



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška a soudců JUDr. Viktora Kučery (soudce zpravodaj) a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobkyně: **ZexeZ kapitálová s.r.o., v likvidaci**, se sídlem Kopečná 987/11 Brno, IČO: 29221471, zast. Mgr. Petrem Štěrbou, advokátem se sídlem Kopečná 987/11, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2017, č. j. 6040/17/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2018, č. j. 31 Af 29/2017 - 74,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se společnost ZexeZ kapitálová s.r.o. (dříve ZexeZ kapitálová a.s. a ještě dříve ZLS kapitálová a.s.) jakožto žalobkyně (a dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2017, č. j. 6040/17/5200-11431-706481.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a současně potvrdil rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 8. 2015, č. j. 3373349/15/3001-51522-711641 (dále jen „platební výměr“), kterým byla stěžovatelce stanovena k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou

podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2010 ve výši 36 633 430 Kč, a to z důvodu neprovedení srážky daně a neodvedení daně ve výši 15 % z výplaty podílu na zisku. Správce daně totiž na základě výsledků daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 zjistil, že stěžovatelka vyplatila příjmy své mateřské společnosti – ZexeZ Re, s.r.o. (dále jen „ZexeZ Re“ nebo „mateřská společnost“), jež je vykázala jako příjmy osvobozené od daně z příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za rozhodné období, a to z toho důvodu, že se jednalo o příjmy z podílu na zisku vyplácené dceřinou společností (stěžovatelkou), která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů, mateřské společnosti. Podle správce daně se ovšem jednalo o zneužití práva, neboť přes formální splnění podmínek pro osvobození od daně zde došlo k účelovým transakcím, jež ve svém důsledku vedly k vyhnutí se daňové povinnosti spojené s výplatou příjmů z podílu na zisku.

[3] Správce daně vycházel ze skutečnosti, že stěžovatelka byla založena dne 25. 5. 2010 pod firmou ZLS kapitálová, a.s. na základě přeměny odštěpením od společnosti ZLS finanční a.s., kdy na ni od společnosti ZLS finanční a.s. přešla vyčleněná část obchodního jmění, a to finanční prostředky ve výši 210 000 000 Kč. Původní akcionáři společnosti ZLS finanční a.s. – M. A.: 183 akcií, P. M.: 183 akcií, I. G.: 5 akcií a S. M. 1 akcie (dále též jen jako „původní akcionáři“) na základě smluv o převodu akcií ze dne 7. 6. 2010 převedli všechny akcie (celkem 372 ks) stěžovatelky na společnost ZexeZ Re za celkovou částku 207 230 784 Kč. Tím došlo ke změně vlastníků 100 % obchodního podílu stěžovatelky z fyzických osob na právnickou osobu – a sice společnost ZexeZ RE, která ke dni převodu neměla finanční prostředky ani jiné zdroje na nákup akcií stěžovatelky za shora uvedenou částku; tato částka měla být uhrazena až z vyplacených dividend. Společnost ZexeZ Re tedy téhož dne, tj. 7. 6. 2010, jako jediný akcionář rozhodla o výplatě dividend, z nichž uhradila kupní cenu. Na základě těchto transakcí – tedy smluv o převodu akcií stěžovatelky na společnost ZexeZ RE a následného rozhodnutí o rozdělení zisku, vč. převodu finančních prostředků z rozdělení zisku do advokátní úschovy na účet Mgr. Michaela Buchlovského, k čemuž došlo téhož dne (7. 6. 2010), tak dle správce daně původní akcionáři docílili faktického vyplacení dividend, u nichž byly uměle naplněny podmínky pro osvobození od daně z příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. zákona o daních z příjmů, který stanovil: *„Od daně jsou osvobozeny příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti“*.

[4] Správce daně proto rozhodl o stanovení daně k přímé úhradě stěžovatelce, jako plátcí daně z podílu na zisku. Proti rozhodnutí správce daně podala stěžovatelka odvolání, které žalovaný zamítl, neboť se zcela ztotožnil se závěry správce daně.

[5] V návaznosti na obsah odvolání žalovaný poukázal předně na to, že nebylo vůbec prokázáno tvrzení původních akcionářů o účelu odštěpení stěžovatelky a o vyčlenění finančních prostředků ze společnosti ZLS finanční, a.s., kterým měla být realizace developerského projektu v Kroměříži. V tomto případě totiž nešlo o projekt stěžovatelky, ale společnosti Nový svět Kroměříž a.s. Stejně tak nebylo prokázáno tvrzení, že o koupi akcií stěžovatelky mělo zájem více zájemců a společnost ZexeZ Re podala nejvýhodnější nabídku. Jako nelogickou hodnotil žalovaný skutečnost, že akcionáři přistoupili na prodej akcií za nižší cenu, než byla hodnota finančních prostředků (tj. – slovy žalovaného – „prodávali peníze pod cenou“). Pokud jde o samotný průběh transakcí, žalovaný zdůraznil, že veškeré činnosti se uskutečnily téhož dne bez jakéhokoli časového odstupu a bez toho, že by mateřská společnost ZexeZ Re původně měla na nákup akcií stěžovatelky finanční prostředky; žalovaný upozornil i na porovnání hodnoty akcií stěžovatelky ve výši 207 mil. Kč s výnosy mateřské společnosti v letech 2009 – 2012 v rádech statisíců. Z uvedeného dovodil, že celá situace měla pouze daňové a nikoli ekonomické opodstatnění. Není přitom rozhodné, že daňová kontrola byla zahájena až po skončení likvidace stěžovatelky.

pokračování

Správce daně musel prověřit zjištěné skutečnosti, a to bez ohledu na to, zda stěžovatelka ještě disponovala nějakým majetkem. Žalovaný připomněl, že při odvodu srážkové daně se jedná o povinnost přenesenou z poplatníka na plátce daně, který je povinen odvést daň z příjmů ve správné výši.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[6] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu, v níž především namítala, že její postup byl v souladu se zákonem, když využila možnosti dané jí zákonodárcem. Namítala, že prokázala, že ke zneužití práva nedošlo a ani dojít nemohlo. Žalovaný neprokázal účelovost jednání stěžovatelky a jejího společníka ani spojení mezi stěžovatelkou a prodávajícími akcionáři za účelem formálního vytvoření a splnění podmínek pro získání nároku na osvobození od daně a bez takového spojení nelze konstatovat zneužití práva. K původnímu účelu vzniku stěžovatelka uvedla, že vznikla za účelem financování investičního záměru společnosti ve skupině (BD Kroměříž a.s.) a nikoli za účelem provedení tohoto investičního záměru. Žalovaný přitom neprovedl navržené důkazní prostředky, výpovědi svědků Ž. a K., které měly konkrétní účel založení stěžovatelky prokázat; tyto svědecké výpovědi navrhla stěžovatelka provést před krajským soudem. Stěžovatelka v průběhu správního řízení prokázala, že jejím ekonomickým zájmem (resp. zájmem jediného společníka ZexeZ Re) bylo získání příjmů z podílu na zisku a výkon podnikatelské činnosti stěžovatelkou. Stěžovatelka také namítala, že úkony správce daně byly zahájeny až po skončení likvidace, tedy po vypořádání likvidačního zůstatku, a daňové řízení již nemohlo vést ke splnění účelu a cíle správy daní.

[7] Krajský soud uvedené argumentaci nepřisvědčil. Připustil, že stěžovatelka v souvislosti se samotnou výplatou dividend postupovala formálně v souladu s daňovými předpisy, nicméně se jí nepodařilo prokázat ekonomickou racionalitu důvodu prodeje akcií právě společnosti ZexeZ Re. Nebylo dokonce ani prokázáno, že by akcie nabídla k prodeji jiným zájemcům. Předmětem posouzení byly podle krajského soudu dvě operace (převod akcií a výplata dividend), přičemž primárně prvá z nich se jeví jako zjevně účelová, provedená s cílem vyplatit peněžité prostředky stěžovatelky jejím původním akcionářům tak, aby tento příjem nepodléhal zdanění. V případě převodu akcií totiž kupující (ZexeZ Re) nabyt společnost v hodnotě 210 173 252,60 Kč, aniž by zjevně taková aktiva společnosti chtěl využít k ekonomické činnosti tohoto subjektu, neboť od počátku zamýšlel obratem ze společnosti vyvést (formou výplaty dividend) částku 207 589 440 Kč; ačkoliv bylo doloženo, že stěžovatelka po předmětné transakci vykonávala určitou ekonomickou činnost, z fakturovaných částek je zřejmé, že nešlo o činnost natolik významnou, aby ekonomicky racionální podnikatelský subjekt pro tyto účely provedl koupi existující společnosti v hodnotě 210 173 252,60 Kč. Jako jediná ekonomicky racionální pohybnost pro takový postup se jeví skutečnost, že novému vlastníku akcií se taková operace vyplatila proto, že hodnota společnosti převyšovala kupní cenu o 2 583 812,60 Kč. Prodávajícím akcionářům se pak taková operace opět vyplatila jen proto, že při jiném způsobu vyvedení aktiv stěžovatelky (výplata dividend či např. likvidačního zůstatku v případě likvidace stěžovatelky) by museli odvést daň z příjmů. Právě úspora na dani z příjmů dovolovala původním akcionářům prodat společnost pod cenou (ačkoliv aktiva společnosti tvořila pouze peněžní prostředky na bankovním účtu). Rozdělení této úspory (kterou představovala daňová povinnost, jejímuž hrazení se všichni zúčastnění vyhnuli) bylo zjevně jedinou ekonomicky racionální pohybností jednání.

[8] Pokud jde o účel vzniku stěžovatelky, v tomto směru krajský soud dokazování nevedl, neboť i kdyby stěžovatelka prokázala, že byla založena za účelem realizace

developerského projektu, nemohla by tím nijak vyvrátit závěr, že její následné jednání a jednání původních akcionářů představovalo zneužití práva.

[9] Podle krajského soudu byla nastolena situace, která jen „na oko“ evokovala stav existence podmínek pro osvobození od daňové povinnosti, avšak jedinou motivací pro vznik této situace bylo osvobození od daně, což nemůže požívat právní ochrany. Nemůže-li uplatnění nároku na osvobození od daňové povinnosti požívat právní ochrany, je třeba konstatovat, že stěžovatelka byla jako plátce daně dle § 38d odst. 2 zákona o daních z příjmů v rámci vyplácení dividend povinna srazit a odvést 15% daň za poplatníka této daně, tedy příjemce výplaty dividend. Soudu přitom nepřísluší hodnotit, nakolik je volba transakce, k jejímuž zdanění správce daně v takovém případě (představuje-li zneužití práva souhrn několika transakcí) přistoupí, vhodná a účelná.

[10] Krajský soud tedy podanou žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

/vč. repliky stěžovatelky/

[11] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, v níž nadále pokračovala ve své dosavadní argumentaci, pokud jde o skutkovou i právní stránku věci.

[12] Stěžovatelka namítala, že krajský soud nesprávně dovodil účelové spojení mezi původními akcionáři a mateřskou společností, jež mělo vést k zastření jejich skutečného právního jednání, neboť mezi akcionáři a mateřskou společností žádné spojení neexistovalo. Krajský soud v tomto směru nezjistil žádné rozhodné skutečnosti a sám odmítl provést navržené důkazy týkající se důvodů vzniku stěžovatelky (výpovědi svědků Ž. a K.). Účelovost jednání mateřské společnosti či původních akcionářů nelze dovozovat ze skutečnosti, že kupní cena akcií byla uhrazena z dividendy vyplacené stěžovatelkou, neboť zákon o daních z příjmů nijak neomezuje dobu ani účel, kdy a proč může mateřská společnost po nabytí akcií dividendu vyplatit. Mateřská společnost splnila podmínky pro osvobození příjmů stanovené zákonem a žádné skutečné právní jednání jí nebylo simulováno ani zastíráno. Ve věci šlo o standardní finanční kalkulace, jež krajský soud při zjišťování skutkového stavu nesprávně vyhodnotil. Stěžovatelka ostatně prokázala, že původní akcionáři si vybrali nabídku mateřské společnosti z důvodu nejvyšší nabízené kupní ceny. Na jiném místě kasační stížnosti pak stěžovatelka poukázala i na další – související – vady při zjišťování skutkového stavu, kterých se měl krajský soud podle ní dopustit.

[13] K právnímu posouzení věci stěžovatelka předně uvedla, že proti koncepci zákazu zneužití práva nemá výhrady, nicméně se jedná o citlivý institut omezující právní jistotu dotčených osob, a jako k takovému je k němu třeba přistupovat. V předmětné věci by jednání původních akcionářů a mateřské společnosti nepožívalo právní ochrany pouze za předpokladu, že by původní akcionáři stěžovatelky úmyslně a v součinnosti s mateřskou společností rozhodli o rozdělení společnosti ZLS finanční a.s. (nyní Bytové domy Velehradská a.s.) tak, že odštěpením vznikla stěžovatelka, na níž by přešla vyčleněná část obchodního jmění a mateřská společnost by následně postupovala formálně v souladu se zákonem o daních z příjmů tak, aby původní akcionáři dosáhli daňového zvýhodnění. Posouzení jednání původních akcionářů však krajský soud zcela pominul (pokud posoudil rozhodnutí původních akcionářů o převodu akcií jako účelové a vedoucí k získání protiprávní daňové výhody, neuvedl, v čem tato protiprávnost spočívá), přičemž jako účelové vyhodnotil jednání mateřské společnosti směřující ke splnění zákonem stanovených podmínek. Pokud mateřská společnost využila možnost získat daňovou

pokračování

výhodu způsobem, který je výslovně upraven zákonem o daních z příjmů, nelze takový postup sám o sobě hodnotit jako zneužití práva. Zákonodárce svůj zájem na výběru daní záměrně omezil stanovením podmínek pro osvobození od daně – cílené jednání jakéhokoli poplatníka směřující ke splnění takových podmínek proto nelze považovat za zneužití práva, neboť naplnění podmínek pro osvobození nemusí nastat pouze nezávisle na daňovém subjektu. Na základě výkladu žalovaného a krajského soudu by mohl být za zneužití práva považován prakticky každý převod podílu na obchodní korporaci.

[14] Krajský soud podle stěžovatelky také právně vadným způsobem dovedl, že stěžovatelka jako plátce daně byla povinna srazit daň z příjmů právnických osob při výplatě dividendy mateřské společnosti, neboť nevymezil, kdo a jakým způsobem měl zneužít právo. Podle stěžovatelky je za skutečné splnění podmínek pro osvobození od daně odpovědný poplatník daně (mateřská společnost), když plátce daně (stěžovatelka jako dceřiná společnost) nemá následně již možnost daň z příjmů právnických osob srazit. A v případě, že by bylo prokázáno, že k účelovému jednání došlo ze strany původních akcionářů, pak poplatníkem daně z příjmů měli být původní akcionáři a jejich příjem měl být zatížen daní z příjmů fyzických osob.

[15] Napadenému rozsudku stěžovatelka rovněž vyčítala rozpor se spisovým materiálem a nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Podle stěžovatelky byly závěry krajského soudu v rozporu s obsahem spisů a provedenými důkazy. Z rozsudku také nebylo seznatelné, jakými úvahami se krajský soud při formulaci svých názorů řídil, jaké právní jednání bylo stěžovatelkou či jinými účastníky transakcí zastřeno a na základě jakých konkrétních zákonných ustanovení posoudil jednání stěžovatelky jako protiprávní. Podle stěžovatelky není zřejmé ani to, proč řadu důkazů či skutečností považoval za nevýznamné (nedůležité) a proč jiné skutečnosti za důležité považoval (např. proč krajský soud považoval za významné, že shodnou činnost, jakou měla pro kanceláře Mgr. Buchlovského, Mgr. Dvorského a Mgr. Purketa vykonávat stěžovatelka, vykonávala i společnost Palmarium s.r.o.). Podle stěžovatelky je odůvodnění napadeného rozsudku rovněž vnitřně rozporné, když krajský soud definuje esenciální účel transakce pro mateřskou společnost (dosažení zisku z transakce) a současně uvádí, že transakce neměla ekonomický význam a že hlavním důvodem transakce bylo rozdělení daňové úspory, aniž by vymezil, o jakou úsporu se vůbec jednalo.

[16] V závěru kasační stížnosti stěžovatelka poukázala i na ústavněprávní aspekty, konkrétně na porušení čl. 2 odst. 4 Ústavy a čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a současně jejího práva vlastnit majetek a zákazu ukládání daní jinak, než na základě zákona ve smyslu čl. 11 Listiny. Dotčené ustanovení zákona o daních z příjmů hovoří o osvobození příjmů z podílu na zisku zcela jednoznačně, což znamená, že postup správce daně byl jednoznačně projevem nezákonné libovůle; nehledě na porušení práva na spravedlivý proces stěžovatelky ze strany krajského soudu z důvodu neprovedení navržených důkazů.

[17] Na základě všech výše uvedených skutečností stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[18] Žalovaný ve vyjádření k předložené kasační stížnosti předně s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu odmítl námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a uvedl, že podle jeho názoru napadený rozsudek splňuje požadavky kladené na přezkoumatelnost rozhodnutí – krajský soud se zabýval meritem sporu, tj. zda posuzované transakce představovaly zneužití práva, a zda jejich primárním cílem bylo získat daňové zvýhodnění. O tom, že rozsudek krajského soudu netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, svědčí i skutečnost, že stěžovatelka proti tomuto rozsudku věcně brojí a se závěry soudu (jež stěžovatelka hodnotí izolovaně a vytrženě z kontextu tohoto rozhodnutí) obšírně polemizuje.

[19] Pokud jde o údajně nedostatečné zjištění skutečností pro hodnocení jednání původních akcionářů, žalovaný uvedl, že krajský soud v této souvislosti konstatoval, že pochybnosti o tom, zda stěžovatelka vznikla přímo za účelem financování tvrzeného developerského projektu, byly zmíněny pouze za účelem zajištění komplexního pohledu, ale nesouvisí přímo s kontrolním zjištěním správce daně; proto není potřebné dále prokazovat, zda stěžovatelka s výše uvedeným cílem již vznikla či nikoliv. Závěr krajského soudu je tedy třeba shledat zcela správným.

[20] Žalovaný dále ve svém vyjádření obsáhle předestřel podstatu a východiska institutu zákazu zneužití práva a dále převážně zopakoval závěry krajského soudu, s nimiž se bezezbytku ztotožnil. Ve shodě s krajským soudem žalovaný uvedl, že sled právních jednání i nesoulad mezi původním požadavkem na úhradu ceny akcií při uzavření smlouvy (poskytnutí zajištění) a výslednou realizací převodu akcií bez garance zaplacení kupní ceny nasvědčuje tomu, že ze strany stěžovatelky a jeho původních akcionářů došlo ke spojení dvou operací (převod akcií a výplata dividend) toliko za účelem čerpání daňové výhody. Žalovaný označil za zjevně správnou úvahu krajského soudu ohledně toho, proč převodce akcií přistoupil na prodej akcií za nižší cenu, ačkoliv aktiva byla tvořena pouze finančními prostředky na bankovním účtu; jako jediná ekonomicky racionální pohnutka pro takový postup se jeví to, že novému vlastníku akcií se tato operace vyplatila proto, že hodnota společnosti převyšovala její kupní cenu o více než 2,5 mil. Kč. Stran námitek stěžovatelky týkajících se ekonomického významu nákupu akcií žalovaný dodal, že reálný ekonomický smysl dotčených transakcí, spočívajících v převodu akcií na mateřskou společnost, lze jen těžko spatřit v tom, že převod akcií byl motivován záměrem realizovat prostřednictvím nabývané společnosti takovou podnikatelskou činnost, pro kterou by byla právě mateřská společnost s ohledem na svou hodnotu a majetkovou strukturu vhodná.

[21] Ačkoliv došlo při výplatě dividend formálně k naplnění zákonných podmínek pro osvobození příjmů od daně, je tak vzhledem ke zjištěním správce daně nutno na předmětné transakce nahlížet jako na zneužití práva. Stěžovatelka podle žalovaného naplnila základní předpoklady pro zneužití práva, a to jak objektivní stránku, tj. že obchodní transakce nebyla provedena za ekonomickým účelem, ale čistě za účelem získání daňové výhody, tak stránku subjektivní spočívající v záměru získat výhodu vyplývající z právní úpravy – tedy vytvoření prostředí pro vznik osvobození od daně při výplatě dividendy. V daném případě tak nastala situace, kdy uzavřením smluv o převodu akcií a rozhodnutím o rozdělení zisku došlo k navození takového stavu, ve kterém stěžovatelka využila výhodnější daňový režim a získala pro sebe daňové zvýhodnění.

[22] Pokud jde o namítané ústavní aspekty případu, žalovaný uvedl, že jím zastávaný výklad institutu zneužití práva je souladný s principy vyplývajícími z daňového řádu a ústavního práva, přičemž odpovídá smyslu práva a smyslu právní regulace. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2016, č. j. 8 Afs 34/2015 – 71, dále připomněl, že svoboda jednotlivců uspořádat svoje podnikání tak, aby si snížili svou daňovou povinnost, existuje pouze v rozsahu legálních možností. Správní orgány, potažmo krajský soud neporušily ani právo stěžovatelky na spravedlivý proces, neboť o důkazních návrzích činěných v jednotlivých stupních řízení bylo vždy řádně rozhodnuto a stěžovatelce se v tomto směru dostalo vždy vysvětlení.

[23] K vyjádření žalovaného zaslala stěžovatelka repliku, v níž reagovala na argumentaci žalovaného opírající se o závěry krajského soudu; opakovaně se vyjádřila k významu záruky (advokátní úschovy, v níž byly i akcie stěžovatelky, což znamená, že v případě nezaplacení kupní ceny by se mateřská společnost akcionářem nikdy nestala). Uvedla také, že pokud by měl být zobecněn závěr žalovaného a krajského soudu, že převod akcií společnosti disponující

pokračování

nerozděleným ziskem lze považovat za účelový, jde o závěr zcela absurdní a v rozporu se zákonem i ústavními dokumenty. Žalovaný podle ní také pomíjí další důvod jednání mateřské společnosti (nákupu akcií stěžovatelky), a to je dosažení příjmů z vyplacené dividendy.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Stěžovatelka vznesla řadu dílčích námitek, nicméně jádro sporu tkví v posouzení uskutečněných transakcí z pohledu naplnění předpokladů pro aplikaci institutu zákazu zneužití práva, tj. v posouzení důvodnosti stanovení daně z příjmů právnických osob k přímé úhradě stěžovatelce (která měla daň srazit při výplatě podílu na zisku své mateřské společnosti)

IV.1 K nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[27] Nejprve se však Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, kterou by se stejně musel zabývat z úřední povinnosti a která je předpokladem dalšího přezkumu. Ve smyslu ustálené judikatury zdejšího soudu za nepřezkoumatelné lze považovat rozhodnutí, z něhož nelze seznat, jak fakticky krajský soud rozhodl, jak posoudil jednotlivé žalobní námítky, resp. jestli se se všemi řádně vypořádal, zda jeho úvahy vycházely z řádně zjištěného skutkového stavu a zda tento stav správně podřadil pod relevantní právní úpravu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 – 33, či ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19).

[28] Krajský soud je povinen vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace; nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24). Požadavek náležitého odůvodnění soudních rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každý jednotlivý argument (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, a ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72, či usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, a ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10).

[29] Nejvyšší správní soud popsané vady v případě nyní napadeného rozsudku krajského soudu neshledal; krajský soud se srozumitelným a přezkoumatelným způsobem vypořádal s podstatou všech námitek uplatněných v žalobě a své úvahy řádně odůvodnil. Zabýval se podstatou institutu zákazu zneužití práva, citoval příslušnou judikaturu a tyto východiska následně aplikoval na skutkový stav věci; vycházel přitom ze zjištění správních orgánů, která v základních a klíčových obrysech také předestřel. Skutkový stav věci krajský soud hodnotil zcela jednoznačným a srozumitelným způsobem, jak už Nejvyšší správní soud popsal výše (v části II. odůvodnění tohoto rozsudku), a přesně identifikoval podstatu věci i neoprávněnou daňovou

úsporu, jež měla být cílem celého jednání. Vypořádal se také s dříve provedenými důkazy (bod 28. napadeného rozsudku), jakož i s dalšími navrženými důkazy (bod 41. napadeného rozsudku).

[30] Pokud stěžovatelka poukazuje na řadu podle ní neodůvodněných bodů či závěrů napadeného rozsudku, část z nich souvisí se samotnou podstatou institutu zákazu zneužití práva. Krajský soud tak např. logicky nemohl uvést konkrétní zákonná ustanovení, na základě nichž hodnotil jednání stěžovatelky (a dalších zúčastněných osob) jako protiprávní, neboť institut zákazu zneužití práva není formálně zachycen v pozitivním právu; stejně tak v tomto případě není nutné identifikovat zastřené právní jednání. Krajský soud netvrdil, že by ve věci šlo o zdánlivé (simulované) právní jednání, jehož skutečným (disimulovaným) obsahem by bylo něco jiného, ale vycházel zjevně z toho, že se jedná o zneužití práva (podrobněji viz níže). Pokud jde o ostatní vytýkané body, jedná se převážně o okolnosti (zjištění správce daně), jež krajský soud uvedl k dokreslení pochybností a nestandardnosti proběhlých transakcí, přičemž z kontextu je pokaždé zcela zřejmé, proč je krajský soud takto nastínil. Jejich bližší posouzení je pak už otázkou věcného hodnocení, nikoli hodnocení přezkoumatelnosti. V rámci věcného hodnocení případu pak samozřejmě bude posouzen i údajný rozpor závěrů krajského soudu se spisy.

IV.2 K naplnění podmínek aplikace zákazu zneužití práva

[31] Jak uvedl už krajský soud, přestože není zákaz zneužití práva výslovně upraven v tuzemských právních předpisech, jde o právní princip, který plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že by právní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy; viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015 - 120. Slovy rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2016, č. j. 8 Afs 87/2016 - 60, slouží zákaz zneužití subjektivních práv „jako materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti)“. Obdobnými principy jsou např. zákaz jednat v rozporu s dobrými mravy, ochrana dobré víry, ochrana poctivého obchodního styku, či zákaz obcházení zákona.

[32] Na oblast přímých daní, o něž v nyní souzené věci jde, institut zákazu zneužití práva aplikoval Nejvyšší správní soud poprvé v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS., v němž konstatoval, že „právo musí předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamená znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém.“ V této souvislosti lze poukázat také na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07, podle kterého „ačkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky.“

[33] Pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu pak vychází (a inspiruje se) i východisky judikatury Soudního dvora EU, který zavedl dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití

pokračování

(komunitárního) práva; tento se poprvé objevil v rozsudku Soudního dvora ze dne 14. 12. 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, Sb. rozh., s. I-11569, a následně byl blíže rozveden ve známém rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02, Sb. rozh., s. I-1609. Uvedený test spočívá v hodnocení splnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných komunitárním právem nebyl naplněn účel dané právní úpravy; subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. Závěry Soudního dvora týkající se nepřímých daní byly následně rozšířeny i na daně přímé. Jedná se např. o rozsudky velkého senátu ze dne 12. 9. 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, Sb. rozh., s. I-7995 či ze dne 12. 3. 2007, *Thin Cap Group*, C-524/04, Sb. rozh., s. I-2107.

[34] Na judikaturu Soudního dvora navázala řada rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, nebo rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud v těchto rozsudcích zdůraznil, že s ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcí daně odeprít nárokované právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení. Nejde přitom vůbec o zastírání určitého právního jednání jednáním jiným (simulací a disimulací), ale o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody. Daňový subjekt nic nezastírá, ale od počátku jedná tak, aby na daňové zvýhodnění dosáhl.

[35] V řešeném případě není sporu o tom, že stěžovatelka postupovala formálně v souladu se zákonem o daních z příjmů tak, že při výplatě dividendy své mateřské společnosti nesrazila a neodvedla 15 % daň. Sporné je, zda proběhlé operace (tj. odštěpení kapitálu do stěžovatelky a následný – během jednoho měsíce provedený – převod akcií původními akcionáři a výplata dividend) měly určité ekonomické *ratio*, resp. zda byly vedeny legitimní snahou snížit svou daňovou povinnost (k tomu srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 11. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 68), nebo zda byly nastoleny „uměle“ s cílem získat daňové zvýhodnění. Argumentací stěžovatelky se v této souvislosti prolínají dvě základní roviny: i) zákonodárce stanovil jasné podmínky pro osvobození od daně a daňovému subjektu nelze vyčítat, že jednal tak, aby těmto podmínkám vyhověl a ii) jak založení stěžovatelky, tak následně i její prodej společnosti ZexeZ Re měly ekonomické opodstatnění, jež stěžovatelka také náležitě prokázala.

[36] Obě uvedené roviny ovšem od sebe nelze oddělovat, neboť spolu úzce souvisí. Ani Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. zákona o daních z příjmů stanovil, že jako osvobozené od daně „*příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti*“, pokud je splněna podmínka, že mateřská společnost držela nebo bude držet po dobu 12 měsíců alespoň 10 % podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti (§ 19 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů). Jak už však bylo předestřeno výše, ani formální splnění příslušných podmínek ještě automaticky nezakládá nárok na osvobození od daně, pokud splnění podmínek bylo dosaženo postupem zjevně se přičícím účelu daného ustanovení. Jinými slovy, jestliže daňový subjekt zcela uměle (tj. pouze „na oko“) nastolí takovou situaci, již formálně zákonu vyhoví, nelze takový postup označit za legitimní.

[37] Citované ustanovení [§ 19 odst. 1 písm. ze) bod 1.] bylo do zákona o daních z příjmů v původní podobě vloženo novelou provedenou zákonem č. 438/2003 Sb. Z důvodové zprávy k tomuto zákonu vyplývá toliko to, že jde o transpozici směrnice Rady 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států [nahrazena směrnicí Rady 2011/96/EU, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných

společností z různých členských států], s tím, že dotčená úleva je nad rámec směrnice rozšířena i na rozdělení zisku mezi společnostmi v rámci České republiky (v podrobnostech viz sněmovní tisk č. 402/0, 4. volební období, zvláštní část, dostupná v digitálním repozitáři www.psp.cz). Základní účel této úpravy na úrovni unijního práva je přitom zcela zřejmý; je jím zabránění přeshraničního dvojího zdanění zisků, tj. osvobození převodu zisků mezi propojenými společnostmi a jejich zdanění až u konečného příjemce (a tento účel samozřejmě dopadá i na čistě vnitrostátní vztahy). Tímto osvobozením však nebylo zamýšleno, aby výplata podílu na zisku konečnému příjemci vůbec nepodléhala zdanění.

[38] Z uvedené unijní právní úpravy i ze zákona o daních z příjmů – *in concreto* jde zejména o stanovení časových testů pro vlastnictví podílu v dceřiné společnosti (§ 19 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů) – lze také dovodit, a to je v tomto případě klíčové, že vlastnictví podílu v dceřiné společnosti by mělo mít skutečný obsah [v rovině standardních ekonomických vztahů mezi dceřinými a mateřskými společnostmi]; mělo by být motivováno primárně ekonomicky a nikoli daňově. Jestliže zákonodárce stanovil shora zmíněný časový test v délce 12 měsíců, je zřejmé, že tím chtěl zajistit, aby nedocházelo k účelovým převodům podílů v obchodních společnostech, ale aby bylo vlastnictví podílu více stabilní [a ekonomicky odůvodněno právě vzájemnými ekonomickými vztahy (ekonomickou spoluprací) mezi dceřinými a mateřskými společnostmi, nikoli např. jen spekulativnímu účely či daňovou úlevou]. O tom ostatně svědčí i stanovení podmínky nejméně 10% podílu na základním kapitálu dceřiné společnosti jako podmínky pro osvobození vyplaceného podílu na zisku. V případě, že převod podílu ve společnosti, spojený s následnou výplatou podílu na zisku, nemá žádné (nebo jen okrajové) ekonomické opodstatnění a zjevně směřuje k získání daňové výhody (vyhnutí se dani z příjmu z dividend), nemůže taková operace předestřenému účelu konvenovat. Naopak odporuje a účelu, pro který bylo dané osvobození od daně zavedeno.

[39] Daňovým subjektům jistě není bráněno uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly své daňové povinnosti, pokud však jediným, potažmo hlavním účelem jejich podnikání (či jednotlivých transakcí) je získání nelegitimní daňové výhody, nelze takové jednání považovat za právem aprobované (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108). Z tohoto důvodu je nutné zabývat se pozadím celého případu a posoudit – přesně, jako to učinil i krajský soud – ekonomickou racionalitu uskutečněných operací.

[40] Nejvyšší správní soud v této souvislosti předesílá, že jednotlivé okolnosti případu či důkazy nelze vytrhávat z kontextu, jako to činí stěžovatelka v kasační stížnosti, potažmo v replice, ale je třeba je vnímat a posuzovat ve vzájemném souhrnu. Již krajský soud totiž správně uvedl, že je to právě celkový sled jednání zúčastněných osob a s tím spojených okolností, který v tomto případě nemůže vést k jinému závěru, než že jejich záměrem bylo účelové získání daňového zvýhodnění.

[41] Ve věci lze identifikovat tři základní momenty, u nichž je dána velmi blízká časová souvislost. Prvním momentem je založení stěžovatelky dne 25. 5. 2010 na základě přeměny odštěpením od společnosti ZLS finanční a.s., kdy na ni přešla vyčleněná část obchodního jmění, a to finanční prostředky ve výši 210 000 000 Kč. Druhým momentem je převod akcií původních akcionářů na základě smluv ze dne 7. 6. 2010 na společnost ZexeZ Re za celkovou částku 207 230 784 Kč, jež měla být uhrazena z vyplacených dividend stěžovatelky. Třetím podstatným momentem je rozhodnutí nového vlastníka akcií z téhož dne (7. 6. 2010) o výplatě dividend.

[42] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že pro posouzení zneužití práva jsou rozhodné poslední dva momenty, jež přímo souvisí s vyvedením finančních prostředků z majetku

pokračování

stěžovatelky a z jejichž propojení – při současné absenci řádného ekonomického smyslu – je zneužití práva dostatečně zřejmé. Spojení těchto dvou operací (převod akcií a výplata dividend) také krajský soud vysvětlil a naprosto přiléhavě popsal, proč považuje převod akcií za ryze účelový (bod 30. napadeného rozsudku), jak již Nejvyšší správní soud předestřel. Pokud stěžovatelka namítala, že krajský soud neidentifikoval daňovou výhodu, jež v tomto případě vznikla, pak je nutno uvést, že krajský soud zcela jednoznačně uvedl, že vzniklou daňovou výhodou je úspora původních akcionářů na dani z příjmů, kterou by museli odvést při jiném způsobu vyvedení, resp. vyplacení aktiv stěžovatelky (výplata dividend či likvidačního zůstatku přímo původním akcionářům).

