



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **ADOZ, s. r. o.**, se sídlem Výrobní 1441, Bystřice nad Pernštejnem, zastoupená JUDr. Alicí Kluzákovou, advokátkou, se sídlem Havlíčkova 1682/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2019, č. j. 32238/19/5200-10421-711811, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2021, č. j. 31 Af 94/2019–55,

**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] Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 10. 2019, č. j. 32238/19/5200-10421-711811 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „*správce daně*“) ze dne 13. 6. 2018, č. j. 1197610/18/2902-50523-706263 (dále jen „*dodatečný platební výměr*“), kterým správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), a podle § 143, § 147 a § 235 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,

v rozhodném znění (dále jen „*daňový řád*“), doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2013 ve výši 423 528 Kč, a podle § 251 odst. 3 daňového řádu žalobkyni předepsal penále ve výši 84 705 Kč. Daň byla doměřena na základě daňové kontroly, jejímž předmětem byla výplata dividend zahraničnímu společníkovi daňového subjektu, a sice obchodní korporaci KP INDUSTRY INVEST LIMITED (dále jen „*KP INDUSTRY*“) se sídlem v Kyperské republice. Správce daně konstatoval, že skutečným vlastníkem vyplacených podílů na zisku byl český společník daňového subjektu, Ing. M. L., a přes zahraniční účty vyplacené částky pouze „*protekly*“. Doměřil proto daňovému subjektu daň v souladu s § 36 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 38s zákona o daních z příjmů.

[2] Zrušení napadeného rozhodnutí se žalobkyně domáhala žalobou. V ní uvedla, že žalovaný nepřihlédl k jí tvrzeným skutečnostem a označeným důkazům. Na základě důkazů, které provedl, pak dospěl k nesprávným skutkovým a právním závěrům. Názor, že skutečným příjemcem dividend byl Ing. L., který je propojen s KP INDUSTRY, není opřen o žádný důkaz, stejně tak tvrzení o účelovosti a disimulaci právních úkonů. Žalovaný se snažil absenci důkazů zastřít svým hodnocením; žalobkyně sama naopak prokázala, že skutečným příjemcem podílů na zisku byla KP INDUSTRY. Namítala tedy porušení § 8 daňového řádu. Dále objasňovala hospodářskou a právní podstatu transakcí a brojila proti posouzení její společenské smlouvy žalovaným; upozorňovala, že toto mu nepřisluší. Dodala, že na jednání se mělo pohlížet optikou nové, byť v té době ještě neúčinné, právní úpravy. V této souvislosti poukázala na nesrozumitelnost bodu [54] napadeného rozhodnutí. Absenci jednoho z notářských zápisů ve sbírce listin v obchodním rejstříku žalobkyně vysvětlovala pochybením notářky. Oprávnění Ing. L. nakládat s kyperským a lotyšským účtem bylo zajišťovacím institutem. Ujednání týkající se splátek kupní ceny nepřisluší žalovanému hodnotit, stejně tak účel spolupráce žalobkyně a KP INDUSTRY. Žalobkyně také tvrdila, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení a je rovněž zmatečné a nepřezkoumatelné z důvodu porušení zásady volného hodnocení důkazů; žalovaný beze zbytku přebрал hodnocení správce daně a své závěry řádně neodůvodnil. Závěrem žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2010, č. j. 8 Afs 66/2009–78, brojila proti závěru žalovaného ohledně zastřené právního úkonu; dle jejího názoru žalovaný neuvedl žádné konkrétní důkazy, kterými by ho podložil, ani neuvedl, jaký úkon měly smluvní strany na mysli a jaký byl skutečně naplněn.

#### *Rozsudek krajského soudu*

[3] Krajský soud v Brně (dále jen „*krajský soud*“) rozsudkem ze dne 31. 3. 2021, č. j. 31 Af 94/2019–55 (dále jen „*napadený rozsudek*“), žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[4] Nejprve se krajský soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Shledal ho řádně odůvodněným a přezkoumatelným. Nepřisvědčil ani námitce žalobkyně o porušení § 8 daňového řádu. Konstatoval, že úvahy žalovaného jsou ve vztahu k předloženým důkazním prostředkům jasné. Rovněž bod [54] označil za srozumitelný, jasný a přehledný.

[5] Dále krajský soud uvedl, že předmětem sporu je otázka, zda žalobkyni měla být

pokračování

doměřena daň z příjmů fyzických osob dle § 36 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 38s zákona o daních z příjmů, neboť žalobkyně vyplácela dividendy pouze jednomu společníkovi, KP INDUSTRY. U něj uplatnila osvobození od daně dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 téhož zákona a na základě Smlouvy mezi Českou republikou a Kyperskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů. Z vyplacených podílů na zisku žalobkyně by náležel nárok na jejich osvobození od zvláštní sazby daně v případě splnění podmínky, že KP INDUSTRY je skutečným vlastníkem takto vyplacených podílů na zisku a přijímala by je ve svůj vlastní prospěch. Správní orgány dospěly k závěru, že podíly na zisku skutečně plynuly Ing. L., a jednalo se tedy v případě jejich výplaty zahraničnímu společníkovi o zastřený právní stav.

[6] K této námitce krajský soud poukázal na závěry daňového řízení, kde bylo předloženo k prokázání, že KP INDUSTRY je daňovým rezidentem jiného státu a současně je skutečným vlastníkem vyplaceného podílu na zisku, potvrzení o daňovém domicilu ze dne 10. 11. 2015, které navíc nebylo vydáno na příslušném kyperském formuláři. Na lotyšský účet společnosti byly připisovány pouze výplaty podílů na zisku žalobkyně, tyto byly v rozmezí dvou až čtyř dnů přeposílány na účet Ing. L. Ten byl navíc osobou, která tento účet založila a byla oprávněna s ním nakládat. Stejná zjištění se týkala kyperského účtu. Na základě toho učinily daňové orgány závěr, že skutečným příjemcem plateb byl Ing. L., se kterým se krajský soud ztotožnil. Přisvědčil žalobkyni v tom, že společnost KP INDUSTRY nebyla povinna uvádět účel každé platby poukazované ve prospěch Ing. L., nicméně vzhledem k návaznosti těchto plateb na vyplacené podíly na zisku vznikly oprávněné pochybnosti o účelu celé transakce.

[7] K argumentu, že se jednalo o splátky kupní ceny za převod obchodního podílu a že žalovaný tyto není oprávněn hodnotit, krajský soud uvedl, že žalovaný k tomu oprávněn je, neboť se jedná o skutečnost relevantní při stanovení daňové povinnosti. Naznal také, že se o splátky kupní ceny nejednalo, neboť úhrady kopírují z hlediska výše i data jejich provedení platby podílů na zisku hrazené společností KP INDUSTRY. Navíc splátky nebyly v Cenovém ujednání ke Smlouvě o převodu obchodního podílu sjednány, bylo zde toliko uvedeno, že kupní cena má být splacena do konce roku 2022.

[8] Notářský zápis NZ 271/2012 předložený žalobkyní během daňové kontroly nebyl součástí sbírky listin v obchodním rejstříku, měl být sepsán současně s notářským zápisem NZ 270/2012 (tento ve sbírce založen byl 23. 1. 2013). Navíc pojednává o rozdělení podílů na zisku ve výši 100 % společnosti KP INDUSTRY, což je v rozporu se společenskou smlouvou ze dne 10. 12. 2012, rovněž založené ve sbírce listin, podle níž se případný podíl na zisku použije podle obecně závazných právních předpisů. K tvrzení že k založení předmětného notářského zápisu do sbírky listin nedošlo v důsledku pochybení notářky, žalobkyně nedokládá žádné další skutečnosti, které by potvrdily jeho existenci. Ujednání, podle něhož přísluší celý podíl na zisku jednomu ze společníků (navíc minoritnímu), je v rozporu s principy tehdy platného zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „*obchodní zákoník*“). Právo na podíl ze zisku je základním oprávněním společníka v obchodní společnosti (nyní v obchodní korporaci). K argumentu žalobkyně § 135 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „*zákon o obchodních korporacích*“), krajský soud uvedl, že v předmětném období (rok 2013) nebyl tento zákon účinný. Navíc principy zapojení se společníků ve společnosti s ručením omezeným jako

typu kapitálové obchodní společnosti se nezměnily ani s novou právní úpravou.

[9] Krajský soud upozornil také na to, že je podstatné vycházet z dokumentů oficiálně zapsaných ve sbírce listin, neboť žalobkyně se dovolávala toho, aby bylo nahlíženo na společenskou smlouvu ve smyslu dalších ujednání mezi společníky. Soud nepřisvědčil ani hodnocení žalobkyně, že se daňové orgány stavěly do role soudního orgánu a ochránce práv majoritního společníka. Dodal, že KP INDUSTRY měl být vyplacen podíl za rok 2012, ač se na zisku prakticky nepodílela, protože se společníkem žalobkyně stala až v prosinci roku 2012. Veškeré tyto okolnosti dle krajského soudu vzbuzují oprávněné pochybnosti o skutečném motivu plateb plného podílu na zisku žalobkyně společnosti KP INDUSTRY a ve shodě s daňovými orgány označil jednání žalobkyně jako účelové a vedoucí k vyhnutí se daňové povinnosti při výplatě podílů na zisku.

[10] Stran neuvedení žádných konkrétních důkazů, na základě nichž by bylo možné dospět k tomuto závěru, krajský soud podotkl, že žalobkyně pomíjí celkový kontext projednávané věci. Nelze říci, že jeden formální dokument představuje zastřený právní úkon a jedná se o jiný; všechny vyhotovené dokumenty ve svém souhrnu byly vytvořeny s cílem snížení daňové povinnosti žalobkyně. K tomu odkázal krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 5 Afs 94/2005–85.

## II. Kasační stížnost žalobkyně a další podání

### II. A Kasační stížnost žalobkyně

[11] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které navrhla zrušení napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí. Namítala nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a vadu řízení danou tím, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi rozporu.

[12] Nesprávné posouzení skutkového stavu a důkazního břemene stěžovatelky a žalovaného spatřuje stěžovatelka v závěru o nesplnění podmínek pro uznání osvobození od daně dle předmětných ustanovení. Poukazuje na dokument Letter of Intent ze dne 31. 10. 2012 (dále jen „dohoda o záměru“), kterým se dle stěžovatelky krajský soud vůbec nezabýval, ač tento vysvětluje hospodářskou podstatu jednotlivých transakcí mezi KP INDUSTRY a Ing. L. Stěžovatelka uvádí, že v dohodě o záměru si smluvní strany sjednaly podmínky, za kterých KP INDUSTRY od Ing. L. nabude majetkový podíl v daňovém subjektu. Ing. L. byl vlastníkem ochranné známky stěžovatelky a součástí dohody byl její převod. KP INDUSTRY má na konci transakce získat většinový podíl v daňovém subjektu, Ing. L. má být minoritním společníkem a ochranná známka nepeněžitým vkladem. Ing. L. měl nejdříve převést 25% podíl za cenu 100 000 000 Kč, zbývající 75% podíl měl být převeden po úhradě této částky, a to za částku 10 000 EUR. Tento postup měl být zárukou uhrazení kupní ceny Ing. L. a nabytí ochranné známky mělo být zárukou pro KP INDUSTRY společně se sjednanou kupní opcí na nabytí 75% podílu. Ing. L. měl mít garanci zpětného převodu ochranné známky po zaplacení celé kupní ceny a po jejím opětovném získání ji měl vložit jako nepeněžitý vklad a navýšit tak základní kapitál a získat odpovídající podíl. K tomu stěžovatelka odkazuje na čl. 8.2 a 8.3

pokračování

smlouvy o převodu obchodního podílu uzavřené mezi Ing. L. a KP INDUSTRY dne 10. 12. 2012.

[13] Stěžovatelka namítá porušení § 8 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu; správce daně ani žalovaný nezhodnotili předložené důkazní prostředky v souladu s tímto ustanovením. Tvrdí, že dostala své povinnosti dle § 92 odst. 3 daňového řádu a odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007–119; správce daně měl dle ní unést důkazní břemeno v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[14] K potvrzení o daňovém domicilu stěžovatelka uvádí, že krajský soud nerozvedl, proč je považuje za neprůkazné. Dále se nevypořádal s žalobkyní tvrzenou kauzou sjednaných transakcí mezi KP INDUSTRY a Ing. L., „*pouze vágně konstatuje a přebírá tvrzení žalovaného a daňových orgánů, že se jednalo o účelovou transakci zastírající skutečný stav.*“ K tomu stěžovatelka odkazuje na čl. 11.3 smlouvy o převodu obchodního podílu s právem kupní a prodejní opce. Oprávnění Ing. L. k nakládání s účty KP INDUSTRY bylo dle ní zajišťovacím smluvním institutem pro garanci úhrady kupní ceny.

[15] V návaznosti na bod [31] napadeného rozsudku stěžovatelka namítá, že krajskému soudu (ani žalovanému) nepřísluší hodnotit obsah smluvních obchodních ujednání; v praxi je zcela běžné nspecifikovat jednotlivé splátky. Cenové ujednání bylo po právní stránce dostatečně srozumitelné a určité a v rámci volnosti smluvních stran mělo svoji logiku.

[16] Na pochybnosti krajského soudu stran notářského zápisu NZ 271/2012 reaguje stěžovatelka tak, že k přijetí její nové společenské smlouvy, dle které má 100% podíl na zisku KP INDUSTRY, došlo v souladu s předchozími ujednáními stran obsaženými v dohodě o záměru. Následně byla uzavřena Smlouva o převodu obchodního podílu ze dne 10. 12. 2012 a Smlouva o převodu obchodního podílu s právem kupní a prodejní opce ze dne 10. 12. 2012. Změna ohledně vyplácení podílu na zisku 100 % ve prospěch KP INDUSTRY je odůvodněna právě dohodou smluvních stran, kdy „*podíl na zisku představoval protiváhu kupní ceně, za kterou nabyl 25% podíl ve společnosti.*“

[17] Stěžovatelka má za to, že správci daně ani žalovanému nepříslušelo posuzovat soukromoprávní ujednání, které nikdo ze společníků nenapadal; přestože ke změně došlo za účinnosti obchodního zákoníku, je třeba na dohodu stran ohledně zisku pohlížet ve světle nové právní úpravy; stěžovatelka odkazuje na § 135 odst. 1 zákona o obchodních korporacích a uvádí, že se v daném případě „*neodnímá jednomu ze společníků zcela právo na podíl na zisku, pouze je společenskou smlouvou redukováno až na 0, což musí posuzováno ovšem v kontextu předchozích ujednání smluvních stran (...).*“ Stěžovatelka namítá, že krajský soud měl ujednání o podílu na zisku hodnotit v souladu se zásadou materiální pravdy a zásadou volného hodnocení důkazů ve vzájemném kontextu s ujednáními dohody o záměru a smluv o převodu obchodních podílů.

[18] K hodnocení notářského zápisu NZ 271/2012 stěžovatelka dále uvádí, že krajský soud „*ignoruje fakt, že tento notářský zápis byl sepsán notářem jako úředníkem státu k tomu zmocněným, a že žalobce nemůže odpovídat za opomenutí notářky tento notářský zápis ihned po jeho sepsání uložit do sbírky listin.*“ Nesouhlasí ani se závěrem, že by byl v rozporu se společenskou smlouvou. Uvádí, že nové stanovy stěžovatelky a změna ujednání o výplatě

zisku byly vtěleny do druhého notářského zápisu pouze z důvodu přehlednosti a typově jiného obsahu právního jednání. Stěžovatelka ještě upozornila na notářský zápis NZ 352/2014, N 391/2014 sepsaný dne 1. 9. 2014, na jehož základě došlo k přijetí usnesení valné hromady, tedy přijetí úplně nového znění společenské smlouvy stěžovatelky obsahující ujednání, že 100% podíl na zisku připadá KP INDUSTRY; obdobně se tak stalo na základě notářského zápisu NZ 343/2018 sepsaného dne 17. 12. 2018. Stěžovatelka podotýká, že si je vědoma, že mohla navrhnout k prokázání svých tvrzení rovněž výsledky notářky, dle jejího názoru však výsledky měl učinit správce daně v rámci své zákonné povinnosti; ten tak neučinil, a porušením § 92 daňového řádu zatížil svůj postup vadou.

[19] Závěrem stěžovatelka brojí proti posouzení transakcí mezi Ing. L. a KP INDUSTRY. Napadený rozsudek je podle ní v bodech [34] až [36] nepřezkoumatelný, protože krajský soud neuvádí vlastní závěry a pouze přejímá hodnocení žalovaného a správce daně. Opakuje, že krajský soud neposoudil dohodu o záměru a další dokumenty, a také že žalovaný neuvedl konkrétní důkazy. Napadené rozhodnutí je v části věnující se disimulovanému právnímu úkonu zmatečné a nesrozumitelné, chybí odůvodnění, jaký úkon měl být ze strany Ing. L. a KP INDUSTRY naplněn. Zde také odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2010, č. j. 8 Afs 66/2009–78.

## *II. B Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti*

[20] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný navrhuje její zamítnutí. Uvádí, že stěžovatelka sice popisuje svoji skutkovou verzi stran dohody o záměru a účelovosti ujednání mezi KP INDUSTRY a Ing. L., nicméně pomíjí jejich hodnocení daňovými orgány a posléze krajským soudem. Hlavním smyslem právních úkonů byl úmysl majoritního společníka stěžovatelky vyhnout se při výplatě podílu na zisku zdanění na území České republiky, což žalovaný dovodil v celkovém kontextu zjištění učiněných v řízení. Žalovaný nezpochybňuje uzavření smluv, včetně dohody o záměru; připomíná však její hodnocení daňovými orgány. Výše kupní ceny byla stanovena zcela nelogicky ve vztahu k výši převáděného podílu v jednotlivých fázích převodu; kupní cena za převod zbývající části podílu (75 %) ve výši 265 000 Kč je nepřiměřeně nízká v poměru ke kupní ceně 100 000 000 Kč za převod pouze čtvrtinového podílu. Upozorňuje také, že pokud by byla hodnota čtvrtinového podílu 100 000 000 Kč, pak by byla hodnota celého obchodního podílu 400 000 000 Kč, což je částka více než pětinašobně vyšší, než celková hodnota vlastního kapitálu. Žalovaný souhlasí s krajským soudem, že mu přísluší hodnotit účel plateb, stejně tak se závěrem ohledně předložených důkazů.

[21] Žalovaný je toho názoru, že krajský soud provedl vlastní hodnocení věci, nikoliv že pouze přebral hodnocení daňových orgánů. Je dostačující, že poukázal na stěžejní skutečnosti; není povinností soudu reagovat podrobně na každou námitku. Co se týče způsobu úhrady kupní ceny, daňové orgány, resp. krajský soud, nehodnotily soukromoprávní rovinu těchto ujednání, avšak hodnotily jejich účel z pohledu daňového.

[22] K námitce nesprávného posouzení skutkového stavu ve věci společenské smlouvy a notářských zápisů žalovaný uvádí, že stěžovatelka upřednostňuje stav formálně právní na úkor skutkových zjištění v dané věci. Ve svém rozhodnutí vyhodnotil oba notářské zápisy,

pokračování

kteří obsahují, ač měly být sepsány ve stejný den, odlišná ujednání o rozdělení podílu na zisku. Stěžovatelka vyzdvihuje pochybení notářky, avšak nijak jej nedokládá. Nadto žalovaný připomíná účinnost obchodního zákoníku v předmětné době znemožňující existenci obchodního podílu bez podílu na zisku a poukazuje na účelovost nastavení podmínek při rozdělování zisku tímto způsobem. Upozorňuje také, že nenavržený výslech notářky nebyl povinen ze zákona provést, neboť daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací. K prokázání tvrzených skutečností mohla stěžovatelka výslech svědka navrhnout. Závěrem se žalovaný vyjadřuje k námitce nesprávného posouzení transakcí mezi Ing. L. a KP INDUSTRY a nevypořádání argumentace ohledně neprokázání disimulace právních úkonů. Kasační argumentace se dle jeho názoru mýjí s argumentací krajského soudu, včetně závěrů, které učinil, když se ztotožnil se závěry daňových orgánů o účelovém jednání stěžovatele.

### II. C Replika stěžovatelky

[23] V replice stěžovatelka uvádí, že reakce žalovaného na její shrnutí skutkového stavu a obsahu dohody o záměru svědčí o tom, že nebyla pochopena jeho podstata. Znovu vysvětluje jednotlivé transakce a připomíná, že součástí dohody byl rovněž převod ochranné známky s tím, že KP INDUSTRY následně se stěžovatelkou uzavře licenční smlouvu k jejímu užívání. Poukazuje na to, že celková kupní cena byla 100 000 000 Kč + 10 000 EUR a argumentace částkou 400 000 000 Kč rovněž svědčí o nepochopení celé transakce. Dále stěžovatelka opakuje svoji argumentaci z kasační stížnosti a doplňuje, že daňové řízení sice není vedeno zásadou vyšetřovací, avšak zásadou materiální pravdy ano. Pokud tedy měl žalovaný pochybnosti o notářském zápisu, bylo na něm, aby sám provedl svědeckou výpověď notářky jako orgánu veřejné moci, nebo se jí měl na existenci zápisu dotázat. Stěžovatelka má za to, že „*se předpokládá kompetence notáře sepisovat notářské zápisy a jejich autentičnost vyplývá již ze samotného sepsání notářského zápisu notářem jako prodlouženou rukou soudu.*“

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je přípustná ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou naplněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[25] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

#### III. A Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[27] Kasační soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit další kasační námitky. Napadený

rozsudek je podle stěžovatelky nepřezkoumatelný v bodech [34] až [36], neboť krajský soud neuvádí vlastní závěry a přejímá hodnocení žalovaného a správce daně, a také neposoudil dohodu o záměru a další dokumenty; za zmatečné považuje stěžovatelka rovněž části rozhodnutí věnující se disimulovanému právnímu úkonu.

[28] O nepřezkoumatelný rozsudek se může jednat v případě nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. K obsahu pojmu samotného se Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjadřoval, odkazuje proto na své rozhodnutí ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, dle kterého „[z]a nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. [...] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.“

[29] Zdejší soud rovněž k této otázce již vyslovil, že přestože je nutné důsledně trvat na dostatečném odůvodnění z hlediska ústavních principů, nelze k tomuto přistupovat zcela dogmaticky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Platí, že z odůvodnění jako celku musí být jasný názor soudu na aspekty rozhodované věci. Nelze „povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009-98). Případné dílčí nedostatky či nízká kvalita rozsudku nezpůsobují samy o sobě jeho nepřezkoumatelnost bez dalšího (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné je takové rozhodnutí, které není způsobilé přezkumu pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro něž bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozsudku pro nepřezkoumatelnost je tedy vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí.

[30] Po posouzení předmětného kasačního důvodu Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Je z něj zcela zřejmé, jak krajský soud rozhodl, rozsudek není vnitřně rozporný a netrpí ani vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Je pravda, že krajský soud se stran závěru o účelovosti jednání stěžovatelky a zastřeném právním stavu ztotožnil s názorem žalovaného. Takový postup nemusí být pochybením, „neboť je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). To je v daném případě splněno, napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a řádně odůvodněné. Krajský soud je přezkoumal a jasně

pokračování

uvedl, proč neshledal žalobní námitky důvodnými, přičemž toto odůvodnění neopírá o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem. Námitka nepřezkoumatelnosti je nedůvodná. Byť se krajský soud výslovně nezabýval jednotlivými ustanoveními dohody o záměru, posoudil věc v kontextu všech transakcí, což je v obdobných případech vhodný postup, čímž se bude Nejvyšší správní soud zabývat dále v odůvodnění; navíc žalovaný se předloženými dokumenty zabýval a krajský soud si jeho závěry přisvojil. Koneckonců stěžovatelka v žalobě (i v kasační stížnosti) z velké části pouze opakuje odvolací námitky.

### III. B Zastřené právní jednání

[31] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu „[s]právce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“

[32] Podle odst. 3 téhož ustanovení „[s]právce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“

[33] Podle § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů „[p]říjemce podílu na zisku, příjmu z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, úroků z úvěrového finančního nástroje a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.“

[34] Podle § 123 obchodního zákoníku, platného ke dni sepsání společenské smlouvy ze dne 10. 12. 2012, platí, že „[s]polečníci se podílejí na zisku určeném valnou hromadou k rozdělení mezi společníky v poměru svých obchodních podílů, nestanoví-li společenská smlouva jinak.“

[35] Právní jednání se posuzuje podle svého obsahu. Pokud má být určitým právním jednáním zastřeno jiné, posoudí se podle jeho pravé povahy. Jedná se přitom o obecnou zásadu, uplatňující se i při správě daní; rozhodující je skutečný obsah právního jednání. Ten je pro správce daně vždy směrodatný před stavem formálně právním. Skutečný obsah právního jednání, je-li pro účely správy daní rozhodný, je správce daně vždy povinen zkoumat. Na simulaci je třeba pohlížet jako na stav, kdy daňový subjekt předstírá (simuluje) určitý právní úkon, ač jej nechce, a zastírá (disimuluje) tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chce, popř. jím zastírá jinou právní skutečnost (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2019, č. j. 6 Afs 352/2018-51). V daňových věcech je simulovaný úkon nejčastěji formálně právní úkon sloužící k zastření skutečného stavu vedoucí k nezákonné minimalizaci daňového základu. Daňový subjekt se snaží skrýt daňově relevantní právní úkon za jiný, aby dosáhl vyměření daně v jiné výši, či aby se daňové povinnosti vyhnul.

[36] Platí, že „je na daňovém subjektu, aby v daňovém řízení tvrdil a tvrzené skutečnosti rovněž prokázal, daňové orgány to současně nezabavuje povinnosti posoudit tyto skutečnosti v souladu se zásadou materiální pravdy, tj. podle jejich skutečného obsahu (§ 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Ostatně „přijít věcem na kloub“ je tradiční přístup daňové správy

*v situacích, kdy jde o zjištění, zda formální tvrzení odpovídá skutečnosti či zda se jedná o předstírání nebo zakrývání skutečného stavu věci“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 1 Afs 133/2019–34). Toto ustanovení vyjadřující zásadu materiální pravdy je obsahově shodné s předchozí právní úpravou (srov. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků); proto jsou na věc přílehlavá i mnohá rozhodnutí vycházející z předchozí právní úpravy, na které Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku odkazuje.*

[37] Je pravdou, že v případě disimulace jsou kladeny vyšší požadavky na odůvodnění správce daně. Stěžovatelce lze přisvědčit, že tvrdí-li správce daně o úkonu daňového subjektu, že jde o úkon předstíraný, leží důkazní břemeno k prokázání takového tvrzení právě na něm; viz § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu. Povinností daňových orgánů je v takovém případě uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. Pro přesné určení, zda určitý právní úkon je ve skutečnosti úkonem zastírajícím právní úkon jiný, nebude možné z podstaty samotného zastřené vztahu vycházet jen z toho, co smluvní vztahy takového zastřené vztahu k věci vypoví. Veškeré zjištěné skutečnosti je nutné interpretovat s ohledem na celkový kontext daného právního vztahu, na chování účastníků obdobných právních vztahů, případně zkoumat ekonomický smysl a význam zastření právního úkonu pro smluvní strany. Skutečnou vůli smluvních stran lze proto hodnotit jen po pečlivém posouzení celého kontextu případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010-94, č. 2085/2010 Sb. NSS). Určující je zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu.

[38] Problematiku zastřené právního úkonu je tedy nutné posuzovat s ohledem na souhrn všech úkonů a dokumentů a v širších souvislostech, nikoliv tento soubor členit na dílčí transakce a tyto posuzovat zvlášť, jak činí stěžovatelka. V důsledku toho se kasační argumentace částečně míjí s odůvodněním napadeného rozsudku. Krajský soud ve svém odůvodnění příhodně odkázal na rozsudek ze dne 30. 11. 2006, č. j. 5 Afs 94/2005–85, kde Nejvyšší správní soud uvedl, že *„[p]rávě obchody, jejichž cílem je snížení daňové povinnosti pro některého z účastníků takového právního vztahu, jsou zcela charakteristické tím, že jednotlivé transakce, z nichž se celá konstrukce právního stavu sestává, jsou právem dovolené. Až posouzením všech jednotlivých komponentů, které danou transakci tvořily, je možné dospět k závěru, že hlavním cílem celé skupiny právních úkonů nebyly takové účely, které by byly seznatelné z těchto jednotlivých úkonů, ale účel, který vyplývá až po posouzení všech takových transakcí v celém kontextu. Stěžovatel v podané kasační stížnosti vytrhuje pouze jednu část provedené transakce (prodej obchodního podílu, změna společenské smlouvy, rozdělení zisku, výplata podílů společníkům, zdanění, zaplacení kupní ceny za zakoupený podíl), a to právě pouze ve formálně právním stavu. Žalovaný i krajský soud však celý právní stav posuzovali mnohem širěji, což také řádně odůvodnili (...).“*

[39] Krajský soud zrekapituloval závěry vyplynuvší z daňového řízení. Předně poukázal na to, že KP INDUSTRY k prokázání toho, že je daňovým rezidentem jiného státu a současně je skutečným vlastníkem vyplaceného podílu na zisku, předložila, *„potvrzení o daňovém domicilu ze dne 10. 11. 2015, nicméně toto bylo vydáno až v roce 2015, nadto se ukázalo, že nebylo vydáno na příslušném kyperském formuláři.“* K tomu stěžovatelka uvedla,

pokračování

že není odůvodněno, proč krajský soud považuje potvrzení za neprůkazné, pouhá skutečnost, že potvrzení nebylo na příslušném kyperském formuláři, není relevantní. Byť krajský soud svoji úvahu dále nerozvedl, patrně mířil na to, že potvrzení není způsobilé prokázat daňový domicil k datu uskutečnění transakcí, neboť potvrzení neuvádí žádná předchozí data a je tedy aktuální právě ke dni jeho vydání, což bylo až v roce 2015. Nad rámec toho podotkl, že se potvrzení nenachází na příslušném kyperském formuláři. Nejvyšší správní soud upozorňuje na to, že tato otázka není pro věc vůbec podstatnou, a na posouzení toho, zda se jednalo o zastřené právní jednání, nemá vliv. K tomuto závěru dospěl i žalovaný v bodě [59] napadeného rozhodnutí.

[40] Za stěžejní považoval krajský soud skutečnosti týkající se plateb podílů na zisku; na lotyšský účet KP INDUSTRY byly připisovány pouze výplaty podílů na zisku stěžovatelky, tyto byly v rozmezí dvou až čtyř dnů po jejich přijetí přeposílány na soukromý účet původně jediného společníka Ing. L., který navíc tento účet otevřel a byl oprávněn s ním nakládat. Shodně na kyperský účet KP INDUSTRY byly připisovány podíly na zisku stěžovatelky a následně přeposílány na bankovní účet Ing. L. Na základě toho byl daňovými orgány dovozen krajským soudem aprobovaný názor, že skutečným příjemcem plateb podílů na zisku byl Ing. M. L.

[41] Samotný fakt, že jednotlivá plnění zasílaná Ing. L. vždy bezprostředně navazovala na výplatu zisku společnosti KP INDUSTRY a hodnota těchto plnění byla prakticky stejná, jako hodnota předtím vyplacené částky, sám o sobě ještě nemusí vypovídat o disimulaci (srov. rozsudek ze dne 27. 9. 2017, č. j. 10 Afs 264/2016–38). Krajský soud (potažmo žalovaný) však uvedl další skutečnosti a vysvětlil, proč považuje verzi stěžovatelky za nevěrohodnou a ekonomicky neracionální. Příhodně upozornil na to, že žalovaný je oprávněn hodnotit účel plateb a spolupráci mezi KP INDUSTRY a Ing. L., neboť takové hodnocení je relevantní pro stanovení daňové povinnosti stěžovatelky. Dále poukázal na fakt, že cenové ujednání neobsahovalo konkrétní ujednání o výši a termínu splátek; bylo pouze uvedeno, že kupní cena má být splacena do konce roku 2022. Nadto byly zohledněny i další skutečnosti; pochybnosti stran notářského zápisu, vyloučení podílu na zisku ve vztahu k jednomu ze společníků či otázka „zásluh“ obou společníků na zisku za rok 2012 a jemu předcházející, kdy KP INDUSTRY získala 100% podíl na zisku, na jehož vzniku se vůbec nepodílela.

[42] Stran nezaložení notářského zápisu NZ 271/2012 ve sbírce listin a jeho rozporu se společenskou smlouvou stěžovatelka tvrdí, že k přijetí její nové společenské smlouvy, dle které má 100% podíl na zisku KP INDUSTRY, došlo v souladu s předchozími ujednáními stran obsaženými v dohodě o záměru. Následně byla uzavřena Smlouva o převodu obchodního podílu ze dne 10. 12. 2012 a Smlouva o převodu obchodního podílu s právem kupní a prodejní opce ze dne 10. 12. 2012. Změna ohledně vyplácení podílu na zisku 100 % ve prospěch KP INDUSTRY je odůvodněna právě dohodou smluvních stran, kdy „*podíl na zisku představoval protiváhu kupní ceně, za kterou nabyl 25% podíl ve společnosti.*“ Takové vysvětlení není dle Nejvyššího správního soudu způsobilé pochybnosti rozptýlit. Společenská smlouva ze dne 10. 12. 2012, založená ve sbírce listin pod číslem C 5678/SL38/KSBR, kde společníky jsou již Ing. L. i KP INDUSTRY, neobsahuje stran rozdělení zisku žádné ujednání, vyjma věty, že „*[p]ro výplatu zisku platí omezení uvedená v ust. 123 odst. 2 obch. zákoníku.*“ V době jejího uzavření platilo, že pokud společenská

smlouva nestanoví jinak, společníci se podílejí na zisku určeném valnou hromadou k rozdělení mezi společníky v poměru svých obchodních podílů. Není zřejmé, proč by společníci uzavírali tuto smlouvu a následně tentýž den přijali společenskou smlouvu novou, jak vypovídá NZ 271/2012, ve které by již upravili rozdělení zisku tak, že KP INDUSTRY získá 100 %. Tvrzení stěžovatelky, že její nové stanovy a změna ujednání o výplatě zisku byly vtěleny do druhého notářského zápisu pouze z důvodu přehlednosti a typově jiného obsahu právního jednání, nijak neobjasňuje sepsí společenské smlouvy ze dne 10. 12. 2012, která byla do sbírky listin, na rozdíl od notářského zápisu NZ 271/2012, založena.

[43] Kasační soud se neztotožňuje s názorem stěžovatelky, že bylo na správci daně, aby provedl výslech notářky; daňový subjekt je povinen prokázat svá tvrzení a je přitom na něm, jaké důkazy pro to zvolí; následně bylo na správci daně, aby předložené důkazy posoudil a podložil své závěry o zastřeném právním jednání. Na základě uvedených skutečností o zjištěném stavu neměl správce daně ani žalovaný pochyby; měla-li stěžovatelka za to, že existují důkazy způsobílé tento závěr zvrátit, měla je navrhnout. Nejvyšší správní soud podotýká, že i kdyby notářka potvrdila sepsí notářského zápisu tak, jak tvrdí stěžovatelka, na věci by to ničeho nezměnilo. Jak již bylo shora několikrát uvedeno, na celou transakci je nutno pohlížet v kontextu všech okolností, jak učinili žalovaný i krajský soud, a nikoliv k argumentaci pouze vytrhávat jednotlivé komponenty. Stejně tak je proto nezpůsobílé vyvrátit závěr žalovaného tvrzením, že oprávnění Ing. L. k nakládání s účty KP INDUSTRY bylo zajišťovacím smluvním institutem pro garanci úhrady kupní ceny. Pro rozhodnutí ve věci nehrají žádnou roli ani poukazy stěžovatelky na notářský zápis NZ 352/2014, N 391/2014 sepsaný dne 1. 9. 2014 a NZ 343/2018 sepsaný dne 17. 12. 2018.

[44] Ing. L. a KP INDUSTRY si mezi sebou nesjednali výši a dokonce ani termíny jednotlivých splátek. Cenové ujednání stanovující pro splacení kupní ceny časový horizont deseti let bez jakýchkoliv dílčích povinností, například alespoň nutnost splatit 50 % z částky do pěti let, nepřináší žádné ekonomické jistoty, s dlouhou dobou splatnosti se pojí rizika, tím spíš, že povinnost úhrady byla na straně zcela nového podnikatelského subjektu. Byl-li úmysl stran splácet kupní cenu z podílu na zisku, mohl si majoritní společník podíl ponechat a započíst na kupní cenu a výsledek by byl, co se příjmů týče, v nejbližších letech totožný. Nejvyšší správní soud poukazuje na závěr žalovaného, že v případě, kdy by bylo akceptováno tvrzení daňového subjektu, že *„platby na soukromý účet pana Ing. L. byly skutečně splátkami obchodního podílu, znamenalo by to, že závazek kyperské korporace vzniklý z titulu nabytí obchodního podílu byl hrazen z prostředků daňového subjektu. V takovém případě by pak vyvstaly vážné pochybnosti o účelu kapitálového spojení dotyčných korporací, neboť důvodem k rozhodnutí o vstupu externího partnera do korporace obvykle bývá potřeba externího financování. Uvedené okolnosti však naznačují, že finanční toky ze zahraničních účtů pouze předstíraly splátky obchodního podílu.“* Ač se stěžovatelka v žalobě i v kasační stížnosti s odkazem na smluvní dokumentaci zabývala vysvětlením jednotlivých transakcí a tvrdí, že zdůvodnila a doložila hospodářský smysl transakcí mezi KP INDUSTRY a Ing. L., na tento argument nikterak nereagovala; pouze totožně jako v žalobě rekapituluje smluvní ujednání a předkládá kasačnímu soudu svoje vysvětlení obchodní podstaty učiněných transakcí.

pokračování

[45] Nejvyšší správní soud rovněž podotýká, že stěžovatelka si v kasační argumentaci částečně protiřečí; na jednu stranu namítá, že soudu nepřísluší hodnotit jednotlivá ujednání, na druhou krajskému soudu vyčítá, že nehodnotil platnost uzavřených smluv. Nejvyšší správní soud odkazuje na výše citovanou judikaturu; k hodnocení transakcí je správce daně (a následně žalovaný, případně krajský soud) dokonce povinen, ovšem pouze z hlediska stanovení daňové povinnosti; bez tohoto by nebylo možné posoudit, zda se skutečně jedná o zastřené právní jednání.

[46] Co se týče argumentace stěžovatelky, že soukromoprávní ujednání o rozdělení zisku nikdo ze společníků nenapadal, a proto nepřísluší daňovým orgánům jejich posouzení, a také že je třeba je posuzovat ve světle nové právní úpravy, shledává i tuto Nejvyšší správní soud nedůvodnou. Krajskému soudu by jistě nepříslušelo hodnotit platnost těchto ujednání jako takových a ukládat stěžovatelce, jak má zisk rozdělit, koneckonců tak ani nečinil. Krajský soud zahrnul hodnocení ujednání o rozdělení zisku do kontextu ostatních skutečností, čímž nijak nepochybil ani nepřekročil svá oprávnění. Pro posouzení tohoto ujednání v kontextu všech dalších okolností je rozhodná právní úprava účinná v době uzavření smlouvy. Zákon o obchodních korporacích, kterého se stěžovatelka dovolává, nabyl účinnosti od 1. 1. 2014, tedy nejen dávno po té, co byla smlouva uzavřena, ale dokonce po skončení zdaňovacího období, které je předmětem tohoto řízení. S odkazem na § 123 obchodního zákoníku je nutno uvést, že společenská smlouva mohla měnit pouze poměr, v jakém se bude zisk rozdělovat mezi společníky, nemohla však žádného ze společníků z účasti na dělení té části zisku, kterou valná hromada určila k rozdělení mezi společníky, zcela vyloučit. Navíc, jak správně upozornil krajský soud, principy zapojení se společníků ve společnosti s ručením omezeným jako typu kapitálové společnosti se v tomto ohledu nezměnily ani s novou právní úpravou.

[47] Jak vyplývá ze znění zákona, skutečným vlastníkem uvedených příjmů je subjekt, u něhož příjmem dochází k navýšení jeho majetku, k jeho obohacení. Skutečný vlastník užívá příjem bez omezení a nepředává jej ani zčásti jiné osobě. Stěžovatelka sice předeštlá, v čem údajně spočívá smysl jednotlivých transakcí, tento argument však nemůže ve světle zjištěných skutečností obstát. Tyto totiž vyústily ve zcela logický závěr, že celou provedenou transakcí (nikoliv pouze jejími dílčími kroky) byl zastřen skutečný stav, jímž bylo vyplacení podílu Ing. L. ve výši, která odpovídala jeho postavení ve společnosti, ovšem za daňového zvýhodnění, k němuž by nemohlo dojít, pokud by tato výplata podílu na zisku byla provedena přímo, přičemž tento úkon byl zastřen formálním stavem, kdy obchodní podíl koupila kyperská společnost, této kyperské společnosti byl vyplacen (navzdory její účasti ve společnosti) veškerý zisk, který však tato společnost musela zaplatit jako splátku kupní ceny obchodního podílu, přičemž výše splátek ani jejich termíny nebyly předem určeny. Právě tato zjištění, patrná v odůvodnění napadeného rozsudku, jsou naprosto v souladu se zhodnocením celé transakce, a zcela jasně uvádí, který právní úkon byl zastřen. Není tedy důvodná námitka stěžovatele, že zastřený úkon nebyl zjištěn.

[48] Konečně argumentace stěžovatelky rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2010, č. j. 8 Afs 66/2009–78, taktéž není důvodná. Citovaný rozsudek zrušil napadený rozsudek, protože přisvědčil stěžovateli, že předmětné jednání nevykazovalo znaky disimulace. To ovšem není případ stěžovatelky; koneckonců i skutkový stav řešený

rozsudkem, na který bylo odkazováno, je odlišný.

[49] Kasační soud tedy uzavírá, že v posuzované věci daňové orgány dostaly své povinnosti uvést zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, a rovněž přezkoumatelné úvahy, včetně zhodnocení dostupných důkazů, o které svá zjištění opřely; zjištěné skutečnosti totiž interpretovaly s ohledem na celkový kontext právního vztahu, zkoumaly ekonomický smysl a význam zastření právního úkonu pro stěžovatelku. Ta v podané kasační stížnosti vytrhuje jednotlivé části provedené transakce (prodej obchodního podílu, změna společenské smlouvy, rozdělení zisku, výplata podílů společníkovi, splátky kupní ceny za zakoupený podíl), a to právě ve formálně právním stavu. Žalovaný i krajský soud však celý právní stav posuzovali mnohem širěji, což také řádně odůvodnili (přenechání výhody vyplacení podílů na zisku minoritnímu společníkovi přes to, že ke vzniku zisku minulých let nepřispěl, což popírá smysl a účel společnosti s ručením omezeným, kterým je vytváření zisku a jeho rozdělení mezi společníky, kteří do společnosti investovali, a navíc je v rozporu s tehdejší právní úpravou; dispoziční práva Ing. L. ke kyperskému a lotyšskému účtu; cenové ujednání bez časového plánu, tedy pojící se s riziky spojenými s dlouhou dobou splatnosti, navíc KP INDUSTRY byla novým subjektem bez podnikatelské historie; ekonomická iracionalita transakcí a jejich význam pro stěžovatelku a rovněž platby samotné). Právě tyto skutečnosti, které musely být posouzeny, vyústily ve zcela logický závěr, že celou provedenou transakcí (nikoliv pouze jejími dílčími kroky) byl zastřen skutečný stav, jímž bylo vyplacení podílu na zisku Ing. L. za daňového zvýhodnění, které mu zastřené úkony umožnily za pomoci subjektu KP INDUSTRY; příjem z převodu obchodního podílu majoritního vlastníka by byl na rozdíl od výplaty podílu na zisku od daňové povinnosti osvobozen ve smyslu § 4 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[50] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[51] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 31. října 2022

JUDr. Miluše Došková

pokračování

2 Afs 94/2021 - 55

předsedkyně senátu