



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Themis, a. s.**, IČO: 00578142
sídlem 1. máje 2633, Rožnov pod Radhoštěm
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, Prostějov 1

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 7, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2022, č. j. 30688/22/7100-40113-800219,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Otázkou, kterou se soud v této věci zabývá, je zda došlo ke zneužití práva v souvislosti s převodem akcií a výplatou dividendy jedinému akcionáři žalobce, jehož cílem mělo být podle finančních orgánů dosažení osvobození od daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně podle § 38d odst. 2 a 3 a § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona

č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 247/2014 Sb. (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

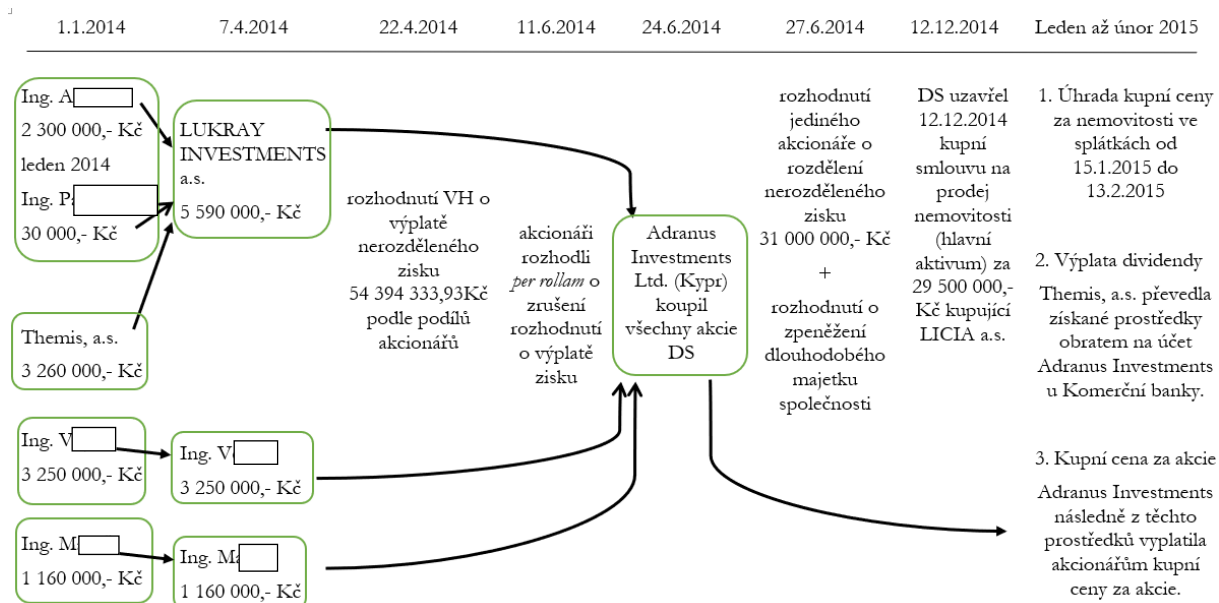
2. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) po provedené daňové kontrole doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 10. 2018, č. j. 1886201/18/3307-50523-712564, k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2014 ve výši 1 631 579 Kč a současně stanovil povinnost uhradit penále ve výši 326 315 Kč.
3. Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) změnilo dodatečný platební výměr rozhodnutím ze dne 23. 3. 2021, čj. 7520/21/5200-11431-706481, tak, že zvýšilo doměřenou daň na 4 894 737 Kč a penále na 978 947 Kč.
4. Následně rozhodlo OFŘ v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád“) rozhodnutím ze dne 3. 11. 2021, č. j. 41450/21/5200-11431-706481 (dále jen „přezkumné rozhodnutí“) tak, že změnilo své předchozí rozhodnutí ze dne 23. 3. 2021. Změna spočívá v tom, že doměřená daň byla zvýšena na 5 470 589 Kč a penále na 1 094 117 Kč. Důvodem zvýšení daně byla skutečnost, že Odvolací finanční ředitelství postupovalo v rozhodnutí ze dne 23. 3. 2021 chybně při výpočtu doměřené daně podle § 38s zákona o daních z příjmů.
5. Žalobce podal proti přezkumnému rozhodnutí odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 5. 2022, č. j. 30688/22/7100-40113-800219 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl a přezkumné rozhodnutí potvrdil.
6. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 27. 6. 2022 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
7. Soud již na tomto místě poznamenává, že žalobce podal první žalobu již proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 3. 2021. Ta byla usnesením soudu ze dne 27. 6. 2022, čj. 29 Af 38/2021-135, odmítnuta. Následně žalobce podal žalobu proti přezkumnému rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 11. 2021. I tato žaloba byla však odmítnuta usnesením soudu ze dne 31. 8. 2022, čj. 29 Af 6/2022-125. V souladu se závěry ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) je soud v projednávané povinen přezkoumat rozhodnutí vydané finančními orgány v přezkumném řízení, tak přezkoumávané rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2021 a dodatečný platební výměr vydaný v doměřovacím řízení, a to i v rozsahu, v němž nebyly v přezkumném řízení dotčeny (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2021, čj. 2 Afs 277/2019-26).

Skutkový stav

8. Žalobce je obchodní korporací, jejíž činnost v předmětném období spočívala primárně v pronájmu prostor ve vlastní budově a přilehlých nemovitostech. Vedle toho pronajímal další movitý majetek (kávovary) formou finančního leasingu. Do roku 2014 mu plynuly pravidelné příjmy hlavně z uvedených dvou činností.
9. Do ledna roku 2014 měl žalobce jako akcionáře čtyři fyzické osoby. Byli jimi Ing. A. (jmenovitá hodnota akcií 2 300 000 Kč), Ing. P. (jmenovitá hodnota akcií 30 000 Kč), Ing. V. (jmenovitá hodnota akcií 3 250 000 Kč) a Ing. M. (jmenovitá hodnota akcií 1 160 000 Kč). Mimoto vlastnil žalobce v tu dobu své vlastní akcie o jmenovité hodnotě 3 260 000 Kč, přičemž jeho základní kapitál činil 10 000 000 Kč. V lednu 2014 prodali Ing. A. a Ing. P. své

akcie společnosti LUKRAY INVESTMENTS, a.s. (dále jen „LUKRAY“), a dne 7. 4. 2014 převedl na uvedenou společnost vlastnické právo k vlastním akcií i samotný žalobce. LUKRAY tedy vlastnila ke dni 7. 4. 2014 akcie o jmenovité hodnotě celkem 5 590 000 Kč.

10. Valná hromada žalobce konaná dne 22. 4. 2014 rozhodla o rozdělení zisku žalobce v úhrnné (účetní) hodnotě 54 394 333,93 Kč (částku tvořil nerozdělený zisk minulých let a zisk z roku 2013). Podíl na zisku (dividenda) měl být vyplacen podle poměru jmenovité hodnoty akcií každého akcionáře ke jmenovité hodnotě všech akcií. Žalobce na základě tohoto rozhodnutí zaúčtoval do svého účetnictví závazek k výplatě podílů vč. srážkové daně podle § 36 odst. 2 písm. a) zákona o dani z příjmů ve výši 15 %. Srážková daň přitom měla být uhrazena z dividendy vyplacené dvěma akcionářům fyzickým osobám, nikoliv z dividendy vyplacené společnosti LUKRAY, která měla být od srážkové daně osvobozena.
11. Dne 11. 6. 2014 ovšem přijali akcionáři hlasováním *per rollam* návrh, dle kterého jednomyslně zrušili předchozí rozhodnutí valné hromady ze dne 22. 4. 2014 o rozdělení zisku, a to z důvodu nedostatku disponibilních finančních prostředků. Na základě tohoto rozhodnutí došlo i ke zrušení provedených účetních zápisů. Dne 24. 6. 2014 odprodali všichni akcionáři žalobce (Ing. V., Ing. M. a LUKRAY) akcie kyperské společnosti *Adranus Investments Ltd.* (dále jen „Adranus Investments“), a to na základě smluv o převodu cenných papírů. Adranus Investments se tak stala jediným akcionářem žalobce, přičemž úhrnná prodejní cena za všechny akcie činila 30 970 000 Kč. Bylo ujednáno, že kupní ceny za akcie jsou splatné do 31. 12. 2014.
12. Dne 27. 6. 2014 formálně požádala Adranus Investments jako jediný akcionář o rozdělení žalobcova nerozděleného zisku z minulých let. Téhož dne rozhodla Adranus Investments jako jediný akcionář při výkonu působnosti valné hromady o rozdělení nerozděleného zisku, přičemž z rozhodnutí plyne, že s ohledem na stav dlouhodobého majetku bylo oproti předložené žádosti rozhodnuto o rozdělení nerozděleného zisku ve výši 31 000 000 Kč. Adranus Investments současně rozhodla o zpeněžení dlouhodobého majetku žalobce za účelem výplaty dividendy.
13. Dne 12. 12. 2014 uzavřel žalobce kupní smlouvu na prodej nemovitých věcí v jeho vlastnictví za kupní cenu ve výši 29 500 000 Kč. Nabyvatelem tohoto hlavního aktiva žalobce se stala společnost LICIA a.s. Současně došlo prodeji mostového jeřábu za kupní cenu 2 500 000 Kč. Žalobce tak prodejem získal celkem 32 000 000 Kč. Následně byla na účet Adranus Investments zřízený u Komerční banky, a.s. převedena v několika platbách od 19. 1. 2015 do 16. 2. 2015 částka ve výši 31 000 000 Kč jako výplata dividendy. Z té částky poté společnost Adranus Investments přímým převodem uhradila bývalým akcionářům, od nichž nabyla akcie, kupní cenu za jejich převod.
14. Uvedené transakce zachycuje níže uvedené chronologické schéma:



15. Správce daně zahájil dne 18. 7. 2016 daňovou kontrolu zaměřenou daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. Na základě zjištěných skutečností dospěl k závěru, že v daném případě došlo ke zneužití práva, a proto doměřil žalobci k úhradě daně z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, a to z částky podílu na zisku (dividendy) vyplacené žalobcem společností Adranus Investments. Hlavním účelem a smyslem popsanych transakcí totiž podle správce daně bylo vyhnout se povinnosti úhrady srážkové daně. V následujícím odvolacím a přezkumném řízení došlo (pouze) ke zvýšení doměřené srážkové daně, a to z důvodu nesprávného způsobu stanovení a výpočtu její výše.

Žaloba

16. Žalobce v první řadě namítá, že zvýšení penále, které má povahu trestněprávní sankce, v přezkumném řízení odporuje zásadě zákazu *reformatio in peius*. Dle jeho názoru lze penále uložit maximálně do výše stanovené v dodatečném platebním výměru.
17. V druhém žalobním bodu rozporuje naplnění objektivního i subjektivního kritéria zneužití práva. Tento institut byl podle jeho názoru nesprávně aplikován, přičemž finanční orgány nesprávně hodnotily provedené důkazní prostředky. Pokud jde o objektivní kritérium posuzování zneužití práva, žalobce naplnil smysl a účel zákonem stanoveného osvobození od srážkové daně a jeho jednání s ním v nebylo v rozporu. OFŘ ztotožnilo smysl a cíl právní úpravy osvobození od srážkové daně s ekonomickým smyslem jednání, který se posuzuje v rámci subjektivního kritéria zneužití práva, a neprovedlo žádnou přezkoumatelnou úvahu, kterou by vysvětlilo, zda posuzované transakce odpovídají smyslu a účelu dotčené právní úpravy. V červnu roku 2014 se kyperská společnost Adranus Investments stala jediným akcionářem a mateřskou společností tuzemské dceřiné společnosti (žalobce). Akcie drží až do současnosti a vykonává akcionářská práva, přestože je její činnost přechodně důvodně utlumena. Adranus Investments použila zisk plynoucí z účasti na žalobci k úhradě dluhu vůči původním akcionářům od nichž koupila akcie představující podíl na žalobci. Byla to tedy Adranus Investments, kdo obdržel zdanitelný příjem, přičemž jeho smysl a účel je plně v souladu s § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daní z příjmů a směrnice Rady č. 2011/96/EU, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

18. OFŘ založilo závěr o tom, že nebyl nalezen ekonomický důvod prodeje akcií společnosti Adranus Investments na domněnkách a indicích, z nichž dovodilo účelovost tohoto postupu. Žalobce nesouhlasí s dílčími závěry a hodnocením OFŘ. Konkrétně člení námitky do 14 bodů, k nimž uvádí podrobnou argumentaci, kterou soud s ohledem na jejich rozsah nebude na tomto místě detailně rekapitulovat. Námitky se týkají následujících okolností a závěrů finančních orgánů:
- a) důvod zrušení původního rozhodnutí o rozdělení zisku,
 - b) vznik Adranus Investments dne 13. 12. 2013,
 - c) působení paní Ch. G., jednatelky Adranus Investments, v dalších společnostech,
 - d) absence zajištění úhrady kupní ceny akcií,
 - e) povědomí původních akcionářů o nedostatku finančních prostředků nového akcionáře k nákupu akcií, resp. vázanost úhrady kupní ceny akcií na výplatu dividend,
 - f) vliv původních akcionářů na činnost žalobce,
 - g) okolnosti rozhodnutí nového akcionáře Adranus Investments o rozdělení zisku,
 - h) následné utlumení činnosti žalobce,
 - i) neobvyklost nákupu akcií zadlužené společnosti (žalobce),
 - j) nový akcionář do společnosti (žalobce) neinvestoval a neměl z nákupu akcií žádný ekonomický přínos,
 - k) skutečný vlastník kyperské společnosti pan P. N.,
 - l) podnikatelská nečinnost Adranus Investments,
 - m) záměr žalobce získat investora,
 - n) bankovní účet kyperské společnosti v České republice.
19. Dále žalobce namítá, že OFŘ vymezilo nesprávně subjektivní kritérium zneužití práva, neboť právě v jeho rámci mělo zkoumat okolnosti nasvědčující záměru získat neoprávněnou daňovou výhodu, což ale OFŘ učinilo v rámci objektivního kritéria. Jako paušalizující označil žalobce hodnocení, podle něhož byla subjektivní složka naplněna tím, že dva z bývalých akcionářů Ing. V. a Ing. M. působili a nadále působí jako předseda představenstva a člen dozorčí rady žalobce. Finanční orgány neprokázali žádné zvláštní propojení mezi původními akcionáři a novým akcionářem Adranus Investments. Prodej akcií původními akcionáři byl veden snahou o zhodnocení investic, a to pod vlivem reálného ohrožení hodnoty akcií. Výplata podílu na zisku se jevila jako nereálná s ohledem na selhání příjmu od PPG Trading, přičemž původní akcionáři neuvažovali o prodeji aktiv žalobce a měli v plánu aktiva využívat k další činnosti žalobce. Zvolili proto prodej akcií. V případě dalšího bývalého akcionáře LUKRAY INVESTMENTS by výplata podílu na zisku byla také osvobozena od srážkové daně, a proto nelze v prodeji jeho akcií spatřovat záměr získat daňovou výhodu. I kdyby mělo osvobození od srážkové daně vliv na rozhodování původních akcionářů, tak nešlo o jedinou motivaci (rozsudek ESD ze dne 21. 2. 2006, ve věci C-255/02, *Halifax*). Z hlediska rozhodnutí původních akcionářů usazení nového akcionáře v tuzemsku nebo v zahraničí nemělo žádný vliv. Uvažovat mohli nanejvýš o osvobození příjmu z kupní ceny akcií od daní z příjmů. Nákup akcií realizovaný Adranus Investments se uskutečnil s cílem vybudovat v tuzemsku podnikatelskou základnu a rozvíjet ekonomickou činnost po vyřešení sporu s německou společností KUKA S-base. Pokud by jejím cílem bylo pouze získání osvobození od srážkové daně postačoval by nákup menšího počtu akcií anebo držení akcií po dobu alespoň 12 měsíců. Tyto podmínky nakonec kyperská společnost splnila, což nenasvědčuje účelovosti jejího jednání. O rozdělení zisku

společnost Adranus Investments rozhodla s cílem eliminovat budoucí ztráty z investice. Výplatou podílu pokryla společnost náklady spojené s nákupem akcií. O prodeji společnost rozhodla v souladu se svými podnikatelskými plány, které s využitím nemovitostí žalobce nepočítaly, chtěla se zaměřit na hornickou činnost a leasing.

20. Žalovaný nesprávně posoudil rozložení důkazního břemene. Odvolací finanční ředitelství opřelo závěr o zneužití práva o to, že žalobce neprokázal určité skutečnosti, zejm. hospodářský smysl převodu akcií a výplaty zisku. Po žalobci ale nelze požadovat prokázání skutečností, které se týkají jednání odlišných osob. Důkazní břemeno k prokázání ekonomického účelu transakcí a že nebyly vedeny jen úmyslem získat daňovou výhodu leží prioritně na správci daně. Finanční orgány shromáždily jen kusé důkazní prostředky a rozhodnutí založily na pouhých domněnkách, pochybnostech a dojmech. Naopak žalobce předložil řadu důkazních prostředků, které svědčí proti závěru o zneužití práva. OFŘ hodnotilo důkazní prostředky nesprávně, některé opomenulo, nezohlednilo individuální okolnosti, aniž by uvedlo, proč nejsou relevantní.
21. Žalobce rovněž namítá, že OFŘ řádně nevysvětlilo, kdo se dopustil zneužití práva, v jakém jednání je spatřováno, v čem má spočívat získaná daňová výhoda a kdo ji vlastně získal. Žalovaný se pokusil odstranit vnitřní nesoulad v rozhodnutích OFŘ odstranit tím, že uvedl vlastní interpretaci se závěrem, že zneužití práva představuje prodej akcií a výplata dividend v souhrnu, přičemž výhodu získal žalobce pro své původní akcionáře. Podle žalobce jsou však nesprávné všechny varianty dovozené v odůvodnění OFŘ. Zaměňování osob, které získaly daňovou výhodu a dopustily se zneužití práva snižuje přesvědčivost přijatých právních názorů.
22. Konečně žalobce namítá nesprávně stanovené důsledky zneužití práva. OFŘ aplikovalo § 38d a § 38s zákona o daních z příjmů. Fakticky tak postupovalo jako by uplatnění osvobození bylo nezákonné a nikoliv zneužívající. Tento postup nekoresponduje se závěrem, že daňová výhoda vznikla původním akcionářům, neboť touto optikou měla být pozornost upřena na ně a mělo tak nanejvýš dojít k doměření daně z příjmů fyzických osob původním akcionářům. Zvolený postup navíc neodpovídá ani § 8 odst. 4 daňového řádu, který je inspirovaný čl. 6 směrnice Rady č. 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Dospělo-li OFŘ k závěru, že převod akcií kyperské společnosti a výplata dividend byly v souhrnu zneužitím práva, nemělo se k nim přihlížet. V takovém případě by žalobce neměl žádnou daňovou povinnost, a doměření srážkové daně proto postrádá opodstatnění a je nezákonné. Tím spíše nemělo být aplikováno ustanovení § 38s zákona o daních z příjmů, neboť žalobci nebylo vytýkáno, že srážku neprovedl. Správný by nebyl ani postup, při němž by byla daňová povinnost doměřena na podkladě fikce, že došlo k výplatě zisku původním akcionářům.

Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. S žalobními body, které jsou obdobné jako v odvolání proti přezkumnému se žalovaný již vypořádal v napadeném rozhodnutí. Setrvává tedy na závěrech, k nimž dospěl dříve a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a rozhodnutí OFŘ.

Žalobcová replika

24. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na námitkách uplatněných v žalobě, které

z části jen zopakoval a z části ji k dílčím otázkám doplnil zejména o odkazy na judikaturu správních soudů.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

25. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde o žalobu věcně projednatelnou.
26. S ohledem na shora popsany průběh řízení před finančními orgány soud postupoval podle závěrů, jež předestřel NSS v rozsudku čj. 2 Afs 277/2019-26. Soud tedy přezkoumal nejen důvody, na nichž je vystavěno samotné napadené rozhodnutí a přezkumné rozhodnutí, tedy rozhodnutí vydaná v přezkumném řízení, ale i zákonnost dodatečného platebního výměru a rozhodnutí OFŘ ze dne 23. 3. 2021 vydané v předchozí fázi daňového řízení, jehož předmětem bylo doměření daně.
27. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by měl přihlídnout i bez námítky, soud neshledal.
28. O věci samé soud rozhodl bez nařízení jednání. Žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil. Žalobce na výzvu soudu neuvedl, že na nařízení jednání trvá; soud má proto za to, že i žalobce s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud při posouzení věci vycházel z obsahu předloženého daňového spisu a dokazování jinými listinami neprováděl. Žádné jiné důkazy mimo obsah daňového spisu ostatně žádná ze stran nenavrhla.

Posouzení žaloby

a) Zákaz reformatio in peius

29. Jako první žalobní bod namítá žalobce, že došlo k porušení zákazu *reformatio in peius*, neboť v průběhu daňového řízení došlo k navýšení uloženého penále, které je svou povahou trestní sankcí. Dle jeho názoru lze penále uložit maximálně do výše stanovené v dodatečném platebním výměru.
30. Soud nevyvrací, že penále podle § 251 daňového řádu má povahu trestní sankce, což potvrzuje i ustálená judikatura NSS, na níž žalobce odkazuje (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS).
31. Žalobci však nelze přisvědčit, pokud jde o uplatnění zákazu *reformatio in peius* v daňovém řízení. Touto otázkou se zabýval NSS v rozsudku ze dne 4. 10. 2017, čj. 6 Afs 55/2017-33, v němž uvedl: „Na daňové řízení se totiž neuplatní zásady trestního práva, podle kterých odvolací soud nemůže rozhodnout v neprospěch obžalovaného, pokud odvolání podá obžalovaný nebo státní zástupce pouze ve prospěch obžalovaného – srov. ustanovení § 259 odst. 4 trestního řádu. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani to, že podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, má povahu trestu, neboť je nutné zohlednit, že ani rozšířený senát nekonstatoval, že i ve vztahu k penále je nutné beze zbytku postupovat dle trestních předpisů, když uvedl pouze to, že je nutné uplatnit „základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy a z Listiny“. V tomto směru považuje Nejvyšší správní

soud za důležité poukázat na způsob stanovení výše daňového penále, které nepodléhá „správnímu uvážení“ daňových orgánů, ale je pevně stanoveno daňovým řádem, resp. v minulosti zsdp. Pokud tedy dochází ke změně výše doměřené daně rozhodnutím vydaným v průběhu odvolacího řízení, musí žalovaný v souladu s ustanovením § 251 daňového řádu, resp. ustanovení 37b zsdp reagovat a výši penále upravit s ohledem na aktuální výši doměřované daně.“ (obdobně též rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2015, čj. 5 Afs 143/2014-29, a ze dne 12. 2. 2015, čj. 2 Afs 144/2014-29). Tento závěr navíc potvrzuje i žalovaným citované usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 1. 2009, sp. zn. III. ÚS 880/08, č. 1, sv. 52 Sb.ÚS.