[43] Krajský soud zcela případně poukázal i na celkovou cenu převodu akcií, jež byla více než 2,5 mil. Kč pod výší finančních prostředků jakožto jediných aktiv stěžovatelky. Z pohledu standardního obchodního styku by totiž takovýto prodej společnosti pod cenou nedával smysl – lze se domnívat, že tento rozdíl představoval „provizi“ pro společnost ZexeZ Re, aby akcie od původních akcionářů koupila. Hodnocení prodeje jako prodeje pod cenou přitom nelze považovat za nijak zkratkovité, neboť ani Nejvyšší správní soud nenapadá důvod, proč by racionálně uvažující subjekt prodával podíl na společnosti, jejíž jmění je tvořeno pouze peněžními prostředky, za cenu nižší než je hodnota těchto prostředků. Stěžovatelka v této souvislosti sama neidentifikovala žádná rizika či závazky, jež by cenu společnosti snižovaly. Nejvyšší správní soud naopak ze správního spisu zjistil, že např. rámcová akviziční smlouva mezi původními akcionáři a společností ZexeZ Re (předcházející jednotlivým smlouvám o převodu akcií) v čl. VI. odst. 6.2 písm. b) stanovila, že případné závazky vzniklé v souvislosti s odštěpením stěžovatelky od společností ZLS finanční a.s. uhradí prodávající akcionáři. Pokud měl podle stěžovatelky o rizicích transakce rozporně hovořit krajský soud, ten poukázal pouze na rizika pro původní akcionáře, nikoli pro kupující společnost (viz níže).

[44] Stěžovatelka odůvodňovala ekonomickou racionalitu prodeje akcií skutečností, že společnost ZexeZ Re nabídla ze všech oslovených zájemců nejvyšší cenu, Nejvyšší správní soud však souhlasí se soudem krajským, že jde o tvrzení zcela neprůkazné. Ani svědkové A. a M. (tj. dva z původních akcionářů vlastnící největší počet akcií: 366 ks), ani svědek Buchlovský, který měl část zájemců zprostředkovat, totiž nebyli schopni identifikovat jediného osloveného zájemce či blíže okomentovat průběh jednání. Jejich výpovědi jsou neurčité, a tudíž neprůkazné. Stran pochybností ohledně výběru společnosti ZexeZ Re krajský soud navíc poukázal na Memorandum ZLS kapitálová a.s. z května 2010, v němž původní akcionáři požadovali „úhradu ceny akcií při uzavření smlouvy nebo poskytnutí plného zajištění zaplacení ceny akcií v době sjednané kupní smlouvou“. Jestliže se následně rozhodli akcie prodat společnosti ZexeZ Re, aniž by se zajímali o schopnost společnosti naplnit citovaný požadavek, tato společnost ostatně v době podpisu smlouvy ani nebyla schopna tento požadavek naplnit, jen to podporuje závěr o účelovosti celé transakce.

[45] Stěžovatelka tvrdila, že pro snížení rizik byla zřízena advokátní úschova, kde byly uloženy i smlouvy o převodu akcií a rubopisované akcie, což podle ní pro prodávající představovalo dostatečnou záruku. Nejvyšší správní soud nezpochybnuje, že smlouva o advokátní úschově uvedené potvrzuje, neboť v případě neuhrazení kupní ceny měly být tyto listiny původním akcionářům vráceny, nicméně ani uložení těchto listin v advokátní úschově zjevně nebránilo kupující společnosti ZexeZ RE rozhodnout dne 7. 6. 2010 o změně členů dozorčí rady stěžovatelky a zejména pak o výplatě dividend. Je tedy zřejmé, že advokátní úschova neposkytovala skutečnou záruku, pokud jde o dispozice kupujícího s majetkem stěžovatelky. Jinak řečeno, v případě neuhrazení kupní ceny by sice prodávající v souladu se smlouvou o advokátní úschově dostali zpět smlouvy i rubopisované akcie, peněžní prostředky by však mohly být dávno převedeny jinam. Uvedený postup samozřejmě není zakázán žádným právním předpisem a je věcí dohody smluvních stran, nicméně mezi zcela cizími subjekty

(jak tvrdí stěžovatelka) lze označit míru důvěry původních akcionářů vůči nabývací společnosti ZexeZ Re za minimálně nestandardní.

[46] K tomu je nutno dodat, že stěžovatelka se v kasační stížnosti dovolávala absence jakéhokoliv spojení mezi původními akcionáři a Mgr. Purkertem, jediným jednatelem a společníkem nabývací společnosti ZexeZ RE, a zdůrazňovala, že se dříve neznali; to podle ní vylučuje účelové jednání představující zneužití práva. Nejvyšší správní soud se stěžovatelkou souhlasí potud, že správní orgány ani krajský soud se ke spojení (známosti) mezi účastníky transakce přímo nevyjádřily, nicméně určitá míra koordinace (resp. účelovost jednání obou stran) je z okolností případu zcela zjevná. Vedle neprokázání existence jiných údajných zájemců o koupi akcií o tom svědčí dojednané podmínky jejich převodu, spojené s okamžitým vyplacením dividendy a zaplacením kupní ceny. Veškeré smluvní dokumenty byly nadto vypracovány advokátem Mgr. Buchlovským, který mohl fakticky působit jako pojítka mezi původními akcionáři, pro něž dle své svědecké výpovědi vykonává právní služby už mnoho let, a Mgr. Purkertem, s nímž jako daňovým poradcem profesně úzce spolupracuje a zná se s ním 17 let.

[47] Účelovosti jednání stran nasvědčuje i skutečnost, že stěžovatelka racionálním způsobem nevysvětlila ekonomický smysl celé transakce pro společnost ZexeZ Re, potažmo pro Mgr. Purkerta. Už to, že ZexeZ Re, jako společnost s ročním obratem v řádech statisíců, koupila akcie společnosti, jejímiž jedinými aktivy byly finanční prostředky v hodnotě 210 mil. Kč, aby je záhy takřka zcela ze společnosti vyvedla za účelem úhrady kupní ceny, vyvolává o ekonomické racionalitě transakce náležitě pochybnosti. Jestliže v této souvislosti stěžovatelka poukazovala na skutečnost, že část vyplacených dividend si ponechala, nutno poznamenat, že si sama ponechala částku zcela marginální (358 656 Kč) odpovídající rozdílu mezi celkovou výší rozděleného zisku – dividendy (207 589 440 Kč) a kupní cenou (207 230 784 Kč). Předmětná transakce tak sice byla pro stěžovatelku zisková, nicméně šlo pouze o důsledek skutečnosti, že původní akcionáři prodali akcie stěžovatelky za částku nižší, než byla výše peněžních prostředků, kterými stěžovatelka disponovala. Tento zisk lze proto vzhledem k okolnostem případu daleko spíše označit za jakousi „provizi“ spojenou s vytvořením účelové konstrukce vedoucí k vyhnutí se dani z dividend.

[48] Pochybnosti o racionalitě jednání společnosti ZexeZ Re nijak nerozptyluje ani vysvětlení Mgr. Purkerta, že stěžovatelka měla zajišťovat administrativní služby spojené s provozem jeho kanceláře daňového poradce a spolupracujících advokátů Mgr. Buchlovského a Mgr. Dvorského. Nejvyšší správní soud připouští, že stěžovatelka určitou ekonomickou činnost pro uvedené subjekty vykonávala, nicméně vzhledem k rozsahu posuzovaných transakcí šlo o činnost zcela okrajovou (fakturované částky ve výši 748 000 Kč) a navíc fakturovanou až od 1. 5. 2011, tj. takřka po roce od převodu akcií (přičemž v době převodu žádnou ekonomickou aktivitu nevykonávala a ani pro ni neměla zázemí - zaměstnance, zásoby apod.). V tomto ohledu jsou naopak zcela racionální úvahy krajského soudu, že k zajišťování administrativního servisu pro kanceláře těchto osob mohla být využita celá řada jiných alternativ, jako využití samotné společnosti ZexeZ Re či společnosti Palmarium s.r.o., jež přitom vykonávala tyto činnosti pro kanceláře Mgr. Purkerta, Mgr. Buchlovského a Mgr. Dvorského (a dalších dříve spolupracujících advokátů) ještě v roce 2010 a následně byla v prosinci 2010 zrušena s likvidací. Uvedené osoby si také mohly za účelem zajištění administrativních služeb založit zcela novou společnost, jak se ostatně později také stalo. Tyto skutečnosti krajský soud, obdobně jako už správce daně (viz str. 22 zprávy o daňové kontrole), nepochybně zmínil z toho důvodu, že pořízení společnosti, jež neměla s administrativními službami (správou kanceláří) žádné zkušenosti a jejíž aktiva byla tvořena toliko peněžními prostředky (svým rozsahem se navíc zcela vymykajícím rozsahu administrativních činností), nemělo oproti zmíněným možnostem žádnou

pokračování

přidanou hodnotu. Předestřené alternativy tak logicky měly dále zpochybňovat skutečný ekonomický smysl celé transakce; v žádném případě ovšem nebyly nosnými důvody pro závěr o zneužití práva. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že i kdyby snad skutečně žádná ze zjevně vhodnějších alternativ zajištění administrativních služeb nepřicházela v úvahu, o čemž má silné pochybnosti, reálná ekonomická činnost stěžovatelky pro kanceláře Mgr. Purkerta, Mgr. Buchlovského a Mgr. Dvorského byla natolik okrajová, že zjevně nebyla hlavním, ani dostatečně významným účelem posuzovaných transakcí.

[49] Nutno připomenout, že shora citovaná judikatura nevyžaduje, aby získání neoprávněné daňové výhody bylo jediným cílem a výsledkem zneužívajícího jednání – postačí, pokud jde o cíl a výsledek hlavní, zjevně převažující. Jinými slovy, bylo-li hlavním cílem i výsledkem jednání všech zúčastněných osob získání daňového zvýhodnění, čemuž všechny okolnosti případu nasvědčují, je v zásadě nepodstatné, jestli stěžovatelka případně později (po převodu akcií) začala reálně vykonávat i určitou okrajovou ekonomickou činnost.

[50] Konečně, pokud jde o argument, že správní orgány, potažmo krajský soud se měly zabývat existencí účelového a promyšleného plánu od samotného počátku, tj. od založení stěžovatelky odštěpením od společností ZLS finanční a.s., uvádí k tomu Nejvyšší správní soud následující. Stěžovatelka měla být založena za účelem financování developerského projektu výstavby bytového domu „Nový svět – Kroměříž“, jak vyplývá z výpovědi svědků A. a M. Zároveň však bylo správcem daně zjištěno, že nešlo o projekt stěžovatelky, ale společnosti Nový svět Kroměříž a.s., která – stejně jako společnost ZLS finanční a. s. – vznikla odštěpením od společnosti Zlínstav, a.s. (na konci roku 2008). O této skutečnosti se jmenovaní svědci (a současně dva hlavní původní akcionáři) nijak nezmnili a ani nevysvětlili, proč nebyly finanční prostředky převedeny přímo na uvedenou projektovou společnost, ale založili společnost novou – stěžovatelku, jejíž akcie obratem prodali pod cenou (viz výše).

[51] M. A. v rámci své svědecké výpovědi u správce daně dne 25. 6. 2014 k dané věci uvedl, že v roce 2008 společnost Zlínstav, a. s., jejímž byl akcionářem, odkoupila pozemek v Kroměříži se záměrem výstavby bytových jednotek. Současně konstatoval: „*Počátkem roku 2010 byla zřízena firma ZLS kapitálová (tj. stěžovatelka, pozn. Nejvyššího správního soudu) pro tento účel bytové výstavby v Kroměříži. Problém nastal při prověřování bytové situace v Kroměříži, s narůstající krizí bylo zjištěno, že bytová výstavba v Kroměříži se zpomaluje a nebude možno prodat vystavěné byty budoucím zákazníkům. Proto bylo rozhodnuto o ukončení tohoto investičního záměru a následně i o budoucím prodeji akcií firmy ZLS kapitálová*“ (viz protokol pod č. j. 2840936/14/3001-05403-703313). Podobně vypověděl i P. M., který v rámci své svědecké výpovědi dne 17. 9. 2014 před správcem daně uvedl, že v roce 2007 společnost Zlínstav, a. s., jejímž byl akcionářem, zakoupila za účelem výstavby bytových jednotek pozemek v Kroměříži. V průběhu roku 2007 až 2009 vznikla projektová dokumentace a po vydání územního rozhodnutí dle jmenovaného svědka „*...stáli před otázkou, jak zajistit profinancování celé výstavby, banky v roce 2010 požadovaly k poskytnutí úvěru spoluúčast až 50 %. Proto jsme se rozhodli k tomuto účelu zřídit nebo odštěpit z původní společnosti ZLS finanční část prostředků, které by zajistily profinancování celého projektu. V průběhu roku 2010 z důvodu silící krize a dalších důvodů (jako např. pozastavení výstavby průmyslové zóny v Holešově) jsme se rozhodli tento developerský projekt nerealizovat. Společnost ZLS kapitálová (tj. stěžovatelka, pozn. Nejvyššího správního soudu) se tak stala nadbytečnou a rozhodli jsme se dle doporučení společnost prodat*“ (viz protokol pod č. j. 3557146/14/3001-05403-703313).

[52] S ohledem na uvedené je nutno připomenout, že stěžovatelka (původně právě jako ZLS kapitálová a.s.) nevznikla v důsledku odštěpení od společnosti ZLS finanční a. s. na počátku roku 2010, ale až dne 25. 5. 2010. A podle přesvědčení zdejšího soudu lze úspěšně pochybovat o vážnosti tvrzeného vzniku stěžovatelky za účelem financování uvedeného projektu za situace,

kdy prakticky bezprostředně (během necelého měsíce) po odstěpení od společnosti ZLS finanční a s. prodali akcionáři dne 7. 6. 2010 akcie „cizím lidem“ a vyčleněné finanční prostředky tak byly namísto financování projektu použity na výplatu původních akcionářů. Tvrzení obou zmíněných svědků se vlastně vyvrací sama o sobě – a to především v důsledku těsné časové souvislosti všech podstatných momentů, která dokresluje a podporuje pochybnosti vyslovené v tomto ohledu v daňovém řízení i v řízení před soudem. Nicméně dlužno dodat, že krajský soud tyto pochybnosti v napadeném rozsudku reprodukoval toliko podpůrně, pro dokreslení celého vývoje věci a zejména v návaznosti na argumentaci stěžovatelky a její návrhy na výslech svědků. Současně však ve shodě s žalovaným dostatečně vysvětlil, že pro závěr o zneužití práva nebyly okolnosti (skutečné důvody) vzniku stěžovatelky rozhodující, neboť zneužití práva je dostatečně zjevné již z vyhodnocení následných dvou operací (převodu akcií a výplaty dividend).

[53] Nejvyšší správní soud se s tímto zdůvodněním ztotožňuje. Byť lze mít o deklarovaných důvodech vzniku stěžovatelky [vyčlenění obchodního jmění pouze v podobě finančních prostředků, jež byly následně ze společnosti fakticky vyvedeny zpět původním akcionářům] zásadní pochybnosti, které zapadají do celkového obrazu proběhlých operací, na závěru o zneužití práva by sama o sobě nezměnila nic ani skutečnost, pokud by stěžovatelka skutečně původně vznikla za účelem financování developerského projektu „Nový svět – Kroměříž“. Zároveň proto není vadou řízení, jestliže krajský soud a dříve správní orgány nepřistoupily k výslechu navržených svědků Ž. a K., resp. k opětovnému výslechu svědků již slyšených.

IV.3 K přičitatelnosti daňové povinnosti stěžovatelce

[54] Podstatu další kasační námitky lze shrnout tak, že ve věci podle stěžovatelky nebyl přesně identifikován subjekt, který se zneužití práva dopustil, ani poplatník daně z příjmů (z výplaty dividend), kterému měla být daň doměřena namísto stěžovatelky, jako plátcí daně. K tomu Nejvyšší správní soud předně uvádí, že krajský soud identifikoval, v čem spatřuje zneužití práva, když to ve svém souhrnu představovaly především dvě operace (prodej akcií a výplata dividend). Jinými slovy to také znamená, že znaky zneužití práva společně vykazovalo jak jednání původních akcionářů, tak společnosti ZexeZ Re.

[55] Pokud jde o určení poplatníka daně z příjmů, k němu se krajský soud rovněž vyjádřil; poplatníkem daně z příjmů z výplaty dividend byla společnost ZexeZ Re, jako jediný akcionář a příjemce dividend stěžovatelky. Jestliže snad stěžovatelka naznačovala, že za poplatníky daně měli být případně (z materiálního hlediska) považováni původní akcionáři, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že určení role jednotlivých subjektů ve skutečnosti není pro daňovou povinnost stěžovatelky rozhodující. Podstatou aplikace institutu zákazu zneužití práva je snaha o to, aby byl nastolen takový stav, jako by ke zneužití práva nedošlo (srov. již výše citovaný rozsudek Soudního dvora ve věci *Halifax*, bod 94); jeho výsledkem by tedy mělo být odčerpání neoprávněné získané výhody. Konkrétní způsob tohoto odčerpání či „restituce“ je však v rukou správce daně a odvíjí se od okolností daného případu. Krajský soud přitom správně akcentoval, že v případě srážkové daně je daň standardně předepsána plátcí daně. Smyslem srážkové daně je totiž právě skutečnost, že majetková odpovědnost za řádné sražení a odvedení daně primárně stíhá plátce daně a nikoli poplatníka.

[56] Jestliže správní orgány a krajský soud dospěly k závěru, že v důsledku zneužití práva nebyly splněny materiální podmínky pro uplatnění osvobození od daně, logickým důsledkem tohoto závěru je, že stěžovatelka byla jako plátce daně v souladu s § 38d odst. 2 zákona o daních z příjmů povinna v rámci vyplácení dividend srazit a odvést 15% daň za poplatníka této daně – příjemce dividend. Stěžovatelka tak neučinila, nesplnila tedy svou zákonnou povinnost,

pokračování

a neodvedená daň jí proto byla předepsána k přímému placení. Na případ stěžovatelky totiž dopadá § 38d odst. 5 věta první zákona o daních z příjmů, podle které „[n]eprovede-li plátcé daně srážku daně vůbec, popřípadě provede-li ji v nesprávné výši nebo sraženou daň včas neodvede, bude na něm vymáhána jako jeho dluž“. Za sražení a odvedení daně tak stěžovatelka odpovídala z titulu svého postavení jako plátce daně.

[57] Nedůvodnou je přitom i dílčí námitka, dle níž stěžovatelka v době výplaty dividend o zneužití práva nevěděla a při splnění zákonem stanovených podmínek již nezkoumala další podmínky (případné zneužití práva) pro osvobození příjmu z dividend. Předně, na odpovědnosti plátce daně jeho nevědomost o pozadí věci nic nemění. Jak k tomu uvedl Ústavní soud „(...) ustanovení § 38d odst. 5 ZDP není sankcí za to, že stěžovatelka něco nevěděla, je to pouze mechanismus k tomu, že bude-li zjištěno, že vznikl nedoplatek na dani, bude to plátcé, kdo ho ubradí, a to na základě daňové povinnosti vůči státu“ (usnesení ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. IV. ÚS 855/07). Vedle toho, považuje Nejvyšší správní soud za nepřijatelné tvrzení, že stěžovatelka o zneužití práva při vyplácení dividend nevěděla. Nelze totiž přistoupit na premisu, že stěžovatelka je jakousi nezávislou entitou, s níž nelze spojovat jednání osob, které tvoří její nejvyšší orgán a určují tak její fungování. Za situace, kdy i Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že původní akcionáři stěžovatelky a společnost ZexeZ Re, jako její nový akcionář, provedli jednotlivé operace za účelem vyhnutí se odvedení daně z příjmu, nelze dost dobře tvrdit, že stěžovatelky se tyto transakce nedotýkají.

IV.4 K ústavním aspektům případu

[58] Pokud jde o ústavní standardy, jež byly podle stěžovatelky porušeny, zde Nejvyššímu správnímu soudu nezbyvá, než odkázat na výše uvedené, zejména na citovanou judikaturu, vč. judikatury Ústavního soudu (usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07), která institut zákazu zneužití práva považuje za výjimečný, leč důležitý princip, který má v právu, jako racionálním systému společenské regulace, své místo. Sama stěžovatelka ostatně na jiném místě kasační stížnosti uvedla, že proti koncepci zákazu zneužití práva nemá výhrady. Právo na spravedlivý proces stěžovatelky pak rovněž nebylo porušeno, neboť skutečnost, proč krajský soud navržené důkazy neprovedl, také náležitě vysvětlil a toto vysvětlení obstálo i v rámci kasační přezkumu (viz výše).

V. Závěr a náklady řízení

[59] Na základě shora uvedeného lze tedy uzavřít, že správními orgány předestřená zjištění ve svém souhrnu odůvodňují závěr, že uskutečněné operace měly za hlavní cíl vyhnutí se dani z příjmů z vyplácených dividend a představovaly tak zneužití práva. Stěžovatelce byl dán prostor prokázat, že tyto operace byly vedeny skutečnými ekonomickými důvody, nicméně to se jí nepodařilo. Za této situace byla stěžovatelce, jako plátcí srážkové daně při výplatě dividend, tato daň předepsána k přímému placení oprávněně.

[60] Nejvyšší správní soud proto neshledal kasační stížnost důvodnou a podle s § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. ji zamítl.

[61] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. listopadu 2019

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu