



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **ZexeZ kapitálová s.r.o., v likvidaci**, IČO 29221471
sídlem Kopečná 987/11, 602 00 Brno
zastoupen advokátem Mgr. Petrem Štěrbou
sídlem Kopečná 987/11, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2017, č. j. 6040/17/5200-11431-706481

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 25. 8. 2015, č. j. 3373349/15/3001-51522-711641 (dále jen „platební výměr“ nebo „prvostupňové

rozhodnutí“) byla žalobci 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. Proti platebnímu výměru brojil žalobce odvoláním ze dne 30. 9. 2015, které bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 2. 2017, č. j. 6040/17/5200-11431-706481 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítnuto a platební výměr jím byl potvrzen.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že pouhá skutečnost, že jednáním účastníků bylo dosaženo dle správce daně nedovoleného výsledku, nemůže být hodnocena jako zneužití práva. Žalovaný účelově a nedůvodně aplikoval na žalobce jiná ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) než § 19 odst. 1 písm. ze). Žalovaný v rozporu s Ústavou a Listinou základních práv a svobod uložil žalobci povinnost, kterou zákon neukládá. Postup žalobce byl v souladu se zákonem, žalobce využil možnosti dané zákonodárcem. Napadené rozhodnutí je v rozporu se stanoviskem Finanční správy ohledně tzv. zneužití práva. Žalobce prokázal, že ke zneužití práva nedošlo ani dojít nemohlo. Žalovaným nebylo prokázáno, že ke zneužití práva došlo, byť dle žalovaného došlo k dosažení nedovoleného výsledku – to však žalovaný pouze konstatoval, aniž by prokázal účelovost jednání žalobce a jeho společníka. Žalovaný neprokázal spojení mezi žalobcem a prodávajícími akcionáři za účelem formálního vytvoření a splnění podmínek vyplývajících ze zákona o daních z příjmů pro získání nároku na osvobození od daně; bez takového spojení nelze konstatovat zneužití práva a daňově postihnout žalobce. Žalobce prokázal, že jediný společník žalobce prodávající akcionáře až do uzavření smlouvy o převodu akcií neznal. Žalovaný nesprávně poměřoval hodnotu jednorázové transakce a hodnotu soustavně vykonávané podnikatelské činnosti žalobce, aniž by jakkoli hodnotil soustavnost výkonu podnikatelské činnosti žalobce. Proávající akcionáři postupovali ekonomicky odůvodněným způsobem, časově, administrativně i finančně nejvýhodnějším. Žalobce jednal v dobré víře, že případné daňové povinnosti budou splněny akcionáři. Správcem daně tvrzená účelovost postupu akcionářů se netýká žalobce ani jeho jediného společníka.
3. Dále uvádí, že úkony žalovaného byly zahájeny až po skončení likvidace, tedy za situace, kdy žalobce vypořádal likvidační zůstatek a daňové řízení již nemohlo vést ke splnění účelu a cíle správy daní, který je vymezen v § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a bylo v rozporu se zásadou přiměřenosti. Žalobce v průběhu správního řízení odůvodnil a prokázal, proč jeho jednání mělo jiné vysvětlení, než pouze zajištění daňového zvýhodnění a proč nedošlo pouze k vytvoření umělé situace, jejímž výsledkem bylo získání daňového zvýhodnění. Žalovaný nezjistil správně skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně a chybně argumentoval tím, že investiční záměr měla provést společnost BD Kroměříž a.s., a tudíž v rozporu se zákonem neosvědčil jako důkaz písemnosti, tuto skutečnost prokazující. Žalobce vznikl za účelem financování investičního záměru společnosti ve skupině (BD Kroměříž a.s.) a nikoli za účelem provedení tohoto investičního záměru. Žalovaný neprovedl navržené důkazní prostředky, výpovědi svědků Ž. a K., které měly konkrétní podmínky, důvody a účel založení žalobce prokázat. Způsob provedení předmětné transakce je logickým vyústěním jednání zcela nezávislých osob, transakce měla zásadní ekonomické důvody. Žalovaný se

nevypořádal s odvolací námitkou žalobce, že daní nemůže být zatížen příjem jediného společníka žalobce a pokud by daní měl být příjem zatížen, muselo by se jednat o příjem akcionářů (byly-li by splněny podmínky pro zdanění tohoto příjmu).

4. Dle žalobce právě na základě podmínky jediného společníka žalobce ohledně financování nákupu akcií prodávající akcionáři stanovili takové podmínky, které jim plně zajišťovaly úhradu kupní ceny převáděných akcií. Jde o ekonomicky obvyklou a logickou skutečnost, cena akcií se téměř shodovala s hodnotou finančních prostředků na účtu, když aktiva žalobce byla tvořena výlučně finančními prostředky. Není pravdou, že nebylo prokázáno, že prodávající akcionáři a M. B. oslovili s nabídkou na koupi akcií více zájemců (oslovení více zájemců bylo prokázáno výpovědí svědků M., A. a B.). Tvrzení žalovaného, že si svědek nepamatoval, jaké služby žalobce poskytoval, je v přímém rozporu s obsahem svědecké výpovědi svědka D. Žalovaný uvádí, že *„jednání odvolatele postrádá z ekonomického hlediska smysl a jeho cílem bylo podle názoru správce daně pouze získání zvýhodnění, které mu z takového jednání plynulo“*; přitom sám žalovaný uvedl, že žalobce žádného zvýhodnění nedosáhl a vystupuje ve věci pouze jako plátce daně. Žalobce prokázal, že jeho ekonomickým zájmem (resp. zájmem jeho jediného společníka) bylo a) získání příjmů z podílu na zisku, b) výkon podnikatelské činnosti žalobcem. Závěrem uvádí, že setrvává na svém názoru, že prvostupňové rozhodnutí je vnitřně rozporné, nesrozumitelné a nepřezkoumatelné.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dále uvádí, že existovaly-li jiné důvody předmětných transakcí než daňové zvýhodnění, potom jejich opodstatněnost byla natolik marginální, že s ohledem na princip zneužití práva bylo možno od těchto odhlédnout, popř. tyto důvody nebyly žalobcem dostatečně prokázány. Státní moc nebyla uplatněna nad rámec stanovený zákonem či způsobem, který zákon nestanoví. Z projektu rozdělení společnosti ZLS finanční a.s. nevyplyvá důvod vzniku žalobce z titulu podnikatelského záměru, není zřejmý hlavní podnikatelský záměr. Žalobcem deklarovaný důvod jeho vzniku nebyl prokázán relevantními důkazními prostředky, ani provedenými svědeckými výpověďmi. Neobvyklost předmětných transakcí je možno dovodit ze skutečnosti, že ačkoliv původní akcionáři deklarovali prodej akcií toliko „solventnímu zájemci“, požadovali zajištění možných závazků a okamžitou úhradu bez jakéhokoliv prodlení, uzavřeli smlouvy o převodu obchodních podílů se společností ZexeZ Re, s.r.o. bez ověření, zda tato společnost disponuje dostatkem finančních prostředků pro realizaci nákupu akcií; dané skutečnosti by si společnost počínající si s chováním řádného hospodáře, s přihlédnutím k objemu transakcí ve výši více než 207 000 000 Kč bezesporu ověřila. Nestandardnost, nedůvodnost a účelovost předmětných transakcí je možno shledat v tom, že společnost ZexeZ Re, s.r.o. (obdobně tak následně žalobce) nevykonávala vlastní činnost v takovém rozsahu, ve kterém by bylo možno spatřovat ekonomický smysl v nákupu společnosti v hodnotě 210 000 000 Kč k zajištění činnosti společnosti s ročním obrátem nepřesahujícím částku 1 000 000 Kč, kterou byla kupující společnost nepochybně schopna realizovat v rámci své činnosti; rovněž tak nákup akcií za více než 210 000 000 Kč aniž by kupující společnost disponovala dostatečnou finanční hotovostí, lze označit za transakci bez řádného ekonomického a hospodářského smyslu (kupní cenu nabytých akcií bylo možné uhradit prodávajícímu až z vyplacených dividend schválených novým

akcionářem (veškerá rozhodnutí byla přijata ve stejný den). Uspořádání obchodních vztahů mezi dotčenými subjekty (žalobce, ZexeZ Re, s.r.o., Palmarium a.s., bdp správa s.r.o.) žalovaný považuje za iracionální a postrádající jakékoliv ekonomické opodstatnění.

6. Dle žalovaného námitka žalobce, že hlavním důvodem nákupu akcií byl požadavek B., D. a P. na zajištění absolutní bezpečnosti poskytovaných služeb se jeví jako irrelevantní. Tvrzení žalobce, že kupující akcií nebyl jediným osloveným zájemcem, nebylo výpověďmi svědků nijak prokázáno (neuvodli žádné konkrétní jméno, nepředložili žádnou dokumentaci).
7. Žalovaný nepopírá, že žalobce formálně splnil podmínky pro osvobození vyplacených dividend ve smyslu § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, avšak shledal jej zneužitím práva, nikoliv výkonem. V průběhu řízení nebyl ze strany žalobce prokázán jiný reálný účel a smysl předmětných transakcí než daňové zvýhodnění, nebyl prokázán ekonomický podnikatelský záměr, v jehož důsledku došlo ke vzniku žalobce, ani existence platných hospodářských důvodů, na jejichž základě by bylo možno vyplacené dividendy osvobodit od daně, resp. nebyl potvrzen základní cíl nákupu akcií společností ZexeZ Re, s.r.o. Převládajícím cílem bylo získání daňového zvýhodnění v podobě osvobození od daně a tedy vyhnutí se daňové povinnosti, která žalobce v postavení plátce stíhala. Skutková zjištění žalovaného byla pro jeho závěry dostačující a jim odpovídající, žalovaný důkazní břemeno unesl. Plátce daně byl povinen odvést sraženou daň podle § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů a § 38d zákona o daních z příjmů, jednalo se o jeho zákonnou daňovou povinnost vyplývající z § 22 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 36 a § 38 zákona o daních z příjmů, která však nebyla splněna; v situaci, kdy daňová povinnost byla přenesena na žalobce v postavení plátce daně, nelze se dovolávat daňové neutrality s tím, že žalobce by vyplácel vždy stejnou částku dividendy. Odkaz žalobce na reakci Finanční správy k otázce „zneužití práva“ v případě emise korunových dluhopisů je účelový, žalobce opomněl uvést klíčovou pasáž stanoviska. Žalobcem navrhovaná svědecká výpověď M., A. a B. je nadbytečná. Pokud by k deklarovaným transakcím nedošlo, byl by žalobce při výplatě podílu na zisku akcionářům – fyzickým osobám – dle § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů povinen srazit srážku daně ve výši 15 %; dané chování nemůže být akceptovatelným výkonem subjektivního práva, nýbrž jeho právem reprobovaným zneužitím. Námitka žalobce o nesplnění účelu správy daní je irrelevantní, správce daně je v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu povinen zajistit správné zjištění a stanovení daně a zabezpečit její úhradu, pravděpodobnost úhrady eventuálního daňového nedoplatku je však při uvedeném postupu zcela nerozhodná.

