



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Michala Jantose ve věci

žalobce: **A. H., a.s.**
sídlem T. 669/5, X O.
zastoupeného advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 9, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2020, č. j. 9225/20/5200-11431-711360,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále též „správce daně“) ze dne 22. 2. 2019, č. j. 311380/19/3101-51525-804153, jímž byla žalobci za zdaňovací období roku 2013

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

stanovena daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně 15 % dle § 36 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) ve výši 855 352 Kč.

II. Žalobní body

2. Žalobce v podané žalobě předně rozporuje závěry žalovaného o účelovém vytvoření trustové struktury k získání daňového zvýhodnění. Žalobce uvedl důvody, které Ing. Z. H. vedly k převedení 92,9 % akcií žalobce do holdingové společnosti L. I. L. (dále též „L.“ či „h. s.“), sídlící na K., a k převodu akcií společnosti L. d. . T. L. T. (dále též „t.t.“), založeného taktéž na K. Tyto měly spočívat ve snaze zachovat kontinuitu výkonu podnikatelské činnosti žalobce, a současně zajistit, aby žalobce dlouhodobě generoval prostředky pro zachování rozumného života dětí a potomků zakladatele t., a to i po jeho smrti. Žalobce konstatoval, že žádnou jinou motivaci Ing. H. neměl, žádný jiný cíl, natož daňový, jak tvrdil, ale nedoložil žalovaný, převodem akcií žalobce nesledoval, což vyplývá z žalobcem přiložených důkazů. Žalovaný si z celého řetězce transakcí vybral toliko jednu z nich a bez bližšího zdůvodnění ignoroval ostatní transakce a celkový kontext dané věci. Závěr žalovaného, že žalobce zneužil právo je nesprávný a napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť žalovaný neunesl důkazní břemeno stran doložení předmětného tvrzení o zneužití práva.
3. Žalobce dále namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný své rozhodnutí založil na parafrázovaných závěrech správce daně, ačkoli spornou otázku, co je považováno za zneužití práva, vymezil odlišně. Žalovaný v rámci odůvodnění neprovedl dvoustupňový test zneužití práva v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“). Žalobce tvrdil, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné též pro nesrozumitelnost, neboť z něj není seznatelné, co jsou toliko názory správce daně, od kterých se žalovaný odchýlil, a co názory žalovaného.
4. Žalovaný se dle žalobce nevypořádal s odvolacími námitkami, ve kterých žalobce namítal, že smlouva o převodu akcií měla fixní kupní cenu ve splátkách, dále neposoudil věc z pohledu znalostí t. práva v ČR a nezohlednil „stav poznání“, ve kterém se žalobce v předmětné době nacházel. Žalovaný ignoroval skutečnost, že v době učinění předmětných transakcí bylo v českém právním řádu zavedeno osvobození příjmů z dividend od daně z příjmů fyzických osob. Žalovaný se nevyjádřil ke skutečnosti, že je v praxi zcela běžné, že správci trustu vykonávají svoji pozici ve více trustech, nevzal v úvahu závěry zápisu z jednání Koordinačního výboru ze dne 23. 4. 2014 a námitky ohledně postavení správců trustu, jejich kompetencí a úlohy při vyplácení beneficentů a hospodaření s t. Žalovaný nesprávně posoudil pozici a zapojení Ing. R. D. do t. struktury, který nepředstavuje personální propojení všech třech stupňů, neboť neměl možnost ovlivňovat vůli trustu, holdingové společnosti či žalobce. Žalovaný zcela pominul, že předchozí zisky, které žalobce generoval před svým převodem, panu H. vyplaceny nebyly, dále nezohlednil transakční náklady, zpochybňující výhodnost celé operace, a skutečnost, že by převod do české t. struktury byl také osvobozen od daně z příjmů díky splnění časového testu. Žalobce závěrem zdůrazňuje, že výše uvedená pochybení žalovaného se týkají pro danou věc podstatných otázek.

5. Žalobce je přesvědčen, že za účelem vyjasnění výše uvedených sporných otázek měl žalovaný provést navrhovaný výslech k. ředitelek, resp. správkyní t. E. H. a K. R. S. (dále též „t.“) a umožnit žalobci účast na tomto výslechu, a též výslech Ing. H. a Ing. D.

III. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Žalovaný předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a uvedl, že žalobce formálně naplnil podmínky stanovené zákonem pro osvobození dividendy od daně a neporušil žádný hmotně právní předpis, avšak pouze proto, že tyto podmínky uměle vytvořil a díky tomu zneužil zákonné ustanovení, aby získal daňové zvýhodnění pro Ing. H. Žalovaný má za to, že unesl břemeno důkazní a podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva byly naplněny a odkázal též na spisový materiál k žalobě.
7. Žalovaný dále uvedl, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Žalovaný se ve věci neodchýlil od názoru prvostupňového správce daně, jak žalobce v podané žalobě tvrdí. Žalovaný, obdobně jako správce daně, rádně a srozumitelně vyjádřil správní úvahu o zneužití práva a žalobce jen polemizuje s tímto názorem. Nadto rozhodnutí prvostupňového správce daně a rozhodnutí odvolacího orgánu tvoří pro účely soudního přezkumu jeden celek a sám žalobce v podané žalobě brojí proti zcela konkrétnímu právnímu posouzení žalovaného. Žalovaný je přesvědčen, že dostal požadavkům judikatury na „přiměřeně dostatečnou míru odůvodnění rozhodnutí“, jak bylo blíže žalovaným uvedeno v bodu [135] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Se stěžejními námitkami žalobce se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí rádně vypořádal. S ostatními námitkami se vypořádal minimálně implicitně, když prezentoval odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodnil. Závazek odůvodnit rozhodnutí nemůže být chápán tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument.
8. Žalovaný dále uvedl, že žalobce neměl v souladu s judikaturou Soudního dvora EU právo dožadovat se výsledku trustee či jim klást otázky, neboť požadovat informace formou mezinárodního dožádání cestou může pouze správce daně. Ve věci bylo žádáno toliko o poskytnutí informací, nikoli o provedení výslechu. K neprovedení navrhovaného výslechu Ing. H. a Ing. D. žalovaný uvádí, že se jedná o osoby, které jsou členy představenstva žalobce a které jsou oprávněny přímo jednat za žalobce, nejedná se tedy o třetí osoby, tj. o osoby rozdílné od daňového subjektu (žalobce), které by byly v postavení svědka. Oba zúčastnění tak mohli být přítomni všech jednání v rámci daňové kontroly a rovněž mohli činit a učinili vyjádření.

IV. Zjištěný skutkový stav

9. Ze správních spisů soud zjistil, že dne 16. 3. 2016 zahájil správce daně se žalobcem daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2013. Předmětem šetření bylo posouzení výplaty dividend ve výši 4 847 000 Kč zahraniční společnosti L. jako platby k přímé úhradě daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za rok 2013 za situace, kdy nebyla žalobcem v postavení plátce daně při výplatě podílů na zisku provedena srážka daně ve výši 15 % dle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP a provedeno její odvedení dle § 38d ZDP.
10. Správce daně po provedení dokazování dospěl k závěru, že byla navozena umělá situace tak, aby prostřednictvím trustové struktury na Kypru došlo k získání daňového zvýhodnění, konkrétně úspory na srážkové dani pro jediného akcionáře, Ing. H. Správce daně tak žalobci platebním výměrem ze dne 22. 2. 2019, č. j. 311380/19/3101-51525-

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

804153, doměřil daň ve výši 855 352 Kč dle § 38s ZDP. Proti tomuto podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím, když se ztotožnil se závěry správce daně stran zneužití práva a účelovosti daných transakcí.

11. Ze spisu dále vyplynulo, že žalovaný i správce daně detailně zdůvodnili a prokázali průběh následujících transakcí:
 - a) Dne 3. 5. 2012 byla na pokyn Ing. H. založena holdingová společnost L. na K.
 - b) Dne 17. 7. 2012 byla společnost L. převedena na Ing. H. a podepsána Smlouva o výkonu správy cizího majetku v T. L. T. Správcem trustu se stala společnost M.S.O. N. L., za kterou jednájí E. H. a K. R. S., protektorem trustu byl ustanoven Ing. R. D.
 - c) Dne 18. 7. 2012 převedl Ing. H. společnost L. do t. převodem do majetku určeného správce. Ředitelkami (directors) samotné společnosti L. byly ustanoveny E. H. a K. R. S., a také společnost L. s.r.o., jednající Ing. R. D.
 - d) Dne 10. 8. 2012 prodal dle Smlouvy o převodu akcií Ing. H. 92,91 % akcií žalobce společnosti L. za celkovou prodejní cenu 40 000 000 Kč. Tento majetek se z povahy věci současně stal i majetkem t.
 - e) Dne 20. 6. 2013 bylo valnou hromadou akcionářů žalobce rozhodnuto o vyplacení podílu na zisku ve 4 847 000 Kč pro společnost L. Dividenda byla vyplacena dne 2. 8. 2013.
 - f) Dne 3. 9. 2013 zaslala společnost L. částku 4 500 000 Kč na osobní účet Ing. H. jako splátku kupní ceny dle Smlouvy o převodu akcií.
12. Ze Smlouvy o výkonu správy cizího majetku v T. L. T. ze dne 17. 7. 2012, uzavřené mezi Ing. H. a společností M.S.O. N. L., jako správkyní trustu jednající osobami R. K. S. a E. H., vyplynulo, že bez souhlasu protektora t. Ing. D. mají trustee pravomoc pouze k výkonu činnosti dle čl. 6 této smlouvy, tj. k vedení účetnictví a souvisejících činností. Tedy pouze se souhlasem Ing. D. mohou trustee rozhodnout např. o výplatě či použití příjmů trustu ve prospěch beneficentů, o shromažďování prostředků, distribuci kapitálu t. po uplynutí doby trvání t. dosud žijícím beneficentům, přidání nebo vyloučení osob ze seznamu beneficentů nebo o zrušení nebo změně správních ustanovení t.
13. Z předávacího protokolu ze dne 10. 8. 2012 plyne, že 92,91 % akcií žalobce přijal a převzal za společnost L. téhož dne v Praze Ing. R. D., jednající jménem L. s.r.o., označené jako ředitel společnosti L.
14. Z mezinárodního dožádání bylo zjištěno, že společnost L. měla virtuální sídlo a pouze jeden bankovní účet, vedený u české společnosti P. b. a. s. Valných hromad žalobce se společnost L. účastní prostřednictvím společnosti L. s.r.o., jejímž jednatelem je Ing. R. D., které t. vždy udělují plnou moc.
15. Společnost L. neměla žádné vlastní prostředky, ze kterých by mohla financovat nákup akcií žalobce a ani nevyvíjela vlastní činnost. Dne 5. 11. 2012 uzavřela Smlouvu o půjčce s panem R. D. (syn Ing. R. D.), dle které poskytl pan R. D. společnosti L. částku 4 000 000 Kč na pořízení akcií žalobce. Z bankovních výpisů společnosti Lockmead správce daně dále zjistil, že tato společnost přijala na účet další dvě půjčky, a to dne 5. 2. 2013 ve výši 200 000 Kč, na základě smlouvy ze dne 31. 1. 2013, a dne 4. 4. 2013 ve výši 260 000 Kč, na základě smlouvy ze dne 31. 3. 2013, od pana Ing. R. D. V účetnictví společnosti L. jsou zaznamenány případy související s pořízením a vlastnictvím (příjem dividend) akcií

společnosti žalobce, dále jsou zde zaznamenány platby za služby poskytnuté společností L. s.r.o., se kterou byla uzavřena smlouva o poradenství a platba za audit provedený společností E. S.E.E. A. L. Dle účetních výkazů nevykázala v rozhodném období společnost L. žádnou další činnost.

16. Dále bylo z mezinárodní výměny informací zjištěno, že správní rada společnosti L. schválila dne 6. 8. 2012 konečnou podobu Smlouvy o převodu akcií s podmíněným odkladem, uzavřenou mezi Ing. R. D. a společností L., čímž L. poskytne opci na odkup akcií žalobce Ing. R. D. Ze smlouvy vyplynulo, že k uplatnění opce a tedy ke splnění odkládací podmínky mělo dojít v okamžiku, kdy Ing. R. D. doručí společnosti Lockmead oznámení o uplatnění opce, jehož vzor byl uveden v příloze č. 1 této smlouvy. Smlouva byla uzavřena na dobu neurčitou a nebyla v ní sjednána kupní cena za převod akcií. Smlouva o převodu podílů s odkládací podmínkou byla platná od 10. 8. 2012 do 8. 12. 2017, neboť byla v průběhu daňové kontroly vypovězena.
17. Součástí spisu je dále odpověď společnosti P. b. a.s., ze dne 24. 11. 2015, na výzvu správce daně k poskytnutí informací ohledně bankovního účtu společnosti L. a všech změn souvisejících s právem disponovat s tímto účtem. Z odpovědi vyplynulo, že smlouva o běžném účtu byla s bankou za společnost L. uzavřena dne 10. 1. 2013, a to Ing. R. D., jednajícím za společnost L. s.r.o. Přílohou této odpovědi je oprávnění pro smlouvu o internetbankingu, dle které je Ing. D. oprávněn disponovat se všemi účty samostatně bez limitu. Jiným uživatelům nebylo oprávnění k přístupu uděleno, a to ani k prohlížení.
18. Žalobce v průběhu odvolacího řízení doložil Odborné stanovisko ve věci posouzení vybraných otázek týkajících se právního režimu T. L. T. (C. i. t.) ze dne 25. 4. 2019, zpracované doc. JUDr. K. R., Ph.D. Jeho předmětem je posouzení otázek vztahujících se obecně k právnímu režimu t. práva a majetkové struktury T. L. T. Stanovisko se nezabývá konkrétními transakcemi, právy či povinnostmi ani vzájemnými právními poměry žalobce a společnosti L. Dále z něj mj. vyplynulo, že lze považovat za standardní, že zakladatel t. vytvoří „mezistupeň“ správy na úrovni „správcovské“ holdingové společnosti, neboť tímto se předchází konfliktu zájmů a pravomocí mezi správcem (t.) a členy orgánů právnických osob v holdingu.
19. Z doloženého L. p. (L. o. W.) ze dne 1. 10. 2012, v němž je zachycena vůle zakladatele t., vyplývá, že Ing. H. založil t. za účelem zajistit beneficiům, tj. svým čtyřem dětem, především odpovídající přístup k potřebné zdravotní péči, ke vzdělání na střední a vysoké škole v odpovídajícím standardu a zajistit jejich minimální životní úroveň. V případě, že by do t. nebylo vyplaceno takové množství peněz, aby mohly být zajištěny výše uvedené účely, mají být vyplaceny poměrné částky. Správcem daně bylo zjištěno, že z účtu společnosti L. za období od jeho založení dne 10. 1. 2013 do 4. 10. 2018 (datum vyhotovení výpisu bankou) nebyla vyplacena žádná částka ani jednomu z beneficiů.
20. Ze správního spisu dále vyplynulo, že od založení trustu mělo být provedeno několik výplat beneficiům. První výplata proběhla až dne 30. 1. 2019 na základě žádosti beneficianta ze dne 29. 10. 2018 v závěru daňové kontroly. I tato výplata měla být provedena dle L. p. jiným způsobem. Beneficiant měl obdržet měsíční příspěvek na provozní výdaje ve výši 1,25 násobku minimální mzdy v České republice vyplácený po nástupu na vysokou školu a nejdéle do 30 let věku beneficianta. Příspěvek neměl beneficiant obdržet až po ukončení prvního ročníku vysoké školy.

V. Právní posouzení

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

21. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Krajský soud se předně zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a shledal je nedůvodnými.
23. Námitka nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost, tj. nedostatek v rozlišení názorů správce daně a žalovaného v napadeném rozhodnutí, je zjevně nedůvodná, neboť správní rozhodnutí tvoří z pohledu soudního přezkumu jeden celek (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). Případné mezery v odůvodnění je nutno hodnotit v kontextu obou rozhodnutí, neboť tyto se mohou vzájemně doplňovat. Samotná systematika odůvodnění napadeného rozhodnutí nemá vliv na srozumitelnost jeho závěrů. Napadené rozhodnutí by mohlo být nepřezkoumatelné, pokud by bylo vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu, což v tomto případě nenastalo. Nosný důvod prvostupňového i druhostupňového rozhodnutí byl totožný. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval smyslem a účelem existence ustanovení o osvobození srážkové daně, resp. tím, že tento účel nebyl naplněn a z jeho argumentace je zřejmé, jak dospěl k závěru, že hlavním účelem předmětných transakcí bylo získat daňovou výhodu a došlo ke zneužití práva. Obdobně věc posoudil i správce daně mj. na str. 32 a 34 zprávy o daňové kontrole. Neobstojí tak ani námitka, že se žalovaný odchýlil od názorů správce daně a neprovedl dvoustupňový test.
24. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku nepřezkoumatelnosti pro nevypořádání dílčích odvolacích námitek. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71: *„Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitě - vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. (...) Zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (...).“* Žalovaný i správce daně prezentovali jeden názor, tj. závěr o absenci ekonomické racionality a účelovosti předmětných transakcí. Žalovaný se dostatečně vypořádal s podstatou institutu zneužití práva, citoval příslušnou judikaturu a tyto východiska následně aplikoval na skutkový stav věci. Pokud žalobce poukazuje na řadu podle něj neodůvodněných odvolacích námitek, tyto souvisí se samotnou podstatou zákazu zneužití práva, jedná se o okolnosti, jejichž způsobilost vyvrátit pochybnosti či nestandardnosti proběhlých transakcí je otázkou věcného posouzení, nikoli přezkoumatelnosti. Z kontextu správních rozhodnutí je pak zjevné, že se nejedná o stěžejní námitky, které by byly způsobilé vyvrátit celkový závěr o účelovosti a iracionalitě předmětných transakcí, jak tvrdí žalobce.
25. Příkladem je způsob vypořádání žalovaného se závěry zápisu z jednání statutárního orgánu, kterým se žalobce snažil prokázat, že míra zapojení k. ředitelky je vyšší než uvádí žalovaný. Žalovaný uvedl, že ze smlouvy o výkonu správy trustu vyplývá, že tyto ředitelky mohou bez souhlasu Ing. D. vykonávat pouze činnosti dle bodu 6. této smlouvy, tj. vedení účetnictví a s tím související činnosti. Žalovaný dále konstatoval, že na základě údajů z této smlouvy nemá pochybnosti o tom, jaké úkony jsou prostřednictvím R. K. S.

a E. H. vykonávány ve společnosti L., čímž se přezkoumatelně s touto námitkou vypořádal.

26. Námitka, že žalovaný mohl dospět k osvobození dividend od daně z příjmů i jiným způsobem, zejména časovým testem, je dle mínění soudu žalovaným rovněž vypořádána dostatečně. Žalovaný konstatoval, že i v takovém případě by bylo přezkoumáno, zda nebylo zneužito právo, ekonomická racionalita a účelnost daných transakcí. Na závěry o ekonomické iracionalitě transakcí tato hypotetická situace nemá vliv.
27. Námitka, že žalovaný, ani přes důkazní návrh, neprovedl výslech kyperských ředitelk a neumožnil žalobci formulovat otázky kladené t., je nedůvodná. Jak vyplynulo ze spisu, ve věci byla podána žádost o mezinárodní výměnu informací, nikoli o výslech svědků. Dle rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2013, sp. zn. C-276/12, právo požadovat informace cestou mezinárodního dožádání má pouze správce daně, stejně jako formulovat otázky v takovém dožádání obsažené. Žalobci lze částečně přisvědčit, že žalovaný se s navrhovaným výslechem trustee nevypořádal zcela v souladu s judikaturou NSS a *de facto* tím i vyloučil právo žalobce účastnit se výslechu v souladu s rozsudkem NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167. Takovou praxi lze jistě obecně označit za nežádoucí a pohybuující se na samé hraně respektování práv daňových subjektů. Nicméně za situace, kdy žalobce sám předložil prohlášení t., které samy o sobě nejsou schopny zvrátit důkazní situaci, tak jak byla v řízení nastolena, s čímž se žalovaný, jak je uvedeno výše, minimálně implicitně vypořádal, má soud za to, že takové procesní pochybení nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a blíže se touto námitkou nezabýval.
28. Nedůvodná je i námitka, že nebyl proveden výslech Ing. H. a Ing. D., jelikož oba byli v šetřeném období členy představenstva žalobce. V souladu s judikaturou NSS (např. rozsudek NSS, ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23) nelze člena statutárního orgánu daňového subjektu v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svoji funkci. Nadto krajský soud podotýká, že oba zúčastnění mohli být přítomni všech jednání v rámci daňové kontroly, rovněž mohli činit a také učinili vyjádření.
29. Krajský soud dále odkazuje na konstantní, jednotnou a dlouhodobou rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46 dospěl k následujícím závěrům:
- „(P)řestože 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).“*
- (...)
- [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 neznámá 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, neznámá 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 (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.“

30. Dle čl. 10 Smlouvy mezi Českou republikou a Kyprskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu č. 120/2009 Sb. m. s. (dále též „SZDZ“) mohou být dividendy zdaněny ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne: a) 0 procent hrubé částky dividend, jestliže skutečným vlastníkem je společnost (jiná než osobní společnost), která přímo drží alespoň 10 procent kapitálu společnosti, která vyplácí dividendy, pokud je taková účast vlastněna nepřetržitě po období alespoň jednoho roku.
31. Ve věci byla mezi Ing. Z. H. a společností L. dne 10. 8. 2012 uzavřena Smlouva o převodu akcií žalobce. K první výplatě dividendy po provedeném prodeji akcií došlo na základě rozhodnutí valné hromady akcionářů žalobce ze dne 20. 6. 2013. Časový test jednoho roku pro úplné osvobození dividendy od daně tak nebyl dle SZDZ naplněn. Samotné ustanovení SZDZ přitom neumožňuje tzv. „následné splnění podmínky“ týkající se délky držby podílu na základním kapitálu dceřiné společnosti. Vzhledem k tomu, že SZDZ by neměly zhoršit postavení poplatníka oproti ZDP, v šetřeném roce 2013 při výplatě dividendy byly vytvořeny podmínky pro formální naplnění osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. ZDP.
32. Dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. ZDP jsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny příjmy z podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti.
33. Krajský soud uvádí, že mezi stranami není sporu o tom, že žalobce postupoval formálně v souladu se ZDP tak, že při výplatě dividendy společností L. nesrazil a neodvedl 15% daň. Jádrem sporu je otázka, zda proběhlé transakce měly ekonomický smysl či zda byly nastoleny uměle s cílem získat daňové zvýhodnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

34. Osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. se vztahuje na výplaty dividend a podílů na zisku ve prospěch mateřských společností, které jsou daňovými rezidenty jiných členských států EU, daňovými rezidenty ČR, nebo jde o výplatu ve prospěch stále provozovny mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 4 ZDP a je umístěna na území ČR. Toto osvobození od daně bylo zavedeno i z důvodu, že režim zdanění v konkrétní zemi ovlivňuje rozhodování zahraničních společností při umísťování svých dceřiných společností. Neumožnění osvobození podílů na zisku by bylo pro Českou republiku velkou konkurenční nevýhodou.
35. Krajský soud konstatuje, že ekonomický smysl a podstata předmětných transakcí nekoresponduje s účelem normy upravující podmínky pro získání daňového zvýhodnění (konkurenceschopnost ČR), neboť daňovým subjektem byly vytvořeny umělé a nestandardní vazby, v důsledku kterých plynula žalobci daňová výhoda, představující úsporu na dani z příjmů, kterou by žalobce byl nucen odvést při jiném způsobu vyvedení dividend.
36. Správním spisem bylo prokázáno, že peněžní prostředky proudí společnosti L. formou dividend, vyplácených žalobcem. Převážná část finančních prostředků je poté vyplacena na osobní účet Ing. H. jako splátka kupní ceny akcií a na splátky půjček od Ing. D. a R. D. (viz str. 7 a 8 ZDK). Většina z těchto vyplácených peněz ve formě dividend se dostala v podobě splátky za prodej akcií zpět k Ing. H. Společnost L. nebyla ve ztrátě pouze díky tomu, že přijala dividendy od žalobce, jejichž výplatu schválila valná hromada. Výplata dividend a existence společnosti L. i splácení samotné prodejní ceny akcií byla zcela závislá na finanční kondici žalobce. L. je holdingovou společností, jejíž jediným předmětem činnosti je držení majetkové účasti. Společnost L. byla založena 3. 5. 2012 a nedisponovala vlastními finančními prostředky. První splátku za prodané akcie uhradila z půjčky poskytnuté Ing. D. a jeho synem R. D. Další platby již financovala z žalobcem vyplácených osvobozených dividend. V kontrolovaném období roku 2013 měl výlučný přístup k internetovému bankovníctví pouze Ing. D. Finanční prostředky byly vypláceny z českého účtu žalobce na český účet společnosti L. a následně na český účet Ing. H.
37. Soud v otázce personálního propojení trustové struktury a skutečných pravomocí t. přisvědčil žalovanému. T. jsou bez souhlasu Ing. D. jako protektora trustu oprávněny pouze k vedení účetnictví a souvisejícím činnostem. Jejich postavení je tudíž pouze formální, neboť v podstatných otázkách týkajících se trustu, např. k dispozici s finančními prostředky či ovlivnění okruhu beneficentů aj. potřebují vždy souhlas protektora. Ing. D. byl členem představenstva žalobce a dále prostřednictvím společnosti L. s.r.o. jednal s plnou mocí t. jménem společnosti L., jako majoritního akcionáře na valné hromadě žalobce. Společně s Ing. H., jako předsedou představenstva, tak rozhodli o výplatě dividendy, jež měla být osvobozena od daně. Dle žalobcem přiloženého odborného stanoviska je smyslem založení holdingové společnosti vytvořit „mezistupeň“ a předejít tak konfliktu zájmů a pravomocí mezi správcem (t.) a členy orgánů právnických osob v holdingu. Postavení Ing. D. v t. struktuře však tento princip zcela popírá. Soud konstatuje, že k naplnění účelu existence společnosti L. dle přiloženého stanoviska tak vzhledem k personálnímu propojení nedošlo.
38. Krajský soud dále konstatuje, že se neztotožnil s žalobcem ani v hodnocení účelu t. Pokud bylo účelem zachování kontinuity podnikání žalobce, nedává v kontextu případu smysl existence Smlouvy o převodu podílů s odkládací podmínkou. Ing. D byl dle této smlouvy oprávněn kdykoli odkoupit akcie žalobce z holdingové společnosti za předem

neurčenou cenu, a to až do výpovědi této smlouvy v průběhu daňové kontroly. Ing. H si tak nemohl být jistý, jaký způsobem bude Ing. D s žalobcem dále disponovat v případě, kdy uplatní jeho opční právo. Dále se z pohledu zajištění potomků Ing. D jeví jako nepravděpodobné, že by tuto svěřil do správy třetích osob bez závazného pokynu pro výplatu prostředků, zvláště když je L. p. (L. o. w.) pouze nezávazným dokumentem (jak ostatně uvedl sám žalobce).

39. Podle krajského soudu byla nastolena situace, která jen „na oko“ evokovala stav existence podmínek pro osvobození od daňové povinnosti, avšak hlavním účelem pro vznik této situace bylo osvobození od daně, což nemůže požívat právní ochrany. Žalobce tak byl jako plátce daně dle § 38d ZDP v rámci vyplácení dividendy povinen srazit a odvést 15% daň za poplatníka této daně, tedy příjemce výplaty dividendy. Tento závěr nejsou způsobilé vyvrátit ani okolnosti uvedené v bodě 4. tohoto rozsudku, jak se domnívá žalobce. Důkazní situaci nemohou zvrátit ani u dnešního jednání předložené zprávy o výplatách z trustu v letech 2018-2019, neboť jak plyne ze spisu, první výplaty beneficietům byly učiněny až v průběhu daňové kontroly, tedy více jak 5 let po vzniku t., na závěr o absenci ekonomické racionality transakcí a neúčelnosti t. struktury *v kontrolovaném období* tak nemají vliv.
40. Jednotlivé okolnosti případu či důkazy nelze vytrhávat z kontextu, ale je třeba je vnímat a posuzovat ve vzájemném souhrnu. 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 (srov. výše citovaný rozsudek NSS, č. j. 6 Afs 376/2018-46). Závěrem soud uvádí, že neobstojí žalobní námitka, že si žalovaný si celého řetězce transakcí vybral toliko jednu z nich a bez bližšího zdůvodnění ignoroval ostatní transakce a celkový kontext dané věci. Kontext dané věci je soudu vzhledem k provedení dokazování zcela zřejmý a vyplývá z něj, že zneužití práva tvoří právě souhrn předmětných transakcí.

VI. Závěr a náklady řízení

41. Vzhledem k výše uvedenému zamítl krajský soud žalobu pro nedůvodnost podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
42. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 15. února 2022

Mgr. Jiří Gottwald v. r.
předseda senátu