32. Pokud se zásada zákazu *reformatio in peius* v daňovém řízení při uložení penále neuplatní, nemůže být námitka jejího porušení důvodná.

b) Právní úprava zdanění podílu na zisku

33. Podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou podíly na zisku z obchodní korporace příjmem z kapitálového majetku. Podle odst. 3 jsou tyto příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně.
34. Podle § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů činí zvláštní sazba daně z příjmů 15 % z podílu na zisku z účasti na obchodní společnosti nebo v podílovém fondu, je-li podíl v nich představován cenným papírem.
35. Podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů se daň vybírá srážkou z příjmů, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36. Podle odst. 2 u příjmů plynoucích z podílů na zisku uvedených v § 36 [...] je plátce daně povinen srazit daň při jejich výplatě, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byla schválena účetní závěrka a bylo rozhodnuto o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty.
36. Podle § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů *neprovede-li plátce daně srážku daně vůbec, popřípadě provede-li ji v nesprávné výši nebo sraženou daň včas neodvede, bude na něm vymáhána jako jeho dluh.*
37. Podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů *od daně jsou osvobozeny příjmy z podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti* (za splnění podmínek uvedených v odst. 3 a 4 - pozn. soudu). Citované ustanovení je transpozicí směrnice Rady 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států [nahrazena směrnicí Rady 2011/96/EU, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států], s tím, že popsaná úleva je nad rámec směrnice rozšířena i na rozdělení zisku mezi obchodními společnostmi usazenými v tuzemsku (viz bod 37 rozsudku NSS čj. 6 Afs 376/2018-46).
38. Pro tuto věc jsou podstatná také pravidla provádění dokazování a rozložení důkazního břemene. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.* Podle odst. 5 *správce daně prokazuje [...]*
- c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, [...]*
- f) 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.

39. Z § 37 zákona o daních z příjmů a čl. 10 Ústavy plyne přednost mezinárodních smluv před zákonem. V daném případě je relevantní Smlouva mezi Českou republikou a Kyprskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů ze dne 28. 4. 2009 uveřejněná pod č. 120/2009 Sb. m. s. (dále jen „smlouva o zamezení dvojímu zdanění“). Ta upravuje dividendové zisky v čl. 10, který stanoví:

1. Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2. Tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne:

- a) 0 procent hrubé částky dividend, jestliže skutečným vlastníkem je společnost (jiná než osobní společnost), která přímo drží alespoň 10 procent kapitálu společnosti, která vyplácí dividendy, pokud je taková účast vlastněna nepřetržitě po období alespoň jednoho roku;*
b) 5 procent hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.

40. Smlouva o zamezení dvojímu zdanění dále obsahuje i protokol, jenž v bodu 2 stanoví:

Príslušné úřady mohou po jejich vzájemné dohodě odepřít jakékoli osobě, nebo pokud jde o jakoukoli transakci provedenou takovou osobou, výhody plynoucí z této smlouvy, jestliže podle jejich názoru hlavním smyslem založení nebo existence takové osoby nebo takovou osobou provedené transakce bylo získat výhody podle této smlouvy, které by jinak nebyly dostupné.

c) Zneužití práva

41. Podle § 8 odst. 4 daňového řádu (účinného od 1. 4. 2019) se při správě daní 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. Toto ustanovení, byť v době, kdy docházelo k obchodním transakcím v předmětné věci ještě nebylo účinné, navazuje na judikaturu Ústavního, NSS a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), z níž již před účinností citovaného ustanovení vyplývala možnost odepřít daňovou výhodu v případě zneužití práva.
42. NSS se již ve skutkově „příbuzných“ případech opakovaně zabýval aplikací institutu zneužití práva v souvislosti s osvobozením příjmů z dividend od daně z příjmů právnických osob (srov. např. rozsudky NSS ze dne 23. 7. 2024, čj. 10 Afs 16/2023-78, č. 4630/2024 Sb. NSS, ze dne 15. 1. 2025, čj. 4 Afs 247/2024-49, nebo ze dne 14. 11. 2019, čj. 6 Afs 376/2018-46).
43. V obecné rovině má daňový subjekt výhradní právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezil svůj daňový dluh (viz bod 73 rozsudku SDEU ze dne 21. 2. 2006, *Halifax Plc a další*, C-255/02). Daňové subjekty tedy mohou uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly své daňové povinnosti, a je třeba „pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění“ (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007-108). Hlavním účelem podnikání (či jednotlivých transakcí) nemá a nesmí být získání nelegitimní daňové výhody. V daňovém řízení je proto třeba posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací. Jinými slovy, hlavní, resp. dostatečně významný účel provedených transakcí musí být jiný než

daňový.

44. Judikatura dovodila tzv. dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití práva, který spočívá v hodnocení splnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva. *Objektivní prvek* spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných relevantními právními předpisy nebyl naplněn účel dané právní úpravy. *Subjektivní prvek* se hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. Plátcí daně lze odeprít nárokované právo z titulu zneužití práva tehdy, pokud je hlavním cílem relevantní hospodářské činnosti získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem aplikovaných ustanovení (srov. body 31 až 34, 39 a 48 rozsudku NSS čj. 6 Afs 376/2018-46 a judikaturu tam uvedenou).
45. Nejde přitom o zastírání určitého právního jednání jednáním jiným (simulaci a disimulaci), ale o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody. Daňový subjekt nic nezastírá, ale od počátku jedná tak, aby na daňové zvýhodnění dosáhl (srov. rozsudek NSS čj. 6 Afs 376/2018-46, bod 34). V rozsudku ze dne 26. 4. 2022, čj. 10 Afs 289/2021-42, NSS doplnil, že „v praktické rovině se rozdíl mezi objektivním a subjektivním kritériem zneužití práva v oblasti přímých daní může stírat. [...] při posuzování subjektivní podmínky je potřeba vzít v úvahu všechny relevantní objektivní okolnosti dané věci, i když už je třeba současně daňový orgán použil při řešení objektivního prvku. Na základě nich daňový orgán musí vyloučit racionální ospravedlnění jednání daňového subjektu a najít umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody. [...] Smyslem subjektivního kritéria je na základě objektivních okolností každého případu dovodit, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody“.
46. O zneužití práva jde, pokud transakce postrádají ekonomický smysl a jejich hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2022, čj. 4 Afs 376/2021-60). Judikatura SDEU rozlišuje subjektivní a objektivní prvek zneužití práva (rozsudky ze dne 14. 12. 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*, a ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*). Objektivní podmínka spočívá v tom, že přes formální splnění zákonných podmínek není naplněn účel právní úpravy. Podstatou subjektivní podmínky je skutečnost, že hlavním účelem transakce je získat daňové zvýhodnění, pro což jsou vytvářeny umělé podmínky. Zároveň se připomíná, že „zákaz zneužití není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům,“ přičemž osoba povinná k dani má „právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezila svůj daňový dluh.“ (rozsudek SDEU ve věci *Halifax*, body 75 a 73, obdobně např. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108)
47. Správce daně tak musí prokázat smysl a účel daňového právního předpisu (*objektivní prvek*). Přitom rozhodně nemůže platit, že smyslem je platit co nejvyšší daň. Onen smysl je tak třeba hledat v jiných okolnostech. Druhou povinností správce daně je identifikace převažujícího účelu ve formě získání daňové výhody (*subjektivní prvek*). Správce daně bude muset identifikovat všechny v úvahu přicházející účely jednání, jakož i prokázat, že získání daňové výhody mezi nimi hraje *prim*. [srov. Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, k § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu].
48. OFŘ, v jehož rozhodnutích jsou v tomto případě začleněny klíčové úvahy týkající se zneužití práva, se odchýlilo od judikaturou běžně formulovaného dvoustupňového testu zneužití práva, jak je popsán shora. OFŘ sice shrnulo zásadní východiska tehdejší judikatury týkající se naplnění prvků zneužití práva v daňové oblasti, nicméně aplikovalo je způsobem,

který se zčásti odlišuje od recentní rozhodovací praxe soudů (k tomu srov. rozhodnutí OFŘ ze dne 23. 3. 2021, bod 37, a přezkumné rozhodnutí OFŘ, bod 52). OFŘ v podstatě zahrnuje do *objektivní složky* převážnou většinu úvah, které jsou podle judikatury posuzované v rámci objektivního i subjektivního prvku zneužití práva.

49. *Subjektivní složku (kritérium)* pak OFŘ definoval tak, že se *zaměřuje na motivaci poplatníka a charakter transakce, souvisí s vůlí daňového subjektu*. Je představováno určitou *vědomostní složkou* jednání, přičemž je spatřováno zejména v případě ekonomické/kapitálové a/nebo personální provázanosti smluvních stran transakcí, resp. subjektů stojících „v pozadí“ těchto smluvních stran. Jedná se o vytvoření podmínek umělým způsobem pro získání výhody ze stanovených pravidel. K tomu je třeba uvést, že judikatura ani teorie nezačleňuje vědomost daňového subjektu či jiných subjektů mezi podstatné znaky zneužití práva. Význam tohoto kritéria tedy nelze přeceňovat. V podstatě však i v případě uvedené definice jde o vyjádření myšlenky, že hlavním cílem jednání, které je předmětem zneužití práva musí být získání daňové výhody, která by bez takového jednání nemohla být dosažena.
50. OFŘ se tedy zčásti odchýlil od dvoustupňového testu, jakým o prvcích zneužití práva uvažuje recentní judikatura. Rozhodnutí OFŘ nejsou strukturovaná tak, že by OFŘ jednoznačně oddělilo úvahy, které se týkají obou prvků zneužití práva. V důsledku toho jsou jeho úvahy odlišně strukturované a možná i hůře srozumitelné. Platí ovšem, že oba prvky nelze zcela striktně oddělovat a okolnosti, které správce daně v rámci obou prvků posuzuje, se mohou navzájem prolínat. Skutečnosti, které prokazují, že v konkrétním případě nebyl naplněn smysl a účel daňového zákona (objektivní prvek), tak mohou zároveň být i dokladem o tom, že hlavním cílem provedené transakce bylo získat daňovou výhodu, nikoliv realizace ekonomicky racionálního chování.
51. Odchyly ve struktuře úvah daňových orgánů podle soudu neznamenaají, že by napadené rozhodnutí nebo obě rozhodnutí OFŘ byla nezákonná s tím důsledkem, že by bylo třeba je bez dalšího zrušit. OFŘ a v napadeném rozhodnutí finanční orgány v dostatečném rozsahu shrnuly relevantní skutková zjištění, která jsou pro posouzení věci podstatná, popsaly své úvahy a jaké právní závěry ze zjištěných skutečností dovodily i jak se vypořádaly s námitkami, důkazy a vysvětleními žalobce. Tyto úvahy by byly platné i kdyby OFŘ strukturovalo svoje závěry do podoby, která je typická pro posuzování naplnění objektivního a subjektivního prvku zneužití práva.
52. Žalobce má tedy pravdu v tom, že finanční orgány (zejm. OFŘ) přiřadily úvahy, které se týkají subjektivního prvku zneužití práva, k úvahám o naplnění objektivního prvku. Stejně tak jsou ne zcela případné úvahy OFŘ o naplnění subjektivního prvku zneužití práva (zejm. rozhodnutí OFŘ ze dne 23. 3. 2021, bod 92, a přezkumné rozhodnutí OFŘ, bod 110). Klíčové závěry a úvahy o naplnění objektivního a subjektivního prvku jsou ale v rozhodnutích finančních orgánů obsaženy, byť v jiné struktuře a na jiném místě, než by se dalo očekávat. To však samo o sobě nečiní napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným nebo nesrozumitelným. Ostatně žalobce na všechny klíčové závěry a zjištění reagoval a zjevně mu bylo zřejmé, jakým směrem úvahy a závěry finančních orgánů směřovaly.
53. A nyní tedy k vlastnímu přezkumu zákonnosti závěrů finančních orgánů. Soud na tomto místě připomíná, že není jeho povinností detailně odpovědět na každou dílčí námitku či tvrzení přednesené žalobce, pokud vystaví odůvodnění rozhodnutí o žalobě na komplexní argumentaci, v jehož konkurenci uplatněné námitky jako celek neobstojí. Povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí není nutno dle Ústavního soudu pojmát tak široce,

že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každý argument účastníka řízení (srov. nálezy ÚS ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, publ. jako N 3/36 SbNU 19, ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, publ. jako N 108/41 SbNU 349, či ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 961/09, publ. jako N 207/54 SbNU 565, též rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43). Pokud se soud ztotožní se závěry daňových orgánů není rovněž třeba, aby znovu detailně opakoval již jednou vyslovená zjištění a závěry. Podstatou projednání žaloby je totiž posouzení důvodnosti žalobních bodů, nikoliv nové posouzení věci soudem.

d) Objektivní prvek

54. Pokud jde o objektivní prvek, není sporu o tom, že žalobce postupoval *formálně* v souladu se zákonem o daních z příjmů, pokud při výplatě dividendy nesrazil a neodvedl 15% srážkovou daň z příjmů, neboť byly *formálně* naplněny podmínky plynoucí z § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona o daních z příjmů a souvisejících ustanovení. Sporné ovšem je, zda proběhlé operace (tj. převod akcií původními akcionáři a výplata dividendy společnosti Adranus Investments) měly určité ekonomické *ratio*, jež zároveň umožnilo snížit svou daňovou povinnost (k tomu srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 11. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010-68), nebo zda byly nastoleny zcela „uměle“ s cílem získat daňové zvýhodnění.
55. Jak uvedl NSS v rozsudku čj. 6 Afs 376/2018-46, citované ustanovení upravující osvobození od daně [§ 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona o daních z příjmů] bylo do zákona o daních z příjmů v původní podobě vloženo novelou provedenou zákonem č. 438/2003 Sb. Z důvodové zprávy k tomuto zákonu vyplývá toliko to, že jde o transpozici směrnice Rady 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států [nahrazena směrnicí Rady 2011/96/EU, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států], s tím, že dotčená úleva je nad rámec směrnice rozšířena i na rozdělení zisku mezi společnostmi v rámci České republiky (v podrobnostech viz sněmovní tisk č. 402/0, 4. volební období, zvláštní část, dostupná v digitálním repozitáři www.psp.cz). Základní účel této úpravy na úrovni unijního práva je přitom zcela zřejmý; je jím zabránění přeshraničního dvojího zdanění zisků, tj. osvobození převodu zisků mezi propojenými společnostmi a jejich zdanění až u konečného příjemce (a tento účel samozřejmě dopadá i na čistě vnitrostátní vztahy). Tímto osvobozením však podle NSS „*nebylo zamýšleno, aby výplata podílu na zisku konečnému příjemci vůbec nepodléhala zdanění*“ (srov. též rozsudek NSS čj. 10 Afs 16/2023-78, bod 97).
56. Podle NSS „[z] uvedené unijní právní úpravy i ze zákona o daních z příjmů – in concreto jde zejména o stanovení časových testů pro vlastnictví podílu v dceřiné společnosti (§ 19 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů) – lze také dovodit, a to je v tomto případě klíčové, že vlastnictví podílu v dceřiné společnosti by mělo mít skutečný obsah [v rovině standardních ekonomických vztahů mezi dceřinými a mateřskými společnostmi]; mělo by být motivováno primárně ekonomicky a nikoli daňově. [...] V případě, že převod podílu ve společnosti, spojený s následnou výplatou podílu na zisku, nemá žádné (nebo jen okrajové) ekonomické opodstatnění a zjevně směřuje k získání daňové výhody (vyhnutí se dani z příjmu z dividend), nemůže taková operace předestřenému účelu konvenovat. Naopak odporuje a účelu, pro který bylo dané osvobození od daně zavedeno.“
57. Převod (obchodních podílů) akcií z předchozích akcionářů na Adranus Investments spojený s výplatou dividendy (zisku) této společnosti měl v tomto případě za následek, že finanční

částky, které ve výsledku doputovaly k předchozím akcionářům (Ing. V., Ing. M. a LUKRAY INVESTMENTS, která sama nesplnila časový test pro osvobození) skrze Adranus Investments, nebyly při vyplacení zisku vůbec zdaněny srážkovou daní z příjmů. Účel osvobození od spočívající v zamezení souběžnému dvojímu zdanění vyplaceného zisku ve více členských státech tak byl zjevně překročen a narušen.

58. S ohledem na tento zjevný rozpor dosaženého výsledku (cíle) předmětných transakcí s účelem osvobození od daně podle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona o daních z příjmů proto soud dospěl k závěru, že objektivní prvek zneužití práva byl naplněn. Finanční orgány své závěry sice takto výslovně odůvodnění neformulovaly, nicméně z jejich úvah je zcela zjevné, že dospěly ke shodnému závěru (viz body 37-41, 56, 80, 84, 106 a 107 přezkumného rozhodnutí a shodně též rozhodnutí OFŘ o odvolání).

e) Subjektivní prvek

59. Klíčem k posouzení subjektivního prvku zneužití práva je otázka, jaký účel a cíl mělo dotčené jednání (obchodní transakce). Pokud jeho účelem bylo dosažení určité legitimní hospodářské potřeby či cíle, pak nelze daňového subjektu vytýkat, že k jejich dosažení zvolil postup, který je z daňového hlediska nejvýhodnější (*daňová optimalizace*). Ke zneužití práva dochází až tehdy, pokud jednání (obchodní transakce) bylo provedeno pouze „na oko“ a jeho hlavním (nikoliv nutně jediným) účelem bylo dosažení daňové výhody. Daňovým subjektům není bráněno uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly své daňové povinnosti. Pokud však jediným, resp. hlavním účelem jejich podnikání (či jednotlivých transakcí) je získání nelegitimní daňové výhody, nelze takové jednání považovat za právem aprobované (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108).
60. Z tohoto důvodu je nutné zabývat se pozadím celého případu a posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací. A právě této otázce věnovaly daňové orgány podstatnou část úvah vyjádřených v odůvodnění jejich rozhodnutí, formálně sice v rámci sice v rámci posuzování *objektivní složky* zneužití práva, ale přesto zcela správně.
61. OFŘ chronologicky vymezilo několik klíčových okolností, o nichž není v obecné rovině mezi účastníky sporu a které jsou pro jeho závěry klíčové:
- rozhodnutí valné hromady žalobce o výplatě zisku 54 394 333,93 Kč (22. 4. 2014)
 - zrušení předchozího rozhodnutí o výplatě zisku (11. 6. 2014)
 - prodej všech akcií společnosti Adranus Investments (24. 6. 2014)
 - rozhodnutí jediného akcionáře o rozdělení zisku 31 000 000 Kč a o zpeněžení majetku žalobce (27. 6. 2014)
 - z prostředků získaných prodejem majetku žalobce byl vyplacen zisk společnosti Adranus Investment, která následně z týchž prostředků uhradila předchozím akcionářům kupní cenu za akcie

Je přitom třeba zdůraznit, že ke všem těmto skutečnostem došlo v blízké časové a věcné souvislosti i podmíněnosti. A je proto zcela namístě je posuzovat ve vzájemném kontextu souhrnně, neboť zjevně směřují ke shodnému cíli.

62. Soud se plně ztotožňuje se závěrem, že zvolená struktura transakcí a další zjištěné okolnosti popsané zejména v protokolu o daňové kontrole a v rozhodnutí OFŘ ve svém souhrnu prokazují, že jejich hlavním účelem a smyslem bylo dosažení daňové výhody v podobě

osvobození od srážkové daně z příjmů, resp. zvýšení majetkového prospěchu předchozích akcionářů.

63. Soud nikterak nezpochybňuje vysvětlení žalobce o tom, že s ohledem na rizika plynoucí ze vztahů s jeho obchodními partnery (nesplacené pohledávky žalobce za PPG Trading, s.r.o., soudní spor německou společností KUKA S-base) se předchozí akcionáři rozhodli učinit kroky k ochraně svých investic. K tomu měli více možností, z nichž reálně zvažovali dvě. Nejprve se rozhodli k jednoduchému vyplacení žalobcem naakumulovaného zisku formou dividendy, od čehož ale následně ustoupili. Stejně tak se ale mohli legitimně rozhodnout, že za účelem ochrany svých investic vložených do žalobce uskuteční prodej vlastních akcií, aby se vyhnuli jejich znehodnocení (snížení hodnoty jejich obchodních podílů reprezentovaných akciemi) v případě realizace zmíněných rizik. V obou případech by šlo o legitimní a ekonomicky racionální postup, kterému nelze z hlediska daňového práva *a priori* nic vytýkat. To však ještě bez dalšího neznamená, že způsob, kterým byl prodej akcií nakonec uskutečněn, je souladný se zákonem, resp. že při něm nedošlo ke zneužití práva. Samotná motivace akcionářů k ochraně svých investic totiž ještě neznamená, že způsob, kterým byly nakonec prodej akcií a výplata zisku provedeny odpovídají smyslu a účelu zákona.
64. Soud má za to, že OFŘ v rozhodnutí o odvolání (zejm. body 68-94, 99-109, 113-125), a takřka stejnými slovy též v přezkumném rozhodnutí, dostatečně přesně popsal veškerá zjištění a okolnosti, která jsou pro posouzení věci relevantní. I podle soudu z nich plyne, že hlavním, ne-li jediným, účelem a cílem prodeje akcií společnosti Adranus Investments a následné výplaty zisku této společnosti byla snaha dosáhnout na osvobození od daně z příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů, a vyhnout se tak placení této srážkové daně.
65. Soud se z těmito závěry OFŘ ztotožňuje, přičemž nemá důvodu se o nich podstatně odchýlit. Pouze musí některé úvahy finančních orgánů z části zkorigovat. Jelikož ale není smyslem soudního řízení pouze opakovat závěry, které již jednou vyslovil správní orgán, soud plně odkazuje na odůvodnění rozhodnutí OFŘ, aniž by se sám do detailu zabýval týmiž otázkami, a vypořádá se toliko s žalobními námitkami, které vůči závěrům finančních orgánů žalobce uplatnil (viz bod 18 tohoto rozsudku).
66. Žalobce v první řadě namítá, že finanční orgány nezohlednily okolnosti a důkazy, jimiž vysvětlil zrušení původního rozhodnutí o rozdělení zisku mezi akcionáře ze dne 22. 4. 2014, ke kterému došlo dne 11. 6. 2014. V této souvislosti totiž uvedl a doložil, že v průběhu roku 2013 docházelo ke zhoršování platební morálky odběratele PPG Trading s.r.o. (dále jen „PPG“), nicméně jednatelka této společnosti ujišťovala žalobce, a to i konkrétními doklady, že do společnosti vstoupí nový investor a dojde k úhradě pohledávek žalobce. S ohledem na tato ujištění valná hromada rozhodla o výplatě zisku již 22. 4. 2014. Až poté, co vyšlo najevo, že jde o podvod a předměty, které měla PPG v leasingu od žalobce již neexistují, a že nedojde ani k úhradě dluhu, došlo ke zrušení rozhodnutí o výplatě zisku, neboť k tomu neměl žalobce dostatek finančních prostředků.
67. Soud v první řadě souhlasí s finančními orgány v tom, že zmíněné okolnosti nevysvětlují důvod, proč došlo k prodeji akcií společnosti Adranus Investments a k výplatě zisku až poté, co se tato společnost stala jediným akcionářem. To ostatně netvrdil ani žalobce, který sám v žalobě uvedl, že uvedenými okolnostmi vysvětlil pouze důvod, proč došlo ke zrušení rozhodnutí valné hromady ze dne 22. 4. 2014. I tak ale podle soudu vyvolává postup valné hromady žalobce, resp. původních akcionářů při rozhodování o výplatě zisku vážné

pochybnosti a zapadá do mozaiky zneužití práva.

68. Z obsahu daňového spisu plyne, že proti společnosti PPG bylo zahájeno insolvenční řízení dne 30. 7. 2014, přičemž žalobce nakonec přihlásil do insolvenčního řízení nesplacené pohledávky v celkové výši přesahující 159 mil. Kč. Žalobce přitom uváděl, že ke zhoršování platební morálky PPG docházelo průběžně již v roce 2013. Současně také zdůraznil, že nikdy netvrdil, že k neočekávanému nárůstu pohledávek došlo až v období od 22. 4. 2014 do 11. 6. 2014 (což ostatně netvrdilo ani OFŘ). Podstatná část nesplacených pohledávek tedy musela existovat již v období před rozhodnutím valné hromady o výplatě zisku ze dne 22. 4. 2014. Jednatelka PPG sice mohla slibovat a dokládat, že se blíží záchrana společnosti PPG v podobě vstupu nového investora, ale pokud se její platební morálka průběžně dále zhoršovala, tak objektivně vzniklo riziko, že se žalobci úhrada dluhů nedostane. Za těchto okolností je přinejmenším neobvyklé, že valná hromada v situaci, kdy žalobce neměl ani dostatek likvidity, rozhodla o výplatě nashromážděného zisku pouze na základě slibů jednatelky PPG.
69. Na druhou stranu ale soud nepřehlédl, že podle podkladů obsažených v daňovém spisu, žalobce postoupil smlouvou ze dne 5. 5. 2014 poměrně velkou část pohledávek za PPG na LUKRAY INVESTMENTS a to za úplatu ve výši přesahující 29 mil. Kč. LUKRAY INVESTMENT přitom byla v té době jedním z akcionářů žalobce. Alespoň částku slíbenou za odkoupení pohledávek tak mohl žalobce teoreticky využít k vyplacení části zisku podle rozhodnutí valné hromady ze dne 22. 4. 2014.
70. Je pravdou, že k úhradě této částky nakonec také nedošlo, jelikož došlo k ukončení postupní smlouvy dohodou uzavřenou žalobcem a LUKRAY INVESTMENT dne 11. 12. 2014. Je ale paradoxní, že se valná hromada, tj. původní akcionáři podle žalobce rozhodli pro výplatu zisku dne 22. 4. 2014 v důvěře v nijak nezajištěný slib jednatelky zadlužené společnosti PPG, avšak následně své rozhodnutí radikálně změnili, resp. zrušili dne 11. 6. 2014, přestože v té době již společnost měla mít na základě smlouvy o postoupení pohledávek smluvní závazek daný jedním z jejích akcionářů, který se zavázal žalobci vyplatit částku přes 29 mil., které by mohl alespoň z části využít k výplatě zisku. Takové vysvětlení se nejeví jako rozporné a věrohodné.
71. Tvzení žalobce o důvodech zrušení rozhodnutí o výplatě zisku z 22. 4. 2014 nejsou konzistentní a logická, a proto má soud i zrušení předchozího rozhodnutí o výplatě zisku za jednu z množství okolností dokládajících, že hlavním důvodem pro uskutečnění převodu akcií na Adranus Investments bylo získání daňové výhody.
72. Vážné pochybnosti dále zakládá i skutečnost, že samotná Adranus Investments byla založena až dne 13. 12. 2013, tj. asi půl roku před nabytím akcií žalobce. K jejímu vstupu do žalobce (nákupu akcií) došlo bez toho, že by vykonávala v dřívější době jakoukoliv jinou relevantní podnikatelskou činnost. Žádnou relevantní podnikatelskou činnost přitom tato společnost nevykonávala ani v době poté, co se stala akcionářkou žalobce, a to samostatně ani prostřednictvím žalobce jako jeho kontrolující osoba. Podle vyjádření kyperského správce daně spočívala relevantní jednání Adranus Investments v nákupu akcií žalobce, vyinkasování vyplacené dividendy a v následném vyplacení kupní ceny předchozím akcionářům žalobce. K tomu se pak váže i skutečnost, že jednatelkou Adranus Investments byla v předmětném období a stále je paní G., která působí jako jednatelka či ředitelka ve více než 206 různých (převážně kyperských) společnostech. Skutečným majitelem Adranus Investments je přitom podle kyperských orgánů od jejího vzniku P. N., který zároveň zprostředkovával prodej

nemovitého majetku žalobce společnosti LICIA a.s. v Česku.

73. Z uvedeného je patrné, že Adranus Investments ve skutečnosti představuje prázdnou schránku, jejímž účelem bylo pouze zajistit převod akcií, výplatu zisku žalobce a jeho následné převedení ve prospěch předchozích akcionářů. Sdělení kyperských orgánů o tom, že paní G. působí jako jednatelka velkého množství společností, a s nejvyšší pravděpodobností tedy zastává i v Adranus Investments funkci jednatele pouze formálně, plně koresponduje i se sdělením, že skutečným majitelem Adranus Investments je P. N. Rozhodně skutečnost, že jednatelka vystupuje v tak velkém počtu společností nevyvolává zdání, že jde o profesionálního manažera, který aktivně řídí činnost tak velkého počtu společností, jak se tuto okolnost pokouší ilustrovat žalobce.
74. Že jde ze strany paní G. pouze o formální vedení společnosti Adranus Investments, potvrzuje skutečnost, že při jediném relevantním podnikatelském záměru, který Adranus Investments realizoval, tj. při nákupu akcií žalobce s následným vyplacením zisku, tuto společnost vždy zastupoval pan P. N. na základě plné moci udělené mu zmíněnou jednatelkou. Jeho zastupování zahrnovalo dokonce i zřízení bankovní účtu společnosti u české banky, kam žalobce převedl dividendu určenou k vyplacení. K tomuto účtu měl pan P. N. jako jediný zřízené dispoziční právo. Skutečnosti, že pan N. na základě plné moci činil za společnosti Adranus Investments všechna právní jednání, skutečně nasvědčuje tomu, že to byl on, kdo činnost této společnosti ovládal. Tomu potvrzuje i sdělení kyperských orgánů (byť blíže nekonkretizované), že skutečným majitelem Adranus Investments je právě pan P. N.
75. Všechny tyto okolnosti ve svém souhrnu zakládají velmi silnou indicii k závěru, že vstup Adranus Investments nebyl součástí nějakého promyšleného investičního záměru, ale že převod akcií a následná výplata zisku této společnosti byly uskutečněny pouze za tím účelem, aby byly vytvořeny podmínky k získání daňové výhody.
76. Žalobce dále vytýká OFŘ, že nesprávně hodnotilo jako „podezřelou“ okolnost i absenci zajištění úhrad kupní ceny za akcie prodané společnosti Adranus Investments. Lze souhlasit s finančními orgány, že za normálních okolností se takový postup původních akcionářů na první pohled jeví jako velmi riskantní. V situaci, kdy se původní akcionáři důvodně obávali možné ztráty svých investic uložených v akciích žalobce, se totiž rozhodli prodat své podíly společnosti, která neměla žádnou doloženou obchodní historii a nevlastnila zjevně ani prostředky k úhradě kupní ceny. Kupní cena přitom byla splatná až dodatečně do 31. 12. 2014. Logicky by se tedy dalo předpokládat, že zaplacení kupní ceny za akcie bude nějakým způsobem zajištěno, což se však zjevně nestalo.
77. Námitka žalobce, že jistá forma zajištění spočívala v tom, že dva z předchozích akcionářů i po převodu akcií zůstali působit v orgánech žalobce jako předseda představenstva a člen dozorčí rady je nepřipadná. Společnosti Adranus Investments jako jedinému akcionáři nic nebránilo, aby po nabytí akcií žalobce obratem ruky členy představenstva a dozorčí rady vyměnila. Ve skutečnosti se tedy o žádné reálné zajištění nejednalo. Členové orgánů žalobce také nemohli mít žádný vliv na to, zda Adranus Investments po výplatě dividendy skutečně uhradí ujednanou cenu za převod akcií bývalým akcionářům a ta si vyplacený zisk mohla snadno ponechat, přičemž vymahatelnost kupní ceny za akcie by přitom byla poměrně složitá. Ani možnost odstoupit od smlouvy o převodu akcií pro nezaplacení kupní ceny neposkytovala akcionářům jakoukoliv jistotu. Do doby, než nastala splatnost kupní ceny, mohlo dojít (a skutečně i došlo) k rozprodeji obchodního majetku žalobce, a původním akcionářům by se tak v případě odstoupení vrátili jen znehodnocené akcie žalobce, který se

mezitím stal v porovnání s předchozím obdobím jen prázdnou schránkou.

78. Absence zajištění zaplacení ceny za akcie tedy také jako jedna z mnoha dílčích okolností nasvědčuje spíše tomu, že převod akcií na Adranus Investments měl pouze formální účel a nebyl součástí nějakého investičního záměru této společnosti, ale spíše jen formálním krokem vedoucím k získání daňové výhody.
79. V rámci další námitky žalobce poukazuje na vnitřní rozpor v úvahách OFŘ, který však soud nespatřuje. Formálně logicky je úvaha OFŘ konzistentní. Pokud by původní akcionáři, jak se domnívá OFŘ, věděli o tom, že Adranus Investments nemá dostatek prostředků k úhradě akcií, pak logicky neměli potřebnou jistotu, zda dojde k úhradě kupní ceny. Formálně nejsou tato tyto úvahy v rozporu.
80. Nicméně je pravdou, že skutkový závěr OFŘ o tom, že akcionáři věděli dopředu, že Adranus Investments nemá vlastní finance a že nákup akcií bude financovat prodejem žalobcova obchodního majetku s následnou výplatou zisku, není dostatečně důkazně podložený. Uvedený závěr opírá OFŘ o jedinou část výpovědi Ing. V. ze dne 14. 3. 2018, jenž měl uvést, že *úhrada kupní ceny závisela na prodeji budovy*. Je ale třeba uvést, že uvedené vyjádření Ing. V. uvedl v souvislosti s dotazem, zda uřgoval zaplacení kupní ceny za akcie před uplynutí její splatnosti dne 31. 12. 2014. V této době, již došlo k uzavření kupní smlouvy na prodej nemovitostí společnosti LICIA a svědkovi už zjevně muselo být známo, že kupní cenu za akcie bude Adranus Investments hradit právě z tohoto zdroje. A právě k tomu směřovala citovaná část svědkovy výpovědi. Nelze z toho ale dovozovat, že mu financování *úhrady kupní ceny prodejem žalobcovy budovy* muselo být známo již při prodeji akcií v červnu 2015. V tomto bodě tedy má žalobce zčásti pravdu.
81. Soud však považuje za relevantní tu část výpovědi Ing. V. ze dne 14. 3. 2018, kde uvedl, že (míněno před prodejem akcií) dostal *informaci prostřednictvím LUKRAY Investments a.s., že mají peníze*. Obdobně pak vypověděl i Ing. M. ve výpovědi ze dne 20. 3. 2018, který uvedl, že *předpokládal, že když chtějí jeho cenné papíry koupit, tak že na to mají dostatek finančních prostředků*. Ani jeden z těchto akcionářů tedy zjevně neměl potřebu zajímat se o to, jakým způsobem bude kupující Adranus Investments nákup akcií financovat, a spolehli se na ujištění, že k úhradě dojde, aniž by navíc úhradu zajistili jiným právním prostředkem. Taková laxnost původních akcionářů, kteří byli údajně v obavách o bezpečí svých investic se jeví nevěrohodně. Spíše potvrzuje předchozí úvahy soudu a nikoliv tvrzení, že k výběru kupujícího došlo čistě v souvislosti s naplněním nějakého promyšleného investičního a podnikatelského záměru společnosti Adranus Investments, jak tvrdí tato společnost i žalobce.
82. Poukazuje-li žalobce na skutečnost, že dozorčí rada a představenstvo žalobce vyjádřili dne 27. 6. 2014 nesouhlas s rozhodnutím jediného akcionáře o prodeji dlouhodobého majetku za účelem výplaty zisku a že původní akcionáři o takové možnosti nikdy ani neuvažovali, je třeba uvést, že původní akcionáři ve zcela stejné situaci rozhodli již dne 22. 4. 2014 o výplatě nerozděleného zisku ve výši přesahující dokonce 54 mil. Kč. V této době rovněž neměl žalobce k dispozici potřebnou likviditu, a jelikož nemohl mít jistotu ani o tom, že dojde k úhradě dluhů PPG, jak bylo výše uvedeno, musel si již v této době být žalobce (a spolu s ním i jeho akcionáři zastoupení v orgánech žalobce) vědom toho, že pokud k výplatě zisku má dojít, tak s vysokou pravděpodobností bude muset rozprodat majetek. Stejně tak i v době prodeje akcií do té doby neznámé a hospodářsky neaktivní společnosti Adranus Investments, o jejíchž majetkových poměrech navíc neměli žádné bližší informace, museli původní

akcionáři minimálně důvodně předpokládat, že k financování koupě akcií použije obchodní majetek žalobce.

83. Soud tedy sice plně nesdílí přesvědčení OFŘ, že původní akcionáři museli dopředu vědět, že k zaplacení kupní ceny za akcie dojde z prostředků, které žalobce získá prodejem velké části svého obchodního majetku. Na druhou stranu, pokud se nezajímali o způsob financování koupě akcií a samotnou společnost (žalobce) v podstatě předali společnosti Adranus Investments bez jakéhokoliv relevantního zajištění, že skutečně bude kupní cena uhrazena, pak jde o okolnost, která spíše nasvědčuje tomu, že s takovým způsobem financováním zřejmě byli dopředu srozuměni.
84. Žalobce má samozřejmě pravdu, pokud tvrdí, že představenstvo je vázané rozhodnutím valné hromady a nepřísluší mu postupovat v rozporu s ním. Když tedy jediný akcionář žalobce Adranus Investments rozhodl o prodeji nemovitostí, pak představenstvo mělo povinnost činit kroky k realizaci tohoto rozhodnutí. Na druhou stranu to neznámá, že původní akcionáři, kteří zároveň vykonávali funkce orgánů žalobce (předseda představenstva a člen dozorčí rady), nevěděli, že dojde k úhradě ceny akcií z prostředků získaných prodejem majetku žalobce. Společnost Adranus Investments jako nově založená obchodní společnost vlastní prostředky neměla a akcionáři, kteří akcie prodávali, se podle svých slov o způsob úhrady a jeho zajištění víceméně nezajímali. S Adranus Investments jednali celou dobu pouze skrze jejího zástupce P. N. jednajícího na základě plné moci, aniž by se setkali osobně s paní G. Pokud si alespoň rámcově neověřili, jestli Adranus Investments má zajištěno financování nákupu všech akcií žalobce, a zároveň přistoupili na relativně dlouhou dobu splatnosti kupní ceny při absenci jakéhokoliv zajištění, pak to svědčí o tom, že byli srozuměni s možností, že Adranus Investments využije k financování nákupu prostředky získané prodejem žalobcova majetku.
85. V tomto bodě tedy musí soud úvahy finančních orgánů zkorigovat. Ve svém souhrnu však shora uvedené okolnosti i podle soudu zapadají do řetězu indicií nasvědčujících tomu, že účelem sporných transakcí bylo umělé navození podmínek pro získání osvobození od srážkové daně z příjmů.
86. Dále žalobce zpochybňuje úvahu OFŘ o tom, že nákup akcií „zadlužené“ společnosti (tj. žalobce) nedávalo hospodářsky smysl a že je neobvyklé, pokud Adranus Investments rozhodl o výplatě zisku v situaci, kdy žalobce neměl dostatečné finanční prostředky na výplatu. Podle žalobce však není důvod, proč by měl být nákup akcií považován za ekonomicky neracionální postup Adranus Investments.
87. Soud v první řadě konstatuje, že i uvedené okolnosti a úvahy představují pouze část z mnoha okolností vedoucích k závěru, že došlo k zneužití práva. Nelze je vytrhávat z celkového kontextu všech zjištěných okolností, které právě ve svém souhrnu vylučují, že nákup akcií, resp. ovládnutí žalobce společností Adranus Investments měl racionální ekonomické jádro. Uvedené pochybnosti a úvahy finančních orgánů totiž mají logický základ ve zjištěných skutečnostech, které se týkaly hospodářské kondice žalobce v roce 2014. Jak vyplývá z vyjádření a tvrzení samotného žalobce jeho hospodářská situace se v tu dobu povážlivě zhoršovala. Žalobce na jedné straně evidoval nesplacené pohledávky za společností PPG v objemu, který nakonec přesáhl 159 mil. Kč. Současně také došlo ke ztrátě majetku, s nímž žalobce provozoval svoji předchozí leasingovou činnost. Vedle toho také vedl soudní spor s německou společností KUKA S-base, v němž mu hrozila povinnost úhrady smluvní pokuty ve výši cca 1 milion EUR. Žalobce přitom v té době evidoval dlouhodobý majetek,

z něhož podstatnou část tvořily nemovité věci (a jeřáb), které nakonec koupila společnost LICIA, a to za kupní cenu dosahující celkem 32 mil. Kč.

88. Je tedy zřejmé, že hospodářská situace žalobce v tomto období byla velmi riziková. V případě neúspěchu soudního sporu se společností KUKA S-base by povinnost uhradit smluvní pokutu ve výši cca 1 milion EUR značně navýšila žalobcova pasiva. Závazky žalobce by dosáhly takřka hodnoty klíčového obchodního majetku, který v té době žalobce držel. Za této situace se soudu jeví poznámka OFŘ o zadluženosti žalobce jako sice mírně nadnesená, ale nikoliv nepřipadná.
89. Adranus Investments se rozhodl vstoupit jako jediný akcionář do žalobce, přičemž mu byla podle výpovědi pana P. N. známa jeho výše popsaná hospodářská situace. K tomuto kroku přistoupil v okamžiku, kdy žalobce přišel o podstatnou část svého majetku, který poskytoval formou leasingu společnosti PPG a zjistilo se navíc že pohledávky za PPG zřejmě nebudou uhrazeny. O tom se měl člen dozorčí rady žalobce se osobně přesvědčit při jednání s jednatelem PPG. Žalobci tak jako klíčový obchodní majetek zůstaly pouze nemovitosti a budova, které také využíval k pronájmu. Co by se ale stalo, pokud by žalobce v této situaci neuspěl ve sporu s německou společností a musel zaplatit smluvní pokutu? V takovém případě by žalobce musel tuto povinnost zřejmě uhradit prostřednictvím prodeje vlastního majetku, případně úvěrem či půjčkou. Každopádně by za takové situace došlo k povážlivému poklesu hodnoty akcií žalobce a Adranus Investments by mohl jen stěží využít majetek žalobce k úhradě kupní ceny za nákup jeho akcií od předchozích akcionářů. Adranus Investments by se při neúspěchu žalobce v soudním sporu s německou společností stal vlastníkem prakticky prázdné schránky a navíc by musel uhradit předchozím akcionářům z vlastních prostředků kupní cenu za akcie.
90. Šlo tedy jednoznačně o značně rizikovou a nejistou investici. Určitá míra rizika a sázky na nejistotu je sice vždy součástí podnikání. P. N., jenž jednal za Adranus Investments, však uváděl, že cílem této společnosti bylo vybudovat v Česku svoji podnikatelskou základnu, navázat na dřívější leasingovou činnost žalobce, případně i zahájit těžební činnost. Za situace, v níž se ale žalobce nacházel, se ale takový záměr jeví jako ekonomicky neracionální.
91. Tím spíše se jeví jako ekonomicky neracionální i další krok Adranus Investments, který prakticky ihned po získání akcií žalobce namísto údajného pokračování rozhodl o prodeji klíčové části obchodního majetku žalobce, který mohl být využit k plánovanému rozvoji podnikání. Tímto krokem Adranus Investments zcela utlumil a podvázal jakoukoliv další podnikatelskou činnost žalobce v rozsahu alespoň srovnatelném s předchozím obdobím. Nehledě na to, že v případě neúspěchu v soudním sporu s německou společností KUKA S-base by zjevně akutně hrozil úpadek žalobce, pokud by nedošlo k úhradě dluhu z cizích zdrojů. Finanční orgány proto mají pravdu, že se nejedná o ekonomicky racionální, pokud se Adranus Investments rozhodl pro koupi akcií žalobce, aby následně zpeněžil k úhradě svého dluhu vůči předchozím akcionářům prakticky celý majetek žalobce. Tím totiž podstatně omezil žalobcovy hospodářské možnosti, a to navíc v situaci, kdy hrozilo, že žalobci vznikne vysoký dluh vůči německé společnosti, který by bylo nutné uhradit pravděpodobně z cizích zdrojů. Nějakou zvláštní ekonomickou racionalitu soud v takovém nákupu nespatřuje.
92. S tím souvisí i navazující žalobcovy výtky, které se týkají zjištění finančních orgánů, že Adranus Investments i přes proklamovaný investiční záměr do činnosti žalobce nikterak neinvestoval a nerozvíjí jeho podnikatelskou činnost. Žalobce tuto skutečnost vysvětluje

tím, že se Adranus Investments rozhodl k *dočasnému útlumu činnosti* žalobce s ohledem na jeho možné budoucí zadlužení v případě *prohraného soudního sporu*.

93. Soud nezpochybňuje, že rozhodování o obchodní strategii společnosti je výlučným právem vlastníka společnosti, tj. v daném případě jediného akcionáře Adranus Investments. Utlumení činnosti žalobce v důsledku rozprodeje jeho obchodního majetku však znovu poukazuje na iracionalitu celé obchodní transakce. Adranus Investments koupil akcie žalobce, aby z něj následně učinil v podstatě nečinnou prázdnou schránku bez většího majetku a navíc s rizikem, že v budoucnu bude muset žalobce platit německým soudem uloženou smluvní pokutu. Pokud by Adranus Investments uhradil kupní cenu z vlastních zdrojů a následně by získal tyto prostředky zpět v podobě výplaty podílu na zisku, jak uvádí žalobce, tak i v takovém případě by žalobce musel nějak financovat výplatu dividendy. Mohl by tak učinit z vlastních zdrojů rozprodejem majetku anebo úvěrem či půjčkou z cizích zdrojů. Ani jedna z těchto možností nevysvětluje ekonomickou racionalitu nákupu akcií žalobce. První možnost totiž vede k utlumení žalobcovy činnosti a druhá k jeho vysokému zadlužení.
94. Není současně pravdou, že OFŘ v této souvislosti překrucuje důkazní břemeno. Finanční orgány toliko konstatovaly, proč mají za to, že vysvětlení účelu sporných transakcí poskytnuté žalobcem, resp. společností Adranus Investments je nepřesvědčivé a nelogické, a že zjištěné skutečnosti a okolnosti ve svém souhrnu ukazují na to, že pravým a hlavním účelem prodeje vstupu jediného akcionáře Adranus Investments bylo získání daňové výhody (k tomu viz níže).
95. Nadto musí soud doplnit, že nebylo doloženo, že by společnost Adranus Investments reálně zamýšlela činnost žalobce v budoucnu rozvíjet. Pan P. N. to sice deklaroval ve své výpovědi, stejně jako paní G. v písemném prohlášení zaslaném OFŘ, avšak reálně se jednalo pouze o obecné deklarace, než že by jejich tvrzení dokládala nějaký konkrétní plán na provozování žalobcovy činnosti. Oba pouze obecně popsaly, že by měly zájem o využití žalobcových zkušeností a navázání na jeho předchozí leasingovou činnost, aniž by se však o tomto tvrzení podařilo zjistit cokoliv bližšího. Obdobně je tomu i v případě tvrzení o zvažovaném provozování hornické činnosti. Předložené oprávnění k provozování hornické činnosti a činnosti hornickým způsobem a výpis z evidence dobývacích prostorů skutečný zájem o provozování podnikatelské činnosti také dostatečně neprokazují. O tomto projektu nejsou známy žádné bližší údaje, přičemž není zřejmé ani to, zda má žalobce dostatečná práva k tomu, aby těžbu mohl provádět. Reálně k zahájení této činnosti nikdy nedošlo, což netvrdil ani žalobce.
96. Pokud jde o výtky jež se týkají úlohy pana P. N., konstatuje soud, že zjištění o tom, že akcionářem Adranus Investments byla po jejím založení společnost EMITRUST a od 31. 12. 2017 paní G., ale že současně byl od jejího vzniku do současnosti skutečným vlastníkem pan P. N., rozhodně nejsou rozporná. Uvedená zjištění mají jasný podklad ve sdělení kyperských finančních orgánů zajištěných na základě mezinárodního dožádání v průběhu odvolacího řízení. Plyne z něj, že akcionáři společnosti sice byli formálně společnost EMITRUST a následně paní G., nicméně pan N. je skutečným vlastníkem. To lze přeložit tak, že disponuje takovými právy, která mu umožňují Adranus Investments ovládat a je tím, kdo společnost ve výsledku ovládá a vlastní.
97. Okolnost, kdo je skutečným vlastníkem Adranus Investments není irelevantní, jak uvádí žalobce. Právě pan P. N., jak vyplývá z jeho vlastní výpovědi a výpovědi Ing. M. a Ing. V.,

byl osobou, která zprostředkovala prodej akcií společnosti Adranus Investments, při převodu akcií tuto společnost zastupoval a jednal jejím jménem při rozhodování jediného akcionáře žalobce o rozdělení zisku a zpeněžení majetku žalobce. Následně zprostředkoval i uzavření kupní smlouvy na prodej nemovitých věcí mezi žalobcem a LICIA a konečně sám zařizoval i zřízení bankovního účtu Adranus Investments u Komerční banky, skrze který došlo k vyplacení částek (formálně kupních cen za akcie) předchozím akcionářům žalobce. On sám tedy oslovil akcionáře s nabídkou odkoupení akcií, zastupoval společnost Adranus Investments při koupi akcií, zprostředkoval a zajišťoval prodej majetku žalobce, spravoval na účtu Adranus Investments finanční prostředky získané od žalobce a vyplácel bývalým akcionářům kupní cenu za prodej akcií (*de facto* podíl na zisku). Celý řetězec jednání a transakcí, jejichž povaha je v tomto případě předmětem sporu, tedy nese výraznou stopu jedné osoby, a to pana N.

98. Ač nebylo prokázáno, že by původní akcionáři v době prodeje akcií věděli, kdo je skutečným majitelem Adranus Investments, jde o důležitou okolnost pro posouzení sporných transakcí. Tato okolnost představuje poměrně silnou indicii, že způsob prodeje akcií žalobce společnosti Adranus Investments a následná výplata zisku nejsou jen náhodnou shodou okolností, ale dopředu promyšleným postupem k získání daňové výhody.
99. Žalobce dále polemizuje s úvahami OFŘ o žalobcově záměru získat investora. Uvádí, že vstup Adranus Investments vyřešil otázku nejistých investic původních akcionářů, neboť jim umožnil reálně zhodnotit vlastní investice do žalobce. Nešlo o to aby žalobce získal finanční prostředky, ale aby původní akcionáři nepřišli v budoucnu o své investice.
100. Jak již soud uvedl shora, snaha původních akcionářů o ochranu vlastních investic je legitimním hospodářským zájmem. V situaci, kdy byla jejich investice ohrožena, by představoval prodej akcií jinému majiteli legitimní a ekonomicky racionální postup jak ji zajistit. Problémem ale je, že původní akcionáři nakonec zvolili cestu, kdy převedli akcie na Adranus Investments, která ve skutečnosti neprojevila zájem o rozvoj budoucího podnikání žalobce a jejím jediným krokem byl rozprodej majetku žalobce, jeho finanční vyprázdnění a převod financí získaných prodejem žalobce původním akcionářům. Za daných okolností nemůže obstát teze, že daný způsob prodeje byl legitimním krokem k ochraně investic původních akcionářů.
101. A konečně pokud jde o otázku bankovního účtu Adranus Investments, lze souhlasit s žalobcem v tom, že bylo na této společnosti, aby si zvolila u jakého peněžního ústavu a v jaké zemi zřídí svůj bankovní účet. Pokud Adranus Investments plánoval převést prostředky získané v České republice výplatou zisku původním akcionářům tamtéž, pak lze souhlasit s tím, že administrativně a finančně nejméně náročné bylo pro tyto účely zřízení účtu v bance usazené v Česku. Nicméně skutečnost, že bankovní účet byl zřízen panem Novákem účelově pouze kvůli převodu peněz bývalým akcionářům žalobce, a následně byl bez dalšího zrušen, zapadá plně do celkové mozaiky toho, že postup Adranus Investments a původních akcionářů byl účelový. Skutečnost, že bankovní účel byl použitý pro jeden jediný účel nasvědčuje tomu, že Adranus Investments nepočítal s tím, že by v Česku vyvíjel jakoukoliv další činnost nebo jednání, k nimž by bylo potřeba finančních převodů.
102. Soud proto zcela na závěr k shora uplatněným námitkám souhrnně konstatuje, že závěr správních orgánů o tom, že došlo ke zneužití práva má za řádně odůvodněný a zákonný. Tento žalobní bod není důvodný.

f) Rozložení důkazního břemene

103. Žalobce dále vytýká finančním orgánům nesprávné rozložení důkazního břemene, neboť po něm nesprávně požadovali prokázání ekonomické racionality (hospodářských důvodů) uskutečněných transakcí, tj. prodeje.
104. Důkazní břemeno k prokázání zneužití práva nese správce daně, jak vyplývá z § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu. To ostatně plyne i z ustálené judikatury správních soudů. Jak uvádí např. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2024, č. j. 8 Afs 246/2022-61, důkazní břemeno ve vztahu k prokázání zneužití práva tíží správce daně, „jelikož ten tvrdí, že žalobkyně uvedenými transakcemi zneužila právo [...]. Aby byla skutečnost prokázána, nevyžaduje se absolutní jistota, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností (rozsudek NSS z 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, odst. 39). Pokud stěžovatel zneužití práva prokáže, je na žalobkyni, aby transakce vysvětlila a závěr stěžovatele vyvrátila (rozsudek NSS z 22. 3. 2023, č. j. 4 Afs 109/2022-32, odst. 29 či rozsudek z 29. 6. 2023, č. j. 4 Afs 197/2022-117, odst. 43). Jednotlivé důkazy je nutno posuzovat jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti (§ 8 odst. 1 daňového řádu).“
105. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že ačkoli důkazní břemeno ohledně prokázání naplnění podmínek zneužití práva leželo plně na finančních orgánech, bylo v žalobcově vlastním zájmu, aby nabídl vysvětlení, jaký ekonomicky racionální cíl pro ni dané obchodní transakce měly mít. Finanční orgány totiž nejsou povinny domýšlet všechny představitelné varianty skutečnosti, v nichž by mohla hypoteticky daná operace daňovému subjektu něco přinést. Postačí, pokud ve svém rozhodnutí přesvědčivě zdůvodní, že určitá transakce žádný jasný a očividný ekonomický smysl neměla. Daňový subjekt ostatně zná sám nejlépe svou podnikatelskou situaci a může upozornit na její specifika, o nichž daňové orgány jednoduše nemají tušení. Na takové vysvětlení pak musí daňové orgány v jejich rozhodnutích reagovat, což v posuzovaném případě řádně učinily (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 1. 2025, č. j. 4 Afs 247/2024-49).
106. Důkazní břemeno daňový subjekt nese, a proto mohou být v daném případě vyjádření OFŘ o tom, že žalobce neprokázal ekonomickou racionalitu sporných transakcí (a obdobná vyjádření) matoucí a nepřiléhavá. Soud v nich ale nespatřuje nezákonnost. OFŘ tímto způsobem vyjádřilo (byť ne zcela šťastným způsobem) jen závěr o tom, že ač žalobce v průběhu daňového řízení tvrdil, že předmětné transakce měly v tomto případě i jiný hospodářský smysl a účel, než jen získání daňové výhody, tak se mu toto tvrzení nepodařilo prokázat. To ale neznamená, že finanční orgány přičetly žalobci k tíži neunesení jeho důkazního břemene.
107. Zejména správce daně v průběhu daňového řízení aktivně zjišťoval (např. skrze výsledky svědků, mezinárodní dožádání apod.) okolnosti, které by mohly ekonomickou racionalitu transakcí prokázat (odůvodnit). Z celkového kontextu však vyplynulo, že k převodu akcií na Adranus Investments, k prodeji majetku žalobce a následné výplatě podílu na zisku nedošlo za účelem naplnění promyšlené investiční strategie nebo podnikatelského plánu této kyperské společnosti. Naopak, po vyinkasování podílu na zisku a vyplacení kupní ceny za akcie původním akcionářům relevantní ekonomická činnost žalobce z převážné části ustala, jelikož se zbavil podstatné části svého obchodního majetku. Ani z vysvětlení žalobce a z množství důkazních prostředků, které předložil a odkazoval na ně, nevyplynuly hospodářsky racionální důvody, které měly vést k prodeji akcií původních akcionářů

společnosti Adranus Investments a následnému prodeji žalobcova obchodního majetku spojenému s utlumením jeho podnikatelské činnosti (k tomu viz výše). V tomto smyslu tedy žalobce svá tvrzení a vysvětlení neprokázal, jak uvedlo OFŘ v odůvodnění svých rozhodnutí. Nelze mu tedy přisvědčit v tom, že prokázal a vysvětlil racionalitu obchodních transakcí a že správní orgány neunesly své důkazní břemeno k prokázání zneužití práva (naplnění jeho objektivní i subjektivní složky).

108. Námitka není důvodná.

g) Původce zneužívajícího jednání

109. Žalobce namítá vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost závěrů, jež uvedlo OFŘ v odůvodnění rozhodnutí ze dne 23. 3. 2021 vydaném v odvolacím řízení. Podle žalobce OFŘ na různých místech tohoto rozhodnutí uvedlo, že se zneužití práva dopustil buď žalobce, jeho původní akcionáři, ale i kyperská společnost Adranus Investments, přičemž různým způsobem vymezil i způsob a osobu, jež získala prostřednictvím zneužití práva daňovou výhodu. Žalovaný se pokusil o odstranění uvedeného rozporu, to však na nepřezkoumatelnosti rozhodnutí OFŘ nic nemění. Nesprávné jsou podle žalobce všechny zmiňované alternativy.

110. Podle názoru soudu však žalobce vytrhává z textu odůvodnění rozhodnutí OFŘ jednotlivé dílčí úvahy, které možná mohou být zčásti nepřesně vyjádřené a formulované. Avšak v celkovém kontextu odůvodnění OFŘ přesně vyjádřilo podstatu zneužití práva, k němuž v tomto případě došlo, i kdo se na něm podílel. OFŘ i žalovaný ve svých rozhodnutích srozumitelně vyjádřili základní úvahy, na nichž jsou napadené rozhodnutí i rozhodnutí OFŘ vystavěna.

111. Pokud by nedošlo ke zneužívajícímu jednání, tedy k převodu akcií na Adranus Investments a k vyplacení zisku naakumulovaného žalobcem této společnosti, pak by žalobce měl povinnost odvést za její původní akcionáře (vlastníky akcií před prodejem společnosti Adranus Investments) srážkovou daň z vyplacené dividendy. K tomu ale nedošlo, neboť předchozí akcionáři převedli své akcie před výplatou zisku na Adranus Investments, která naplnila formální podmínky pro osvobození výplaty zisku od daně z příjmů. I tak ale finanční prostředky z vyplaceného zisku k původním akcionářům doputovali, a to formálně skrze úhradu kupní ceny za akcie, které od nich koupila Adranus Investments. Neprokázalo se, že by převod akcií společnosti Adranus Investments měl jakýkoliv hospodářsky podložený důvod. Žalobce po prodeji většiny svých majetkových aktiv za účelem výplaty zisku přestal být hospodářsky aktivní, resp. svoje hospodářské aktivity zásadně utlumil, což sám ani nerozporuje. Hlavním účelem transakcí proto byla zjevně snaha původních akcionářů získat daňovou výhodu v podobě osvobození od daně, vyhnout se tak srážkové dani a zvýšit svůj reálný příjem.

112. Hlavním beneficentem zvoleného schématu obchodních transakcí jsou původní akcionáři, kteří získali svůj podíl na vyplaceném zisku žalobce, aniž by došlo k jeho zatížení srážkovou daní. Nikdo jiný nemohl z popsaného schématu těžit. To ostatně zcela správně vyjádřil žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz první odstavec na str. 7 napadeného rozhodnutí). Nic na tom nemění skutečnost, že se na přípravě uvedeného schématu a získání daňové výhody podílel širší okruh osob, a to nejenom samotní původní akcionáři, ale i žalobce a společnost Adranus Investments.

113. Úvahy finančních orgánů a odůvodnění jejich rozhodnutí jsou v tomto kontextu logické a zcela správné, a to i přes dílčí nepřesnosti či nepřiléhavě formulované úvahy v některých částech odůvodnění. Takové dílčí nepřesnosti či nesprávnosti ve formulaci úvah OFŘ však nemají na přezkoumatelnost a zákonnost rozhodnutí žalovaného žádný vliv. Soud neshledal nepřezkoumatelnými odůvodnění obou rozhodnutí OFŘ ani napadeného rozhodnutí žalovaného.

114. Námitka proto není důvodná.

h) Důsledky zneužití práva

115. V rámci poslední námítky žalobce namítá, že pokud finanční orgány dospěly k závěru, že došlo k zneužití práva, měli podle § 8 odst. 4 daňového řádu na sporné transakce hledět tak, jako by k nim nedošlo. V takovém případě by žalobce neměl vůbec žádnou daňovou povinnost. Princip zneužití práva a postup podle § 38d a § 38s zákona o daních z příjmů nelze aplikovat vedle sebe.

116. Jak již bylo uvedeno, finanční orgány dospěly s ohledem na zjištěné skutečnosti a okolnosti ke zcela správnému závěru, že zneužití práva představují ve svém souhrnu obchodní transakce spočívající v převodu akcií z předchozích akcionářů na společnost Adranus Investments společně s výplatou nerozdělené zisku tomuto jedinému akcionáři. Žalobce přitom správně uvádí, že podle § 8 odst. 4 daňového řádu se k zneužívajícímu jednání nepřihlíží, což je jen odrazem dlouhodobé judikатурní praxe, která stejně postupovala ještě před tím, než bylo citované ustanovení zaneseno do právního řádu.

117. Mylná a zavádějící je však žalobcova domněnka, že finanční orgány za této situaci neměly vůbec k těmto transakcím přihlížet. K tomu se ostatně vyjádřil již žalovaný (str. 8, poslední odstavec napadeného rozhodnutí).

118. Finanční orgány správně posuzovaly transakce tak, jako by nedošlo k prodeji akcií a výplatě zisku společnosti Adranus Investments. Nemohly však nepřihlédnout k tomu, že původním akcionářům (LUKRAY INVESTMENTS, Ing. M. a Ing. V.) byly ze zisku žalobce *de facto* vyplaceny částky v souhrnné výši takřka 31 mil. Kč. Tyto platby byly sice formálně (v důsledku zneužívajícího jednání) osvobozeny od srážkové daně. Nic to však nemění na tom, že fakticky byl tímto způsobem předchozím akcionářům vyplacen podíl na zisku žalobce. Jelikož se k okolnostem, které by jinak zakládaly nárok na osvobození od daně nepřihlíží, byla žalobci oprávněně doměřena povinnost odvést srážkovou daň.

119. Je přitom zcela irelevantní, že valná hromada žalobce po zrušení předchozího rozhodnutí o rozdělení zisku ze dne 22. 4. 2014 nerozhodla znovu o rozdělení zisku mezi původní akcionáře. Podmínkou vzniku daňové povinnosti totiž rozhodnutí valné hromady o jeho výplatě není. Podstatné je pouze vyplacení finančních prostředků ze zisku (majetku) žalobce původním akcionářům skrze Adranus Investments.

120. Podle žalobce také neměly finanční orgány za dané situace postupovat podle § 38d a § 38s zákona o daních z příjmů. V této souvislosti však lze odkázat na závěry vyslovené v rozsudku NSS ze dne 14. 11. 2019, čj. 6 Afs 376/2018-46. I v uvedeném případě dospěly soudy za obdobných skutkových okolností k závěru, že zneužití práva „*ve svém souhrnu představovaly především dvě operace (prodej akcií a výplata dividend)*“. Jinými slovy to také znamená, že *znaky zneužití práva společně vykazovalo jak jednání původních akcionářů, tak společnosti ZexeZ Re [poplatníka srážkové daně]*“.

121. NSS dále konstatoval: „Podstatou aplikace institutu zákazu zneužití práva je snaha o to, aby byl nastolen takový stav, jako by ke zneužití práva nedošlo (srov. již výše citovaný rozsudek Soudního dvora ve věci Halifax, bod 94); jeho výsledkem by tedy mělo být odčerpání neoprávněné získané výhody. Konkrétní způsob tohoto odčerpání či ‚restituce‘ je však v rukou správce daně a odvíjí se od okolností daného případu. Krajský soud přitom správně akcentoval, že v případě srážkové daně je daň standardně předepsána plátcem daně. Smyslem srážkové daně je totiž právě skutečnost, že majetková odpovědnost za řádné sražení a odvedení daně primárně stihá plátce daně a nikoli poplatníka.

[...] Jestliže správní orgány a krajský soud dospěly k závěru, že v důsledku zneužití práva nebyly splněny materiální podmínky pro uplatnění osvobození od daně, logickým důsledkem tohoto závěru je, že stěžovatelka byla jako plátce daně v souladu s § 38d odst. 2 zákona o daních z příjmů povinna v rámci vyplácení dividend srazit a odvést 15% daň za poplatníka této daně – příjemce dividend. Stěžovatelka tak neučinila, nesplnila tedy svou zákonnou povinnost, a neodvedená daň jí proto byla předepsána k přímému placení. Na případ stěžovatelky totiž dopadá § 38d odst. 5 věta první zákona o daních z příjmů, podle které [n]eprovede-li plátce daně srážku daně vůbec, popřípadě provede-li ji v nesprávné výši nebo sraženou daň včas neodvede, bude na něm vymáhána jako jeho dluh. Za sražení a odvedení daně tak stěžovatelka odpovídala z titulu svého postavení jako plátce daně.

[...] Nedůvodnou je přitom i dílčí námitka, dle níž stěžovatelka v době výplaty dividend o zneužití práva nevěděla a při splnění zákonem stanovených podmínek již nezkoumala další podmínky (případné zneužití práva) pro osvobození příjmu z dividend. Předně, na odpovědnosti plátce daně jeho nevědomost o pozadí věci nic nemění. Jak k tomu uvedl Ústavní soud, (...) ustanovení § 38d odst. 5 ZDP není sankcí za to, že stěžovatelka něco nevěděla, je to pouze mechanismus k tomu, že bude-li zjištěno, že vznikl nedoplatek na dani, bude to plátce, kdo ho uhradí, a to na základě daňové povinnosti vůči státu (usnesení ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. IV. ÚS 855/07). Vedle toho, považuje Nejvyšší správní soud za nepřipadné tvrzení, že stěžovatelka o zneužití práva při vyplácení dividend nevěděla. Nelze totiž přistoupit na premisu, že stěžovatelka je jakousi nezávislou entitou, s níž nelze spojovat jednání osob, které tvoří její nejvyšší orgán a určují tak její fungování.“

122. Citované závěry plně dopadají na i nyní projednávanou věc. Naopak žalobcem zmiňovaný rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2020, čj. 5 Afs 114/2019-28, na danou věc použít nelze, neboť jak jeho skutkový stav, tak i aplikovaná právní úprava se od nyní projednávané věci podstatně odlišuje. Odlišná je již např. skutečnost, že v nyní projednávané věci vystupuje žalobce jako plátce daně, tedy nejde o to, že by měl mít sám daňovou výhodu (prospěch) z neodvedení daně, ale neodvedením srážkové daně umožnil získat prospěch (daňovou výhodu) původním akcionářům, kteří by na osvobození od daně z příjmů nedosáhli, pokud by nedošlo ke zneužití práva.

123. Finanční orgány tedy nepochybily, pokud doměřily daň žalobci jako plátcem srážkové daně postupem podle § 38d a § 38s zákona o daních z příjmů. Námitka není důvodná.

124. Zcela závěrem pak soud dodává, že se žalobce v podané žalobě v rámci žádného z uplatněných žalobních bodů nevymezil proti tomu, že finanční orgány při doměření srážkové daně neaplikovaly ustanovení smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a protokolu k ní. Stejně tak žalobce nenapadá výpočet doměřené daně. Soud se tudíž těmito otázkami nezabýval.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

125. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítl [§ 78 odst. 7 s. ř. s.]. Vady napadeného rozhodnutí, k nimž by musel přihlídnout i bez námitek, soud neshledal.
126. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl s žalobou úspěšný ani zčásti. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, náleželo by mu proto právo na náhradu nákladů řízení. Nad rámec jeho běžné úřední činnosti mu ovšem žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly.

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, 18. prosince 2025

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu