



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudců  
JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Zimy ve věci

žalobkyně: **DXXX xxxp a. s.**,  
IČ xxx  
sídlem xxx xxx, xxx xxx xxx

zastoupená Mgr. Lucíí Štindlovou, advokátkou,  
sídlem Lannova třída 16/13, 370 01 České Budějovice

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

**v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2023, č. j. 39215/23/5200-10421-705721**

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

*Vymezení věci*

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl obě odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

pro hlavní město Prahu ze dne 15. 7. 2022, č. j. 6056783/22/2001-51521-110828 a ze dne 15. 7. 2022, č. j. 6055900/22/2001-51521-110828, (dále též „platební výměry“), kterými byla žalobkyni stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období (dále „ZO“) roku 2018 a 2019. Za ZO roku 2018 byla žalobkyni dodatečným platebním výměrem stanovena k přímé úhradě daň ve výši 3 529 411 Kč a současně jí byla sdělena zákonná povinnost uhradit z částky dodatečně stanovené daně penále ve výši 705 882 Kč. Za ZO roku 2019 byla žalobkyni stanovena k přímé úhradě daň ve výši 10 775 958 Kč.

### *Žalobní body*

2. Žalobkyně namítá nezákonnost rozhodnutí, jelikož se nedopustila zneužití práva dle ustanovení § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“, případně „DŘ“) z důvodu nenaplnění objektivního a subjektivního kritéria zneužití práva. Žalobkyně v tomto ohledu namítá, že cílem jejího jednání není a nikdy nebylo získání daňového zvýhodnění. Namítá, že holding nebyl tvořen z důvodů daňových, nýbrž z důvodů eliminace podnikatelských rizik, nastavení ekonomicky efektivních vzájemných vztahů v rámci koncernu EXXXE a současně příprava na mezigenerační transfer kapitálu, přičemž otázka daňová nikdy nebyla součástí zadání k přeskupení holdingové struktury. K celému procesu restrukturalizace koncernu EXXXE žalobkyně poukazuje na to, že k celé věci povolala odborníka, který zpracoval návrh projektu restrukturalizace. Zadání projektu se dle žalobkyně shodovalo s výše popsány cíli. K tomuto žalobkyně poukazuje na Shrnutí, jehož část je obsažena v žalobě. Tento projekt byl následně realizován.
3. K této námitce žalobkyně také poukazuje na to, že žalovaný dovozuje své závěry o zneužití práva mimo jiné ze skutečností uvedených v bodech 52 a 53 napadeného rozhodnutí. V těchto bodech žalovaný odkazuje na odbornou literaturu a v ní obsažené závěry týkající se limitů holdingů. Citovaná publikace však byla vydána v roce 2020, zatímco k restrukturalizaci došlo v roce 2015. Žalobkyně se s ní a závěry v ní obsaženými proto v době provádění restrukturalizace nemohla seznámit.
4. Žalobkyně má za to, že pakliže se žalovaný domáhá odborné analýzy kroků žalobkyně, pak tuto odbornou analýzu jí po celou dobu transformace poskytovala obchodní společnost Havel, Holásek & Partners s.r.o., advokátní kancelář, přičemž její závěry se projevují ve Shrnutí, které je důkazem existence takové analýzy.
5. Žalobkyně rovněž nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že daňový subjekt několik let po vytvoření nové holdingové struktury nevykonával žádnou relevantní ekonomickou činnost. K tomuto žalobkyně uvedla, že žalovaný celou transformaci nepochopil a nechtěl pochopit. Mezi cíli transformace byla mj. příprava na mezigenerační transfer kapitálu. Právě za tímto účelem byla vytvořena žalobkyně, ta měla pomoci předejít štěpení vlastnické struktury společnosti EXXXE, spol. s.r.o., coby jeden z nových rodinných holdingů (celkem došlo k vytvoření 4 rodinných společností). Žalovaný ve svém rozhodnutí poukazuje také na to, že nedošlo k žádné změně v osobě vlastníka po transformaci, čímž tedy nedošlo k mezigeneračnímu transferu kapitálu. S tímto tvrzením žalobkyně souhlasí, nicméně poukazuje na to, že smyslem restrukturalizace nebyl mezigenerační transfer samotný, nýbrž jeho příprava. V souvislosti s tímto žalobkyně uvedla, že dle jejího xxx xxx Ing. D. k tomuto doposud nenastal vhodný okamžik. V souvislosti s další budoucností žalobkyně poukázala na svou situaci a své řízení v souvislosti s rodinou Ing. D..
6. Žalobkyně se ohrazuje též proti závěrům žalovaného uvedeným v bodu 49 napadeného rozhodnutí, v němž jsou nastíněny nestandardní okolnosti svědčící o splnění subjektivního prvku zneužití práva. Žalobkyně polemizuje zejména s tvrzením žalovaného, že do roku 2015 byla z veškerých zisků vyplacených společností EXXXE, spol. s.r.o., společníkům odváděna srážková

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

daň, po změně vlastnické struktury plynula značná část akumulovaného zisku ze společnosti EXXXE, spol. s.r.o., a z dalších společností holdingu přes nově vzniklou společnost EXXX XXXG a.s. a daňový subjekt k fyzickým osobám prostřednictvím výplaty z ostatních kapitálových fondů bez danění. K tomuto žalobkyně uvedla, že došlo k rozdělení značné části akumulovaného zisku, přičemž poukázala na to, že nerozdělený zisk přesahující půl miliardy Kč je ve společnosti historicky od prodeje jedné z výnosných divizí společnosti a slouží jako „*polštář pro případ krize*“ a společnost nemá v úmyslu jej vyplácet (dnes) jedinému společníkovi. Žalobkyně zastává názor, že ani vyplácení zisku obchodní společnosti EXXXE, spol. s.r.o. není obecně co do své výše nestandardní, s přihlédnutím k hospodaření a ekonomickému stavu společnosti. Dodala, že je nutné hledět na transformaci v celém kontextu, jelikož žalobkyně samotná je pouhou součástí celé transformace holdingu, jež byla dle jejího pohledu racionální.

7. Dále má žalobkyně napadené rozhodnutí za nezákonné, jelikož se domnívá, že transformace holdingu EXXXE byla provedena v souladu se zákonem, a to z hlediska formálního i materiálního, když jednání žalobkyně bylo také v souladu se smyslem a účelem zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o daních z příjmů“, případně „ZDP“). V návaznosti na to žalobkyně uvedla, že žalovaný v bodech 47 a 63 napadeného rozhodnutí konstruuje zneužití práva a odmítá argumentaci žalobkyně, s čímž žalobkyně nesouhlasí. Žalobkyně tvrdí, že nedošlo k vytvoření žádných podmínek uměle a s cílem dosažení daňového zvýhodnění.
8. Žalobkyně namítá, že se žalovaný snaží vnímat právnickou osobu (žalobkyni) a fyzickou osobu (Ing. D.) prakticky jako jednu entitu, což není možné dle právních předpisů České republiky (dále „ČR“). Z toho poté plyne, že pakliže Ing. D. převedl svůj obchodní podíl na právnickou osobu, převedl jej třetímu subjektu od sebe odlišnému. Současně má žalobkyně za to, že není věcí žalovaného, aby Ing. D. v konečném důsledku „*diktovať*“, jakým způsobem má takový převod vlastnického práva provést a už vůbec ne, zda za tento převod má obdržet úplatu, nebo nikoliv. Závěr správního orgánu dle žalobkyně směřuje k tomu, že ve svém důsledku je zneužitím práva skutečnost, že Ing. D. obdržel úplatu za převod svého obchodního podílu. Jinými slovy, že se měl nějakým způsobem svého nároku na úplatu vzdát. Žalobkyně sdělila, že Ing. D. nakládal se svým majetkem (podílem v obchodní společnosti EXXXE, spol. s.r.o.) tak, že za jeho převod obdržel úplatu (a to za situace, kdy byl splněn tzv. časový test, neboť společníkem byl od jejího vzniku dne 19.03.1992). Zvolil tak daňově výhodnější možnost, neboť tato úplata byla osvobozena od daně vzhledem ke splnění tzv. časového testu. Druhou možností byl převod bezúplatný – tedy že by pozbyl svůj obchodní podíl a neobdržel za to ničeho.
9. Žalobkyně ve vztahu k výše uvedenému dodala, že skutečnost, že kupní cena je fakticky hrazena ze zisku holdingu EXXXE, není sporná, nicméně není zřejmé, v čem je shledáváno zneužití práva. Předmětem zneužití práva má být skutečnost, že „kupní cena“ za „prodej“ obchodního podílu má být hrazena ze zisku „prodané“ obchodní společnosti, a to, aniž by byla zdaněna srážkovou daní. Tyto finanční prostředky tak fakticky byly „zdaněny pouze jednou“, a to daní z příjmů právnických osob. Nebyly zdaněny podruhé srážkovou daní, které se žalovaný domáhá. Za situace, kdy je fyzická osoba jediným společníkem právnické osoby X a právnická osoba ze svého zisku uzavře smlouvu o nabytí obchodního podílu v právnické osobě Y, tak již tuto kupní cenu znovu nedaní, neboť je jejím nákladem na pořízení právnické osoby Y. Tento náklad pak „*umazává*“ tím, že jí je vyplácen podíl na zisku v právnické osobě Y, přičemž z něho daň z příjmu právnických osob nehradí do výše kupní ceny. V takovém případě pak nikdo ani nepožaduje, aby fyzická osoba jako jediný společník právnické osoby X kupní cenu vynaloženou právnickou osobou X danila srážkovou daní.
10. Smyslem ustanovení 36 odst. 2 písm. e) ZDP je dle názoru žalobkyně to, aby žalobkyně mohla mimo základní kapitál vložit majetkovou hodnotu a do výše vrácení takového vkladu z tohoto nehradila daň z příjmů. A to z toho důvodu, že se jedná už o jednu v minulosti zdaněnou majetek,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

který jí je toliko vrácen. V této konkrétní věci je pak oním zdaněným majetkem podíl v obchodní společnosti po uplynutí časového testu.

11. Žalobkyně je toho názoru, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dospívá k velmi extenzivní interpretaci pojmu zneužití práva. Žalobkyně připomíná, že si na transformaci sjednala odborníka, přičemž v průběhu celého tohoto jednání jí ani nenapadlo, že by její jednání mohlo být jen na hraně toho, co české právo umožňuje, a už vůbec ne za hranou konkrétně práva daňového. Žalobkyně dodala, že se nikdy nesnažila o daňovou optimalizaci, a i s přihlédnutím k tomu jí není jasné, proč by se měla nyní snažit o vytvoření holdingové struktury za účelem daňových úniků.
12. Žalobkyně rovněž namítá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno při prokazování zneužití práva ze strany žalobkyně. K tomuto uvedl, že je obecnou zásadou právní, že prokazovat lze jen pozitivní skutečnost, nikoliv pak negativní skutečnost. Jestliže tak bylo úlohou žalovaného dostatečně přesvědčivě prokázat, že ke zneužití práva došlo, pak dle názoru žalobkyně v tomto neuspěl. Žalobkyně namítá, že si žalovaný vytvořil verzi o zneužití práva a této podřídil ličení skutkového stavu, aniž by pro to zjistil důkazy, z nichž by plynulo, že jediným (nebo alespoň hlavním) účelem jednání žalobkyně bylo získání daňové výhody.
13. Pakliže by totiž žalovaný skutečně prokazoval účel provedené transformace, nemohl by přehlédnout skutečnosti svědčící o tom, že transformace již toho času existujícího holdingu EXXXE skutečně proběhla a jejím výsledkem bylo nové nastavení vztahů v celém holdingu. Kdyby pak do hloubky řešil veškeré změny, shledal by nepřehledné množství změn právních, ekonomických nebo i personálních. Včetně jiného nastavení vyššího managementu celého holdingu. Současně žalobkyně poukazuje na skutečnost, že po vzniku holdingu EXXXE došlo k personální změně v osobách členů dozorčí rady, kdy každý ze čtyř původních akcionářů jmenoval jednoho zástupce ze své rodiny, kdy za rodinu žalobkyně touto osobou byla „*nominovaná*“ Ing. E. G., xxx Ing. J. D..
14. Námitky stran neunesení důkazního břemene ze strany žalovaného žalobkyně uzavírá s tím, že žalovaný neprováděl dokazování k otázkám vytyčeným jím samým a zneužití práva neprokázal. Postup žalovaného je pro výše uvedené nesprávný a v rozporu s právními předpisy.
15. Závěrem žalobkyně namítá nesprávný výpočet daně ze strany žalovaného a také nesprávné skutkové zjištění. Žalobkyně je přesvědčena, že napadené rozhodnutí je zatíženo vadou, jelikož žalovaný doměřil za rok 2019 daň z celkové částky 61 063 917,58 Kč, přičemž součástí tohoto základu daně učinil nesprávně i částku ve výši 3 347 500 Kč, která byla plněna ve prospěch obchodní společnosti DXXX XXXY (PTY) LTD. Jedná se o obchodní společnost, jež je právníkou osobou založenou podle práva Jihoafrické republiky, která vlastní „*rodinnou farmu*“ právě v Jihoafrické republice. Této obchodní společnosti bylo plněno ze strany žalobkyně z titulu uzavřené smlouvy o zápůjčce. Z toho je dle žalobkyně zřejmé, že z této „*platby*“ nelze doměřit žalobci srážkovou daň, neboť tato finanční částka nebyla plněna ve prospěch jediného akcionáře žalobkyně, ale ve prospěch jiné právníkové osoby. Z takové platby se pak srážková daň dle práva nevybírání, a proto ji nelze ani doměřit. Dále měl dle žalobkyně učinit správce daně řadu dílčích nesprávných skutkových zjištění, na základě kterých dospěl k vydání napadených platebních výměrů za roky 2018 a 2019, když tato žalobkyně zahrnuje k tomuto žalobnímu bodu.

#### *Vyjádření žalovaného*

16. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a poté přešel k reakci na námitky uvedené v žalobě.

Shodu s prvním odstavcem potvrzuje H. P.

17. Ve svém vyjádření se žalovaný nejprve věnoval reakci na námitky týkající se naplnění podmínek pro aplikaci institutu zneužití práva v případě žalobkyně. Nastínil institut zneužití práva, přičemž poukázal na judikaturu, jež stála u jeho vzniku a následného vývoje (zejména rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2006, *Halifax Plc a další*, C-255/02).
18. Poté přešel k popisu restrukturalizace holdingu EXXXE. Uvedl, že dne 22. 6. 2015 vznikla „nová“ společnost EXXX XXXG a.s. a dne 23. 6. 2015 do ní byly vloženy (prostřednictvím příplatku mimo základní kapitál) obchodní podíly 4 společníků společnosti EXXXE (27% podíl – Ing. G., 26% podíl – Ing. D., 25% podíl – pan B., a 22% podíl – Bc. V.) oceněné znaleckým posudkem ze dne 15. 6. 2015 na celkovou hodnotu 2 772 346 000 Kč (jde o hodnotu čistého obchodního majetku). Alikvotní podíl Ing. D. činil 720 810 000 Kč. Dne 30. 6. 2015 byly následně akcie společnosti EXXX XXXG a.s. (tyto byly oceněny znaleckým posudkem ze dne 26. 6. 2015 na hodnotu 2 774 346 000 Kč jako hodnota čistého obchodního majetku = peněžní prostředky ve výši 2 mil. Kč + 100% podíl na společnosti EXXXE) vloženy (prostřednictvím příplatku mimo základní kapitál) do 4 nově vzniklých akciových společností: IXXX-XXXL, a.s. – vznik obchodní korporace dne 28. 5. 2015, DXXX xxxp a.s. (žalobkyně) – vznik obchodní korporace dne 27. 4. 2015, JXXX XXXP a.s. – vznik obchodní korporace dne 20. 2. 2015, Cxxx xxxp a.s. – vznik obchodní korporace dne 27. 3. 2015, ve vlastnictví původních společníků společnosti EXXXE (tedy Ing. G., Ing. D., pan B. a Bc. V.). Hodnota akcií Ing. D., která byla vložena do žalobkyně, činila 613 130 000 Kč.
19. V listopadu roku 2015 došlo ke schválení projektu přeměny odštěpením sloučením i převodu části majetkových podílů v dceřiných společnostech vlastněných společnostmi EXXXE přímo na společnost EXXX XXXG a.s. s rozhodným dnem 1. 1. 2016.
20. Žalovaný uvedl, že mezi účastníky není sporný skutkový stav, nýbrž hodnocení skutkového stavu v „rovině daňové“, tedy zda se žalobkyně na pozadí prováděné restrukturalizace dopustila zneužití práva tím, že nepodrobila srážkovou daní výplatu podílu na zisku konečnému příjemci, a zda převažujícím účelem restrukturalizace bylo získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem ZDP. Žalovaný má za to, že finanční prostředky vyplacené žalobkyni prostřednictvím položky ostatní kapitálové fondy – ve výši 20 000 000 Kč za rok 2018 a ve výši 61 063 917,58 Kč za rok 2019 – nebyly podrobeny srážkové dani v souladu se smyslem a účelem ZDP. Žalovaný přitom nezpochybňuje právo žalobkyně na restrukturalizaci, nicméně poukazuje na to, že tato musí mít jasný a racionální ekonomicky odůvodněný smysl.
21. Dle žalovaného, s odkazem na výše označené rozhodnutí Soudního dvora postačí, jestliže jde o cíl, resp. hlavní výsledek předmětného jednání, zjevně převažující. Správce daně (žalovaný) přitom zkoumal skutečný obsah a význam transakcí a vzal v úvahu i žalobkyní deklarovanou potřebu eliminovat podnikatelská rizika a nastavit ekonomicky efektivní vzájemné vztahy v rámci koncernu EXXXE a přípravu na mezigenerační transfer kapitálu. Ze zjištěného skutkového stavu dovodil účelové jednání, které mělo nastolit stav umožňující výplatu nerozděleného zisku společnosti EXXXE zainteresovaným fyzickým osobám (tj. jejím původním společníkům) tak, aby tento příjem nepodléhal zdanění.
22. Žalovaný má za to, že on i správce daně zcela v rámci svých zákonných kompetencí zjistili a zhodnotili zjištěný skutkový stav věci a jednotlivé kroky restrukturalizace, přičemž rozkryli širší souvislosti dotčených operací a poté je ve svém celku vyhodnotili jako zneužití práva. Žalovaný dodává, že daňovým subjektům není bráněno uzpůsobit jejich podnikání tak, aby minimalizovali daňové povinnosti, resp. jako v případě žalobkyně „přípravit se na možné budoucí scénáře“, ovšem na druhé straně tato svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností. Pokud ale jediným, resp.

hlavním nebo převažujícím účelem jednotlivých transakcí je získání „*nelegitimní daňové výhody*“, nelze takové jednání považovat za právem aprobované (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108).

23. Žalovaný uvedl, že celkový sled jednání zúčastněných stran a s tím spojených okolností, který v nynější věci nemůže vést k jinému závěru, než že dotčené transakce byly uskutečněny především za účelem nastolení takového stavu, který umožnil výplaty nerozděleného zisku společnosti EXXXE zainteresovaným fyzickým osobám tak, aby tento příjem nepodléhal zdanění. Před touto „transformací“ došlo k akumulaci zisku u společnosti EXXXE, která část zisku vyplatila v důsledku holdingového uspořádání jejím skutečným vlastníkům formou výplaty z ostatních kapitálových fondů 4 akciových společností, kteří by, pokud by nedošlo k těmto operacím, obdrželi finanční prostředky formou výplaty podílu na zisku zdaněného srážkovou daní, k čemuž docházelo pravidelně do roku 2014.
24. Dle žalovaného není mezi stranami sporu o tom, že žalobkyně postupovala formálně v souladu se ZDP. Stejně tak dle žalovaného nedošlo ze strany žalobkyně k disimulaci dle ustanovení § 8 odst. 3 DR. Žalovaný je toho názoru, že ačkoliv se žalobkyně snažila vysvětlit smysl a účel restrukturalizace, nicméně to se jí nepodařilo z důvodu nepřesvědčivosti jejího tvrzení. Žalovaný má pro výše uvedené za to, že převažujícím účelem transakcí bylo získání daňového zvýhodnění. Jednání a okolnosti popsané v napadeném rozhodnutí, které jako celek vykazují neracionální a úmyslné jednání žalobkyně v rozporu s účelem i smyslem ZDP, lze tak dle žalovaného označit za objektivní kritérium zneužití práva.
25. Žalovaný má z důvodů popsaných v napadeném rozhodnutí za to, že převažujícím účelem restrukturalizace byl záměr společníků získat prostřednictvím dotčených transakcí nezdaněné dividendové příjmy od společnosti EXXXE, jejíž podíly také původně drželi. K výplatě podílu na zisku, resp. dividend, fyzickým osobám z této společnosti fakticky mělo dojít prostřednictvím společnosti EXXX XXXG a.s. a žalobkyně, a to formou vrácení příplatku mimo základní kapitál. Operace sice formálně naplňovaly předpoklady, neboť vyplácené příjmy byly osvobozené od daně, resp. výše srážkové daně byla nulová, nicméně ani v jednom případě nebylo zákonodárcem zamýšleno, že zdanění nebude podléhat výplata dividendových příjmů konečnému příjemci, tj. fyzické osobě. V daném případě tak byla dle žalovaného nastavena situace, se kterou zákonodárci nepočítal, přičemž všechny realizované kroky nyní svědčí o umělém navození situace bez ekonomického smyslu. V tomto pak žalovaný spatřuje naplnění subjektivního kritéria zneužití práva.
26. Stran námitky nesprávného výpočtu daně žalovaný uvedl, že žalobkyně v této části pouze opakuje svá tvrzení, jež uplatnila při řízení před daňovými orgány. Žalovaný neshledal ve výpočtu daně žádné pochybení z důvodu, že ačkoliv se v roce 2018 formálně jednalo o výplatu zápůjček, vzhledem k tomu, že v roce 2019 byly tyto zápůjčky účetně započteny oproti snížení ostatních kapitálových fondů, je zřejmé, že se fakticky jednalo o výplatu příplatku mimo základní kapitál. V roce 2019 žalobkyně vyplatila na účty akcionáře finanční prostředky ve výši 57 716 417,53 Kč, a zde se již nejedná o zápůjčky, nýbrž přímo splátky příspěvku. Dále žalobkyně vyplatila částku 3 347 500 Kč, která byla podle popisu transakce v účetnictví vyplacena společnosti DXXX XXXY (PTY) LTD. Vzhledem k tomu, že tato výplata je účtována oproti účtu 365 – ostatní závazky ke společníkům – a zároveň dochází ke snížení ostatních kapitálových fondů (celkem byly v roce 2019 sníženy o 120 000 000 Kč a podle účetnictví činila částka 61 063 917,58 Kč přímé výplaty v roce 2019 včetně částky pro společnost DXXX XXXY (PTY) LTD, dále částka 48 053 611,46 Kč činila zápočty se zápůjčkami z let 2016, 2017 a 2018, a částka ve výši 10 882 470,96 Kč činila nárůst závazku ke společníkům), je dle žalovaného z uvedeného zřejmé, že žalobkyně tyto finanční prostředky vyplatila jako vratku příplatku mimo základní kapitál jedinému akcionáři Ing. D., a to

nepřímo přes tuto společnost, ve které podle předložené Smlouvy o zápůjčce ze dne 8. 10. 2018 jmenovaný působí. Pro výše uvedené byly správně zdaněny částky, které byly prokazatelně vyplaceny jakožto vrácení příplatku mimo základní kapitál na základě rozhodnutí jediného akcionáře.

*Průběh řízení před daňovými orgány*

27. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud, že správce daně zahájil u žalobkyně dne 28. 7. 2021 daňovou kontrolu srážkové daně za zdaňovací období roku 2018 a 2019. Po provedené kontrole správce daně dospěl k závěru, že uskutečněnou restrukturalizací holdingu EXXXE došlo k vytvoření umělého prostředí, které umožnilo získat fyzickým osobám výplaty podílu na zisku společnosti EXXXE, spol. s r.o. bez zatížení srážkovou daní. Správce daně proto vydal výše označené platební výměry.
28. Proti platebním výměrům podala žalobkyně včasné odvolání. V rámci odvolání namítla žalobkyně mj. neprokázání zneužití práva, pochybení při aplikaci zákonných ustanovení, nesprávné hodnocení skutkového stavu či nesprávný postup při výpočtu daně. Žalovaný neshledal odvolací námítky důvodnými, ztotožnil se se závěry správce daně a odvolání napadeným rozhodnutím zamítl.

*Jednání soudu*

29. Při jednání setrvali účastníci na svých dosavadních stanoviscích.
30. Zástupkyně žalobce při své argumentaci odkázala na rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, a k předestření společnosti žalobce předložila soudu sumarizaci jedné z dceřiných společností Cxxx xxx xxxo, jejímž společníkem je žalobce s tím, že po celou dobu bylo všechno propojené. Všechny společnosti byly propojeny pouze a jen účastí fyzické osoby pana Ing. D., který i nadále byl jediným společníkem společnosti Dxxx xxxy, která byla jediným společníkem společnosti Cxxx xxx xxxo. Dnes je situace taková, oproti roku 2015, kdy vznikl holding DXXX xxxp, tak v podstatě tato společnost Cxxx xxx xxxo se v tomto roce stala dceřinou společností DXXX xxxp. Poukázala na to, že než společnost dospěje k nějakému projektu, trvá to delší dobu. Dále uvedla, že pokud jde o společnost Cxxx xxx xxxo, má e-maily z r. 2017, 2 roky po založení holdingu, kdy Cxxx xxx xxxo v propojení ing. V. G., což je člen rodiny, neboť je xxx xxx pana D., zahajuje jednání v rámci této společnosti s obcí Xxx xxx a jedná o projektu vybudování kempu na pozemcích Ing. D., když pro tento projekt byla tato společnost Cxxx xxx xxxo založena. Vzhledem k tomu, že ji pan D. zakládal ještě s jinou fyzickou osobou, tak v následujícím roce dochází k převodu obchodního podílu, kde se Ing. D. stává jediným vlastníkem, nabývá výlučné právo ke všem těm pozemkům, když další 2 roky trvá bonifikace vynětí pozemků pro tento projekt. V této souvislosti vytkla správci daně, že hodnotil ve velmi obecné rovině, když tíží důkazní břemeno jeho. Městský úřad rozhoduje v rámci Cxxx xxx xxxo pro obnovu kempu a výstavby 8 rodinných domů, takže zde je stavební řízení, které opravdu trvalo další 3 roky, a není možné také pominout, že po nějakou dobu úvěru byl Covid. V rámci toho rozhodnutí v roce 2024 poté, co ten projekt nabývá reálných rysů, tak se převádí společnost Cxxx xxx xxxo právě pro DXXX xxxp, kde je zase ta spojená nádoba a v tuto chvíli začne ten projekt jako takový. Zástupkyně žalobce uvedla, že tím dokresluje, že první byl ten generační transfer, tak vlastně ta společnost Cxxx xxx xxxo se chová i v tomto duchu, neboť celou dobu je tam spojen pan Ing. G., xxx xxx Ing. D.. Tímto způsobem jsou připravené různé dceřiné společnosti. Je na tom podnikateli, kdy on podřazuje, až když ten projekt je reálný. Ta mravenčí práce možná nebyla pro finanční úřad vidět. Nicméně tato všechno zapadá do sebe. Zástupkyně žalobce uvedla, že na této jedné společnosti dokresluje, že se nejedná o žádnou spící společnost a že by tam nebyl jiný vliv. Dále pak odkázala na smlouvu o převodu

obchodního podílu, jejíž součástí je znalecký posudek, který hodnotí tu společnost Cxxx xxx xxxo, a kde je vidět částka 2 a půl milionu, která byla vynaložena na inženýring a veškerou tu činnost, aby se ten projekt dostal až tam, kde je nyní. Nelze tedy hodnotit pouze jenom ten DXXX xxxp jako takovou. Naopak je potřeba, aby správce daně hodnotil, jaký vliv má to přeskupení z fyzické osoby do právnické osoby v rámci EXXX XXXG, kdy docházelo už v rámci té přípravy na generační transfer kapitálu v podstatě i v té podobě, že děti pana ing. D. a ostatních akcionářů se staly členy dozorčí rady a tento model pokračoval dál. To ale správce daně neučinil a zabýval se pouze tou danou výplatou, jestli má odůvodnění, jestli DIMEJ podnikal, jestli měl nějakou činnost, a tuto situaci hodnotil izolovaně. Shodně jako v žalobě namítla, že subjektivní hledisko toho daňového testu zneužití práva nebylo prokázáno, kdy důkazní břemeno tížilo správce daně.

31. Zástupkyně žalobce uvedla, že trvá na provedení navržených důkazů s výjimkou důkazu „informacemi o publikaci dostupné v Jihočeské vědecké knihovně“.
32. Soud u jednání provedl důkaz listinami, které předložila zástupkyně žalobce, a to úplným výpisem z obchodního rejstříku společnosti EXXXE, spol. s.r.o., společnosti Cxxx xxx xxxo, s.r.o., společnosti VXXX xxxt s.r.o., společnosti Oxxx xxxa s.r.o. a Dxxx xxxy s.r.o., Smlouvou o převodu obchodního podílu uzavřenou dne 27. 8. 2024 mezi Dxxx xxxy s.r.o. a DXXX xxxp a.s., jejíž přílohou je i žalobkyní zmiňovaný Znalecký posudek na ocenění obchodního závodu Cxxx xxx xxxo s.r.o.. Dále soud provedl důkaz emailovou komunikací mezi V. G. a starostou obce Xxx xxx, výpisem z katastru nemovitostí LV xxx, v k.ú. Xxx xxx ohledně vlastnictví pozemků Ing. J. D., rozhodnutím Městského úřadu xxx ze dne 22. 4. 2024 o schválení stavebního záměru na stavbu s názvem: Obnova kempu Xxx xxx, rozhodnutím Městského úřadu xxx ze dne 22. 5. 2024, o schválení stavebního záměru Rodinné domy Xxx xxx na zde uvedených pozemcích, výpisem z katastru nemovitostí LV xxx, k.ú. Xxx xxx ohledně vlastnictví Ing. J. D. a Ing. P. M. k pozemkům v obci Xxx xxx, Smlouvou ze dne 23. 6. 2017 o převzetí závazků ze Smlouvy o poskytnutí příspěvku ze dne 7. 3. 2017, včetně dodatku č. 1 ze dne 8. 3. 2017 (smlouva nepodepsána smluvní stranou obec Xxx xxx – pozn. soudu), Smlouvou o dílo mezi Camp Relax a neuvedeným zhotovitelem.
33. Další návrhy na doplnění dokazování soud při jednání zamítl, k čemuž se dále vyjádří v rámci odůvodnění tohoto rozsudku.

*Posouzení věci Městským soudem v Praze*

34. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
35. Žaloba byla podána včas a osobou oprávněnou.
36. Žaloba není důvodná.
  - a) *Zneužití práva*
37. Městský soud se nejprve zabýval naplněním podmínek pro aplikaci institutu zneužití práva, neboť mezi účastníky je zásadní spornou otázkou, zda žalobkyně zákaz zneužití práva svým jednáním porušila.

38. Dle ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) ZDP *příjmy z kapitálového majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 odst. 1 nebo § 7 odst. 1 písm. d), jsou podíly na zisku obchodní korporace.*
39. Dle ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) ZDP *zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a 17, pokud není v odstavci 1 nebo 5 stanoveno jinak, činí 15 %, a to z podílu na zisku z účasti na obchodní společnosti nebo v podílovém fondu, je-li podíl v nich představován cenným papírem.*
40. Dle ustanovení § 38d odst. 2 ZDP *u příjmů plynoucích z účasti v akciové společnosti je plátcem daně povinen srazit daň při jejich výplatě, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada nebo členská schůze schválila řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku a rozhodla o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty.*
41. Dle ustanovení § 38s ZDP *pokud povinnost vybrat nebo srazit daň včetně záloh u daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebo u daně srážené plátcem daně poplatníkovi z příjmů ze závislé činnosti nebyla ve stanovené výši plátcem daně splněna, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet této částky vybírané nebo sražené daně včetně záloh částka, z níž by po vybrání nebo sražení zbyla částka, která byla plátcem daně poplatníkovi skutečně vyplacena.*
42. Dle ustanovení § 36 odst. 2 písm. e) ZDP *zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a 17, pokud není v odstavci 1 nebo 5 stanoveno jinak, činí 15 %, a to z příplatku mimo základní kapitál nebo těmto plněním obdobná plnění; tento příjem se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcem poplatníkem prokázána.*
43. Z ustanovení § 24 odst. 7 ZDP plyne, že se nabývací cenou v případě podílů v obchodní korporaci pro účely tohoto zákona rozumí hodnota nepeněžitěho vkladu člena obchodní korporace. Vkladem se pro účely tohoto zákona rozumí vklad do základního kapitálu včetně jiného plnění ve prospěch vlastního kapitálu. Nabývací cena podílu na obchodní korporaci se snižuje o vrácený příspěvek vložený společníkem mimo základní kapitál. Nabývací cena se snižuje o ty části, které již byly uplatněny jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů nebo které snížily základ daně pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně. V případě, kdy je rozhodnuto o vyplacení příplatku, je nabývací cena snížena o celkovou vyplacenou hodnotu.
44. Z ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP plyne, že jsou od daně osvobozeny příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem v ustanovení § 17 odst. 3, mateřské společnosti, pokud jsou splněny podmínky ustanovení § 19 odst. 3 a 4 téhož zákona, a to že mateřská společnost držela nebo bude držet po dobu 12 měsíců alespoň 10 % podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti.
45. Soud předesílá, že institut zneužití práva má své kořeny v komunitárním právu, zejména v rozhodnutí Soudního dvora (dále „SD“) C-255/02 *Halifax*, ze dne 21. 2. 2006 Zde Soudní dvůr dovodil, že „*Použití právní úpravy Společenství totiž nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství [...].“*
46. K institutu zneužití práva se vyjádřil také Nejvyšší správní soud (dále „NSS“) ve svém rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48 (publikovaném pod č. 869/2006 Sb. NSS), dle něhož je zneužitím práva „*[s]ituace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo neznačí chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než*

*dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním [...] Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“*

47. Od 1. 4. 2019 pak obsahuje institut zneužití práva také daňový řád v ustanovení § 8 odst. 4. Ten říká, že: „*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.“*
48. K institutu zneužití práva je např. v Praktickém komentáři k daňovému řádu uvedeno, že: „*Od 1. dubna 2019 obsahuje daňový řád odst. 4, který představuje zhmotnění zásady zákazu zneužití práva přímo do textu zákona. Do daného data aplikoval správce daně tuto zásadu jako zásadu nepsanou, přičemž oporu pro její aplikaci poskytovala judikatura. Zneužitím práva je situace, kdy osoba jedná v souladu s textem zákona, avšak v rozporu s jeho účelem, přičemž takové jednání poškozuje ostatní subjekty. Osoba tak, byť jedná v souladu se zněním zákona, dosahuje nedovolené výhody, kterou zákonodárce nezamýšlel (tím se zásada odlišuje zejména od legální optimalizace daňových povinností, které zákonodárce do jisté míry předvídá). Nejedná se však o využití pochybení zákonodárce (§ 5 odst. 1), které jde jen k jeho tíži, ale o nastolení takové situace, která je jen zdánlivě dovolená. V praxi je zneužití práva shledáno zejména v situacích, kdy daňový subjekt vytváří zdánlivě nesmyslné a nerozumné konstrukce, jejichž smysl spočívá právě ve zneužití zákonného textu. Zásada zákazu zneužití práva je odvozována jak z judikatury SDEU, tak z judikatury tuzemské (SDEU C-255/02 Halifax a rozsudek NSS 1 Afs 11/2010). Jelikož je aplikace zásady zákazu zneužití práva určitým zásahem do právní jistoty daňového subjektu, je její použití podmíněno vyčerpáním všech ostatních zákonných prostředků (např. vyloučení dissimulace dle odst. 3 apod.). Zneužití práva je pojímáno jako tzv. záchranná brzda. Z judikatury jsou též známy testy zneužití, které se skládají z naplnění subjektivních a objektivních kritérií (SDEU C-110/99 Emsland a C-515/03 Eichsfelder). Naplnění kritérií prokazuje správce daně, kterého ohledně prokázání zneužívajícího jednání tíží důkazní břemeno [§ 92 odst. 5 písm. f)].“ (ROZEHNAL, T. Daňový řád. 2. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2021).*
49. Při vývoji institutu zneužití práva došlo také k upřesnění posouzení existence zneužití práva v rámci tzv. dvoustupňového testu. Soud k tomuto odkazuje na rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, v němž NSS seznal, že: „*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. S ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcí daně odeprít nárokované právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než 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 č. 6 Afs 376/2018-46 a judikaturu tam uvedenou).“*
50. Mezi stranami je v této věci sporné, zda se žalobkyně dopustila zneužití práva v rámci transakcí spojených s restrukturalizací holdingu EXXXE. Tedy zda došlo k jednání, jehož převažujícím účelem bylo získání daňové výhody. Soud se proto nemůže vyhnout nastínění právní úpravy holdingu. Dle rozsudku NSS ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, na který odkazovala u jednání soudu také zástupkyně žalobce, je holding „*jednou z možností, jak strukturovat podnikání; může dávat smysl jak pro velké korporace, tak pro malé podnikatele. K jeho založení lze přistoupit na začátku při výběru formy podnikání, ale také při jeho dalším rozvoji či restrukturalizaci z různých důvodů. Je třeba uvážit hledisko právní, ekonomické, daňové a popř. též businessové. Uvedené kategorie se přirozeně mohou prolínat a jejich obsah nelze přesně definovat.“*
51. Kasační soud v témže rozsudku uvedl, že český právní řád pojem holdingu nezná, přičemž poukázal na zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), jenž užívá pojmy „*ovládající a ovládané osoby“* a „*koncernů“* (§ 74 a násl.). Podle § 74 odst. 1 zákona o obchodních korporacích *je ovládající osobou osoba, která může v obchodní korporaci přímo či nepřímou uplatňovat rozhodující vliv. Ovládanou osobou je obchodní korporace ovládaná ovládající osobou. Dle odst.*

*2. je-li ovládající osobou obchodní korporace, je mateřskou obchodní korporací, a je-li ovládanou osobou obchodní korporace, je dceřinou obchodní korporací. Podle § 79 odst. 1 zákona o obchodních korporacích „jedna nebo více osob podrobených jednotnému řízení (dále jen „řízená osoba“) jinou osobou nebo osobami (dále jen „řídící osoba“) tvoří s řídící osobou koncern.“*

52. Dále ve výše označeném rozsudku NSS (v bodu 83) k povaze holdingu uvedl, že při posuzování daňového hlediska je potřeba zvážit, zda není takováto restrukturalizace v rozporu s právními předpisy, jelikož hlavním účelem struktury nemůže být daňové zvýhodnění.
53. Městský soud poukazuje také na bod 93 zmíněného rozsudku NSS, v němž stojí, že: *„Každou věc je tedy třeba posoudit přísně individuálně a komplexně, neboť hodnocení, zda se daňový subjekt choval dovoleným způsobem, bude často záviset na detailech konkrétních transakcí a souvisejících okolností.“* Za pomoci této optiky se proto bude městský soud zabírat také splnění povinnosti žalovaného prokázat zneužití práva a unést důkazní břemeno v této věci.
54. Současně je při posuzování možného zneužití práva nutné vzít v úvahu ekonomickou racionalitu předmětného jednání, přičemž je třeba sledovat sled jednání zúčastněných osob a s tím spojených okolností, který by mohl vést k závěru o tom, že záměrem jednání bylo účelové získání daňového zvýhodnění (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2018, č. j. 31 Af 29/2017-74).
55. V této věci spadá žalovaný zneužití práva ze strany žalobkyně ve dvou operacích. První spočívala v tom, že docházelo k výplatám podílů na zisku (dividend), majícím původ ve společnosti EXXXE, spol. s r. o., přes společnost EXXX XXXG a.s. do 4 akciových společností. Výplata těchto dividendových příjmů byla mezi mateřskou a dceřinou společností osvobozena od daně dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 ZDP při splnění podmínek dle odst. 3 a 4 téhož ustanovení ZDP. Cílem této právní úpravy je odstranění dvojího zdanění zisků osvobozením převodů zisků mezi propojenými společnostmi a jejich zdanění až u konečného příjemce, přičemž toto ustanovení má dopad i na vnitrostátní transakce.
56. Podstatou druhé operace jsou výplaty (vrácení) příplatku mimo základní kapitál, což daňovému subjektu umožnilo vyplácet svému akcionáři finanční prostředky získané od dceřiné společnosti nikoliv jako podíl na svém zisku, nýbrž z titulu snížení ostatních kapitálových fondů. Příplatky mimo základní kapitál obecně slouží ke kapitálovému dovybavení obchodní korporace a zvyšují hodnotu vlastního kapitálu. Vrácení příplatku mimo základní kapitál podléhá 15% dani dle ustanovení § 36 odst. 2 písm. e) ZDP, tento příjem se snižuje o nabývací cenu podílu na společnosti, v daném případě nabývací cena překračovala výši výplaty příplatku mimo základní kapitál a vyplacené finanční prostředky tak nebyly daněny. Smysl právní úpravy zde spočívá v tom, aby se za příjem společníků (akcionářů) z daňového hlediska nepovažovalo pouhé vrácení prostředků, které předtím do společnosti vložili v podobě příplatku mimo základní kapitál. Příplatek mimo základní kapitál totiž po svém splacení zvyšuje nabývací cenu podílu na společnosti v souladu s ustanovením § 24 odst. 7 ZDP. Proto ustanovení § 36 odst. 2 písm. e) ZDP umožňuje příjem v podobě vráceného příplatku snížit o tuto zvýšenou nabývací cenu podílu na společnosti.
57. Splnění objektivního prvku institutu zneužití práva spadá žalovaný v tom, že byla žalobkyně, jakožto konečný příjemce za pomoci svého výše popsaného jednání osvobozena od zdanění výplaty podílu na zisku. Takový výsledek je dle žalovaného v rozporu s účelem a smyslem daňových předpisů.
58. Splnění subjektivního prvku institutu zneužití práva pak žalovaný vidí v nestandardních okolnostech, jež mají svědčit o nastolení umělých podmínek za účelem získání daňového zvýhodnění, mezi které zahrnuje, že: 1) skutečnými vlastníky koncernu EXXX XXXG jsou totožné

fyzické osoby, které dříve byly společníky společnosti EXXXE, spol. s r.o., tato propojenost ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP usnadnila vytvoření celé transakce, 2) k výplatě z titulu rozdělení části ostatních kapitálových fondů dochází na základě rozhodnutí jediného akcionáře daňového subjektu, bývalého společníka společnosti EXXXE, spol. s r.o., a to bez zřejmého důvodu této výplaty, přičemž fakticky jedinými finančními prostředky, kterými daňový subjekt disponuje, jsou podíly na zisku plynoucí přes společnost EXXX XXXG a.s. ze společnosti EXXXE, spol. s r.o., 3) do roku 2015 byla z veškerých zisků vyplácených společností EXXXE, spol. s r.o., společníkům odváděna srážková daň, po změně vlastnické struktury plynula značná část akumulovaného zisku ze společnosti EXXXE, spol. s r.o., a z dalších společností holdingu přes nově vzniklou společnost EXXX XXXG a.s. a daňový subjekt k fyzickým osobám prostřednictvím výplaty z ostatních kapitálových fondů bez zdanění, 4) forma příplatku mimo základní kapitál umožňuje v budoucnu vyvádění finančních prostředků z mateřských společností původním společníkům, aniž by byly podrobeny zdanění, 5) celkový blízký časový sled jednání zúčastněných osob a s tím spojených okolností, kdy v průběhu roku 2015 probíhá změna vlastnické struktury, přitékají do daňového subjektu jako podíl na zisku ze společnosti EXXX XXXG a.s. finanční prostředky ve výši 18 200 234 Kč a ještě téhož roku jsou vypláceny z daňového subjektu příjmy fyzické osobě, a to nejprve jako půjčka ve výši 18 000 000 Kč, která však byla následně v roce 2016 započtena se závazkem daňového subjektu vůči jejímu akcionáři, který vyplýval z rozhodnutí jediného akcionáře o rozdělení části ostatních kapitálových fondů – Ing. D. tak vložil do daňového subjektu nepeněžní příplatek mimo základní kapitál a tento si ihned po restrukturalizaci začne postupně vyplácet v peněžní formě, 6) nepřesvědčivé odůvodnění racionality provedených transakcí v kontextu se značnými finančními částkami, které byly vypláceny fyzické osobě prostřednictvím vracení příplatku mimo základní kapitál.

59. Žalobkyně naopak tvrdí, že účelem jejích operací nebylo získání daňového zvýhodnění. K tomuto uvedla, že k vytvoření holdingové struktury došlo z podnětu tehdejších společníků obchodní společnosti EXXXE, spol. s r.o., kteří měli v úmyslu (hlavní účel restrukturalizace) „*eliminovat podnikatelská rizika a nastavit ekonomicky efektivní vzájemné vztahy v rámci celého koncernu EXXXE; současně byla účelem příprava na mezigenerační transfer kapitálu*“. Otázka daňová přitom dle žalobkyně nikdy nebyla součástí zadání. Žalobkyně dále poukazuje na to, že fakticky nešlo o vytvoření zcela nové a dosud neexistující holdingové struktury, ale toliko o „*přeskupení*“ holdingové struktury, která do té doby existovala v té podobě, že „*matkou*“ všech dalších obchodních společností propojených s obchodní společností EXXXE, spol. s r.o. (tedy „*dcera*“) byla právě obchodní společnost EXXXE, spol. s r.o. Tato „*matka*“ pak byla vlastněna čtyřmi společníky – fyzickými osobami.
60. Dále žalobkyně tvrdí, že závěry daňových orgánů směřují k tomu, že je zneužitím práva to, že Ing. D. obdržel úplatu za převod svého obchodního podílu. Dle žalobkyně je předmětem zneužití práva skutečnost, že „*kupní cena*“ za „*prodej*“ obchodního podílu má být hrazena ze zisku „*prodané*“ obchodní společnosti, a to, aniž by byla zdaněna srážkovou daní. Tyto finanční prostředky tak fakticky byly „*zdaněny pouze jednou*“, a to daní z příjmů právnických osob. Za situace, kdy je fyzická osoba jediným společníkem právnické osoby X a právnická osoba ze svého zisku uzavře smlouvu o nabytí obchodního podílu v právnické osobě Y, tak již tuto kupní cenu znovu nedaní, neboť je jejím nákladem na pořízení právnické osoby Y. Tento náklad pak „*umazává*“ tím, že jí je vyplácen podíl na zisku v právnické osobě Y, přičemž z něho daň z příjmu právnických osob nehradí do výše kupní ceny. V takovém případě pak nikdo ani nepožaduje, aby fyzická osoba jako jediný společník právnické osoby X kupní cenu vynaloženou právnickou osobou X danila srážkovou daní.
61. Závěrem žalobkyně připomněla, že si na proces restrukturalizace najala odborníka a nikdy se nepokoušela o daňovou optimalizaci svých aktivit.

62. Městský soud se s ohledem na obsah správního spisu a s přihlédnutím k námitkám a vyjádřením účastníků, výše zmíněné zákonné úpravě, judikatuře a komentářové literatuře ztotožňuje se závěrem žalovaného, že se v této věci žalobkyně dopustila zneužití práva, jímž sledovala své daňové zvýhodnění.
63. Učinila tak za pomoci spojení restrukturalizace holdingu EXXXE a následných dvou operací, důsledkem čehož došlo k osvobození výplaty podílu na zisku od daně žalobkyni, jakožto konečnému příjemci. To je však v rozporu s cílem předmětné právní úpravy.
64. K restrukturalizaci holdingu EXXXE soud předesílá, že tuto samotnou soud nerozporuje. Považoval proto za nadbytečné provádět důkazy, které žalobkyně navrhla k prokázání účelu této restrukturalizace, tedy zejména toho, že došlo k restrukturalizaci z důvodu mezigeneračního transferu kapitálu. S ohledem na výše uvedenou judikaturu připomíná, že rozvržení podnikání a jeho strategie je v rukou podnikatele, nikoliv soudu či správního orgánu. Současně však soud uvádí, že i to má své zákonné hranice. Soud plně souhlasí s výše uvedeným rozhodnutím NSS ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, v němž kasační soud uvedl, že je vždy nutné sledovat smysl jednání daňových subjektu při restrukturalizaci, přičemž jejím hlavním smyslem nemůže být daňové zvýhodnění.
65. Ačkoliv tak dle názoru nejen daňových orgánů, nýbrž i soudu, žalobkyně (pro svá obecná tvrzení) zcela jednoznačně nevysvětlila důvody a účel restrukturalizace, soud seznal, že tuto samotnou nebylo možné označit za zneužití práva. Přesto restrukturalizace sehrála značnou roli při dalším postupu žalobkyně.
66. Soud se v této věci přiklonil k žalovanému a jeho vylíčení dvou výše zmíněných operací. Tyto, i přes svůj obecný soulad s právními předpisy (o čemž není mezi stranami sporu), vedly k již výše zmíněnému získání daňového zvýhodnění. Soud přistoupil k posouzení splnění subjektivního a objektivního kritéria zneužití práva.
67. Městský soud zde musí dát za pravdu žalovanému v tom, že žalobkyně pomocí výše uvedených operací (transakcí) uměle vytvořila situaci, na základě které její společníci formálně naplnili podmínky pro to, aby si mohli vyplatit peníze získané od dceřiné společnosti ve formě podílu na zisku a neodvést z tohoto příjmu srážkovou daň. Hlavním účelem těchto transakcí pak bylo získat daňové zvýhodnění, což již zneužití práva představuje. Žalobkyni byla nastolena taková situace, která umožňovala naplnění podmínek ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 a § 36 odst. 2 písm. e) ZDP, která však odporuje smyslu a účelu právní úpravy. Navzdory formálnímu splnění podmínek daných relevantními právními předpisy nebyl naplněn účel právní úpravy, ale naopak došlo k osvobození výplaty podílu na zisku konečnému příjemci od zdanění (tedy daňovému zvýhodnění), což zákonodárce zcela jistě nezamýšlel. Okolnosti popsání v napadeném rozhodnutí pak jako celek dále potvrzují závěry žalovaného o tom, že žalobkyně opravdu jednala v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy. Za takového stavu je dle soudu možné označit objektivní kritérium zneužití práva za splněné.
68. Dále je nutno přistoupit k posouzení splnění subjektivního kritéria zneužití práva ze strany žalobkyně. Soud připomíná, že subjektivní prvek se hodnotí jakožto záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení, stejně tak je nutné upozornit, že prokázání úmyslu žalobkyně při předmětném jednání je věcí správce daně a nikoliv žalobkyně (daňového subjektu). V této věci soud seznal, že správce daně a žalovaný řádně vyhodnotili stav věci, když seznali, že hlavním úmyslem předmětných operací bylo ve skutečnosti získání daňové výhody za pomoci umělého vytvoření podmínek pro její dosažení. Ani dle soudu nešlo ze strany žalobkyně o disimulaci právního jednání dle ustanovení § 8 odst. 3 DŘ, neboť se nejednalo o situaci, kdy

účastníci předstírají právní úkon, avšak pouze s úmyslem zakrýt jiný právní úkon, nýbrž šlo o zamýšlený proces (formálně v souladu s právem), jehož výsledkem bylo daňové zvýhodnění.

69. Soud dále doplňuje, že žalovaný ve svém rozhodnutí (zejména v bodech 49-55) přesvědčivě odůvodnil a prokázal splnění subjektivního prvku zneužití práva s ohledem na uvedené nestandardní okolnosti a jejich následné hodnocení v kontextu restrukturalizace holdingu EXXXE a následných operací žalobkyně. Soud pro pořádek uvádí, že mezi těmito skutečnostmi je mj. uvedeno, že „*k výplatě z titulu rozdělení části ostatních kapitálových fondů dochází na základě rozhodnutí jediného akcionáře daňového subjektu, bývalého společníka společnosti EXXXE, spol. s r.o., a to bez zřejmého důvodu této výplaty, přičemž fakticky jedinými finančními prostředky, kterými daňový subjekt disponuje, jsou podíly na zisku plynoucí přes společnost EXXX XXXG a.s. ze společnosti EXXXE, spol. s r.o.*“, dále „*do roku 2015 byla z veškerých zisků vyplácených společností EXXXE, spol. s r.o., společníkům odváděna srážková daň, po změně vlastnické struktury plynula značná část akumulovaného zisku ze společnosti EXXXE, spol. s r.o., a z dalších společností holdingu přes nově vzniklou společnost EXXX XXXG a.s. a daňový subjekt k fyzickým osobám prostřednictvím výplaty z ostatních kapitálových fondů bez zdanění*“ (pasáže z napadeného rozhodnutí, bod 49), stejně tak je dle soudu nutno poukázat na nepřesvědčivé vyjádření žalobkyně ohledně racionality provedených operací. Pro výše uvedené důvody se soud přiklonil k závěru žalovaného, že došlo ke splnění také subjektivního prvku zneužití práva.

70. Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že ze strany žalobkyně došlo ke zneužití práva, jímž sledovala své daňové zvýhodnění. Soud uznává, že se nejspíše nejednalo o jediný účel restrukturalizace a předmětných transakcí, nicméně o účel hlavní (převažující). Soud s odkazem na rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, připomíná, že v případě závěru o zneužití práva postačí, pakliže bylo získání daňové výhody převažujícím účelem jednání daňového subjektu. Městský soud pro výše uvedené shledal, že námitka absence zneužití práva ze strany žalobkyně není důvodná.

*b) Unesení důkazního břemene žalovaným*

71. Se závěry o zneužití práva ze strany žalobkyně souvisí námitka žalobkyně o neunesení důkazního břemena ze strany žalovaného. Žalobkyně uvedla, že žalovaný dostatečně neprokázal zneužití práva ze strany žalobkyně. Žalovaný si údajně vytvořil verzi o zneužití práva a této podřídil líčení skutkového stavu, aniž by pro to zjistil důkazy, z nichž by plynulo, že jediným (nebo alespoň hlavním) účelem jednání žalobkyně bylo získání daňové výhody. Žalovaný se pak měl nedostatečně zabírat transformací holdingu EXXXE, jejímž výsledkem bylo nové nastavení vztahů v celém holdingu. Kdyby řešil do hloubky veškeré změny, shledal by nepřehledné množství změn právních, ekonomických nebo i personálních. Včetně jiného nastavení vyššího managementu celého holdingu. Současně žalobkyně poukazuje na to, že po restrukturalizaci holdingu došlo k personální změně v osobách členů dozorčí rady, přičemž každý ze čtyř původních akcionářů jmenoval jednoho zástupce ze své rodiny, kdy za rodinu žalobkyně touto osobou byla „*nominovaná*“ Ing. E. G., xxx Ing. J. D.. Námitky stran neunesení důkazního břemene žalobkyně uzavírá s tím, že žalovaný neprováděl dokazování k otázkám vytyčeným jím samým a zneužití práva neprokázal. Postup žalovaného je pro výše uvedené dle žalobkyně nesprávný a v rozporu s právními předpisy.

72. Z vyjádření žalovaného plyne, že nerozporuje, že důkazní břemeno leželo na něm a dodává, že z jeho strany nedošlo k pochybení, jelikož ve svém rozhodnutí zneužití práva ze strany žalobkyně dostatečně prokázal.

73. Dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. f) DŘ *správce daně 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.*

74. Soud s odkazem na ustanovení § 92 odst. 5 písm. f) DŘ předesílá, že je při prokazování zneužití práva důkazní břemeno na správci daně, potažmo na žalovaném, ostatně na tom se obě strany shodly. Městský soud je toho názoru, že, s přihlédnutím k části a) *Zneužití práva* tohoto rozsudku a závěrům obsaženým v napadeném rozhodnutí, žalovaný unesl důkazní břemeno, které pro něj plyne z daňového řádu. K tomuto dospěl soud, jelikož důvody rozhodnutí mají základ v realitě, jsou srozumitelné, logicky propojené, plynou z nich jasné závěry o zneužití práva a rozhodnutí není vnitřně rozporné. Soud připomíná, že ačkoliv tížilo důkazní břemeno žalovaného, nezbavovalo to žalobkyni povinnosti součinnosti s daňovými orgány. Soud uzavírá, že kvalita odůvodnění rozhodnutí také záleží na tvrzení a argumentaci daňového subjektu, jež byla v tomto případě v rovině značně obecných argumentů.
75. Pokud žalobkyně navrhla u jednání soudu řadu důkazů, kterými chtěla prokázat aktivní činnost žalobkyně s ohledem na činnost její dceřiné společnosti Cxxx xxx xxxo, zdůrazňuje soud, že ačkoli předloženými listinami důkaz provedl, nemohla učiněná zjištění nic změnit na výše uvedených závěrech, neboť soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze stavu, který byl v době vydání napadeného rozhodnutí. Žalobkyně měla možnost již v průběhu daňového řízení tvrzenou aktivitu prokázat, neboť některé z předložených listin jsou datovány již v době před vydáním napadeného rozhodnutí (např. Smlouva ze dne 23. 6. 2017 o převzetí závazků ze Smlouvy o poskytnutí příspěvku ze dne 7. 3. 2017, či emailová korespondence V. G. se starostou obce Xxx xxx ze 6. 6. 2017, 19. 6. 2017,), avšak žalobkyně je žalovanému nepředložila a ani v řízení před soudem neuvedla žádný důvod, pro který tak nemohla učinit již v daňovém řízení. Žalovaný uvedené listiny k dispozici neměl a jejich obsah tedy nemohl při hodnocení aktivity žalobce zohlednit. Městský soud proto zdůrazňuje, že žalobkyně nemůže svou pasivitu před správními orgány dohánět až v řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že soud nemůže nahrazovat činnost správních orgánů, nemohl se ani on těmito důkazy ve vztahu k napadenému rozhodnutí zabývat.
76. Soud přitom vyšel z rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2024, č.j. 10 As 124/2023-34, ve kterém uvedl: „[20] NSS ustáleně uvádí, že při soudním přezkumu správního rozhodnutí je ohledně provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem třeba nalézat rozumnou rovnováhu (např. rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS, bod 44, či ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS, bod 44). Správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu účastníka řízení, který nebyl v průběhu správního řízení co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů aktivní. Cílem správního soudnictví není nabrazovat řízení před správním orgánem, neboť soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vnímat jako třetí instanci správního řízení. V takovém případě by byla totiž popřena samotná koncepce správního soudnictví založená na následném přezkumu zákonnosti pravomocných správních rozhodnutí. Základním smyslem a účelem přezkumu správních rozhodnutí ve správním soudnictví je poskytnutí soudní ochrany v případech, kdy osoby, jež tvrdí, že byly na svých právech dotčeny, se svých práv nedomohly před správním orgánem, ač se o to aktivně pokusily (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2019, čj. 2 As 194/2018-64, bod 37 i s obsáhlou citací další judikatury) [21] Je tedy obecně vhodné, aby účastník nenechával své námitky proti rozhodnutí správního orgánu na pozdější dobu, ale uplatnil je již v průběhu správního řízení, nejspíše v řízení odvolacím. Jinak se připraví o posouzení námitek v obou instancích správního řízení. Navíc se může teprve později podaná obrana jevit dle kontextu věci i jako účelová (viz např. rozsudky NSS ze dne 23. 4. 2015, čj. 2 As 215/2014-43, ze dne 4. 12. 2013, čj. 1 As 83/2013-60, či ze dne 28. 5. 2015, čj. 9 As 291/2014-39). Krajský soud by měl zvažovat rozsah doplnění dokazování tak, aby nenabrazoval činnost správního orgánu (srov. rozsudky ze dne 15. 8. 2019, čj. 7 Afs 376/2018-30, bod 24, ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, ze dne 21. 6. 2006, čj. 1 As 42/2005-62, či ze dne 12. 6. 2009, čj. 7 Afs 114/2008-92). Soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů má totiž přes svá specifika stále především kasační charakter. Znamená to tedy, že krajský soud není povinen provést každý účastníky navržený důkaz (rozsudek ze dne 21. 8. 2018, čj. 9 As 195/2018-27, bod 23). Na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je třeba trvat například tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy

*již v řízení odvolacím, a to jak z důvodu objektivních, tak i subjektivních (v obdobném duchu 2 Afs 35/2009, bod 44).*

77. Výše uvedené dopadá i na listiny, které žalobkyně předložila k důkazu až u jednání soudu, a které jsou datované v roce 2024, tedy až po vydání napadeného rozhodnutí. Tyto listiny nemohl mít žalovaný v době rozhodování vůbec k dispozici, a proto mu není možné vytýkat, že je ve svém rozhodnutí nezohlednil.

78. Ani tuto námitku proto soud důvodnou neshledal.

*c) Námitka nesprávného výpočtu daně a dílčích skutkových zjištění*

79. Žalobkyně namítá nesprávný výpočet daně ze strany žalovaného a také nesprávné skutkové zjištění. Žalobkyně je přesvědčena, že napadené rozhodnutí je zatíženo vadou, jelikož žalovaný doměřil za rok 2019 daň z celkové částky 61 063 917,58 Kč, přičemž součástí tohoto základu daně učinil nesprávně i částku ve výši 3 347 500 Kč, která byla plněna ve prospěch obchodní společnosti DXXX XXXY (PTY) LTD. Jedná se o obchodní společnost, jež je právnickou osobou založenou podle práva Jihoafrické republiky, která vlastní „rodinnou farmu“ právě v Jihoafrické republice. Této obchodní společnosti bylo plněno ze strany žalobkyně z titulu uzavřené smlouvy o zápůjčce. Z toho je údajně zřejmé, že z této „platby“ nelze doměřit žalobci srážkovou daň, neboť tato finanční částka nebyla plněna ve prospěch jediného akcionáře žalobkyně, ale ve prospěch jiné právnické osoby. Z takové platby se pak srážková daň dle práva nevybírání, a proto ji nelze ani doměřit. Dále měl dle žalobkyně učinit správce daně řadu dílčích nesprávných skutkových zjištění, na základě kterých dospěl k vydání napadených platebních výměrů za roky 2018 a 2019, když tato žalobkyně zahrnuje k tomuto žalobnímu bodu

80. Stran námitky nesprávného výpočtu daně žalovaný uvedl, že žalobkyně v této části pouze opakuje svá tvrzení, jež uplatnil při řízení před daňovými orgány. Žalovaný neshledal ve výpočtu daně žádné pochybení z důvodu, že ačkoliv se v roce 2018 formálně jednalo o výplatu zápůjček, tak vzhledem k tomu, že v roce 2019 byly tyto zápůjčky účetně započteny oproti snížení ostatních kapitálových fondů, je zřejmé, že se fakticky jednalo o výplatu příplatku mimo základní kapitál. V roce 2019 žalobkyně vyplatila na účty akcionáře finanční prostředky ve výši 57 716 417,53 Kč, a zde se již nejedná o zápůjčky, nýbrž přímo splátky příspěvku. Dále žalobkyně vyplatila částku 3 347 500 Kč, která byla podle popisu transakce v účetnictví vyplacena společností DXXX XXXY (PTY) LTD. Vzhledem k tomu, že tato výplata je účtována oproti účtu 365 – ostatní závazky ke společníkům – a zároveň dochází ke snížení ostatních kapitálových fondů (celkem byly v roce 2019 sníženy o 120 000 000 Kč a podle účetnictví činila částka 61 063 917,58 Kč přímé výplaty v roce 2019 včetně částky pro společnost DXXX XXXY (PTY) LTD, dále částka 48 053 611,46 Kč činila zápočty se zápůjčkami z let 2016, 2017 a 2018, a částka ve výši 10 882 470,96 Kč činila nárůst závazku ke společníkům), je dle žalovaného z uvedeného zřejmé, že žalobkyně tyto finanční prostředky vyplatila jako vratku příplatku mimo základní kapitál jedinému akcionáři Ing. D., a to nepřímo přes tuto společnost, ve které podle předložené Smlouvy o zápůjčce ze dne 8. 10. 2018 jmenovaný působí. Pro výše uvedené byly zdaněny částky, které byly údajně prokazatelně vyplaceny jakožto vrácení příplatku mimo základní kapitál na základě rozhodnutí jediného akcionáře.

81. Soud po seznámení se s daňovým spisem a touto žalobní námitkou dospěl k názoru, že argumentace žalobkyně se nijak neodlišuje od její argumentace v řízení před daňovými orgány. Soud se přiklání k vyjádření žalovaného, jenž uvedl, že opakování odvolacích námitek nemůže nahradit žalobní argumentaci, jelikož právě rozhodnutí o odvolání je předmětem přezkumu před soudem. Pakliže není z žaloby seznatelné, v čem přesně považuje argumentaci žalovaného za nesprávnou, nemá soud příliš možností toto rozhodnutí přezkoumat, aniž by se vychýlil ze své pozice nestranného arbitra.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

82. K tomuto soud uvádí, že se přiklání k argumentaci žalovaného, když je z případu zřejmé, že předmětná částka ve výši 3 347 500 Kč byla ve skutečnosti vratka příplatku mimo základní kapitál, což je seznatelné mj. z toho, že výplata byla účtována oproti účtu 365 – ostatní závazky společníkům, personální propojenosti osob a časového sledu událostí. Žalovaný proto nepochybil, když zdanil i tuto částku. Soud proto shledal, že ani tato námitka není důvodná.
83. Pro úplnost soud připomíná, že nemusí reagovat na všechny námitky žalobkyně, pokud proti nim uvede argumentaci, která je sama s to tyto námitky vyvrátit a v jejímž světle námitky neobstojí (rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 3 As 43/2021, body 14-15).

*Závěr a náklady řízení*

84. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
85. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 19. září 2024

Mgr. Marek Bedřich v. r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.