



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Petra Sedláka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Medin, a. s.**
sídlem Vlachovická 619, Nové Město na Moravě
zastoupeného advokátem Mgr. Radkem Buršíkem
sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2022, čj. 1517/22/5200-11431-702498

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2022, čj. 1517/22/5200-11431-702498 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci jako náhradu nákladů řízení částku 13 200 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Radka Buršíka, advokáta, a to do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále též „finanční úřad“) u žalobce zahájil dne 5. 11. 2018 daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2016. Dne 7. 2. 2019 pak finanční úřad rozšířil zahájenou daňovou kontrolu i na rok 2017. Přitom se zaměřil na dividendy, které žalobce vyplácel své mateřské společnosti TREDAK, s. r. o. a nedanil je – podle žalobce byly osvobozeny od daně dle § 19 odst. 1 písm. ze), odst. 6 a 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Finanční úřad následně třemi platebními výměry stanovil žalobci k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby za roky 2015 (1 058 930 Kč), 2016 (1 063 766 Kč) a 2017 (1 063 766 Kč).
2. K odvolání žalobce proti citovanému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“) změnil výši daně v platebních výměrech shodně na 1 058 824 Kč za každý rok. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 21. 3. 2022.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné. Žalovaný totiž míchá dohromady dva protichůdné závěry. Aplikace zneužití práva je podmíněna splněním formálních podmínek pro daňovou výhodu. Žalovaný současně tvrdí, že mateřská společnost žalobce nebyla skutečným vlastníkem. Proto nebyly splněny formální podmínky (dle daňových orgánů) a logicky tak nelze aplikovat institut zneužití práva. Žalobce nevěděl, proti čemu se má bránit. Zda má prokazovat skutečné vlastnictví mateřskou společností nebo otázku zneužití práva.
4. Žalovaný též neidentifikoval daňovou výhodu. Na jedné straně měl mít daňovou výhodu Tredak (žalobcův akcionář), neboť obdržel podíl na zisku osvobozený od daně z příjmu. Na straně druhé však měly daňovou výhodu požívat fyzické osoby, které jsou akcionáři společností Dracolosus a Holdcare a současně členy žalobcových orgánů. Podíl na zisku vyplacený žalobcem však není nijak svázán s platbami konkrétním akcionářům zmíněných společností. Platby společností Dracolosus a Holdcare svým akcionářům (kteří měli požívat ony daňové výhody) byly z titulu zápůjčky, kterou tyto společnosti svým akcionářům splácely. Tento peněžní tok je ze své podstaty daňově neutrální a nejde o výplatu podílu na zisku.
5. Dále žalovaný nevyslechl svědky Ing. H., Ing. V. a Ing. T., kteří mohli objasnit možnosti akvizice a pohnutky zúčastněných osob. Přitom se žalobce o aplikaci institutu zneužití práva dovídá až ve výzvě ze dne 19. 11. 2021. Žalobce se po třech letech daňového řízení ocitl ve zcela nové situaci, kdy musel prokazovat svou vlastnickou strukturu. Nemůže obstát argument, že navržené svědci nebyli relevantní. Žalovaný totiž vychází z premisy, že struktura žalobce byla umělým a účelovým výtvořem. Svědci to mohli vysvětlit.
6. V řízení se též řešila otázka vztahu mezi společnostmi Holdcare a Dracolosus, k čemuž žalobce navrhl výslech dřívějšího jednatele společnosti Tredak pana M. Žalobce chtěl prokázat, že společnosti Holdcare a Dracolosus měly vůči svým akcionářům nemalé závazky z titulu zápůjčky, které splácely. Žalovaný však peněžní částky mezi jmenovanými společnostmi a jejich akcionáři automaticky považoval za podíl na zisku, aniž by si

uvědomil, že peněžní tok mezi obchodní společnostmi a jejich společníky může mít různý charakter – například za vykonanou práci pro společnost, nájem, splátka zápůjčky apod. Žalovaný k tomu svědky nevyslechl, sám dokazování neprováděl a listinné důkazy hodnotil jako nedostatečné. To vše v řízení, kde je to správce daně, kdo má prokázat zneužití práva.

7. Daňové orgány ani neprokázaly objektivní a subjektivní stránku zneužití práva. Podíl na zisku vždy podléhá zdanění. Je irelevantní, kolik právnických osob stojí mezi společníkem, který má právo na vyplacení podílu, a prvotní společností. Této daňové povinnosti se fyzická osoba nemůže vyhnout. Způsob podnikatelského rozhodování byl v této věci zcela obvyklý a vyplýval (především) ze zájmů financující banky a tehdejších držitelů akcií, což žalobce prokázal a chtěl ještě více doložit výpověďmi svědků. Žalovaný se měl podrobně zabývat okolnostmi vzniku současné vlastnické struktury. Zjistil by, že fyzické osoby nemohly být akcionáři – tento požadavek vznesl žalobcův tehdejší management a bankovní ústav. V praxi by bylo nepředstavitelné, že by pět akcionářů - fyzických osob - odkoupilo akcie napřímo od původních 160 prodávajících akcionářů. Je rozumné a bezpečné řešení, že do předluženého žalobce vstoupil strategický investor ve formě právnické osoby. Judikatura pak v souvislosti se zneužitím práva pracuje s tím, že jeho aplikace je na místě tam, kde není možné zdůvodnit učiněné kroky a dispozice jinak než snahou o vylákání neoprávněné daňové výhody. Žalobce je vysvětlil. Společnosti typu SPV nejsou nijak výjimečné a jde o běžný jev. Navíc tento model nevzešel od fyzických osob, které mají dle žalovaného nyní požívat nějaké výhody.
8. Podle žalobce navíc chybí-li srážková daň v peněžní operaci mezi společnostmi Holdcare a Dracolus a jejich akcionáři, nemůže žalovaný tuto srážkovou daň požadovat po žalobci. Této transakce se žalobce nijak neúčastnil a plátcem srážkové daně měly být výše jmenované společnosti. V rámci institutu zneužití práva nemůže docházet k přesouvání daňové odpovědnosti a daňové orgány nemohou libovolně vybírat článek, který srážkovou daní zatíží.
9. Úpravu skutečného vlastníka žalobce nijak nerozporuje. Skutečný vlastník má právo svobodně určit, jak budou finanční prostředky využity. Rozhodně to však neznamená, že tyto prostředky nemůže nikam poslat. Takový požadavek je zjevně nesmyslný a je nutno vždy zkoumat, zda byly dispozice s finančními prostředky svobodné či nikoliv. Například, zda existuje nějaká smluvní povinnost prostředky dále někomu zasílat. U podílu na zisku je nutné zkoumat, zda je příjemce podílu fakticky akcionářem nebo společníkem, a zda s přijatými prostředky nakládá tak, jak by s nimi nakládal vlastník. Podíl na zisku není zdanitelným příjmem ani daňově uznatelným nákladem. Účelová daňová manipulace tak nepřichází do úvahy. Smyslem tuzemské právní úpravy je osvobodit od daně výplatu podílu na zisku mezi spojenými právnickými osobami, aby srážkové dani podléhaly pouze výplaty podílů na zisku fyzickým osobám. Žalovaný posuzoval ekonomickou situaci společnosti Tredak a jak tato společnost naložila s přijatými dividendami, aniž by k tomu byl v zákoně jakýkoliv podklad.
10. V replice pak žalobce doplnil, že pro zneužití práva chyběly objektivní a subjektivní podmínky. Co se objektivních kritérií týče, žalobce zrekapituloval, že vlastnická struktura nebyla nijak neobvyklá či účelová. Právnické osoby zcela běžně nabývají podíly v jiných právnických osobách za prostředky, které mají od svých společníků. Následně je musí splácet a tyto prostředky pak nepodléhají dani. Vytvořená vlastnická struktura navíc akcionářům společností Holdcare a Dracolus žádné osvobození při výplatě dividendy nepřinesla – výplata dividend je vždy zatížena srážkovou daní. K subjektivnímu kritériu

žalobce především zdůraznil, že žalovaný nezkoumal okolnosti vytvoření vlastnické struktury a používal jen obecná tvrzení o umělé konstrukci. Žalovaný toliko opakuje tvrzení, že pokud by se fyzické osoby staly akcionáři žalobce napřímo, podléhala by výplata podílu na zisku srážkové dani. Ignoroval obchodní realitu celého případu.

11. Žalovaný také nesprávně hodnotil prokazování peněžního toku mezi žalobcem, jeho akcionářem a dalšími subjekty. Žalobce navrhl provést jako důkaz výslech pana M. (t. č. jednatel Tredak), a účetními dokumenty z obchodního rejstříku společností Holdcare a Dracolosus. Ačkoliv posledně zmiňované dva subjekty nevyvíjely ekonomickou činnost, měly finanční prostředky na nákup akcií od svých společníků.

III. Argumentace žalovaného

12. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K jednotlivým žalobním bodům pak uvádí následující. Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, žalovaný popsal skutečnosti rozhodné pro závěr o zneužití práva. Nesplnění podmínky skutečného vlastníka (pro účely osvobození od daně) a současné zneužití práva nejsou rozporné závěry. Institut zneužití práva aplikoval žalovaný řádně.
13. Žalobce splnil formální podmínky stanovené v § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, přitom v průběhu daňového řízení neprokázal skutečného vlastníka dividend. Tím došlo k získání neoprávněné daňové výhody, neboť pokud by byly podíly na zisku vyplaceny přímo fyzickým osobám, podléhaly by srážkové dani. Podmínky pro osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o dani z příjmů byly u společnosti Tredak formálně splněny, ale pouze proto, že tyto podmínky žalobce uměle vytvořil. Žalobcovovo jednání tak vykazuje znaky zneužití práva. Objektivní kritérium zneužití práva spatřuje žalovaný v tom, že žalobce vytvořil umělou strukturu společností, kterými jen protékaly dividendy ke skutečným vlastníkům – fyzickým osobám. Subjektivní kritérium shledal žalovaný v personální provázanosti osob, tedy, že propojené dotčené osoby rozhodovaly o všech transakcích a úkonech. Žalobcem navržené důkazní prostředky (v odvolacím řízení) nemohly na hodnocení závěrů o zneužití práva nic změnit.
14. V napadeném rozhodnutí sice žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru než prvostupňový finanční úřad, ale své rozhodnutí zcela jasně, přezkoumatelně a komplexně odůvodnil. Žalobce s odlišným názorem seznámil a umožnil mu se ke změně vyjádřit a navrhnout důkazy.
15. Co se neoprávněné daňové výhody týče, spatřuje ji žalovaný v nezdanění podílu na zisku. Skutečnými vlastníky dividend byly fyzické osoby a mateřská společnost Tredak byla jen prostředníkem. Pokud žalobce odůvodňoval nezdanění dividendy vyplacené přímo fyzickým osobám (společnostmi Holdcare a Dracolosus) tím, že mělo jít o splácení nespécifikovaných závazků, žalobce je nijak neprokázal.
16. Žalovaný prokázal subjektivní i objektivní stránku zneužití práva. Jednotlivé okolnosti případu nelze vytrhávat z kontextu, ale je třeba je vnímat a posuzovat ve vzájemných souvislostech. Žalovaný nikdy nerozporoval holdingovou strukturu a její soulad se zákonem. Žalobce ji však využil zneužívajícím způsobem.
17. Podle žalovaného bylo na místě zkoumat, kdo je skutečným vlastníkem žalobcových dividend. Žalovaný pak dospěl k odůvodněnému závěru, že skutečnými vlastníky vyplacených příjmů byly v kontrolovaných zdaňovacích obdobích fyzické osoby.

IV. Posouzení věci krajským soudem

18. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala.

19. Žaloba je **důvodná**.

Skutková zjištění

20. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.

21. Žalobce je akciová společnost, která vznikla v roce 1992 s počtem 222 ks akcií na jméno. Finanční úřad zjistil, že v roce 2007 (dle zápisu o průběhu a závěrech řádné valné hromady žalobce ze dne 7. 6. 2007) byla vlastnická struktura žalobce roztržena mezi 159 akcionářů – fyzických osob. Společnost TREDAK, s. r. o., byla založena 8. 1. 2007 a od 17. 12. 2008 se stala ovládající osobou žalobce, zpočátku s podílem 77,48 %, následně s podílem 99,1 %. Finanční úřad popsal žalobcovu vlastnickou strukturu tak, že 220 akcií (99,1 %) vlastní společnost Tredak a 2 akcie (0,9 %) má Ing. P. V.

22. Vlastnická struktura společnosti Tredak se vyvíjela tak, že do února 2009 vlastnila podíl 49 % společnost HOLD CARE, a. s., a 51 % podíl společnost NATLAND investment group B. V. se sídlem v Nizozemsku. Od února 2009 se společníkem Tredak stala nová společnost DRACOLOSUS, a. s., která nahradila nizozemskou společnost NATLAND, s podílem 50 %. Podíl společnosti Holdcare se zvýšil také na 50 %. Takové rozdělení podílů pak zůstalo až do zdaňovacího období 2018. Zmíněné společnosti Holdcare a Dracolosus vyhodnotil finanční úřad jako „prázdné společnosti“, které žádnou vlastní činnosti nevyvíjí – nemají zaměstnance či majetek. Žalovaný popsal podrobnější vlastnickou strukturu na straně 17 napadeného rozhodnutí, na což krajský soud v podrobnostech odkazuje.

23. V první výzvě k prokázání skutečností ze dne 23. 5. 2019 (na č. l. 12 správního spisu) finanční úřad požadoval, aby žalobce prokázal zdanění dividendy, kterou vyplatil svému akcionáři společnosti Tredak. Žalobce společnosti Tredak vyplatil na dividendách v roce 2015 částku 6 000 600 Kč, v roce 2016 pak 6 028 000 Kč a v roce 2017 částku 8 394 436,10 Kč. V reakci na výzvu finančního úřadu žalobce odpověděl, že společnost Tredak je jeho mateřskou společností a příjmy z podílu na zisku mateřské společnosti vyplácené dceřinou společností jsou osvobozeny od daně.

24. Ve druhé výzvě k prokázání skutečností ze dne 7. 8. 2019 (na č. l. 14 správního spisu) pak finanční úřad vyzval žalobce, aby též prokázal, že společnost Tredak, jako příjemce příjmů, byla žalobcovým skutečným vlastníkem, jak to požaduje § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Své pochybnosti odůvodnil finanční úřad tím, že přijaté dividendy společnost Tredak přeposílala svým dvěma akcionářům, společnostem Dracolosus a Holdcare. Přitom společnost Tredak žádnou ekonomickou činnost (mimo finančních služeb spřízněným osobám) nevyvíjela a jejím jednatelem byl prakticky od založení Ing. M. H., který byl současně předsedou žalobcova představenstva.

25. V seznámení s výsledkem kontrolních zjištění ze dne 22. 9. 2020 (na č. l. 39 správního spisu) pak finanční úřad popsal další „osud“ žalobcem vyplacených dividend. Dividendy měly (zjednodušeně) putovat takto: Žalobce → Tredak → Dracolosus a Holdcare → fyzické osoby, které byly akcionáři těchto dvou společností, a zároveň byly propojené se žalobcem.

Konkrétně z odpovědí různých bankovních ústavů vyplývá, že společnost Dracolosus ve všech třech kontrolovaných letech posílala obdržené prostředky přímo na bankovní účty fyzických osob Mgr. Ing. J. Š., Ing. R. M. a R. L. Přitom byl Mgr. Ing. J. Š. od 5. 1. 2012 členem představenstva žalobce a Ing. R. M. zase od 30. 1. 2009 členem a předsedou dozorčí rady žalobce. Obdobně tomu bylo u společnosti Holdcare, která ve všech třech kontrolovaných letech preposílala obdržené finanční prostředky na bankovní účty Ing. M. H. (činný jako předseda žalobcova představenstva od 25. 3. 1997 a jednatel společnosti Tredak prakticky od jejího vzniku v roce 2007).

26. Dividenda vyplacená společností Tredak jejím společníkům (společnostem Dracolosus a Holdcare) byla rovněž osvobozena od daně, jelikož šlo o dceřinou společnost, a příjem fyzických osob od společností Dracolosus a Holdcare také nebyl zdaněn, neboť podle žalobce šlo o splácení dluhů. S tím ovšem finanční úřad nesouhlasil a dospěl k závěru, že společnost Tredak nebyla skutečným vlastníkem vyplacených dividend, neboť je pouze předávala dalším osobám. Jelikož žalobce nesrazil a neodvedl daň podle § 38d zákona o daních z příjmů, stanovil tuto daň finanční úřad žalobci k přímé úhradě.
27. V seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 19. 11. 2021 (na č. 1. 6 odvolacího spisu) žalovaný překlasifikoval právní názor finančního úřadu následujícím způsobem: Žalobce sice splnil formální podmínky pro výplatu podílů na zisku podle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, ale jen proto, že tyto podmínky účelově vytvořil. Zjištěné skutečnosti podle žalovaného vykazovaly znaky zneužití práva.
28. Žalobce reagoval předložením několika listin, kterými se primárně snažil vysvětlit vznik popsané vlastnické struktury, a obhájit její racionálnost. Z nich lze zmínit například (i) návrh modelu vstupu partnera do žalobce ze dne 5. 9. 2008, (ii) upřesnění informací k prodeji žalobcových akcií ze dne 10. 9. 2008, (iii) smlouva o úplatném převodu cenných papírů mezi žalobcem a Tredak, a (iv) společný investiční záměr. V písemné reakci ze dne 23. 12. 2021 pak žalobce také navrhoval různé důkazy k otázce formování řešené vlastnické struktury (například výslech tehdejšího finančního ředitele žalobce nebo výslech zaměstnance České spořitelny Ing. T.). A nabídl vysvětlení, jak jeho vlastnická struktura vznikala a proč má za majoritního akcionáře právní osobu Tredak, a nikoliv přímo fyzické osoby.
29. Reakcí žalovaného bylo sdělení ze dne 12. 1. 2022 (na č. 1. 18 odvolacího spisu), ve kterém žalovaný odmítl žalobcem navrhované důkazy a setrval na svých závěrech o zneužití práva. Následovalo vydání napadeného rozhodnutí.

Právní úprava

30. Obecné pravidlo pro zdaňování příjmů z kapitálového majetku stanoví, že mezi zdanitelné příjmy patří podíly na zisku (dividendy) z majetkového podílu na akciové společnosti [§ 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění]. Od daně z příjmů jsou nicméně osvobozeny mj. příjmy z podílu na zisku vyplácené mateřské společnosti dceřinou společností, která je daňovým rezidentem České republiky [§ 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona o daních z příjmů].
31. Pokud jde o právní úpravu zneužití práva, „*při správě daní se nepřiblíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu*“ (§ 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Tato úprava je účinná až od 1. 4. 2019. To ale neznamená, že

by předtím nebylo možné nárok na daňovou výhodu odepřít, pokud ke zneužití práva došlo. Rozdíl je jen v tom, že dříve taková možnost vyplývala z judikatury Ústavního soudu a českých správních soudů. Judikatorní vývoj lze najít přehledně shrnutý v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, čj. 6 Afs 376/2018 - 46, body 31-34. Krajský soud proto jen stručně připomíná, že tato judikatura je na věc aplikovatelná, protože poprvé užil Nejvyšší správní soud institut zneužití práva již v roce 2005 (rozsudek ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004 - 48, věc *Potápěči*, č. 869/2006 Sb. NSS). Podmínky, za jakých je možno zneužití práva konstatovat, byly v zásadě stejné jako ty, které dnes stanoví zákon. Vyplývaly totiž z daňové judikatury Soudního dvora EU, kterou se Nejvyšší správní soud - stejně jako později zákonodárce - nechal inspirovat (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006 - 155, věc *Komerční banka*, č. 1778/2009 Sb. NSS).

32. Konkrétní postup, jak mají správní orgány při prokazování zneužití práva postupovat, nastínil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 4. 2022, čj. 10 Afs 289/2021 - 42, věc *K-T-V Domeana*. Podle něj dochází ke zneužití práva za splnění dvou podmínek – objektivní a subjektivní. Objektivní podmínku vysvětlil Nejvyšší správní soud tak, že „*přes formální naplnění požadavků zákona nebyl naplněn jeho účel a smysl*“, zatímco ta subjektivní znamená, že „*hlavním (respektive dnes podle § 8 odst. 4 daňového řádu převažujícím) účelem jednání daňového subjektu bylo získat daňovou výhodu*“. Ačkoliv se mohou subjektivní a objektivní podmínky zneužití práva do jisté míry prolínat (někdy bude jedna okolnost svědčit o naplnění obou podmínek), nejde o zaměnitelné kategorie a jejich naplnění musí žalovaný ve svém rozhodnutí vysvětlit.
33. Konečně pokud jde o procesní otázky, pravidla provádění důkazů lze nalézt v § 92 daňového řádu. Je to správce daně, kdo prokazuje skutečnosti rozhodné „*pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu*“, tedy pro závěr o zneužití práva [§ 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu]. Také toto ustanovení je sice účinné až od 1. 4. 2019, avšak stejné pravidlo bylo předtím možné dovodit z judikatury zavádějící institut zneužití práva.

Nepřezkoumatelnost

34. Nejprve se soud musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Její příčinou může být buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů. V obou případech však platí, že je potřeba s tímto institutem zacházet obezřetně a vyhradit jeho užití pouze těm případům, kdy vady odůvodnění reálně brání soudu v tom, aby napadené rozhodnutí přezkoumal (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013 - 25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Zejména je nutno zdůraznit, že správní orgán, stejně jako soud, není povinen vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. náleze Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Rozhodnutí obou stupňů přitom tvoří jediný celek a navzájem se doplňují (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, čj. 6 Ads 134/2012 - 47).

35. Žalobce své námitky stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí formuloval tak, že žalovaný činí dva protichůdné závěry v tomtéž rozhodnutí. Na jednu stranu říká, že nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně, na straně druhé však dovozuje zneužití práva.
36. Krajský soud se vrátí na počátek daňového řízení před první stupeň, neboť názorový vývoj daňových orgánů je tu důležitý. Finanční úřad své rozhodnutí a vlastně celé řízení postavil na aplikaci § 19 odst. 1 písm. ze), odst. 6 a 9 zákona o daních z příjmů. Tedy, že podíl na zisku (dividendy) vyplacený mateřské společnosti její společností dceřinou, je osvobozen od daně. Podle odstavce 9 citovaného ustanovení lze takové osvobození uplatnit jen v případě, je-li mateřská společnost, jako příjemce podílu na zisku, jejich skutečným vlastníkem. A takového vlastníka definuje § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů tak, že tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu. Lze shrnout, že podmínkou pro uplatnění tohoto osvobození je vztah mezi společnostmi *matka-dcera*, a skutečné vlastnictví podílu na zisku mateřskou společností. Podle finančního úřadu pak formální vztah *matka-dcera* mezi žalobcem a společností Tredak splněn byl a platby dividend mezi oběma společnostmi proběhly, ale mateřská společnost Tredak nebyla jejich skutečným vlastníkem. V případě nesplnění těchto podmínek nemá daňový subjekt právo na osvobození od daně – finanční úřad daň doměří (resp. stanoví k přímé úhradě). Argumentace použitá finančním úřadem tak stojí na nesplnění zákonné podmínky pro osvobození daného příjmu od daně.
37. Žalovaný dospěl v odvolacím řízení k závěru, že se žalobce dopustil zneužití práva podle § 8 odst. 4 daňového řádu. Kromě dividend vyplacených mezi žalobcem a společností Tredak se žalovaný zabýval dalším osudem žalobcem vyplacené dividendy a dospěl k závěru, že zúčastněnými právními osobami jen protekla, aby byla bez zdanění vyplacena fyzickým osobám. Proto překvalifikoval právní názor finančního úřadu, resp. doplnil jej tak, že k neprokázání skutečného vlastníka připojil navíc i zneužití práva.
38. Jak krajský soud zmínil, z výše citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu vyplývá, že institut zneužití práva představuje materiální korektiv formálního pojmání práva, kterým se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Slovy rozsudku ve věci *Potápěči* pak „*se může přihodit, že určité chování formálně vzato – ve skutečnosti ovšem pouze zdánlivě, jak bylo vyloženo výše – odpovídá právní normě (či lépe řečeno: dikci právního předpisu), avšak je zároveň pocitováno jako zjevně nespravedlivé, ...*“ Ve věci *K-T-V Domeana* zase Nejvyšší správní soud zdůraznil, že závěr o zneužití práva je vhodné aplikovat tam, kde „*přes formální naplnění požadavků zákona nebyl naplněn jeho účel a smysl*“. Daňové orgány mohou za využití institutu zneužití práva odeprít nároky daňovým subjektům, které by bez tohoto korektivu nebylo možné odeprít. Zneužití práva lze chápat jako pomyslnou záchrannou brzdu, když nic jiného správnímu orgánu nezbývá, aby zabránil výsledku, který je v rozporu s účelem a smyslem daňových předpisů.
39. Žalobce se domnívá, že závěry finančního úřadu a žalovaného vedle sebe nemohou obstát. Ale je tomu skutečně tak? Žalobcova argumentace stojí na tom, že podmínka skutečného vlastnictví je podmínkou ryze formální a nesplnil-li ji, správce daně nemůže aplikovat zneužití práva. Tato otázka však není tak jednoduchá. Při uplatnění osvobození od daně podle řešené úpravy nedochází automaticky k prokazování a posuzování, že je mateřská společnost skutečným vlastníkem přijatých prostředků. Naopak. Na první pohled se totiž obvykle jeví, že mateřská společnost takovým skutečným vlastníkem je už z povahy věci. Skutečné vlastnictví se zkoumá až v případech pochybností daňových orgánů. Soudní dvůr Evropské unie pak v mnohých rozsudcích konstatoval (srov. viz rozsudek ze dne 11. 10.

2007, *ELISA*, C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 95, nebo rozsudek ze dne 28. 2. 2013, *Petersen a Petersen*, C-544/11, EU:C:2013:124, bod 51), že daňovým orgánům nic nebrání, aby od daňového poplatníka požadovaly důkazy, které považují za nezbytné pro řádné vyměření dotyčných daní, a případně odmítly požadované osvobození, pokud by tyto důkazy nebyly dodány. Soudní dvůr zdůraznil, že „členský stát zdroje může uložit společnosti, jež úroky obdržela, povinnost prokázat, že je jejich skutečným vlastníkem...“ Není-li podmínka skutečného vlastnictví splněna, odmítne finanční úřad nárok na osvobození od daně. Je proto pravdou, že už zákonná úprava osvobození od daně [§ 19 odst. 1 písm. ze), odst. 6 a 9 zákona o daních z příjmů] dává finančnímu úřadu prostor pro odmítnutí osvobození od daně a zdá se nelogické postupovat přes institut zneužití práva, který je využitelný v situacích, kdy pro odmítnutí určitého nároku nenalezne finanční úřad žádné využitelné zákonné ustanovení.

40. Při posuzování skutečného vlastnictví dividend může v podstatě docházet ke třem základním situacím. Je-li mateřská společnost skutečným vlastníkem přijatého příjmu a libovolně s ním nakládá, je tím splněna podmínka pro osvobození od daně. Opačná bude situace, ve které je zcela zjevné, že mateřská společnost zastává tuto roli pouze formálně a není skutečným vlastníkem přijatého příjmu – například jej musí na základě smlouvy přeposílat jinému subjektu nebo figuruje jen jako zplnomocněný zástupce skutečného vlastníka. Tyto dvě „krajní“ situace jsou poměrně jednoduše řešitelné s pomocí zákonné úpravy osvobození daně. Složitější je situace třetí. Navenek se jeví, že mateřská společnost je skutečným vlastníkem příjmu – netíží ji žádný závazek přijatý příjem někomu posílat a bez dalších indicií se zdá, že by mohlo jít o běžný obchodní případ. Pokud bychom posuzovali jen prvotní vztah *dcera-matka*, nebylo by na něm nic zvláštního. Až při komplexním zkoumání zjišťujeme, že tu je vlastnická struktura několika subjektů, kterými vyplacená dividenda jen protéká, a celý řetězec se ve svém celku jeví tak, že začneme o skutečném vlastnictví mateřské společnosti pochybovat. A k závěru o tom, že mateřská společnost skutečným vlastníkem nebyla, docházíme až po analýze vztahů mezi jednotlivými subjekty a pochopení jejich motivace. Například tomu tak bylo v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2022, čj. 2 Afs 94/2021 - 48, kde dividenda od prvotního subjektu putovala k zahraniční společnosti, kterou však jen protékla a skutečným příjemcem byla fyzická osoba. V této třetí situaci je proto žádoucí, aby se svým posouzením šel finanční úřad dál – pokud shledá, že podmínku skutečného vlastnictví se daňový subjekt snažil naplnit zneužívajícím jednáním či tzv. disimulací, tedy jednáním zastírajícím jiné skutečné jednání, musí takovéto jednání prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2022, čj. 2 Afs 94/2021 - 48).
41. I v žalobcově případě dospěl žalovaný ke zneužití práva teprve analýzou poměrně složité vlastnické struktury a vztahů v ní. Navíc žalobce tvrdí, že společnost Tredak skutečným vlastníkem dividend byla a naložila s nimi podle své vlastní úvahy, když je vyplatila svým právoplatným akcionářům (společnostem Holdcare a Dracolosus). Za této situace by se mohl závěr finančního úřadu jevit jako zkratkovitý. Žalovaný proto své zkoumání rozšířil dál a zabýval se tím, co přesně s dividendami dělal Tredak, jeho společníci a kde tyto dividendy nakonec skončily. Pokud v průběhu celé takto odhalené struktury potvrdil žalovaný, že (i) Tredak opravdu není skutečným vlastníkem žalobce, potažmo příjemcem vyplacených dividend, a (ii) navíc byla celá vlastnická struktura účelově vytvořena za účelem vylákání daňové výhody, mohl podle krajského soudu učinit závěr o zneužití práva a oba tyto právní závěry vedle sebe obstojí. Pro opačný náhled nenachází krajský soud racionální

odůvodnění. Pokud by totiž platila žalobcova argumentace, žalovaný by musel po odkrytí vlastnické struktury žalobce a putování dividend zkonstatovat, že Tredak byl skutečným vlastníkem dividend jen proto, aby mohl obhájit svůj závěr o zneužití práva.

42. Podle krajského soudu tedy může, zejména v takto komplikovaných případech, vedle sebe obstát jak závěr o nesplnění podmínky skutečného vlastníka dividendy, tak o zneužití práva. Otázky skutečného vlastníka a zneužití práva se totiž někdy prolínají. Placení osvobozených příjmů osobě, která není jejich skutečným vlastníkem, bude v jednom případě „jen“ nesplněním podmínky pro osvobození, zatímco v případě jiném půjde o zneužití práva. Obdobně tyto situace popisuje velký senát Soudního dvora v bodech 155 a 156 rozsudku ze dne 26. 2. 2019, ve spojených věcech („dánské případy“) C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16. V něm Soudní dvůr (mimo jiné) řeší otázku skutečného vlastnictví a zneužití práva. Uvádí, že *„obecnou zásadou zákazu zneužití je tudíž třeba uplatnit vůči osobě, která se dovolává určitých pravidel unijního práva, která skýtají výhodu, způsobem, který není slučitelný s cíli, jež tato pravidla sledují.“* A jak Soudní dvůr uvádí v bodě 119 citovaného rozsudku, nejsou ve vzájemném rozporu závěry, že se subjekt dopustil zneužívajícího nebo podvodného jednání, a zároveň splnil podmínky pro přiznání požadované výhody jen formálně. V obecné rovině krajský soud dodává, že mezi formální podmínky, typicky u daně z přidané hodnoty, řadí Soudní dvůr (rozsudek ze dne 3. 9. 2020, ve věci *Vikingo Fővállalkozó Kft.*) držení faktury. Naopak mezi podmínky hmotněprávní či věcné zase například patří, u daně z přidané hodnoty, skutečné poskytnutí plnění, postavení plátce daně osoby nárokuje si odpočet apod. Krajský soud má za to, že podmínka skutečného vlastnictví příjmu osvobozeného od daně podle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona o daních z příjmů není formální podmínkou k uplatnění nároku na osvobození, nýbrž podmínkou věcnou. Proto může vedle sebe obstát závěr daňových orgánů, že žalobce naplnil formální podmínky pro osvobození od daně, ale neprokázal skutečného vlastníka a zneužil právo. Námitka nepřezkoumatelnosti je proto nedůvodná.
43. Ostatně, pro žalobce byl náhled žalovaného vlastně výhodnější. Zatímco fakt, že příjemcem výplaty dividend osvobozených od daně byl jejich skutečný vlastník, musí na výzvu finančních orgánů (samozřejmě podloženou odůvodněnými pochybnostmi) prokazovat daňový subjekt, u zneužití práva leží důkazní břemeno naopak na daňové správě. Žalobce podle své úvahy může, ale nemusí ekonomickou racionálnost svého chování vysvětlit a prokazovat. Snahou dovést zneužití práva tedy orgány daňové správy neztížily žalobci jeho procesní obranu, ale daleko spíše zkomplikovaly svou vlastní důkazní situaci.

Zneužití práva

44. Napadené rozhodnutí je tedy přezkoumatelné, soud je však shledal nezákonným. Primárně proto, že žalovaný neposoudil subjektivní stránku zneužití práva, nezhodnotil odpovědně všechny relevantní objektivní okolnosti případu pomocí předložených důkazů a neověřil žalobcův příběh, tedy jeho skutkovou verzi událostí.
45. Nejvyšší správní soud v rozsudku *K-T-V Domeana* vysvětlil, jak má správně postupovat daňový orgán při prokazování zneužití práva. Nejprve má posoudit objektivní stránku, tedy porovnat cíle právní úpravy s následky způsobeného jednání daňového subjektu. V případě subjektivní podmínky je úlohou daňového orgánu, aby na základě objektivních okolností případu dovedl, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody.

46. Objektivní podmínku zneužití práva žalovaný vcelku přesvědčivě odůvodnil, ačkoliv míchá obě kritéria dohromady, což je zřejmé z bodu 54 napadeného rozhodnutí. Žalovaný řadí do objektivního kritéria i sledovaný účel jednání daňového subjektu a zda mohlo mít jiný účel než daňové zvýhodnění. Jde však o typický aspekt subjektivního kritéria zneužití práva (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *K-T-V Domeana*). I přes tyto metodologické nepřesnosti se však žalovanému podařilo objektivní stránku vymezit, zabýval se kromě cíle odpočtu daňově uznatelných výdajů i smyslem a účelem podmínky skutečného vlastníka podle § 19 odst. 6 a 9 zákona o daních z příjmů (například body 86-86 napadeného rozhodnutí). Přitom konstatoval, že smyslem úpravy je osvobodit podíl na zisku mateřské společnosti, která je současně skutečným vlastníkem. Jde proti smyslu celé úpravy, pokud je na pozici mateřské společnosti jen společnost typu prázdné schránky, která dividendy přeposílá dalším subjektům, jež se chtěly vyhnout daňové povinnosti. Pokud by zákonodárce zamýšlel osvobodit od daně jakýkoliv podíl na zisku dceřiné společnosti, podmínku skutečného vlastnictví by nestanovil. Akcent na skutečné vlastnictví je kladen nejen vnitrostátní právní úpravou, jak krajský soud popsal výše, ale též evropským právem (srov. Směrnice rady č. 2003/49/ES o společném zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států ze dne 3. 6. 2003 – s tam vymezeným skutečným vlastníkem pracuje i zákon o daních z příjmů).
47. Nad rámec uvedeného považuje krajský soud za důležité aprobovat některé dílčí závěry daňových orgánů o tom, že tu byly jisté objektivní okolnosti vyvolávající podezření na zneužití práva. Jen ve zkratce je lze shrnout takto. Žalobcova mateřská společnost Tredak je prázdná společnost, která by ze své vlastní činnosti v žádném případě nemohla nabýt dostatečné finanční prostředky k nákupu žalobcových akcií. Jak ukázala zjištění daňových orgánů, společnost Tredak si z vyplacených dividend v letech 2015 a 2016 prakticky nic neponechávala a ve všech kontrolovaných třech letech zasílala 3 000 000 Kč společnosti Holdcare a stejnou částku společnosti Dracolosus. Dále daňové orgány zjistily, že společnost Dracolosus přeposílala obdržené finanční prostředky svým akcionářům – Mgr. Š., Ing. M., R. L. a na bankovní účty spřízněných právnických osob (RJ Realty, a. s., a TERIDAGE, s. r. o.). Společnost Holdcare zase obdrženou dividendu přeposílala na bankovní účet Ing. H. Přitom většina výše zmíněných fyzických osob byla součástí různých orgánů žalobce – Mgr. Ing. J. Š. byl členem představenstva (od 5. 1. 2012), Ing. M. H. byl dlouholetý předsedou představenstva (od 25. 3. 1997) a Ing. R. M. zase členem a předsedou dozorčí rady (od 30. 1. 2009). Primárně tak jde v celé věci o to, že se žalobcem vyplacená dividendy dostala přes několik společností „zpět“ k fyzickým osobám, které se podílejí na řízení žalobce v jeho orgánech. Tyto okolnosti považuje krajský soud za dostatečné k tomu, aby uspokojivě odůvodnily objektivní stránku zneužití práva. Skutečně se lze oprávněně ptát, proč jednoduše dané fyzické osoby nezakoupily žalobcovy akcie přímo a nepobíraly z nich dividendy ony samy. Jedna z možných odpovědí na tuto otázku pochopitelně může znít, že se dané osoby chtěly vyhnout placení daně z příjmu.
48. Tím se dostáváme k prvku subjektivnímu. Úvahy žalovaného k subjektivnímu prvku jsou však zkratkovité a rozhodně nepostačují pro jím přijatý závěr o zneužití práva. Smyslem subjektivního kritéria je posoudit, zda žalobcovo konkrétní jednání mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody. Typicky zde bude správní orgán posuzovat argumenty, kterými se daňový subjekt snaží své chování racionálně vysvětlit, tedy snést jiný důvod pro své chování než snahu o vylákání daňové výhody.

49. Subjektivní stránku zneužití práva kvalifikoval žalovaný tak (bod 88 napadeného rozhodnutí), že žalobce vytvořil *prostředí pro vznik osvobození od daně při výplatě dividendy*. Blíže k tomu žalovaný rozvedl, že subjektivní stránku spatřuje v zainteresovanosti stejných osob v celé transakci, jež byly skutečnými vlastníky dividendy a jsou stále členy žalobcova představenstva. Žalovaný pak uzavřel, že *realizované kroky transakce svědčí umělému navození situace bez racionálního ekonomického smyslu, který by rozhodně mezi nespojenými osobami nenastala*. Za zneužití práva zřejmě žalovaný považoval nastavení žalobcovy vlastnické struktury, ve které si osoby ve vedení žalobce nekoupily žalobcovy akcie napřímo, a namísto toho založily (či koupily už založené) právnické osoby, jejichž smyslem bylo vyplacené dividendy jen „přefiltrovat“ a dopravit je k těmto fyzickým osobám. Pak ovšem měl žalovaný, v duchu výše uvedeného, zkoumat především motivaci vzniku celé struktury, účast jednotlivých subjektů a vznik samotný. To však neudělal.
50. Se svými úvahami o zneužití práva seznámil žalovaný žalobce až v odvolacím řízení, konkrétně v seznámení z listopadu 2021. Podle krajského soudu je pak jen logické, že žalobce chtěl snést důkazy k tomu, aby vznik vlastnické struktury vysvětlil. Krajský soud považuje za nadbytečné rekapitulovat celý žalobcův příběh. Ve zkratce šlo o to, že původně měl žalobce velké množství akcionářů (fyzických osob), v roce 2008 se nacházel ve strategicky a ekonomicky neudržitelné situaci, byl silně zadlužen u banky Česká spořitelna a chyběla mu rozhodující akcionářská síla, která by podpořila akceschopnost managementu. Požadavek na to, aby žalobcovy akcie vlastnil většinový akcionář, který by měl formu právnické osoby, údajně vzešel od tehdejšího žalobcova managementu a úvěřující banky. Jediným akcionářem žalobce se měla stát česká společnost Tredak, jejímiž akcionáři byla česká společnost Holdcare, vytvořená jen za účelem této akvizice, a silný finanční partner, nizozemská skupina Natland. Ta ale nakonec od projektu odstoupila, protože po provedené prověrce u žalobce (tzv. *due diligence*) shledala, že projekt je pro ni příliš rizikový a také příliš malý. Nizozemského partnera nahradila nová česká společnost Dracolosus, jejímiž akcionáři se staly osoby vykonávající pro žalobce v té době poradenskou činnost, které projevíly zájem o účast na akvizici žalobcových akcií. Takto se ustálila vlastnická struktura ve své dnešní podobě.
51. K této skutkové verzi pak žalobce předložil v reakci na seznámení žalovaného řadu důkazů a důkazních návrhů svědčících o záměru sjednocení žalobcovy akcionářské struktury, jeho vývoji a cílech (například výsledky tehdejších členů managementu a zaměstnance banky, návrh modelu vstupu partnera, upřesnění informací k prodeji akcií žalobce apod.). Nelze přitom žalobci vyčítat, že je nepředložil dříve. Předmětem řízení do vydání uvedeného seznámení totiž bylo řešení zdaňovací období let 2015-2017 a skutečný vlastník, nikoliv žalobcovo jednání spočívající ve vytvoření určité vlastnické struktury v roce 2008. Žalovaný však tuto verzi událostí odbyl tím, že k žalobcově příběhu nemá žádné výhrady, ale skutkový stav je prokázán a důkazy jsou nadbytečné (bod 117 napadeného rozhodnutí). Takový způsob prokazování subjektivní stránky zneužití práva nemůže obstát. Krajský soud výše uvedl, že v duchu rozsudku Nejvyššího správního soudu v případě *K-T-V Domeana* musí správní orgán posoudit konkrétní jednání a zda mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody. Žalobce takové jiné vysvětlení nabídl a podložil důkazy. Žalovaný se s ním ale vůbec nevyřadil. Proto je jeho rozhodnutí nezákonné a danou otázkou se musí znovu zabývat.
52. S tím úzce souvisí žalobcova námitka, že žalovaný pochybil v oblasti dokazování. Žalovaný opravdu měl povinnost dát žalobci prostor bránit se „nařčení“, že zneužil právo. Navíc musí

krajský soud dodat, že žalovaný některé důkazy odbyl velmi nepřesvědčivým způsobem. K návrhu na výslech svědka M. (bývalého jednatele Tredak) žalovaný uvedl, že by nemohl sám o sobě prokázat tvrzení o existenci dluhu mezi společnostmi Dracolosus a Holdcare a jejich akcionáři, jelikož k tomu v průběhu řízení nebyl předložen žádný další důkazní prostředek. Součástí správního spisu je však listina nazvaná „Společný záměr“, která vyjadřuje vůli fyzických osob Mgr. Ing. J. Š. a Ing. R. M. poskytnout své peníze jako investiční prostředky na nákup žalobcových akcií společnosti Tredak, a to prostřednictvím společnosti Holdcare (společnost Dracolosus v té době ještě nebyla do akvizičního projektu zapojena, její vstup se podle textu „Společného záměru“ teprve chystal). Krajský soud nepřehlédl, že na této listině absentují podpisy. Nelze však bez dalšího tvrdit, že žalobce k existenci pohledávek nic nedoložil a spornou skutečnost neprokázal. Pokud by absence podpisů byla pro žalovaného tak zásadní, měl žalobci poskytnout prostor tuto vadu listiny zhojit – například předložit podepsaný originál nebo prokázat její existenci jiným způsobem.

Ostatní námítky

53. S ohledem na výše uvedené deficity v odůvodnění a dokazování týkající se subjektivní stránky zneužití práva tedy krajský soud ruší napadené rozhodnutí. Žalovaný se bude znovu zabývat tím, zda žalobce zneužil právo či nikoliv. Ostatní žalobcovy námítky proto krajský soud vypořádá jen ve stručnosti, neboť se v dalším řízení mohou ukázat jako bezpředmětné.
54. Podle žalobce není zřejmé, co je v nyní řešeném případě neoprávněnou výhodou – zda je tím osvobození podílu na zisku vyplaceného žalobcem společností Tredak, nebo zda tím je výhoda získaná fyzickými osobami. Tuto otázku považuje soud za předčasnou, neboť není vůbec jasné, zda došlo ke zneužití práva. Alespoň v obecné rovině však musí krajský soud reagovat na to, že žalobce ve své argumentaci účelově rozděluje jednotlivé stupně celého řetězce, v němž fakticky putovala dividenda od žalobce k fyzickým osobám. Při zneužití práva v oblasti osvobození od daně se zkoumá určitý tok osvobozených finančních prostředků. Je možné, že taková transakce proběhne jen mezi dvěma subjekty. Lze se však setkat i s komplikovanými schémata, kdy subjekt stojící na počátku a finálního recipienta peněžních prostředků dělí několik dalších prostředníků. Není důvod se při hledání neoprávněné daňové výhody zaměřit jen na jeden úzký vztah v takovém řetězci, nýbrž je nutno posoudit celou vztahovou strukturu.
55. Žalobce dále uvádí, že dividendy fyzických osob vždy podléhají zdanění, nikdo tím tedy výhodu nezískal a vlastnická struktura žalobce je zcela běžná. Žalobce však opomíjí dodat, že v tomto případě fyzické osoby žádné daně z přijatých plateb neodváděly. Společnosti Dracolosus a Holdcare totiž údajně splácely svým společníkům závazky a o výplatu dividend nešlo. K tomu však v řízení prozatím žalovaný nepřijal jasné stanovisko, neboť žalobce podle žalovaného prokazatelně nedoložil, na základě jakého právního titulu tyto společnosti svým společníkům peníze vyplácely.
56. Pokud jde o zformovanou vlastnickou strukturu, lze v obecné rovině souhlasit se žalobcem, že nákup akcií určité společnosti skrz tzv. *special purpose vehicle* (SPV), tedy *ad hoc* společnost určenou pro daný projekt, je běžné. I taková ekonomická operace však jistě má mít nějaké opodstatnění a nemá jít jen o snahu získat daňovou výhodu. V žalobcově případě nebylo podezřelým faktorem obecné použití SPV k nákupu akcií, nýbrž to, že žalobcem vyplácená dividenda skončila u fyzických osob působících v jeho vedení. Ale jak krajský soud

vysvětlil, žalobcova motivace a bližší souvislosti celého případu bude muset žalovaný podrobněji zkoumat v dalším řízení.

57. Žalobce polemizuje i s institutem skutečného vlastníka, jak jej žalovaný vymezil. Uvádí, že je zapotřebí zkoumat, kdo je reálným vlastníkem práva na výplatu podílu na zisku a zda s přijatými prostředky svobodně nakládá. Žalobce má jistě pravdu v tom, že společnost Tredak sama rozhodla o vyplacení podílu na zisku svým společníkům a rozdělení zisku mezi společníky je jedním ze způsobů, jak může se svým příjmem společnost naložit. Zároveň nebylo v řízení prokázáno, že by Tredak byl předem vázán nějakou povinností zasílat obdržené dividendy dále svým společníkům. V obecné rovině proto má žalobce pravdu, že Tredak měl právo dividendu rozdělit a přeposlat svým společníkům. Jde o běžný způsob nakládání se ziskem. A zároveň z této skutečnosti izolovaně nelze činit závěr, že Tredak nebyl skutečným vlastníkem. Jak žalobce správně poznamenal, jako příjemce dividendy bude mateřská společnost často obdržené finanční prostředky předávat dále – ať už fyzickým osobám či jiné společnosti. Právě z těchto důvodů jsou ale pro žalovaného důležité celkové skutkové okolnosti případu. Tu se krajský soud opět vrací k úvahám o zneužití práva v souvislosti se skutečným vlastníkem, jak je popsal v části „*Nepřezkoumatelnost*“ a odkazuje na ně. Navíc považuje krajský soud za důležité zmínit, že svobodné rozhodování Tredak je nutno postavit do určitého kontextu. Ing. M. H. byl v předmětné době jediným jednatelem Tredaku, zároveň byl členem a předsedou žalobcova představenstva, též členem dozorčí rady společnosti Holdcare a konečným recipientem nezdaněných finančních prostředků, které měly být splátkou dluhu a které vytvořil svou podnikatelskou činností žalobce. Přitom podle § 421 odst. 2 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, rozhoduje o rozdělení zisku valná hromada akciové společnosti, kterou v žalobcově případě tvořil prakticky jen Tredak. V řešené kauze proto nešlo jen o personální propojení v orgánech zúčastněných společností, ale šlo o to, že se nezdaněné dividendy vrátily k fyzickým osobám stojící na počátku celé struktury. Krajský soud proto znovu připomíná, že v tomto případě byly zcela namíste prvotní pochybnosti daňových orgánů o skutečném vlastníku dividend.
58. Konečně podle žalobce nedává smysl, že žalovaný srazil daň u něj, zatímco tak měl (pokud by svou verzi prokázal) učinit u společností Holdcare a Dracolosus, které dle žalovaného vyplácely nesprávně osvobozené dividendy fyzickým osobám. Žalobce správně poukazuje na plátce daně podle § 38c odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, podle něž je plátcem daně poplatník, který je plátcem příjmu, z kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Podle § 233 odst. 3 daňového řádu pak lze srážkovou daň vybrat jen od plátce, který je povinen podle zákona daň vybrat nebo srazit. Krajský soud tu musí připomenout, že v případě dividendy vyplacené žalobcem společností Tredak byl nepochybně plátcem daně žalobce. Finanční úřad a žalovaný následně zdůvodnili, že společnost Tredak nebyla skutečným vlastníkem této dividendy, nebyla proto osvobozena od daně a tu je nutno srazit u plátce – žalobce. Žalovaný se následně zabýval dalšími vztahy ve vlastnické struktuře a konečnými recipienty dividendy, aby odůvodnil svůj závěr o zneužití práva, nicméně i kdyby tento jeho závěr v soudním přezkumu obstál a soud by shledal, že zneužití práva skutečně spočívalo v účelovém vytvoření uzavřeného (zacykleného) řetězce vlastnických vztahů, nic by to neměnilo na tom, že právě žalobce měl správně srazit daň z dividend vyplacených Tredaku, pokud by se ukázalo, že Tredak nemohl být v důsledku zneužití práva jejich skutečným vlastníkem.

V. Závěr a náklady řízení

59. Na základě výše uvedených úvah shledal soud žalobu důvodnou, proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož v něm bude žalovaný právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), shrnuje soud své závěry přehledně takto: Ke zneužití práva musí správní orgán prokázat naplnění objektivní a subjektivní stránky. Zatímco ta objektivní stojí na účelu normy a jeho porušení, což nyní žalovaný alespoň nějak vysvětlil, subjektivní kritérium spočívá v konkrétním jednání daňového subjektu a jeho účelu. V případech zneužití práva přichází daňový subjekt s určitým příběhem a snaží se své chování racionalizovat. A je na správci daně, aby s tímto zdůvodněním polemizoval a vyhodnotil, zda je přednesené odůvodnění uvěřitelné, či nikoliv. Zneužití práva musí správce daně prokázat. Nyní žalobce předložil svou verzi událostí a doložil k ní důkazy. Proto bylo na žalovaném, aby žalobcovu verzi včetně důkazů vyhodnotil – pokud v této povinnosti žalovaný selhal a žalobcův příběh nijak neověřoval, nevyvracel jeho tvrzení a jím navržené důkazy neprováděl, nemohl zneužití práva úspěšně prokázat. V dalším řízení se tak žalovaný primárně zaměří na subjektivní stránku zneužití práva, jak ji krajský soud (i s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu) vymezil.
60. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Strana žalující měla ve věci plný úspěch, proto má vůči straně žalované právo na náhradu nákladů, které v řízení před soudem účelně vynaložila. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a v nákladech právního zastoupení v řízení před krajským soudem. Strana žalující náklady nevyčísliła, soud proto vyšel z obsahu soudního spisu. Zástupce strany žalující učinil celkem 3 úkony právní služby ve smyslu vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – šlo o převzetí a přípravu zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu; tento úkon je třeba uhradit bez ohledu na to, že právní zástupce zastupoval účastníka již ve správním řízení – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2011, čj. 1 As 21/2011 - 52, č. 2414/2011 Sb. NSS], a dvě písemná podání soudu ve věci samé, tj. podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za jeden úkon náleží podle § 7 bodu 5 aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu odměna ve výši 3 100 Kč. Zástupci dále náleží náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč za každý úkon. Nárok na náhradu DPH právní zástupce nevznesl, proto mu za jeden úkon náleží 3 400 Kč, celkem tedy za všechny úkony 10 200 Kč (3 x 3 400 Kč).
61. Výše nákladů právního zastoupení za celé řízení tudíž činí 10 200 Kč a výše soudních poplatků 3 000 Kč. Celkem má strana žalovaná uhradit straně žalující částku 13 200 Kč. Obecná třídní lhůta pro splnění povinnosti uložené soudem (§ 160 odst. 1 o. s. ř.) by pro účely úhrady nákladů soudního řízení správního nebyla přiměřená. Jednak proto, že rozsudky správních soudů nabývají právní moci již okamžikem doručení (§ 54 odst. 5 s. ř. s.), a jednak proto, že podle zkušeností správních soudů mají správní orgány problém takto krátké lhůty dodržet s ohledem na své vnitřní administrativní členění a nutnost schválit odeslání peněz příslušným vedoucím zaměstnancem. Proto ji soud prodloužil na jeden měsíc.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. 5. 2023

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu