soud uvedl, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno z důvodu zohlednění dřívějších daňových ztrát a žalovaný jej akceptoval.

II. Kasační stížnost žalobkyně, vyjádření žalovaného a další podání účastníků

[14] **Žalobkyně** (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[15] Žalobkyně namítá, že rozsudek krajského soudu působí zmatečně, neboť na jednu stranu sice její žalobu zamítl, v odůvodnění rozsudku však uvedl, že je žaloba důvodná. Dále je dle názoru žalobkyně rozsudek nepřezkoumatelný, neboť z něj nelze vyčíst, na základě jakých důvodů krajský soud rozhodl. Krajský soud toliko převzal názory žalovaného vyjádřené v napadeném rozhodnutí. V důsledku toho krajský soud nedostatečně vypořádal stěžovatelčinu žalobní argumentaci. Neosvětlil tedy, proč dle jeho názoru posuzované transakce postrádají ekonomický smysl, jaké daňové zvýhodnění jimi měla stěžovatelka získat, a pokud daňové zvýhodnění existovalo, zda bylo jeho získání převažujícím účelem transakcí. Napadené rozhodnutí ani rozsudek krajského soudu tak neobsahují vymezení složek zneužití práva ve vztahu k těmto transakcím. V daňovém ani soudním řízení nebylo osvětleno, jakého nelegitimního příjmu měla stěžovatelka transakcemi dosáhnout, ani jaké konkrétní daňové zvýhodnění měly transakce sledovat. Pouhé konstatování, že cena za pozemky měla odpovídat ceně za podíl, nesvědčí samo o sobě závěru o naplnění objektivního a subjektivního kritéria zneužití práva.

[16] Následně stěžovatelka zpochybňuje některá tvrzení žalovaného, která do svého rozsudku převzal krajský soud. Není pravdou, že by v době provedení transakcí nevyvíjela žádnou ekonomickou činnost, neboť podnikala kroky směřující ke zhodnocení pozemků, aby na nich bylo možné v budoucnu realizovat developerský projekt. Cena za podíl byla výsledkem jednání smluvních stran a její výše byla ovlivněna potenciálním rizikem spojeným s realizací tohoto developerského projektu, které bylo závislé na řadě proměnných

(např. zda se podaří získat stavební povolení). Následně došlo k prodeji pozemků za cenu stanovenou znaleckým posudkem vypracovaným Ing. Pokorným. Kdyby se však některé kroky vedoucí k realizaci projektu neuskutečnily, hodnota pozemků by se nezvýšila a pozemky by zůstaly ornou půdou s tomu odpovídající hodnotou. Hodnota pozemků stanovená znalce odpovídala skutečnosti, že v době uzavření kupní smlouvy na nich nebylo možné realizovat plánovanou výstavbu.

[17] Stěžovatelka odmítá, že by na její straně došlo k nezdaněnému výnosu ve výši cca 113 mil. Kč, neboť obdržela pouze cenu dle znaleckého posudku za dotčené pozemky, což řádně přiznala ke zdanění.

[18] Stěžovatelka dále namítá, že důkazní břemeno ohledně obou kritérií zneužití práva tíží daňové orgány. Obdobnou argumentaci uplatnila již v žalobě, krajský soud ji však nevypořádal. V nynější věci správce daně své důkazní břemeno neunesl, neboť neprokázal ani jedno z kritérií zneužití práva.

[19] Dále stěžovatelka zpochybňuje ty části rozsudku, v nichž se krajský soud věnoval jednotlivým bodům odůvodnění napadeného rozhodnutí. Předně trvá na tom, že v době prodeje ještě pozemky nebyly developersky zhodnoceny, jak chybně tvrdí žalovaný. Developerský proces je velmi komplikovaný a úkony, které byly před koupí pozemků učiněny a vedly by k jejich zhodnocení, byly pouze prvními z mnoha, jež bylo třeba učinit za účelem realizace developerské činnosti. Stav pozemků v době koupě nemohl svědčit kupní ceně převyšující 100 mil. Kč; žalovaný ostatně nedisponuje odbornými znalostmi v tomto oboru, aby učinil opačný závěr.

[20] Financování nákupu podílu ve stěžovatce bylo dle jejího názoru nikoli „neúčelným ekonomickým kolotočem“, jak uzavřel krajský soud, ale promyšlenou strategií. Ing. Čadek a pan Jelen jednali ve vzájemné shodě. Cílem jejich jednání byl nákup 100% podílu ve stěžovatce a následný převod pozemků stěžovatelky na „čistou“ společnost v rámci obchodní skupiny. Peníze za prodej obchodního podílu obdržel Mgr. Ostrčil, přičemž povinnost zdanit tento jeho příjem je závislá na splnění podmínek pro osvobození příjmu od daně. Rozdíl mezi cenami za podíl a za pozemky „nezmizel v ceně podílu“, aniž by byl zdaněn, jak tvrdí krajský soud. Není důvod, aby byl tento rozdíl daněn – jednalo se o prodej dvou odlišných hodnot, přičemž každá podléhá jinému režimu zdanění. Podle stěžovatelky neexistuje žádné vysvětlení pro názor žalovaného, dle něž by měl být prodej pozemků realizován právě za cenu podílu. Smluvní strany nejsou povinny obchodovat výlučně za ceny dle ekonomické hodnoty pozemků. Ceny na trhu jsou ovlivněny různými okolnostmi a jednou z nich je i možnost budoucího zhodnocení.

[21] Dále stěžovatelka namítá, že se daňové orgány dopustily některých procesních pochybení. Dle jejího názoru měl správce daně postupovat v intencích § 145 odst. 2 daňového řádu. Kdyby správce daně své povinnosti dostal a dal stěžovatce prostor k podání dodatečného daňového přiznání, pak by ke dni vydání napadeného rozhodnutí již uplynula lhůta pro stanovení daně. Absenci výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nemůže opodstatnit ani podezření správce daně na zastřené jednání stěžovatelky. Žalovaný neuvádí, jaké zastřené jednání daňové orgány identifikovaly a proč na jeho základě dovodily, že hrozí zmaření cíle správy daní.

pokračování

[22] Stěžovatelka spatřuje pochybení správce daně rovněž v tom, že označoval písemnosti zařazené do spisu velmi obecnými pojmy. Nebylo tak patrné, o jakou konkrétní písemnost jde a zda nemá být přerazena do veřejné části spisu, nebo zda nemůže být v řízení použita jako důkazní prostředek. Stěžovatelka sice měla prostor k nahlížení do spisu, což také provedla. Neměla však možnost vznést výhrady proti obsahu spisu, neboť již tři dny poté jí bylo doručeno napadené rozhodnutí. Stěžovatelce tudíž bylo zabráněno v efektivním uplatnění jejích práv. Není přitom pravdou, že by účelově prodlévala s úkonem nahlížení do spisu. Odvolací řízení trvalo 41 měsíců. Stěžovatelka reagovala na výzvu žalovaného k uplatnění práva nahlížet do spisu dva týdny po jejím doručení.

[23] **Žalovaný ve svém vyjádření** ke kasační stížnosti uvádí, že krajský soud se tím, že žalobu zamítl, avšak v odůvodnění rozsudku uvedl obrat „žaloba je důvodná“, dopustil pouze zjevné nesprávnosti, která nemá vliv na přezkoumatelnost rozsudku jako celku. Chyba byla navíc krajským soudem odstraněna postupem dle § 54 odst. 4 s. ř. s., ve znění účinném do 31. 12. 2025. Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ani proto, že krajský soud hojně odkazoval na pasáže napadeného rozhodnutí. Rozsudek je odrazem žaloby, která byla spíše vyjádřením nesouhlasu stěžovatelky s napadeným rozhodnutím. Za takových okolností je přípustné, aby krajský soud odkázal na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí. Krajský soud nadto reagoval na všechny obecné a povšechné námitky stěžovatelky.

[24] Dále žalovaný shrnuje jednotlivé nestandardní okolnosti transakcí, které ho vedly k závěru, že stěžovatelka zneužila právo za účelem získání daňové výhody (viz body [2] až [4] shora). Tyto okolnosti dokládají splnění objektivního kritéria zneužití práva. Rovněž nasvědčují tomu, že celý řetězec transakcí byl vytvořen vědomým společným jednáním Ing. Čadka a pana Jelena a případně i dalších účastníků, jehož účelem bylo snížení daňové povinnosti stěžovatelky. Tím bylo splněno subjektivní kritérium zneužití práva. Stěžovatelka tedy sice splnila formální podmínky § 18 odst. 1 ZDP, její kroky však nesplňují účel tohoto ustanovení, dle něž mají být předmětem zdanění všechny dosažené příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.

[25] Žalovaný opakuje, že stěžovatelka nevykonávala před uskutečněním transakcí žádnou ekonomickou činnost, a hodnota 100% podílu v ní se tak musela rovnat hodnotě pozemků. Prodej obchodního podílu zahrnoval prodej pozemků a jejich příslušenství, které však nemělo bez samotných pozemků žádnou cenu. Dle názoru žalovaného se transakce, jejíž podstatou je prodej pozemků, reálně uskutečnila za cenu, která odpovídala hodnotě obchodního podílu ve stěžovatelce před jeho převodem ze strany Mgr. Ostrčila.

[26] Dále žalovaný poukazuje na výjimky z povinnosti dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Od tohoto postupu je možné upustit, byl-li by jeho prostřednictvím zmařen účel správy daní. Výzvu k podání dodatečného přiznání tedy není třeba vydávat, pokud má správce daně podezření na zastřené (podvodné) jednání daňového subjektu. V této věci správce daně disponoval informací o trestních oznámeních podaných na znalce Ing. Pokorného, pana Jelena a Ing. Čadka. Následně sám správce daně podal trestní oznámení na stěžovatelku. Všechna trestní oznámení se týkala podezření na trestnou činnost těchto osob, která souvisela s daňovou povinností stěžovatelky. Pokud by správce daně postupoval nejprve dle

§ 145 odst. 2 daňového řádu, mohla by se stěžovatelka dostat k informacím, které by jí umožnily vyhnout se řádnému splnění daňové povinnosti. Stěžovatelka dává údajné porušení § 145 odst. 2 daňového řádu do souvislosti se lhůtou pro stanovení daně. Na běh této lhůty je však třeba aplikovat rovněž § 38r odst. 2 ZDP, v důsledku čehož by uplynula až dne 1. 7. 2025. Žalovaný rovněž podotýká, že na jednu stranu stěžovatelka nesouhlasí s tím, že správce daně nevydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, na druhou stranu ale odmítá veškerou argumentaci ohledně zneužití práva. Není tudíž zřejmé, jakou daň by chtěla dodatečně přiznávat.

[27] Žalovaný uvádí, že pokud mají být určité písemnosti použity jako důkazní prostředky v daňovém řízení, musí být přerazeny z vyhledávací části spisu. Nezpřístupnění listin založených ve vyhledávací části daňového spisu nemůže daňový subjekt nijak poškodit, neboť na nich nemůže být rozhodnutí založeno. Stěžovatelka ani nijak nekonkretizovala, jak se písemnosti zařazené do vyhledávací části spisu mohly negativně projevit v její právní sféře. Žalovaný podotýká, že daňový řád neobsahuje žádnou „ochrannou lhůtu“, která by počala běžet po nahlížení do spisu a v níž by nesměl vydat rozhodnutí. Odvolací řízení trvalo 41 měsíců. Po tuto dobu měla stěžovatelka čas se s obsahem spisu seznámit. V rámci odvolacího řízení se navíc uskutečnilo ústní jednání, přičemž zástupce stěžovatelky v jeho průběhu neuvedl, že by hodlal jakkoliv doplňovat odvolání.

[28] **Stěžovatelka ve své replice** uvádí, že krajský soud nesprávně považoval některé části její žaloby za pouhou rekapitulaci jejích názorů a postojů, načež uzavřel, že z toho důvodu není nic, čím by se mohl dále zabývat. Nejednalo se však o pouhé vyjádření přesvědčení stěžovatelky, ale o námitky směřující proti mechanismu doměření daně. Příjem společníka nemůže být považován za příjem společnosti, a tudíž ani výnos z prodeje podílu nelze mít za příjem společnosti. Krajský soud tyto námitky nevypořádal, pouze uvedl, že se jedná o prostý nesouhlas či negaci obsahu napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka odkazuje na bod 67 rozsudku krajského soudu, v němž je uvedeno, že odpověď na otázku stěžovatelky, jakou daňovou výhodu transakcemi získala, je skryta v napadeném rozhodnutí. Odpověď na tuto otázku ale nesmí být v odůvodnění rozhodnutí skryta, musí z něj jednoznačně vyplývat. Žalovaný měl v napadeném rozhodnutí vymezit konkrétní daňovou výhodu, jejího příjemce, právní titul příjmu a mechanismus zneužití práva. Premisa, že výnos z prodeje podílu může být považován za výnos stěžovatelky, vyžadovala samostatný právní rozbor, který v rozsudku chybí.

[29] Krajský soud smísil do jedné myšlenky dvě odlišné podmínky zneužití práva, když z údajné nesmyslnosti transakcí dovodil splnění obou těchto podmínek. Podmínky se přirozeně prolínají, což však nic nemění na tom, že musí být prokázáno naplnění obou podmínek, přičemž ve vztahu k objektivnímu kritériu toto učiněno nebylo. Stěžovatelka v této souvislosti poukazuje na rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2026, č. j. 21 Afs 139/2025-74.

[30] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nevysvětlil právní základ doměření daně, tj. kdo, kdy a na základě jakého protiplnění poskytl stěžovateli další plnění ve výši 113.136.084 Kč. Peněžní prostředky za 100% podíl nebyly vyplaceny stěžovateli, ale Mgr. Ostrčilovi. Krajský soud nevysvětlil, jak mohly být tyto prostředky příjmem stěžovatelky. Existence příjmu konkrétního poplatníka je přitom základním předpokladem aplikace § 18 odst. 1 ZDP. V posuzované věci nebylo prokázáno, že by finanční prostředky

pokračování

za prodej podílu byly ve skutečnosti protiplněním za majetek stěžovatelky, které mělo správně náležet stěžovateli, ale bylo vyplaceno jiné osobě. Ani závěr, že hodnota nemovitých věcí odpovídala ceně za prodej obchodního podílu, neprokazuje, že stěžovatelka tuto částku skutečně obdržela. Rozdíl mezi hodnotou pozemků a cenou sjednanou za podíl není automaticky příjmem. Krajský soud nadto nevysvětlil, proč je případný prospěch jiné osoby daňovou výhodou právě pro stěžovatelku.

[31] Krajský soud dále dle názoru stěžovatelky neosvětlil, která konkrétní právní jednání měla ke zneužití práva vést a jaký právní a ekonomický stav by nastal, kdyby k nim nedošlo. Částka 113.136.084 Kč je pouze matematickým rozdílem mezi cenou za prodej podílu a cenou za prodej pozemků, přičemž vazba této částky na údajné zneužití daňového práva nebyla vysvětlena. I kdyby byla cena podílu indicií hodnoty společnosti, stále ji nelze považovat za právní titul příjmu společnosti.

[32] Stěžovatelka namítá, že rozsudek krajského soudu je vnitřně rozporný v otázce cenové korekce dle § 23 odst. 7 ZDP. Je zřejmé, že podstatou celé věci je v podstatě korekce ceny za prodej pozemků. K tomu ale slouží právě zmíněný postup dle ZDP. Žalovaný přitom ve svém rozhodnutí uzavřel, že transakce mezi stěžovatelkou a společností C.D.K.K. Investment podmínky daného ustanovení nesplňovala. Krajský soud tak nepřipustně překlenul nemožnost uplatnění tohoto ustanovení principem zneužití práva, který je ovšem třeba chápat jako *ultima ratio*.

[33] Dle názoru stěžovatelky krajský soud nevyvrátil její argumentaci stran racionality ceny podílu ve vztahu k hodnotě pozemků. Ekonomickou racionalitu transakcí tak posoudil izolovaně z pohledu jedné ze zúčastněných společností, což však nesvědčí o tom, že transakce neměly smysl jako celek. Není pravdou, že by byla stěžovatelka v době převodu obchodního podílu „prázdnou a bezcennou skořápkou“. Krajský soud při hodnocení ceny podílu nesprávně vycházel ze stavu společnosti po převodu pozemků. Cenu podílu navíc tvoří i jiná aktiva než pozemky, zejména nehmotná práva, a jak sám krajský soud uznal, i budoucí očekávání zisku.

[34] Stěžovatelka namítá, že znalecký posudek VUT, jímž žalovaný zpochybnil znalecký posudek Ing. Pokorného, měl pro argumentaci krajského soudu zásadní význam, na druhou stranu však krajský soud uvedl, že tento posudek nebyl užit k výpočtu doměřené daně. Jedná se o rozpor, jelikož pokud nebyl posudek použit ke stanovení základu daně, nelze z něj určit, že měl být základ daně právě o 113.136.084 Kč vyšší. Stěžovatelka poukazuje na skutečnost, že pro účely této věci bylo vyhotoveno několik znaleckých posouzení k určení ceny pozemků, přičemž každé z nich uvádí zcela jinou částku. Žádný ze znaleckých posudků navíc nemůže svědčit závěru o nutnosti doměřit daň, neboť neprokazuje přijetí nezdaněného plnění.

III. Posouzení kasační stížnosti

[35] NSS nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté NSS zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.,

v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[36] Zneužití práva je vymezeno v § 8 odst. 4 daňového řádu tak, že „*při správě daní se nepřiblíží k právnímu jednání a jiným skutečností rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu*“. Toto ustanovení reflektuje kritéria zneužití práva, jak byla vymezena judikaturou Soudního dvora Evropské unie (například rozsudek ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 *Halifax a další*), a následně převzata i judikaturou NSS (viz např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS, nebo rozsudky ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, a ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78). Na posuzovanou věc nelze z hlediska formálního užít § 8 odst. 4 daňového řádu, neboť daňová povinnost, která byla předmětem doměřovacího řízení, vznikla před tím, než vstoupil v účinnost zákon č. 80/2019 Sb., jímž bylo zneužití práva výslovně upraveno v daňovém řádu. Je proto třeba vycházet z dřívější judikatorní praxe, která potvrdila aplikovatelnost nepsaného právního principu zákazu zneužití práva v daňové oblasti (včetně přímých daní). Z hlediska obsahového se však tato judikatura neliší od podmínek plynoucích z § 8 odst. 4 daňového řádu (viz rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, č. 4358/2022 Sb. NSS, body 12 a 13). Kritéria zneužití práva jsou dvě, a aby bylo možné učinit závěr, že v daném případě ke zneužití daňového práva skutečně došlo, musí být splněna kumulativně. Objektivní kritérium spočívá v tom, že „*jednání daňového subjektu (i přes formální naplnění zákonných požadavků) vede k získání daňové výhody, jejíž přiznání by bylo v rozporu se smyslem a účelem zákona*“. Subjektivní kritérium pak spočívá v tom, „*že hlavním či převažujícím účelem jednání daňového subjektu bylo získat onu daňovou výhodu*“ (viz rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2026, č. j. 21 Afs 139/2025-74). Obě kritéria se v praxi přirozeně prolínají, neboť středobodem obou je získání nelegitimní daňové výhody. Prokázání naplnění objektivního kritéria však logicky musí předcházet závěru o naplnění kritéria subjektivního. Objektivní kritérium totiž obsahuje popis mechanismu získání daňové výhody (tedy zda a jakým způsobem vůbec došlo k jejímu získání), zatímco subjektivní kritérium popisuje účel tohoto mechanismu ve vztahu k jiným jeho možným účelům.

[37] Důkazní břemeno stran prokázání obou kritérií zneužití práva tíží správce daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31). Je tedy úlohou správce daně, aby přesvědčivě a uspokojivě prokázal a popsal mechanismus zneužití práva, který vedl k získání neoprávněné daňové výhody. Daňový subjekt má možnost na konstrukci správce daně reagovat vlastním vysvětlením, přičemž ve vztahu k těmto tvrzením již tíží důkazní břemeno daňový subjekt, nikoli správce daně (viz rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186). Aby však k takovému „přechodu“ důkazního břemene mohlo vůbec dojít, musí své důkazní břemeno nejprve unést správce daně.

[38] Krajský soud spatřoval naplnění objektivního kritéria zneužití práva ve shodě s žalovaným v tom, že kupní cena nemovitých věcí sjednaná ve smlouvě mezi stěžovatelkou a společností C.D.K.K. Investment neodpovídala jejich reálné hodnotě. Znalecký posudek, na jehož základě byla stanovena, nerefletoval zhodnocení nemovitých věcí v důsledku předchozí činnosti stěžovatelky (zajištění různých povolení a souhlasů, změna využití pozemků díky vydání změny č. 2 územního plánu Ševětín atd.). Jelikož stěžovatelka kromě nemovitých věcí neměla jiné majetkové hodnoty a ani nevyvíjela žádnou ekonomickou

pokračování

činnost, v níž by mohla po prodeji nemovitých věcí pokračovat, lze hodnotu obchodního podílu ve stěžovatelce odvíjet od hodnoty nemovitých věcí. Hodnota obchodního podílu nebyla stanovena znalecky, nýbrž byla oceněna dosaženou tržní cenou mezi společnostmi Plzeňská investiční a Mgr. Ostrčilem. Proto se krajský soud ztotožnil s tím, že hodnota nemovitých věcí stěžovatelky se shoduje s nezávisle sjednanou cenou obchodního podílu.

[39] Správní orgány ve svých rozhodnutích poukazovaly na to, že nebyly přesvědčivě prokázány důvody, proč Mgr. Ostrčil přistoupil k prodeji svého obchodního podílu ve stěžovatelce namísto toho, aby si tento podíl ponechal a stěžovatelka prodala zájemci pouze nemovité věci. Pokud by stěžovatelka prodala panu Jelenovi či osobě, v jejímž zájmu jednal, nemovité věci za shodnou cenu, jako byla sjednaná cena obchodního podílu, docílila by stěžovatelka výnosu ve výši 136.536.084 Kč. Pokud se Mgr. Ostrčil s panem Jelenem dohodli na tom, že dojde k prodeji obchodního podílu ve stěžovatelce, v důsledku čehož získá pan Jelen kontrolu nad nemovitými věcmi, samo o sobě to nelze považovat za jednání, které by bylo zneužitím práva či obcházením daňových zákonů. Z pohledu toho, jak žalovaný konstruoval objektivní stránku zneužití práva, je tak klíčová transakce mezi stěžovatelkou a společností C.D.K.K. Investment, konkrétně se jedná o výši kupní ceny. Pokud by kupní cena činila 136.536.084 Kč, pak by žalovaný patrně nedovožoval zneužití práva, neboť stěžovatelka by dosáhla výnosu ve výši, která odpovídá náhledu žalovaného, tudíž by nedosáhla nelegitimní daňové výhody. Krajský soud přitom potvrdil, že tato nelegitimní daňová výhoda spočívá právě v tom, že výnos stěžovatelky z prodeje nemovitých věcí byl podstatně nižší než by odpovídalo jejich reálné ekonomické hodnotě. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že formálně nebyl porušen § 18 odst. 1 ZDP, neboť stěžovatelka vykázala výnos ve výši odpovídající kupní smlouvě (nabyla pohledávku za společností C.D.K.K. Investment z titulu kupní ceny), ovšem nebylo dosaženo účelu uvedeného ustanovení, jímž je podrobit zdanění příjmy z nakládání s veškerým majetkem. Zdanění přitom nebyl podroben výnos ve výši odpovídající rozdílu mezi sjednanou cenou obchodního podílu ve stěžovatelce, v níž se zrcadlí tržní hodnota nemovitých věcí, a sjednanou cenou nemovitých věcí (např. body 192 a 202 napadeného rozhodnutí). Nelegitimní daňová výhoda (zkrácení daně) tedy spočívá v tom, že stěžovatelka a společnost C.D.K.K. Investment, které v rámci celé komplexní transakce očividně jednaly ve shodě, sjednaly kupní cenu nemovitých věcí ve výši, která neodpovídá jejich „tržní“ ceně.

[40] Nelze tak přisvědčit námitkám stěžovatelky, že by z napadeného rozhodnutí žalovaného nevyplývalo, v čem spočívá nelegitimní daňová výhoda a mechanismus, jímž byla tato výhoda získána. Žalovaný v souladu s judikaturou NSS, podle níž je definování účelu právní úpravy stěžejní pro posouzení objektivní složky zneužití práva (rozsudky ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, a ze dne 12. 6. 2026, č. j. 10 Afs 57/2026-48), popsal účel § 18 odst. 1 ZDP a odůvodnil, proč nebylo tohoto účelu dosaženo. NSS nicméně shledal, že podstatou a účelem § 18 odst. 1 ZDP je vymezit okruh příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů právnických osob. Na toto ustanovení navazují další ustanovení, která z obecně vymezeného okruhu příjmů, jež jsou předmětem daně, některé příjmy vylučují (např. § 18 odst. 2, § 18a a § 18b ZDP; to ostatně dovodil i žalovaný v bodě 48 napadeného rozhodnutí). NSS neshledal, že by v důsledku transakcí popsaných žalovaným byl vytvořen stav, kdy by nebyl naplněn účel § 18 odst. 1 ZDP. Tímto účelem je zdanit všechny příjmy získané z veškeré činnosti a veškerého nakládání s majetkem. Jestliže stěžovatelka zahrнула do základu daně výnos, který získala prodejem nemovitých věcí

společnosti C.D.K.K. Investment, pak dostála nejen pravidlu upravenému v § 18 odst. 1 ZDP, ale též jeho účelu.

[41] Výhrady žalovaného nejsou spojeny s tím, že by stěžovatelka dosáhla výnosu, který nezahrnula do základu daně, nýbrž s výší výnosu, neboť podle něj stěžovatelka prodala své nemovité věci společnosti C.D.K.K. Investment za cenu nižší, než by odpovídalo jejich tržní hodnotě. K dosažení toho, aby do základu daně vstoupil výnos ve výši, která odpovídá transakcím prováděným za tržních podmínek, nikoliv ve výši záměrně deformované, v obecné rovině slouží mechanismus upravený v § 23 odst. 7 ZDP. Jeho účelem je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (viz rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012-50).

[42] Stěžovatelka ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení uvedla, že nerozumí tomu, proč není aplikován § 23 odst. 7 ZDP jakožto ustanovení upravující ceny mezi spojenými osobami. Pokud správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že kupní cena stanovená dle znaleckého posudku Ing. Pokorného neodpovídá ceně obvyklé, je na danou situaci aplikovatelný § 23 odst. 7 ZDP a není důvod považovat transakce za zneužití práva. Speciální úpravu regulující daný problém je třeba upřednostnit.

[43] Žalovaný v napadeném rozhodnutí k tomu uvedl, že daňové orgány nemohou do cenotvorby na trhu zasahovat jinak než za podmínek § 23 odst. 7 ZDP. Správce daně ovšem podle uvedeného ustanovení nepostupoval, a proto se žalovaný dále zabýval tím, zda nedošlo ke zneužití práva (body 98 a 130 napadeného rozhodnutí). Dodal, že stěžovatelka a společnost C.D.K.K. Investment nejsou kapitálově spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) ZDP a „nelze zde aplikovat ani vztah dle § 23 odst. 7 písm. b) ZDP, tj. jinak spojené osoby“. Sama stěžovatelka není schopna spojené osoby dle tohoto ustanovení vydefinovat, jakkoliv se domáhá aplikace tohoto ustanovení (bod 136 napadeného rozhodnutí).

[44] Takové vypořádání odvolací námitky ovšem nelze považovat za dostatečné, neboť neposkytuje vysvětlení, proč v posuzované věci nelze postupovat dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Podle něho se spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí mj. jinak spojené osoby, jimiž jsou též osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

[45] Žalovaný se opírá o to, že správce daně nepostupoval dle § 23 odst. 7 ZDP. Pomíjí však, že správce daně shledal porušení § 18 odst. 1 ZDP, neboť podle něj dosáhla stěžovatelka z prodeje nemovitých věcí dalšího výnosu, který nezahrnula do základu daně. Je proto pochopitelné, že v rámci této konstrukce, kterou však žalovaný nepřevzal, nebylo třeba aplikovat § 23 odst. 7 ZDP, neboť správce daně identifikoval výnos nepodrobený dani. Odkazovat tedy na závěry správce daně poté, co žalovaný opřel doměření daně o jiný právní důvod (na rozdíl od správce daně neshledal porušení § 18 odst. 1 ZDP), není namístě.

pokračování

[46] Žalovaný v rámci obecného pojednání o konceptu zneužití práva v oblasti daní správně uvedl, že jeho aplikace nemůže předcházet aplikaci standardních forem postižení závadného jednání. Teprve v případě, že nelze výsledného stavu dosáhnout standardními postupy, přichází na řadu „záchranná brzda“ v podobě obecného principu zákazu zneužití práva (body 46 a 47 napadeného rozhodnutí). Za standardní způsob postihu závadného jednání lze nepochybně považovat i úpravu základu daně za podmínek § 23 odst. 7 ZDP (shodně viz rozsudek NSS č. j. 21 Afs 139/2025-74). Žalovaný tak měl v návaznosti na vyjádření stěžovatelky vyložit, z jakých konkrétních důvodů nepřichází v úvahu postup dle tohoto ustanovení, a to ačkoliv spatřoval závadné jednání stěžovatelky právě v tom, že sjednaná cena nemovitých věcí neodpovídala jejich skutečné hodnotě. Žalovaný vysvětlil pouze to, proč nelze stěžovatelku a společnost C.D.K.K. Investment považovat za spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. a) ZDP. Nevypořádal se však s tím, zda by bylo možné tyto osoby považovat za jinak spojené ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. V tomto směru nelze považovat za dostatečné vypořádání výtku žalovaného, že stěžovatelka není sama schopna spojené osoby dle tohoto ustanovení vydefinovat. Nebylo totiž úkolem stěžovatelky předložit argumentaci, podle níž jsou v dané věci splněny všechny podmínky pro podřazení posuzované transakce pod § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Její procesní stanovisko bylo takové, že kupní cena nemovitých věcí odpovídala ceně obvyklé, jak dokládá pořízený znalecký posudek, tudíž transakce vyhovuje podmínkám uvedeného ustanovení a není důvod přistupovat k úpravě základu daně. Byl to naopak žalovaný, kdo dovodil, že sjednaná kupní cena neodpovídá ceně obvyklé, a poukázal na vady znaleckého posudku. Žalovaný měl tedy současně posoudit, zda jsou splněny podmínky pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 ZDP, resp. odůvodnit, proč nelze na stěžovatelku a společnost C.D.K.K. Investment nahlížet ani jako na jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP (k výkladu tohoto ustanovení obecně viz např. rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2024, č. j. 7 Afs 207/2020-53, č. 4579/2024 Sb. NSS). Aplikace zákazu zneužití práva by přicházela v úvahu až tehdy, pokud by žalovaný přezkoumatelným způsobem odůvodnil, proč nelze závadné jednání stěžovatelky postihnout dle § 23 odst. 7 ZDP (srov. např. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 289/2021-42). Napadené rozhodnutí je proto v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[47] Již krajský soud měl napadené rozhodnutí zrušit podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro výše popsanou nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Sám však zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť se nevypořádal s argumentací stěžovatelky, rozvinutou v replice, která namítala rozporuplnost stanoviska žalovaného, jenž na jedné straně shledal, že stěžovatelku a společnost C.D.K.K. Investment nelze považovat za spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, avšak současně zvýšil daňovou povinnost stěžovatelky, jako kdyby se jednalo o prodej nemovitých věcí za podmínek dle uvedeného ustanovení. Přitom pokud by žalovaný posuzoval danou transakci podle § 23 odst. 7 ZDP, měla by stěžovatelka možnost prokázat případný rozdíl v cenách, a to buď znaleckým posudkem, nebo stanovením transferové ceny (např. metodou COST plus). Tato možnost jí byla postupem žalovaného odňata. Uvedenou argumentaci je třeba vnímat v kontextu stěžejní námitky stěžovatelky, že veškerý výnos, kterého prodejem nemovitých věcí docílila, zahrnula do účetnictví, přičemž sjednaná kupní cena odpovídá obvyklé ceně nemovitých věcí stanovené znaleckým posudkem. Krajský soud tak měl při posouzení tohoto žalobního bodu vyjít z toho, jak žalovaný odůvodnil svůj závěr, že se v daném případě neužije § 23 odst. 7 ZDP, přičemž by musel konstatovat, že

napadené rozhodnutí je v tomto rozsahu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (viz výše). Krajský soud se však touto argumentací nezabýval.

[48] Důkladné posouzení otázky, zda žalovaným popsána daňová výhoda získaná stěžovatelkou (snížení výnosu v důsledku sjednání kupní ceny neodpovídající hodnotě prodávaných nemovitých věcí) nemá být korigována podle § 23 odst. 7 ZDP, a její přezkoumatelné vypořádání jsou předpokladem toho, aby mohl žalovaný přistoupit k aplikaci zákazu zneužití práva. Vzhledem k výše popsaným nedostatkům napadeného rozhodnutí, pokud jde o vypořádání uvedené otázky, by tak bylo předčasné zabývat se tím, zda žalovaný a v návaznosti na něj též krajský soud správně posoudili námitky směřující proti naplnění podmínek aplikace zákazu zneužití práva a proti výši nelegitimně získané daňové výhody. Právě úvahy, které žalovaný v novém rozhodnutí vyjeví ohledně možnosti postupovat dle § 23 odst. 7 ZDP, mohou vést například k tomu, že pro aplikaci institutu zákazu zneužití práva nebude v dané věci prostor, nebo k tomu, že bude jiným způsobem vymezena nelegitimní daňová výhoda, které stěžovatelka (či jiný subjekt zapojený do komplexní transakce) dosáhla a která bude odčerpána aplikací zákazu zneužití práva, popř. bude jiným způsobem vyčíslena výše této nelegitimní daňové výhody (doměřená daň v současnosti nevychází ze zjištěné obvyklé ceny nemovitých věcí prodaných stěžovatelkou společnosti C.D.K.K. Investment).

[49] Výše popsaná nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu i napadeného rozhodnutí nicméně nebránila NSS v tom, aby se věcně zabýval námitkami stran procesního postupu daňových orgánů, jejichž vypořádání má význam i pro další řízení (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[50] Stěžovatelka namítá, že správce daně měl postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat ji k podání dodatečného daňového přiznání. Obdobné námitky vznesla stěžovatelka v žalobě a krajský soud se s nimi vypořádal v bodech 92 až 101 rozsudku. Klíčovou částí tohoto vypořádání je bod 98 rozsudku, podle nějž *„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.“* Stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybňuje závěr, že v případě hrozby zmaření účelu správy daní není nevydání výzvy porušením práv daňového subjektu. Nezpochybňuje ani, že by tomu tak nemohlo být při podezření na zastřené jednání. Namítá, že správce daně nevymezil žádné zastřené jednání, ze kterého stěžovatelku a ostatní účastníky transakcí podezříval.

[51] NSS považuje i tuto část odůvodnění rozsudku krajského soudu za nepřezkoumatelnou. Krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatelka nijak nezpochybnila závěr žalovaného o zastřeném jednání osob zúčastněných na transakci. Stěžovatelka nicméně v žalobě namítala nejen to, že samotná skutečnost spočívající v podání trestních oznámení nenaplní judikaturou formulovanou výjimku z povinnosti učinit před zahájením daňové kontroly výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Dodala totiž

pokračování

rovněž to, že ve vztahu k ní neexistovalo podezření na podvodné jednání a správce daně ani neměl žádnou informaci nasvědčující tomu, že by se následným jednáním snažila zmařit správné stanovení daně. V replice tuto námitku rozvinula ohrazením se proti tvrzení, že došlo k zastřenému jednání, ať již z její strany, či ze strany některé z dalších zúčastněných osob. Transakce byly realizovány transparentně, s ekonomickou racionalitou a stěžovatelka nikdy žádné úkony před správcem daně nezastírala.

[52] Z rozsudku krajského soudu není zřejmé, jak nahlížel na tuto část repliky stěžovatelky, zda ji považoval za rozvinutí argumentace obsažené v žalobě, nebo za zcela nový žalobní bod. NSS ji nicméně považuje za přípustné rozvinutí žalobního bodu vymezeného v žalobě. Již v ní žalobkyně namítala, že z poznatků, které měl správce daně k dispozici, nevyplývá žádné podvodné jednání stěžovatelky ani snaha zmařit správné stanovení daně. Slova „podvodné“ a „zastřené“ jednání nelze považovat za výraz odlišné právní kvalifikace konkrétního jednání, nýbrž v daném kontextu spíše za synonyma vyjadřující nanejvýš různou intenzitu „nekalosti“ jednání. Není tak správný názor krajského soudu, že stěžovatelka nenapadla závěr žalovaného, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly k dispozici poznatky o zastřeném jednání provázejícím transakci. Krajský soud tak měl závěr žalovaného věcně přezkoumat, což však neučinil, čímž zatížil svůj rozsudek i v této části nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. V důsledku toho se však nemůže NSS zabývat správností úvah žalovaného obsažených v napadeném rozhodnutí, neboť by tak činil namísto krajského soudu, což mu nenáleží.

[53] Stěžovatelka dále namítla, že krajský soud připustil, že označení některých listin v soupisu vyhledávací části daňového spisu je příliš obecné, nicméně shledal, že tím nemohlo být podstatným způsobem zasaženo do jejích práv. Stěžovatelka je přesvědčena, že měla mít možnost sama vyhodnotit, zda daná skutečnost měla podstatnější dopad do jejích práv, předpokladem čehož je učinění představy o obsahu listiny. Tím, že se krajský soud sám seznámil s obsahem listin zařazených ve vyhledávací části daňového spisu, nemohl napravit nezákonný postup daňových orgánů.

[54] K tomu NSS uvádí, že krajský soud skutečně připustil, že část listin je v soupisu písemností označena pouze obecně. Přisvědčil tím stěžovateli, že způsob vedení vyhledávací části daňového spisu lze považovat za vadu řízení. To však samo o sobě není důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, jímž je pouze taková vada řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) a § 75 odst. 3 s. ř. s.]. Krajský soud proto přistoupil k seznámení se přímo s obsahem listin založených ve vyhledávací části daňového spisu a posoudil, zda by mohly být v řízení použity jako důkazní prostředek, resp. zda mají potenciál jakkoliv podpořit obranu stěžovatelky. Smyslem tohoto postupu krajského soudu nebylo napravit pochybení správce daně při vedení vyhledávací části daňového spisu, nýbrž posoudit, zda zjištěná vada řízení mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Krajský soud zjistil, že část listin založených ve vyhledávací části se netýká rozhodného skutkového stavu a část listin je duplicitní ve vztahu k listinám založeným ve veřejné části daňového spisu, na základě čehož uzavřel, že tyto listiny nepředstavují zásadní dokumenty, podle nichž bylo v řízení rozhodováno, resp. mělo být rozhodováno. Pochybení správce daně spočívající v obecném označení některých listin v soupisu vyhledávací části daňového spisu proto nemohlo mít žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a nejedná se tak o důvod, pro nějž by mělo být napadené

rozhodnutí zrušeno. NSS považuje postup krajského soudu za souladný se zvláštní povahou přezkumu porušení procesních práv daňového subjektu v souvislosti s vedením vyhledávací části daňového spisu (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, č. 4155/2021 Sb. NSS, body 34 a 47) a podmínkou, že nikoliv každá vada daňového řízení může být důvodem pro zrušení správního rozhodnutí. Závěr, k němuž krajský soud vyhodnocením obsahu listin založených ve vyhledávací části daňového spisu dospěl, je dle NSS správný.

[55] Stěžovatelka v reakci na vypořádání výše uvedeného žalobního bodu krajským soudem v kasační stížnosti dodala, že v rozporu s tím, co zmínil krajský soud, neměla časový prostor požádat o nahlížení do listin založených ve vyhledávací části spisu, popř. brojit proti obecnosti soupisu vyhledávací části daňového spisu. NSS k tomu uvádí, že jak námitku proti obecnosti označení listin v soupisu vyhledávací části, tak žádost o nahlížení do listin zařazených do vyhledávací části mohla stěžovatelka uplatnit právě při nahlížení do daňového spisu dne 5. 12. 2022. Nejedná se o úkony, jimž by musela předcházet jakákoliv časově náročnější příprava. Stěžovatelka ostatně mohla tyto úkony učinit i kdykoliv předtím (viz níže).

[56] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, podle něž nebyla zkrácena na svých právech, jestliže žalovaný vydal napadené rozhodnutí 3 dny poté, co nahlížela do spisu. Poukazuje na to, že odvolací řízení trvalo 41 měsíců, takže jí žalovaný mohl poskytnout alespoň týden pro reakci na skutečnosti zjištěné při nahlížení do spisu. NSS se ztotožňuje s krajským soudem, že žalovaný nezkrátil stěžovatelku na jejích právech. Žalovaný ji seznámil podle § 115 odst. 2 daňového řádu se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření již dne 14. 2. 2022. Dne 14. 11. 2022 vyrozuměl stěžovatelku o tom, že nebude provádět další důkazy. Sama stěžovatelka při nahlížení do spisu dne 5. 12. 2022 nepožádala o poskytnutí lhůty k dalšímu vyjádření, ani jej neavizovala. NSS proto ve shodě s krajským soudem neshledal, že by žalovaný vydáním napadeného rozhodnutí 3 dny po nahlížení do spisu zkrátil stěžovatelku na jejích procesních právech, k jejichž uplatnění měla dostatek času.

[57] Konečně není důvodná ani námitka, dle níž je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, neboť na jednu stranu žalobu zamítl, ale v odůvodnění rozsudku uvedl, že je žaloba důvodná. Z výroku i odůvodnění rozsudku jednoznačně vyplývá, že krajský soud shledal žalobu nedůvodnou. Formulace uvedená v bodě 55 odůvodnění rozsudku, že „žaloba je důvodná“, nemohla vyvolat žádné pochybnosti o tom, jak krajský soud o žalobě rozhodl. Navíc, jak správně uvedl žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, krajský soud tuto zjevnou chybu v psaní napravil postupem dle § 54 odst. 4 s. ř. s., ve znění účinném do 31. 12. 2025 (usnesením ze dne 25. 7. 2025, č. j. 51 Af 2/2023-123).

IV. Závěr a náklady řízení

[58] NSS shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil. Současně zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro takový postup (§ 110 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.). NSS současně vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem NSS (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

pokračování

[59] Vzhledem k tomu, že tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, rozhodl NSS rovněž o náhradě nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. 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. Procesně úspěšnou byla v dané věci stěžovatelka, protože výsledkem řízení před správními soudy je zrušení rozhodnutí žalovaného.

[60] Stěžovatelka uhradila v řízení před krajským soudem soudní poplatek ve výši 3.000 Kč za podání žaloby a v řízení před NSS soudní poplatek ve výši 5.000 Kč za podání kasační stížnosti.

[61] V řízení před krajským soudem vznikly stěžovateli náklady na zastoupení advokátem, které sestávají z odměny za 3 úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky) a náhrady hotových výdajů po 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024] a z odměny za 1 úkon právní služby, jehož tarifní hodnota činí vzhledem k výši správcem daně doměřené daně maximální částku 500.000 Kč, ve výši 10.300 Kč (účast na jednání před soudem) a náhrady hotových výdajů za tento úkon ve výši 450 Kč (§ 7, § 10b odst. 5 písm. a), § 11 odst. 1 písm. g) a § 13 odst. 4 advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025]. Zástupce stěžovatelky dále požádal o náhradu nákladů spojených s cestou ze svého sídla (Praha) do sídla krajského soudu za účelem účasti na jednání a zpět (tj. 2 x 154 km). K tomu předložil technický průkaz svého vozidla, z něž vyplývá, že jeho kombinovaná spotřeba paliva je 7,8 l/100 km (palivo NM). Průměrná cena za 1 l tohoto paliva činí dle § 4 písm. c) vyhlášky Ministerstva práce a sociálních věcí č. 475/2024 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad pro rok 2025, částku 34,70 Kč. K uvedené částce je nutno přičíst paušální náhradu za každý ujetý kilometr. Sazba základní náhrady na 1 km jízdy dle téže vyhlášky činí 5,80 Kč. Náhrada cestovních výdajů tak činí 2.620,40 Kč. Dále zástupci stěžovatelky náleží v souvislosti s cestou k jednání soudu náhrada za proměřený čas podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025, za 6 započatých půlhodin ve výši 900 Kč. Jelikož zástupce osvědčil, že je plátcem DPH, náleží mezi náklady stěžovatelky náhrada daně, kterou je její zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrad (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tedy 21 % z částky 24.470,40 Kč. Celková výše náhrady nákladů za řízení před krajským soudem tak činí 32.609,18 Kč.

[62] Náklady řízení, které stěžovateli vznikly v řízení o kasační stížnosti, sestávají z odměny jejího zástupce za 2 úkony právní služby ve výši 10.300 Kč (sepsání kasační stížnosti a sepsání repliky) a náhrady hotových výdajů za každý úkon ve výši 450 Kč (§ 7, § 10b odst. 5 písm. a), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 4 advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025]. K tomu je třeba připočíst náhradu DPH ve výši 21 % z částky 21.500 Kč. Celková výše náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti činí 31.015 Kč.

[63] Žalovaný je povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení v celkové výši 63.624,18 Kč, a to ve lhůtě 30 dní od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ondřeje Vodáka, advokáta (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

[64] Jelikož nebyl žalovaný v soudním řízení úspěšný ani zčásti, NSS rozhodl, že nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. září 2026

Tomáš Kocourek
předseda senátu