



Vyvěšeno dne: 2. 12. 2025

Svěšeno dne: 16. 12. 2025

Kristýna Blechová

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Petra Pospíšila v právní věci žalobce: **FORMPLAST PURKERT, s.r.o.**, se sídlem Bystřec 427, zastoupeného JUDr. Martinem Bohuslavem, advokátem se sídlem Italská 2581/67, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2025, č. j. 1544/25/5200-11433-710862, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 27. 8. 2025, č. j. 52 Af 3/2025 – 71,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Předmětem posouzení je otázka, zda daňové orgány žalobci správně stanovily daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně v souvislosti s vyplacením podílů na zisku jeho mateřské společnosti. Žalobce nepochybně, že je sám plátcem srážkové daně, pouze namítá, že správně se mělo jednat o daň z příjmů *fyzických (a nikoliv právnických) osob* vybíranou srážkou. Činí tedy sporným, kdo byl v posuzované věci poplatníkem srážkové daně, zda právnická či fyzická osoba.

[2] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně (a daň z příjmů právnických osob, ta ovšem nyní není předmětem přezkumu) za zdaňovací období roků 2017, 2018 a 2019. Konkrétně správce daně prošetřoval podíly na zisku, které žalobce vyplatil své mateřské společnosti Formplast Purkert Holding, a.s. (dále jen „Holding“), při jejichž výplatě

žalobce uplatnil osvobození od srážkové daně dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Skutkově se jednalo o to, že jediným společníkem žalobce byl původně Ing. Zdeněk Purkert, který v roce 2016 převedl svůj 100% obchodní podíl na nově založený Holding, jehož byl jediným akcionářem. Kupní cena za převod obchodního podílu byla stanovena na 1 008 640 000 Kč a Holding ji měl žalobci splácet v ročních splátkách ve výši 100 000 000 v roce 2017 - 2025 a ve výši 108 640 000 Kč v roce 2026. V kontrolovaných letech 2017, 2018 a 2019 žalobce na základě rozhodnutí valné hromady vyplácel podíly na zisku nově založené mateřské společnosti Holding ve výši 100 000 000 Kč za rok 2017 a za rok 2018, a ve výši 105 000 000 v roce 2019. Společnost Holding pak přeposílala tyto finanční prostředky Ing. Zdeňku Purkertovi jako splátky kupní ceny za převod obchodního podílu.

[3] Správce daně vydal dne 22. 6. 2023 tři platební výměry za zdaňovací období let 2017, 2018 a 2019, kterými žalobci stanovil z moci úřední daň z příjmu právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby v celkové výši 53 029 410 Kč. Uzavřel, že se v posuzované věci jednalo o zneužití práva. Za účelem splnění zákonných podmínek pro osvobození od srážkové daně byl totiž vytvořen „*umělý konstrukt*“ spočívající v založení obchodní společnosti Holding, která od svého jediného akcionáře (tj. původního vlastníka žalobce - Ing. Purkerta) odkoupila stoprocentní podíl ve společnosti žalobce. Vyplacením podílu na zisku mateřské společnosti Holding tak došlo toliko k formálnímu splnění podmínek pro osvobození od daně stanovených v § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona o daních z příjmů [žalobce vyplatil dividendy mateřské společnosti Holding, která je podle § 19 odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů poplatníkem specifikovaným v § 17 odst. 3 tohoto zákona]. Správce daně tedy konstatoval, že žalobci, jako plátcí daně, vznikla povinnost srazit a odvést 15 % srážkovou daň za poplatníka této daně, tj. za obchodní společnost Holding.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí správce daně odvolání, ve kterém zpochybnil závěr o zneužití práva. I kdyby však bylo namíste tento institut aplikovat, správce daně dle jeho názoru stanovil nesprávnou daň, neboť měl prověřovat (a poté eventuálně stanovit) daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou, nikoliv daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou. V důsledku pochybení správce daně tak došlo ke stanovení daňové povinnosti na nesprávné dani a současně k uplynutí lhůty pro stanovení daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou, které by výplata podílu na zisku mohla teoreticky podléhat.

[5] Žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl. Ztotožnil se se správcem daně, že v posuzované věci došlo ke zneužití práva, a proto bylo nutno žalobci doměřit daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou. Zdůraznil, že v případě zneužití práva spočívajícího v tom, že vlastníci (společníci, akcionáři) prostřednictvím ovládaných osob provedou sérii transakcí, jejichž hlavním (resp. převažujícím) cílem je získání neoprávněné daňové výhody na úkor společnosti, musí správce daně nastolit takový stav, jako by ke zneužití práva nedošlo. Mělo by tedy dojít k odčerpání neoprávněné daňové výhody. V daném případě by přitom případné provedení daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně vedlo ke shodnému výsledku: neoprávněná daňová výhoda by byla odčerpána ve shodné výši a v konečném důsledku rovněž v neprospěch beneficiantů neoprávněné daňové výhody. Pro volbu, zda má správce daně v takovém případě přistoupit k aplikaci daně z příjmů právnických či fyzických osob, neexistuje žádné materiální či procesní zákonné ustanovení. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudků ze dne ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 - 46, a ze dne 6. 9. 2023, č. j. 2 Afs 82/2022 - 53), v případě srážkové daně je daň standardně předepsána plátcí daně. Správce daně v případě žalobce rozhodl v souladu i s touto judikaturou.

pokračování

[6] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, ve které uvedl, že z procesní ekonomie již nerozporuje otázku zneužití práva, trvá však na tom, že správní orgány měly stanovit daň z příjmů fyzických osoby vybíranou srážkou, neboť při odhlédnutí od jakékoliv z transakcí, které žalovaný označil za umělé, by došlo k navození situace přímé výplaty podílu na zisku původnímu společníkovi žalobce – Ing. Purkertovi.

[7] Krajský soud neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Uzavřel, že daňové orgány stanovily daň správně. Z § 38d odst. 2 zákona o daních z příjmů vyplývá, že daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmu plynoucích z podílu na zisku (o kterou jde v posuzované věci) neodvádí daňový poplatník, ale plátce daně. Způsob odvodu dodatečně sražené daně a sankce se řídí jednak obecnou úpravou obsaženou v § 233 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jednak speciální úpravou obsaženou v § 38s zákona o daních z příjmů. Daňové orgány postupovaly v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž měla být srážková daň předepsána plátcí daně a skutečně tak předepsána byla. Žalobce tak nemohl být krácen na svých právech ve smyslu § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

II. Důvody kasační stížnosti

[8] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušil, eventuálně, aby zrušil napadený rozsudek a vrátil věc soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatel namítl, že se soud nevypořádal s jeho námitkou týkající se základního principu aplikace institutu zneužití práva, kterým je, že výsledná situace musí reflektovat stav, který by existoval, pokud by ke zneužívajícímu jednání vůbec nedošlo. V nyní posuzovaném případě proto poplatníkem daně musí být ten subjekt, který by byl poplatníkem ve stavu očištěném od umělých transakcí a nikoliv ten, kdo figuroval v jejich formální podobě. Pokud tedy žalovaný identifikoval jako umělou transakci „vložení Holdingu mezi stěžovatele a Ing. Purkerta“, bylo právě od tohoto jednání třeba odhlédnout a daňové důsledky posoudit tak, jako by k tomuto jednání nikdy nedošlo. Stěžovatel dále (obdobně jako v žalobě) nastínil možné scénáře, které by při důkladné aplikaci institutu zneužití práva mohly nastat. V každém případě by jediným relevantním příjmem byla výplata podílu na zisku společníkovi stěžovatele, panu Ing. Purkertovi, tedy fyzické osobě. Naopak je zřejmé, že poplatníkem dodaněného příjmu by neměla být společnost Holding, tj. právnická osoba. Tím je kategoricky vyloučeno stanovení daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou.

[10] Uvedené úvahy nevylučují ani závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 376/2018 - 46, který neřeší otázku správné aplikace zákazu zneužití práva, ale týká se především otázky, kde má být daň, která je již pravomocně stanovena, v konečném důsledku vybrána. Stejně tak se k otázce volby druhu daně nevyjadřoval ani rozsudek č. j. 2 Afs 82/2022 - 53. Argumentaci předestřenou stěžovatelem lze podpořit závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2022, č. j. 2 Afs 94/2021 - 48, v němž se jednalo o velice obdobný případ jako v nyní řešené věci. Soud zde aproboval závěr, že výplata podílu na zisku mateřské společnosti fakticky představovala výplatu podílu na zisku původnímu společníkovi a k přímé úhradě byla tedy stanovena daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou. O obdobnou situaci se jednalo rovněž v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023 - 79. V nyní posuzované věci však daňové orgány nesprávně vytvořily hybridní konstrukci, která částečně odhlíží od umělých transakcí pro účely odůvodnění aplikace institutu zneužití práva, ale zároveň tyto umělé transakce zachovává pro účely stanovení druhu doměřované daně.

[11] Dále stěžovatel namítl porušení zásady legality a stanovení správné daně. Krajský soud chybně aproboval postup žalovaného, resp. správce daně, který si bez zákonné opory zvolil, jakou daň doměří, a to pouze na základě úvahy o hospodárnosti řízení a neúčelnosti zahájení nové daňové kontroly. Stěžovatel vysvětlil, že volba daně není bezvýznamnou formalitou; na volbu konkrétního druhu daně se vážou jak odlišná hmotněprávní pravidla, tak i zásadní procesní důsledky pro daňový subjekt. Zejména stěžovatel poukázal na lhůtu pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Skutečnosti a úkony, které mají vliv na běh lhůty pro stanovení daně, musí být jednoznačně spojeny s konkrétní daní. Jinak by byla narušena právní jistota daňového subjektu ohledně toho, zda lze určitou daň za určité zdaňovací období ještě měnit a zda může být předmětem kontroly daňových orgánů. V posuzovaném případě správci daně nic nebránilo, aby rozšířil případný rozsah daňové kontroly i na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou. Přijmout tezi, že „je v zásadě jedno“, jaký druh daně bude doměřen, pokud se tím dosáhne shodného výnosu veřejného rozpočtu, by tedy bylo v přímém rozporu s principem zákonnosti ve veřejném právu.

[12] Závěr krajského soudu, že žalovaný stanovil daň správně, vychází z chybného výkladu ustanovení zákona o daních z příjmů a daňového řádu. Soud totiž zdůraznil rovinu výběru daně, zatímco zcela opomenul právní základ určení druhu daně (§ 8 zákona o daních z příjmů). Žádné ze zákonných ustanovení zmíněných soudem neumožňuje správci daně doměřit jiný druh daně, než který odpovídá skutečnému charakteru zdaňovaného příjmu a osobě poplatníka.

III. Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že nepovažuje námitky stěžovatele za důvodné, a proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[14] Zdůraznil, že druh daně se v posuzované věci odvíjí od osoby poplatníka daně. Správce daně stanovil stěžovateli daň z příjmů právnických osob, jakožto plátcí této daně, již podléhají příjmy vyplacené žalobcem mateřské společnosti, tj. právnické osobě a poplatníkovi daně, a to Holdingu. Formálně i materiálně byla totiž příjemcem dividend obchodní společnost Holding, která je právnickou osobou.

[15] Dle žalovaného v posuzované věci nedošlo k porušení zásady legality. Žalobce vyplatil dividendy formálně i materiálně mateřské společnosti - Holdingu, aniž by však vykonávala činnost, pro kterou byla založena. Jejím skutečným smyslem bylo vědomé odčerpání dlouhodobě naakumulovaného zisku způsobem, který vyloučil zdanění tohoto zisku i v budoucnosti. V situaci, v níž již byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob, by případná daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob vedla k témuž výsledku. Způsob odčerpání či restituce neoprávněně získané daňové výhody je přitom zcela v rukou správce daně.

[16] Nakonec žalovaný shrnul, že správce daně postupoval správně, pokud stěžovateli jako plátcí daně stanovil k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou. V důsledku zneužití práva totiž nebyly splněny materiální podmínky pro uplatnění osvobození od daně a zcela logickým důsledkem tohoto závěru pak je, že stěžovatel byl jako plátcé daně v souladu s § 38d odst. 2 zákona o daních z příjmů povinen v rámci vyplácení dividend srazit a odvést 15% daň za poplatníka této daně – tj. příjemce dividend, a za sražení a odvedení daně odpovídal z titulu svého postavení plátce daně (§ 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů).

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost **není** důvodná.

[19] Nejprve Nejvyšší správní soud uvádí, že napadený rozsudek splňuje kritéria přezkoumatelnosti, jak je stanovuje setrvalá judikatura (viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Krajský soud se vypořádal s podstatou žalobní argumentace a srozumitelně vysvětlil, proč ji nepovažoval za důvodnou. Není přitom pochybením, že se podrobně nezabýval veškerými rozsáhlými úvahami žalobce, které nepovažoval v kontextu podstaty věci za relevantní (viz např. nález ÚS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 bod 68, či rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, a ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Stěžovateli proto nelze přisvědčit, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný z důvodu, že se v něm krajský soud nezabýval žalobní námitkou týkající se aplikace institutu zneužití práva, a tedy tím, zda výsledná situace reflektovala stav, který by existoval při absenci zneužití. Podle krajského soudu bylo stěžejní, že daňové orgány správně předepsaly daňovou povinnost stěžovateli, který je za úhradu srážkové daně jako plátce této daně odpovědný. Závěry krajského soudu považuje Nejvyšší správní soud nejen za dostatečně odůvodněné, ale rovněž za věcně správné, jak rozvede níže.

[20] S ohledem na poměrně rozsáhlou kasační argumentaci Nejvyšší správní soud předeseílá, že se zaměří na podstatu věci. Povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností soudu poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý uplatněný argument, případně i na argumentaci směřující mimo jádro posuzované věci. Dále Nejvyšším správním soudem uvedené ucelené vypořádání podstaty sporu tak ve svém souhrnu obsahově vyvrátí i jednotlivé dílčí kasační námitky (v tomto směru srov. např. nález ÚS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; a rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, popřípadě ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50).

[21] Pro posouzení věci je relevantní následující právní úprava týkající se zdanění výplaty podílu na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným. Podle § 36 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů činí zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a § 17 tohoto zákona, tj. pro fyzické a právnické osoby, pokud není v odst. 1 nebo 5 stanoveno jinak, 15 % z podílu na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným. Podle § 38d odst. 2 zákona o daních z příjmů platí, že „[u] příjmů plynoucích z podílu na zisku uvedených v § 36, s výjimkou příjmů plynoucích ze zaknihovaných cenných papírů, 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“. Ustanovení § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů dále stanoví, že „[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“.

[22] Právní úprava správy daně vybírané srážkou je obsažena v § 233 a násl. daňového řádu. Podle § 233 odst. 3 daňového řádu platí: „*Zjistí-li správce daně, že plátce daně nesplnil svoji povinnost a v důsledku toho není daň vybírána srážkou uhrazena, stanoví ji plátcí daně k přímé úhradě.*“

[23] Kasační soud pro přehlednost opakuje, že v posuzované věci správce daně provedl u stěžovatele daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla jednak *daň z příjmů právnických osob* (která nyní není předmětem přezkumu) a jednak *daň z příjmů vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně* za zdaňovací období let 2017, 2018 a 2019. Správce daně dospěl k závěru, že v souvislosti s vyplacením podílu na zisku materské společnosti žalobce došlo ke zneužití práva (viz výše bod 3 tohoto rozsudku), a podmínky pro osvobození žalobcem vyplacených podílů na zisku od srážkové daně dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona o daních z příjmů tak byly splněny toliko formálně. Stěžovatel již v soudním řízení nijak nezpochybňuje, že se zde skutečně jednalo o zneužití práva, a tedy, že měl správce daně v souladu s ustálenou rozhodovací soudní praxí přistoupit k odčerpání neoprávněné daňové výhody. Zpochybnil však způsob, jakým daňové orgány institut zneužití práva aplikovaly. Mezi stranami sporu tedy není pochyb o tom, že správce daně byl oprávněn stanovit stěžovateli srážkovou daň (a odčerpat tak neoprávněnou daňovou výhodu). Stěžovatel však činí sporným to, že by se v jeho konkrétní situaci měla srážková daň odvíjet od akciové společnosti Holding (tj. právnické osoby) jako příjemce platby, a tedy poplatníka daně. Naopak má za to, že jako jediný mohl být poplatníkem daně Ing. Purkert (tj. fyzická osoba), k němuž ve skutečnosti směřovaly finanční prostředky v podobě vyplacených podílů na zisku společnosti stěžovatele. Daňové orgány proto dle stěžovatele stanovily nesprávný druh daně, neboť byly oprávněny předepsat pouze daň z příjmů *fyzických osob* vybíranou srážkou dle zvláštní sazby.

[24] Nejvyšší správní soud se s argumentací stěžovatele, která se do určité míry mýjí s podstatou věci, resp. od ní odvádí pozornost, neztotožňuje. Ze závěrů daňové kontroly je zjevné, že znaky zneužití práva společně vykazovalo jak jednání akciové společnosti Holding, tj. právnické osoby, které stěžovatel vyplatil podíly na zisku, tak Ing. Purkerta, původního jediného společníka stěžovatele, k němuž *de facto* směřovaly vyplacené finanční prostředky. Podstatou aplikace institutu zákazu zneužití práva je přitom snaha o to, aby byl nastolen takový stav, jako by ke zneužití vůbec nedošlo. Výsledkem tedy mělo být odčerpání neoprávněně získané daňové výhody, a to od osoby mající povinnost srážku daně provést a zároveň odpovědnost srážkovou daň odvést. Tohoto cíle bylo v posuzované věci jednoznačně dosaženo tím, že správce daně předepsal stěžovateli daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně. Pokud by totiž ke zneužití práva nedošlo [a tedy nebyly by uměle naplněny podmínky pro osvobození od srážkové daně ve smyslu § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona o daně z příjmů], byl by stěžovatel, jakožto plátce daně, v souladu s § 38d odst. 2 zákona o daních z příjmů povinen v souvislosti s vyplacením podílů na zisku tuto srážkovou daň odvést.

[25] Jak zcela trefně vysvětlil krajský soud v bodě 14 napadeného rozsudku, smyslem srážkové daně je skutečnost, že majetková odpovědnost za řádné sražení a odvedení daně primárně stíhá plátce daně a nikoliv poplatníka. Pokud tedy stěžovatel srážkovou daň neodvedl, ač tak učinit měl, v souladu s § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů a § 233 a násl. daňového řádu mu proto bylo nutno dodatečně tuto daňovou povinnost stanovit a uložit její uhrazení. To se také v posuzované věci stalo.

[26] V souvislosti s argumentací stěžovatele, že správně by měl být za poplatníka srážkové daně považován Ing. Purkert, neboť k němu ve skutečnosti mířily finanční prostředky, a nikoliv akciová společnost Holding, Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pro posouzení věci není role jednotlivých subjektů zúčastněných na zneužívající transakci rozhodující. Tato skutečnost totiž

pokračování

nemá na daňovou povinnost stěžovatele, jakožto plátce srážkové daně, žádný vliv (k tomu viz již krajským soudem odkazovaný rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 - 46, body 54, 55).

[27] Je tak nutno přisvědčit žalovanému, že konkrétní způsob odčerpání neoprávněně získané výhody, či „restituce“ je v obdobných případech při aplikaci institutu zneužití práva v rukou správce daně a odvíjí se od konkrétních okolností případu (viz rozsudky NSS č. j. 6 Afs 376/2018 - 46 a č. j. 2 Afs 82/2022 - 53). V nyní posuzované věci tak bylo v podstatě na volbě správce daně, zda stěžovateli stanoví daň z příjmů právnických nebo fyzických osob vybíranou srážkou dle zvláštní sazby daně. Obě tyto cesty by totiž vedly k totožnému výsledku, a to stanovení daňové povinnosti stěžovateli jakožto plátcí daně, jehož stíhá povinnost tuto daň srazit a odvést. Jedině stěžovatel nesl odpovědnost za úhradu srážkové daně z částky, kterou v podobě podílů na zisku vyplatil akciové společnosti Holding. Ostatně, i v případě, kdy by nebylo možno osobu poplatníka srážkové daně jednoznačně určit, resp. by nebylo možné dohledat, kam skutečně částka představující výplatu podílů na zisku směřovala, avšak bylo by zřejmé, že k provedení takové platby přesto došlo, by správce daně měl stěžovateli (jakožto plátcí daně) stanovit povinnost daň srazit a odvést.

[28] Kasační soud tedy shodně s krajským soudem shrnuje, že daňové orgány postupovaly správně, pokud v posuzované situaci „zasažené“ zneužitím práva stanovily stěžovateli (jako plátcí daně) daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně. Krajský soud tak správně uzavřel, že stěžovatel nemohl být postupem daňových orgánů, resp. tím, že za poplatníka daně považovaly akciovou společnost Holding, a nikoliv původního jediného společníka stěžovatele Ing. Purkerta, jakkoliv krácen na svých veřejných subjektivních právech ve smyslu § 65 s. ř. s. Kasační soud rovněž neshledal, že by v posuzované věci došlo k porušení § 148 odst. 1 daňového řádu, tedy ke stanovení daňové povinnosti po uplynutí prekluzivní lhůty. K tomu kasační soud pro úplnost připomíná, že lhůta pro stanovení daně se v případě srážkové daně odvíjí od lhůty k podání vyúčtování, jakožto řádného daňového tvrzení (viz rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2026, č. j. 1 Afs 307/2024 - 31). Povinnost podat vyúčtování má přitom dle § 38d odst. 9 zákona o daních z příjmů plátce srážkové daně (daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena dne 2. 2. 2021, tedy v rámci zákonné tříleté lhůty pro stanovení srážkové daně za posuzovaná zdaňovací období).

[29] Uvedený závěr není nijak v rozporu se stěžovatelem odkazovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 31. 10. 2022, č. j. 2 Afs 94/2021 - 48, se jednalo o poněkud jinou skutkovou situaci, v níž daňové orgány dospěly k závěru, že se jednalo o zastřené právní jednání, konkrétně o transakci spočívající ve vyplacení dividend zahraničnímu společníkovi tehdejšího žalobce, přičemž skutečným vlastníkem vyplacených podílů byl český společník žalobce, neboť došlo k navýšení jeho majetku. Za těchto skutkových okolností tedy správce daně doměřil tehdejšímu žalobci daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně. Dále stěžovatel odkazoval na rozsudek ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023 - 78, který se však primárně zabýval otázkou existence zneužití práva a nikoliv určením osoby poplatníka srážkové daně. Ani jeho závěry se nijak neprotiví závěrům nyní napadeného rozsudku.

V. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud tedy neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[31] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 2. prosince 2025

L. S.

Lenka Kaniová v. r.
předsedkyně senátu