IV. Replika

8. Žalobce v podané replice opakuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neprokázal splnění podmínek umožňujících uplatnění principu zneužití práva na jednání žalobce. Dále dodává, že vyplatil dividendu svému akcionáři při splnění všech podmínek umožňujících v souladu se zákonem výplatu dividendy od daně z příjmů osvobodit a neměl tak zákonnou možnost ani důvod pro srážku daně z vyplacené dividendy. Pro žalovaného je postup původních akcionářů při štěpení společnosti ZLS finanční a.s. a skutečnost, že původním akcionářům nebyla vyplacena dividenda, jediným a hlavním důkazem zneužití práva; žalobce přitom prošel časovým testem, který zákonodárce stanovil právě pro zamezení účelovému jednání. Jednání a důvody tohoto jednání žalobce, jeho nového akcionáře, resp. jeho statutárního zástupce, a zákonné limity tohoto jednání žalovaný

hodnotí zaujatě, účelově, na základě předem přijatého názoru; z tohoto jednání neplynou žádné indicie napovídající účelovosti jednání, žalobce žádného daňového zvýhodnění nedosáhl a dosáhnout nemohl, stejně jako jeho akcionář. Dle názoru žalobce měl žalovaný postupovat ve správním řízení proti původním akcionářům žalobce, nikoli proti žalobci. Žalobce prokázal, že postupoval zákonným způsobem, bez toho, že by existovalo jakékoli spojení mezi původními akcionáři a žalobcovým novým akcionářem, resp. jeho statutárním zástupcem. Žalovaný účelově překrucuje zjištěné skutečnosti a staví je do iracionálních souvislostí. Pokud svědci potvrdili, že prodej akcií žalobce byl nabízen i dalším zájemcům, nemůže žalovaný bez odůvodnění tvrdit, že nabídka akcií jiným zájemcům nebyla prokázána. Žalovaný nemůže bez řádného odůvodnění odmítnout provedení doplňujících a žalobcem navržených důkazních, které mají prokázat nesprávnost a nepravdivost tvrzení žalovaného.

V. Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
10. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.
11. Předmětem sporu mezi stranami je otázka, zda správce daně, potažmo žalovaný měli zákonný důvod ke stanovení daně z příjmů právnických osob žalobci z důvodu, že žalobce neodvedl prostřednictvím srážky daň ve výši 15 % z podílu na zisku vyplaceného společnosti ZexeZ Re, s.r.o.
12. Žalobce je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů, dle kterého platí, že *„[p]oplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“). Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí“*.
13. Dle § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů *„[z]vláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a 17, pokud není v odstavci 1 nebo 9 stanoveno jinak, činí 15 %, a to [...] z podílu na zisku z účasti na obchodní společnosti nebo v podílovém fondu, je-li podíl v nich představován cenným papírem“*.
14. Dle § 38c odst. 1 zákona o daních z příjmů *„[p]látcem daně se rozumí poplatník se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, s výjimkou fondu penzijní společnosti, pokud je tento poplatník povinen odvést správci daně daň nebo zálohu na daň, které jsou vybrány od jiných poplatníků nebo jiným poplatníkům srazeny, nebo úhradu na zajištění daně“* (podtržení doplněno zdejším soudem).
15. Dle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů *„[d]aň se vybírá srážkou z příjmů včetně záloh, pokud jejich poskytování není v rozporu se zvláštním právním předpisem, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36“* (podtržení doplněno zdejším soudem).

16. Dle § 38d odst. 2 zákona o daních z příjmů „[u] příjmů plynoucích z podílů na zisku uvedených v § 36, s výjimkou příjmů plynoucích ze zaknihovaných cenných papírů, je plátce daně povinen srazit daň při jejich výplatě, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada nebo členská schůze schválila řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku a rozhodla o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty“ (podtržení doplněno zdejším soudem).
17. Dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny příjmy z „[p]odílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti“.
18. Na základě daňové kontroly za zdaňovací období roku 2010 bylo správcem daně zjištěno, že žalobce vyplatil příjmy společnosti ZexeZ Re, s.r.o., které vykázal jako příjmy osvobozené od daně z příjmů dle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů z důvodu, že se jednalo o příjmy z dividend, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů (tj. žalobcem), mateřské společnosti (tj. společnosti ZexeZ Re, s.r.o.).
19. Mezi stranami není sporu o tom, že v případě této transakce (vyplacení dividend) došlo k formálnímu splnění podmínek stanovených v § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů. Žalobce, jakožto dceřiná společnost, vyplatil dividendy společnosti ZexeZ Re, s.r.o., jakožto mateřské společnosti. Takový příjem je obecně dle dikce § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů osvobozen od daně z příjmů.
20. Vzhledem k transakcím realizovaným před a po vyplacení dividend žalobcem společnosti ZexeZ Re, s.r.o. však správci daně vzniklo podezření, zda tyto transakce nebyly toliko účelovým jednáním směřujícím k vyhnutí se daňové povinnosti související s příjmem z dividend.
21. Žalobce byl založen dne 25. 5. 2010, a to na základě přeměny společnosti ZLS finanční a.s. odstěpením. Tímto rozdělením přešla ze společnosti ZLS finanční a.s. na žalobce vyčleněná část obchodního jmění (finanční prostředky ve výši 210 000 000 Kč). Vlastníky akcií společnosti ZLS finanční a.s. byli M. A., P. M., I. G., S. M. (dále společně také jako „původní akcionáři“). Na základě smluv o převodu akcií ze dne 7. 6. 2010 byly veškeré akcie na jméno od původních akcionářů prodány společnosti ZexeZ Re, s.r.o., a to za celkovou úplatu ve výši 207 230 784 Kč. Tím se jediným akcionářem žalobce stala společnost ZexeZ Re, s.r.o. Ta také dne 7. 6. 2010 rozhodla o výplatě dividend, díky které mohlo dojít k úhradě kupní ceny původním akcionářům.
22. Posouzením výše uvedených skutečností dospěl správce daně, potažmo žalovaný k závěru, že uskutečněné transakce byly provedeny s cílem vyhnout se daňové povinnosti, která by původním akcionářům vznikla v případě, kdy by rozhodli o vyplacení dividend žalobce. V takovém případě by vyplacený příjem podléhal dani z příjmů dle § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů bez naplnění podmínek osvobození. V posuzovaném případě uplatněné osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daně z příjmů správní orgány vyhodnotily jako zneužití práva.
23. Institut zneužití práva, jenž není v českém právním řádu výslovně vymezen, byl Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na: www.nssoud.cz), vyložen jako právní princip, který „[...] plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že konkrétní

pravidla by při svém „doslovném“ uplatnění vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť jsou využívána v rozporu s podstatou daného práva (jeho smyslem a účelem)“. Takový názor je plně v souladu, resp. navazuje na závěry Ústavního soudu uvedené v usnesení ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07 (dostupné na: www.usoud.cz), že „[a]čkoliv 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“.

24. K tomu, aby mohlo být konstatováno zneužití práva, jakožto situace, při které dochází k porušení principu rozumného uspořádání vztahů přinášející prospěch určitému subjektu na úkor ostatních členů společnosti v důsledku zkrácení státu o daňové příjmy, je třeba kumulativního naplnění následujících znaků zneužití práva definovaných Soudním dvorem Evropské unie v rozsudku ze dne 21. 2. 2006, ve věci C-255/02 *Halifax* (dále jen „rozsudek ve věci *Halifax*“; dostupné na: curia.europa.eu):
 - 1) Výsledkem posuzovaných plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními zákonnými ustanoveními je získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.
 - 2) Ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům.
25. Jedná se tak o kombinaci objektivní okolnosti (kdy podmínky předmětných zákonných ustanovení byly formálně splněny, avšak účelu takto stanovených pravidel nebylo dosaženo) a subjektivního prvku (tedy vytvoření podmínek jakýmsi „umělým způsobem“ pro získání výhody ze stanovených pravidel). Obdobně jako uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26. 11. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010-68, i v posuzované věci zdejší soud uvádí, že v daňovém právu jsou poplatníci oprávněni uspořádat si své vztahy tak, aby snížili svou daňovou povinnost. Právem aprobovaný způsob, jak takového snížení dosáhnout, je jistě volba takových právních jednání v rámci zákonných variant, v důsledku nichž daňový subjekt minimalizuje svou daňovou povinnost na nejnižší možnou úroveň. Jaké jednání však není v souladu se zákonem a nemůže být ani orgány státní moci aprobováno, je jednání směřující výlučně k získání daňové výhody, avšak nikoli už k jinému ekonomickému záměru, který by měl hrát primární roli.
26. Slovy rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, řečeno, je nutno pečlivě rozlišovat legitimní a právem aprobovaný postup spočívající ve volbě daňově nejvýhodnější alternativy z různých v úvahu přicházejících možností, jež mají svůj samostatný smysl, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. „V druhém případě se totiž jedná o chování zdánlivě dovolené, které má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního a za určitých okolností může nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž nemůže být ve správním soudnictví poskytnuta ochrana.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 137/2016-43)
27. Žalobce sice v souvislosti se samotnou výplatou dividend postupoval formálně v souladu s daňovými předpisy, když v případě dividend vyplacených společností ZexeZ Re, s.r.o., jakožto své mateřské společnosti, neodvedl 15% daň srážkou s poukazem na naplnění

podmínky osvobození od daně stanovené v § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, otázkou však zůstává zda nastolení této skutečnosti (získání daňového zvýhodnění v podobě osvobození od daňové povinnosti) nebylo jediným, respektive hlavním cílem (k tomu blíže rozsudek ve věci *Halifax*), ke kterému směřovaly také ostatní posuzované transakce.

28. Zdejší soud dává za pravdu správci daně, potažmo žalovanému, že žalobci se předloženými důkazními prostředky nepodařilo prokázat ekonomickou racionalitu důvodu prodeje akcií právě společnosti ZexeZ Re, s.r.o. Tvrzení žalobce, potažmo vyslechnutých svědků o tom, že akcie byly prodány právě společnosti ZexeZ Re, s.r.o. z důvodu nabídky nejvyšší kupní ceny, nebylo prokázáno. Nebylo dokonce ani prokázáno, že by žalobce nabídl akcie k prodeji jiným zájemcům – výpovědi svědků byly v této otázce neurčité, nepodložené žádnými konkrétními dokumenty. Žalobci se tak nepodařilo prolomit pochybnosti správce daně o tom, že důvodem prodeje akcií právě společnosti ZexeZ Re, s.r.o. byla skutečně nejvyšší nabídková cena, a nikoliv pouze snaha vyhnout se daňové povinnosti
29. Naopak správce daně, potažmo žalovaný, dostatečně konkrétně zdůvodnili své pochybnosti o důvodu výběru subjektu kupujícího akcie původních akcionářů. Nelze pominout, že ačkoliv v písemnosti Memorandum ZLS kapitálová a.s. datované k měsíci květnu 2010 původní akcionáři požadovali „*úhradu ceny Akcií při uzavření smlouvy nebo poskytnutí plného zajištění zaplacení ceny Akcií v době sjednané kupní smlouvou*“, akcie se rozhodli prodat společnosti, u níž, jak vyplynulo ze svědeckých výpovědí, se nezajímali o její schopnost naplnit tento požadavek a která navíc v době podpisu smlouvy ani skutečně nebyla schopna tento požadavek naplnit. K úhradě kupní ceny mohlo dojít až na základě výplaty dividend, o které bylo novým akcionářem žalobce, tedy společností ZexeZ Re, s.r.o. rozhodnuto až po převodu akcií. Není tedy pravdou, že by existovala jakákoliv záruka, že dojde k zaplacení kupní ceny, neboť její zaplacení bylo vázáno na to, že kupující teprve po převodu akcií získá prostředky na úhradu kupní ceny. Samotný sled těchto právních jednání i nesoulad mezi původním požadavkem žalobců na úhradu ceny akcií při uzavření smlouvy nebo poskytnutí zajištění na straně jedné a výslednou realizací převodu akcií bez garance zaplacení kupní ceny na straně druhé, nasvědčují tomu, že ze strany žalobce a jeho původních akcionářů došlo k takto krkolomnému spojení dvou operací pouze a jen za účelem čerpání daňové výhody spočívající v tom, že obě tyto operace jsou osvobozeny od daně. Žalobce, potažmo původní akcionáři výhody daňového osvobození přitom nevyužili jako zákonné úpravy doprovázející určitý ekonomický vztah, nýbrž tohoto práva zneužili za účelem vyhnout se daňové povinnosti.
30. Předmětem posouzení jsou dvě operace (převod akcií a výplata dividend), přičemž primárně prvá z nich se jeví jako zjevně účelová, provedená s cílem vyplatit peněžité prostředky žalobce jeho původním akcionářům tak, aby tento příjem nepodléhal zdanění. V případě převodu akcií totiž kupující nabyl 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. Jako jediná ekonomicky racionální pohnutka pro takový postup se jeví skutečnost, že novému vlastníku akcií se jednoduše taková operace vyplatila proto, že hodnota společnosti převyšovala kupní cenu o 2 583 812,60 Kč. Prodávajícím se pak taková operace opět vyplatila jen proto, že při jiném způsobu vyvedení aktiv žalobce (výplata dividend či např. likvidačního zůstatku v případě likvidace žalobce) 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; z pohledu původních akcionářů přitom stěží obстоjí argumentace, že nižší cena mohla být způsobena tím, že společnost ručí za závazky společnosti, od níž se odštěpila, neboť tito akcionáři, jakožto zároveň akcionáři původní společnosti, museli vědět, zda existuje závazek, za který by mohla tato společnost ručit, přesto na žádný konkrétní závazek v daňovém řízení nepoukazovali). Spojením uvedených operací tak fakticky došlo k rozdělení této úspory mezi původní akcionáře a nového vlastníka, přičemž k takové situaci mohlo dojít pouze v důsledku toho, že formálně obě operace naplňovaly předpoklady pro osvobození od daně. Jelikož bylo právě rozdělení této úspory (kterou představovala daňová povinnost, jejímuž uhrazení se všichni zúčastnění vyhnuli) zjevně jedinou ekonomicky racionální pohnutkou jednání obou stran, jde o zřejmý příklad zneužití práva ve smyslu shora citované judikatury.

31. Jakkoliv se žalobce snažil prokázat, že koupě akcií ze strany jeho současného jediného společníka měla ekonomický význam, soud takové verzi nemohl přisvědčit. Ačkoliv bylo formálně doloženo, že žalobce po předmětné transakci vykonával ekonomickou činnost, z výše 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. Poukazuje-li sám žalobce na to, že kupní cena byla nižší proto, že například žalobce také ručí za závazky původní společnosti, od které byl odštěpen, pak tím jen zdůrazňuje pochybnosti o tom, že bylo z jeho pohledu ekonomicky racionální s tímto rizikem společnost koupit. Zjištěné skutečnosti prokazují, že převod akcií nebyl motivován záměrem realizovat prostřednictvím nabývané společnosti takovou podnikatelskou činnost, pro kterou by byla právě tato společnost s ohledem na svou hodnotu a majetkovou strukturu vhodná.
32. Kromě toho ještě v roce 2010 shodnou činnost jako následně žalobce (administrativní, servisní služby) pro kanceláře Mgr. B., Mgr. D. a Mgr. P. vykonávala společnost Palmarium s.r.o. Jak uvedl sám Mgr. P., objem činnosti vykonávané žalobcem pro společnost bdp advisory s.r.o., jakožto jediné žalobcovy činnosti, si nepamatoval, pouze poznamenal, že činnost byla vykonávána v malém rozsahu, a proto bylo rozhodnuto o likvidaci žalobce, stejně jako o likvidaci společnosti ZexeZ Re, s.r.o. (zdejší soud poznamenává, že i společnost ZexeZ Re, s.r.o. byla založena za totožným účelem – zajišťování servisu kancelářů). Nadto nelze pominout skutečnost, že v roce 2010 sestával celkový roční úhrn čistého obrátu žalobce pouze z výnosových úroků, poskytování žádných jiných služeb jím vykazováno nebylo. Zároveň přitom v době rozhodování správních orgánů svědci B., P. a D. směřovali k založení další společnosti s předmětem činnosti shodným s činností žalobce. Reálný ekonomický smysl transakce spočívající v převodu akcií žalobce na společnost ZexeZ Re, s.r.o. tak lze jen těžko spatřit.
33. Nutno dodat, že ekonomickou racionalitu (odhlédne-li soud od úvahy, že účelové spojení dvou transakcí přinese daňovou výhodu, což lze z čistě ekonomického hlediska jistě považovat za racionální myšlenku, byť její realizace představuje zneužití práva) nelze shledat ani v jednání původních akcionářů, kteří se při prodeji akcií v hodnotě stamiliónů spolehli na zcela nejistou skutečnost (rozhodnutí o výplatě dividend společnosti ZexeZ Re, s.r.o.), kterou sami nemohli nijak ovlivnit. Takové jednání absolutně neodpovídá požadavku stanovenému samotnými původními akcionáři v písemnosti Memorandum ZLS kapitálová a.s. Původní požadavek jistoty nemohl být naplněn ani prostřednictvím

advokátní úschovy, neboť k té mohlo logicky dojít také až po rozhodnutí o výplatě dividend, tedy až po převodu akcií.

34. Žalobce dále v žalobě poukazuje na skutečnost, že důvodem jeho vzniku bylo financování investičního záměru společnosti ve skupině (BD Kroměříž a.s.) v rámci plánované výstavby „Rezidence Nový svět – Kroměříž“. Správce daně však ve zprávě o daňové kontrole výslovně uvedl, že pochybnosti ohledně toho, zda žalobce vznikl přímo za účelem financování uvedeného projektu, byly zmíněny pouze za účelem zajištění komplexního pohledu na kontrolní nález, ale nesouvisí přímo s kontrolním zjištěním. Soud se přitom s tímto východiskem plně ztotožňuje. Podstatné totiž bylo komplexní zhodnocení dvou transakcí ve vzájemné souvislosti, a to převodu akcií a výplaty dividend. Jelikož již z tohoto vyhodnocení plyne, že tyto transakce ve spojení představují zneužití práva, není nijak potřebné dále prokazovat, zda žalobce s tímto cílem již vznikl či nikoliv. Ačkoliv takovou verzi událostí nepodporuje zejména ve veřejném rejstříku zveřejněný účel založení společnosti ZLS finanční a. s., od které se žalobce odštěpil („činnost účetních poradců, vedení účetnictví a vedení daňové evidence“), jak již soud uvedl, nejedná se o skutečnost stěžejní. I kdyby žalobce prokázal, že byl založen právě za účelem realizace uvedeného projektu, nemohl by tím nijak vyvrátit závěr, že následné jednání jeho samotného a jeho původních akcionářů představovalo zneužití práva. Z tohoto důvodu soud neprováděl dokazování (zejména svědeckou výpovědí svědků Ž. a K.) k otázce, zda žalobce skutečně zamýšlel provést investici do záměru realizace Nový svět Kroměříž. Ze stejného důvodu důkaz výsledkem svědkyně Ž. neprováděl ani správce daně (viz str. 67-68 zprávy o daňové kontrole), v čemž soud nespatřuje žádné pochybení.
35. V posuzované věci nehraje roli ani to, že se sám žalobce uskutečněnou transakcí v konečném důsledku neobohatil, ve smyslu nabytí aktiv, na která by při zdanění neměl nárok. V případě srážkové daně je zcela standardní, že v případě jejího neodvedení je doměřena plátcí, který měl povinnost daň srazit, ačkoliv již celou zdaňovanou částku vyplatil poplatníkovi daně (tj. ačkoliv se neobohatil). V posuzované věci mohlo v konečném důsledku dojít k obohacení původních akcionářů, kteří, v případě, že by byly vyplaceny dividendy jim, by byli poplatníky odpovídající daně z příjmů, nicméně tato skutečnost není pro projednávanou věc rozhodující. Jak vyplývá ze správního spisu, příjem plynoucí původním akcionářům z prodeje akcií nebyl zdaněn daní z příjmů, neboť původní akcionáři měli za splnění podmínky pro osvobození od daně z tohoto příjmu na základě § 4 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů. Provedené transakce tak ve svém spojení měly za následek neodvedení daně za příjem původních akcionářů ani z titulu prodeje akcií, ani z titulu výplaty dividend, ani z titulu možné výplaty podílu na likvidačním zůstatku [tento je rovněž podléhá 15% srážkové dani dle § 36 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů]. Vzhledem k tomu, že žalobcem tvrzený zamýšlený ekonomický důvod těchto transakcí nebyl prokázán, zdejší soud dává za pravdu správním orgánům v tom, že uvedená série jednání směřovala výlučně k tomu, aby se žalobce i původní akcionáři vyhnuli daňové povinnosti. Našli tak formálně zákonnou cestu, jak se své daňové povinnosti zbavit. Objektivní skutečnosti vyplývající ze správního spisu vypovídají o tomto závěru zcela jednoznačně, přičemž žalobci se ani uvedenými tvrzeními, ani provedenými svědeckými výpověďmi nepodařilo prokázat opak.
36. Zneužití práva spočívající v účelovém vytvoření takové skutečnosti, která „na oko“ evokovala stav existence podmínek pro osvobození od daňové povinnosti, avšak jedinou motivací pro vznik této skutečnosti bylo právě zmiňované osvobození, nemůže požívat

právní ochrany. Nemůže-li uplatnění nároku na osvobození od daňové povinnosti požívat právní ochrany, je třeba konstatovat, že žalobce byl jako plátcе daně dle § 38d odst. 2 zákona o daních z příjmů v rámci vyplácení dividend povinen srazit a odvést 15% daň za poplatníka této daně, tedy příjemce výplaty dividend. Neučinil-li tak, nesplnil svou zákonnou povinnost, a jak je uvedeno v § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů, „[n]eprovede-li plátcе daně srážku daně vůbec, popřípadě provede-li ji v nesprávné výši nebo sraženou daň včas neodvede, bude na něm vymáhána jako jeho dluh“ (podtržení doplněno zdejší soudem). Není přitom pravdou, jak tvrdí žalobce, že v daném případě nelze určit poplatníka daně. Naopak je zcela zřejmé, že poplatníkem daně je v daném případě jediný společník žalobce a plátcem daně sám žalobce. Zákon jasně vymezuje daňovou povinnost a určuje, kdo je plátcem a poplatníkem daně, na čemž nemůže nic změnit skutečnost, že v některých případech je plnění od daně osvobozeno. Spadá-li posuzovaná transakce do obecně vymezeného okruhu zdanitelných plnění a nevztahuje-li se na ni speciální ustanovení o osvobození od daně (a to například i proto, že by uplatnění osvobození představovalo zneužití práva), jde o plnění zdanitelné.

37. Na uvedeném nic nemůže změnit ani to, že správní orgány teoreticky mohly přistoupit ke zdanění příjmu i v rámci jiné části souvisejících transakcí, konkrétně ke zdanění příjmů původních akcionářů plynoucích z prodeje akcií. Výplata dividend i prodej akcií totiž představovaly zneužití práva ve svém souhrnu. Pak lze jako na zneužití práva nahlížet jak na uplatnění nároku na osvobození výplaty dividend od daně, tak na uplatnění nároku na osvobození příjmu z prodeje akcií od daně. Skutečnost, že správce daně v nyní posuzované věci přistoupil ke zdanění první z transakcí, však rozhodně nelze považovat za nezákonnou. Soudu 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.
38. Nelze přisvědčit ani námitce žalobce o tom, že byl v dobré víře, že daňové povinnosti splní jeho původní akcionáři. Vzhledem k tomu, že původní akcionáři představovali nejvyšší orgán žalobce [valnou hromadu – viz § 44 odst. 1 zákona č. 90/2012 o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)], žalobci muselo být zřejmé, jak dlouho jsou držiteli akcií, respektive že jsou držiteli akcií dostatečně dlouhou dobu na to, aby byli osvobozeni od daně z příjmů z prodeje akcií dle § 4 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů. Jakkoliv nelze striktně vzato v případě právnické osoby hovořit o její vůli či vědomosti o určitých skutečnostech, v případě, že mají určité informace fyzické osoby, které tvoří orgány žalobce, nemůže se sám žalobce od těchto osob distancovat s tím, že on (jakožto samostatná právnická osoba) takové informace nemá. Zdejší soud proto nepovažuje za věrohodné tvrzení, že by se žalobce skutečně domníval, že uskutečněným prodejem akcií původní akcionáři odvedou daň z příjmů.
39. Stejně tak zdejší soud nespátřuje důvodnou námitku brojící proti zahájení úkonů žalovaného, resp. daňové kontroly až po skončení likvidace. Jelikož správce daně uděluje souhlas s výmazem z obchodního rejstříku, je pro něj zjevně vstup společnosti do likvidace informací odůvodňující prověření, zda splnil všechny své daňové povinnosti. Takovou skutečnost ovšem musí nejprve prověřit a teprve poté může udělit souhlas s jeho výmazem z obchodního rejstříku. Potenciální nemajetnost daňového subjektu v době zahájení daňové kontroly nemůže být důvodem pro to, aby daňová kontrola nebyla vůbec zahájena. Zákon také nestanoví, že by probíhající či proběhnuvší likvidace představovala překážku pro provádění daňové kontroly či vyměření daně. Předmětem nyní projednávané věci

přitom nejsou soukromoprávní důsledky napadeného rozhodnutí, tj. zejména posuzování, zda a za jakých podmínek může pokračovat likvidace žalobce a jak by dále mělo či nemělo být naloženo s daňovou pohledávkou.

40. Žalobce v závěru žaloby uvádí, že setrvává na svém názoru, že prvostupňové rozhodnutí je vnitřně rozporné, nesrozumitelné a nepřezkoumatelné. V první řadě soud k této námitce uvádí, že se nejedná o námitku, která směřuje vůči žalobou napadenému rozhodnutí, a tudíž nemůže být považována za řádný žalobní bod. V druhé řadě soud podotýká, že jak prvostupňové rozhodnutí, tak napadené rozhodnutí obsahují jasně formulované skutkové okolnosti, jejich právní kvalifikaci, i závěry z nich vyplývající. Žalovaný taktéž dostatečně podrobně odůvodnil, z jakého důvodu sankcionoval v posuzované síti právních jednání právě žalobce – jednalo se o porušení jeho zákonných povinností plátce daně. Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že by žalovaným nebyla vypořádána námitka, že daní nemůže být zatížen příjem jediného společníka žalobce, a pokud by daní měl být příjem zatížen, muselo by se jednat o příjem akcionářů (byly-li by splněny podmínky pro zdanění tohoto příjmu). Odůvodnění napadeného rozhodnutí odpověď na tuto námitku obsahuje, byť v souvislosti s vypořádáním jiné námítky. V rámci úvah správce daně i žalovaného je v obou správních rozhodnutích vždy obsažena konkrétní, ucelená argumentace. Zdejšímu soudu tak nejenže nic nebránilo v tom, aby správnost těchto úvah věcně posoudil, s hodnocením a závěry správních orgánů se rovněž plně ztotožnil.
41. Při ústním jednání ve věci dne 27. 11. 2018 byly provedeny důkazy listinami předloženými žalobcem spolu se žalobou, konkrétně evidencemi faktur a fakturami žalobce a společnosti ZexeZ RE, s. r. o. Další žalobcem navržené důkazy, jež nebyly součástí správního spisu (výslech svědků Ž. a K. a doplňující svědecká výpověď M., A., B.) krajský neprováděl, neboť by nemohly přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu věci. Pokud jde o důkazy, které měly potvrzovat, že žalobce vznikl za účelem financování plánované výstavby „Rezidence Nový svět – Kroměříž“, jde o důkazy nadbytečné, neboť postavení této skutečnosti najisto nebylo pro projednávanou věc stěžejní (rozhodné bylo posouzení následujících finančních operací). Co se týče důkazů, které měly potvrzovat ekonomickou činnost žalobce po uskutečnění převodu akcií, jejich provedení by bylo taktéž nadbytečné, neboť výkon této činnosti nebyl v řízení před soudem sporný a vyplýval z žalobcem předložených faktur a evidencí faktur. Soud neprováděl ani dokazování listinou předloženou zástupcem žalobce při jednání, která měla prokazovat, že k vyměření daně došlo až po ukončení likvidace. Tato skutečnost totiž nebyla mezi stranami sporná.

VI. Shrnutí a náklady řízení

42. Soud uzavírá, že správní orgány prokázaly, že původní akcionáři žalobce a společnost ZexeZ Re, s. r. o. (v obou případech se jednalo o nejvyšší orgán žalobce) provedli jednotlivé operace z důvodu, aby se vyhnuli odvedení daně z příjmu, v posuzovaném případě srážkové daně za vyplacené dividendy. Prokázaly tedy, že jednotlivé operace představovaly zneužití práva, neboť jejich primárním cílem bylo získat daňové zvýhodnění. Naopak skutečnosti zjištěné v průběhu správního řízení nenasvědčují tomu, že by tyto operace byly vedeny jinými adekvátními ekonomickými důvody.
43. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

44. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec její běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. listopadu 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu