



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Rutsche a soudců Mgr. Heleny Konečné a JUDr. Pavla Kumprechta ve věci žalobkyně obchodní společnosti **Elektrárny Opatovice, a. s.**, IČO: 28800621 (dříve International Power Opatovice, a. s., IČO 45534292), se sídlem v Opatovicích nad Labem, 532 13 Pardubice 2, zast. Ing. Davidem Borkovcem, daňovým poradcem se sídlem v Jílovém u Prahy, Pod Kaštankou 557, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. května 2008, čj. 3816/08-1200-602006, t a k t o :

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. května 2008, čj. 3816/08-1200-602006, se z r u š u j e a věc se mu v r a c í k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobkyni na nákladech řízení částku 9.200,-- Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně do rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích (dále také jen „správce daně“) ze dne 29. 8. 2007, čj. 172810/07/248912/4289, kterým jí byla předsána k přímému placení daňová povinnost ve výši 20.311.600,- Kč na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 vybírané srážkou podle zvláštní sazby.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí a navrhla jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Postup žalovaného shledala nezákonným pro nesprávnou aplikaci ustanovení § 37 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve spojení s čl. 10 smlouvy s Velkou Británií, jakož i pro nesprávnou aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Žalobkyně předně nesouhlasila s názorem žalovaného ohledně nutnosti aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu ani s jeho tvrzením, že v předmětné věci dochází ke zneužití mezinárodní smlouvy, resp. ke zneužití práva. Má zato, že žádná ze společností v rámci holdingu nic nezastírala, vlastnická struktura byla plně transparentní a změny ve vlastnické struktuře nebyly právními úkony předstíranými, jimiž by jednotlivé společnosti dávaly najevo něco, co ve skutečnosti nechtěly. Nešlo tedy o simulované právní úkony. Navíc se dle jejího názoru koexistence simulace právních úkonů a zneužití práva pojmově vylučuje. Žalobkyně důrazně popřela, že by jediným důvodem existence nizozemské společnosti International Power Holdings B.V. (dále jen společnost „IPHBV“), bylo získání nelegitimního daňového zvýhodnění, které by bylo v rozporu s principem rozumného uspořádání společenských vztahů. Poukázala na znění mezinárodní smlouvy s Nizozemím, která nepožaduje, aby byla dividenda vyplácena "skutečnému vlastníkov", přičemž má zato, že tato smlouva pojem "skutečný vlastník" neuvádí nikoliv z důvodu, že v době uzavření smlouvy nebyl tento pojem užíván, jak dovozuje žalovaný, ale z toho důvodu, že se strany při uzavření smlouvy dohodly, že při aplikaci jejího čl. 10 nebude požadováno, aby příjemce dividendy byl jejím skutečným vlastníkem. Na podporu tohoto svého názoru poukázala žalobkyně na smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s jinými státy (např. Belgií, USA a Slovinskem). Trvala proto na svém názoru, že na převod dividend aplikovala správný právní předpis, tj. smlouvu s Nizozemím, neboť pro aplikaci této smlouvy byly dle jejího názoru splněny veškeré zákonné podmínky, tj. společnost IPHBV byla majoritním vlastníkem akcií žalobkyně, měla tak jako jediná společnost právní nárok na dividendy vyplácené žalobkyní v roce 2003 dle počtu akcií, které vlastnila, žalobkyně této společnosti dividendy skutečně vyplatila a převedla na bankovní účet uvedený v písemné instrukci a vlastník a příjemce dividend (společnost IPHBV) byla daňovým rezidentem Nizozemí. Dle žalobkyně je navíc argumentace žalovaného nesprávná i kdyby institut "skutečného vlastníka" byl v dané věci aplikovatelný, neboť společnost IPHBV byla skutečným vlastníkem dividend, nikoliv jen platebním zprostředkovatelem.

Žalobkyně s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Evropského soudního dvora dále zdůraznila, že je třeba 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), od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. V této souvislosti zejména odmítla závěr žalovaného, že jediným důvodem existence společnosti IPHBV bylo dosáhnout úspory na srážkové dani, tj. zneužití mezinárodní smlouvy s Nizozemím. Popsala důvody existence hierarchické vlastnické struktury a zakládání holdingových společností, přičemž poukázala na

skutečnost, že od založení společnosti IPHBV v roce 2001 ke změně vlastnické struktury žalobkyně nedošlo, tj. společnost IPHBV je dosud jejím majoritním vlastníkem, přestože Česká republika je již několik let členem Evropské unie. Skutečnost, že zmíněná společnost je vlastníkem akcií žalobkyně, má své ekonomické a právní opodstatnění, přičemž daňové hledisko nebylo hlediskem jediným a rozhodujícím.

Žalobkyně dále uvedla, že pokud šlo o její odpověď na dotaz správce daně týkající se instrukce společnosti IPHBV k převodu dividend přímo na účet společnosti International Power plc. (dále jen „společnost IPR“), nejprve sice odpověděla, že mohlo jít pravděpodobně o výplatu mezitímních dividend, následně pak vyjádřila pouze domněnku, že mohlo jít o poskytnutí půjčky. Přesné důvody jí však známy nebyly a ani být nemohly, neboť se jí tato skutečnost nedotýkala, týkala se údajů o vztazích mezi jinými subjekty. Žalobkyně má dále zato, že správce daně a následně i žalovaný nesprávně opírají svá tvrzení zejména o jednu větu obsaženou v čl. 4.1.1.6 dokumentu Central European Business Plan. Zdůraznila však, že předmětná věta primárně pouze popisovala fakta, která byla zřejmá, tj. že dividendy vyplácené žalobkyní svému majoritnímu vlastníkovu (společnosti IPHBV) nepodléhají srážkové daně podle smlouvy s Nizozemím, a že po přistoupení České republiky do Evropské unie výplata dividend rovněž nepodléhá této dani dle harmonizované právní úpravy obsažené ve Směrnici Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností. Dle žalobkyně žalovaným citovaná věta z předmětného obchodního plánu (Central European Business Plan) v žádném případě nepředstavuje právní titul, podle kterého by společnosti IPR vznikl nárok na dividendu vyplácenou žalobkyní, ani závaznou instrukci, na základě které by jednaly všechny osoby v rámci holdingu.

Žalobkyně závěrem vznesla i námitky procesního charakteru, konkrétně to, že argumentace o zneužití práva byla poprvé uplatněna žalovaným až v rámci odvolacího řízení. Žalovaný tak v předmětném případě dle jejího názoru změnil právní kvalifikaci (tj. dovodil zneužití práva), aniž by ji s tím seznámil a umožnil jí předložit nebo navrhnout další důkazy vylučující novou právní kvalifikaci. Má zato, že tím došlo k porušení zásady dvouinstančnosti.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně při daňové kontrole zjistil, že žalobkyně zaslala dne 2. 7. 2003 na účet britské společnosti IPR, která je nepřímým vlastníkem žalobkyně, řídící společností v holdingu a ovládající osobou ve smyslu ustanovení § 66a zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), dividendy ve výši 616.001.392,- Kč. Na základě žalobkyní předloženého dokumentu Central European Business Plan a na základě zjištění ohledně konání valných hromad a časového nesouladu rozhodování o výplatě dividend v holdingu ve vztahu ke skutečnému datu výplaty, postupu žalobkyně při výplatách dividend a na základě údajů uváděných žalobkyní ve vztahu ke Sdělení Ministerstva financí čj. 251/122 867/2000 k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“ dospěl správce daně k závěru, že skutečným vlastníkem předmětných dividend byla britská společnost IPR. Proto rozhodl o aplikaci smlouvy mezi vládou České a Slovenské

federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a zisků z majetku, publikované pod č. 89/1992 Sb. (dále jen „smlouva s Velkou Británií“), na zdanění příjmu dividend vyplacených zahraniční osobě srážkou ve výši 5% podle čl. 10 této smlouvy.

Žalovaný konstatoval, že předmětem sporu je aplikace mezinárodních smluv za účelem zdanění předmětných dividend podle platné legislativy. Uvedl, že dividendy jsou příjmem z kapitálu, který vlastníci akcií dávají k dispozici společnosti, a z titulu této investice mají právo na podíl na zisku, který jejich vložený kapitál přináší. Osobou, která řídila jak žalobkyni, tak ostatní společnosti v holdingu, je britská společnost IPR, která má fakticky možnost ovlivňovat pohyb kapitálu v holdingu. Tato společnost vlastnila akcie žalobkyně, toto své právo však postoupila na nizozemskou společnost National Power International Holdings B. V. (dále jen "společnost NPIHBV") a následně převodem akcií této společnosti byla založena v Nizozemí další společnost International Power Holdings B. V. (dále jen "společnost IPHBV"), která se tak stala majoritním vlastníkem žalobkyně. Jejím přínosem bylo dle žalovaného ve skutečnosti to, že byla založena a využívána za účelem vyhnout se srážkové dani za dividendy do doby přistoupení České republiky k Evropské unii, jak požadovala instrukce řídící společnosti v holdingu v čl. 4.1.1.6. dokumentu Central European Business Plan. V daném případě to tedy nebyla nizozemská společnost IPHBV, kdo investoval kapitál, tato společnost neměla sama ani vlastní zdroje na nákup akcií žalobkyně. Investorem svého kapitálu, kterým uhradila hodnotu pořizovací ceny akcií v plné výši, byla britská společnost IPR, která je proto dle žalovaného také skutečným vlastníkem předmětných dividend, na které měla jako jediný skutečný investor kapitálu nárok. Zaslání předmětné částky dividend přímo na účet britské společnosti IPR proto dle žalovaného svědčí o dodržení postupu daných instrukcemi ve zmíněném dokumentu, dle kterých byla nizozemská společnost IPHBV pouze formálním příjemcem dividend, což ve skutečnosti vylučuje její jiný užitek z dividend. Pro holding znamenal tento postup úsporu na srážkové dani dosažené použitím mezinárodní smlouvy s Nizozemím s výhodnější sazbou. Dle žalovaného se jedná o formální postup výplaty dividend nizozemské společnosti IPHBV, který byl zvolen právě za účelem vyhnutí se zdanění dividend do doby přistoupení České republiky k Evropské unii. Ve skutečnosti tak došlo k přímému vyplacení předmětných dividend rovnou na účet IPR, která jediná měla z těchto dividend skutečný užitek.

Žalovaný dále uvedl, že přestože mezinárodní smlouva s Nizozemím nepoužívá pojem "skutečný vlastník", ale hovoří pouze o "příjemci", přesto se automaticky tato interpretace předpokládala, jak vyplývá z modelové smlouvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen "OECD"). Provádění výplaty dividend společnosti, která z nich má skutečný užitek (skutečný vlastník), přes spojené osoby v holdingu, umožněné dočasným převodem vlastnictví akcií spojených osob a aplikací mezinárodní smlouvy bez daňového zatížení skutečného vlastníka tohoto příjmu znamená dle žalovaného jen způsob vyhnutí se zdanění tohoto příjmu ve státu zdroje. Mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění lze totiž aplikovat na základě skutečného, nikoliv zastřeného právního stavu, kterým byl v tomto případě účelový převod vlastnictví akcií na nově založenou nizozemskou

společnost IPHBV. Aplikace mezinárodní smlouvy a výhod z ní plynoucích se odvíjí od skutečného vlastníka dividend, nikoliv od osoby, kterou takový příjem pouze protéká. Žalovaný zdůraznil, že mezinárodní smlouvy není možné uplatňovat způsobem, který by znamenal vyhnutí se zdanění příjmů nebo neoprávněné využití výhod ze strany daňových subjektů i ze strany správců daně. Samotný fakt, že vlastník akcií žalobkyně má sídlo v Nizozemí a je nizozemským daňovým rezidentem, nezakládá právo na aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Nizozemským královstvím.

Žalovaný uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že uplatnila mezinárodní smlouvu s Nizozemím a sníženou sazbu srážkové daně ve výši 0% oprávněně. Přisvědčil závěrům správce daně v tom, že mělo být postupováno dle čl. 10 mezinárodní smlouvy s Velkou Británií a v souladu § 22 odst. 1 písm. g) bod 3, § 36, § 37, § 38d a § 38s zákona o daních z příjmů, když správce daně zjistil, že se společnost IPR nepřímo podílí na řízení, kontrole nebo majetku podniku druhého smluvního státu a že jsou v tomto případě jak žalobkyně, tak ostatní zúčastněné společnosti v holdingu, ve svých finančních vztazích vázány podmínkami, které jim byly uloženy a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi podniky nezávislými. Předmětné dividendy tak musely být zdaněny v České republice, tj. ve státě, ve kterém je vyplácející společnost rezidentem.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný poukázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Zopakoval a dále podrobně rozvedl důvody, proč dle jeho názoru nebyla žalobkyně oprávněna uplatnit osvobození výplaty dividend v roce 2003 od srážkové daně dle čl. 10 mezinárodní smlouvy s Nizozemím, ale měla použít čl. 10 bod 2 mezinárodní smlouvy s Velkou Británií a odvést z vyplacených dividend srážkovou daň ve výši 5%. V této souvislosti znovu poukázal na Sdělení Ministerstva financí České republiky čj. 251/122 867/2000 k problematice pojmu "skutečný vlastník". Doplnil, že na základě mezinárodního dožádání obdržel vyjádření nizozemské a britské daňové správy k posuzovaným otázkám, z nichž dovodil, že jeho závěry byly správné.

V doplnění žaloby žalobkyně rozšířila žalobní body o novou žalobní námitku, a to, že správce daně nepostavil najisto, z jakého důvodu a na základě jakých skutečností zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, což je v hrubém rozporu s právními závěry prezentovanými v nálezů Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Ve světle zmíněného nálezu je dle jejího názoru nutno hledět na úkon, kterým správce daně zahájil daňovou kontrolu na daň z příjmů jako na úkon ryze formální a proto neústavní, a to z důvodu nedostatku apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jejich sdělení žalobkyni, jakož i jejich vyjádření. Žalobkyně má proto zato, že zahájení daňové kontroly dne 19. dubna 2005, resp. daňovou kontrolu jako celek, nelze považovat za úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Správce daně tak pravomocně rozhodl o doměření daňové povinnosti na základě úkonu provedeného v rozporu se zákonem.

Žalobkyně současně ve svém podání reagovala i na vyjádření žalovaného k žalobním námitkám. Opětovně zdůraznila, že smlouva s Nizozemím o zamezení dvojího zdanění nepožaduje, aby dividendy byla vyplácena skutečnému vlastníku a poukázala na v mezinárodních smlouvách používané pojmy "vlastník" a "skutečný vlastník", resp. "příjemce" a "skutečný příjemce", přičemž má zato, že každý z těchto pojmů má svůj specifický obsah a dopad při aplikaci smlouvy. V daném případě je dle jejího názoru patrná vůle smluvních států osvobodit výplatu dividend v případě, že jejich příjemce je kvalifikovaným vlastníkem. K vyjádřením britské a nizozemské daňové správy žalobkyně namítla, že nebyla s těmito důkazními prostředky seznámena, navíc odpověď britské daňové správy obdržel žalovaný až cca 4 měsíce po vydání svého rozhodnutí. Dle žalobkyně je zřejmé, že daňové orgány před vydáním svých rozhodnutí nezjistily náležitě skutkový stav. Pokud jde o obsah zmíněných písemností, dle žalobkyně nesvědčí o tom, že nebyla oprávněna uplatnit osvobození výplaty dividend od srážkové daně v souladu s čl. 10 smlouvy s Nizozemím. Naopak potvrzují, že společnosti v holdingu postupovaly transparentně, v souladu s tamním daňovým a obchodním právem a že proběhlé transakce měly ekonomickou podstatu.

V replice na doplnění žaloby se žalovaný neztotožnil se žalobní námitkou týkající se povinnosti zahájit daňovou kontrolu pouze na základě na jisto postaveného podezření nebo konkrétní skutečnosti „ospravedlňující“ zahájení daňové kontroly a nesouhlasil tak s povinností uvádět jakýkoliv další konkrétní důvod v protokolu o zahájení daňové kontroly. Poznamenal, že v žalobkyní zmiňovaném nálezu Ústavního soudu bylo rozhodováno o individuální ústavní stížnosti, kde stěžovatel namítal formální zahájení daňové kontroly a formální nedostatky protokolu o zahájení daňové kontroly, a Ústavní soud dospěl k závěru, že zahájení daňové kontroly bylo svévolné. V případě žalobkyně je však zřejmé, že daňovou kontrolu správce daně skutečně zahájil, zahájení žalobkyně akceptovala a byla se správcem daně v součinnosti. Dle žalovaného není povinností správce daně ospravedlňovat zahájení daňové kontroly podezřením nebo vymezením jednotlivé konkrétní skutečnosti, neboť daňová kontrola není zákonem pojímána prioritně jako prostředek k dodatečnému stanovení daně, ale jako prostředek, kterým se zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, přičemž nemusí vždy vyústit k vydání individuálního správního aktu (platebního nebo dodatečného platebního výměru). Žalovaný proto neshledal, že by byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola neústavním způsobem, proto má i za prokázané, že zahájení kontroly dne 19. 4. 2005, resp. daňovou kontrolu jako celek, lze považovat za úkon, který ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu přerušil běh lhůty pro vyměření daně. Ve vztahu k ostatním námitkám žalovaný odkázal na text napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě, přičemž některé argumenty ještě dále podrobněji rozvedl.

Krajský soud svým rozsudkem ze dne 30. 11. 2009, čj. 30 Ca 90/2008-38, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Při posouzení žalobní námitky poukazující na neústavnost postupu správce daně při zahájení daňové kontroly vycházel z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/2007, podle něhož použití daňové kontroly nemůže být svévolné, nýbrž musí

být odůvodněno legitimními důvody existujícími v době jejího zahájení a tyto důvody musí být daňovému subjektu sděleny. Z obsahu správního spisu v předložené věci (zejména z protokolu o zahájení daňové kontroly), krajský soud zjistil, že správce daně neuvedl žádné konkrétní důvody k zahájení daňové kontroly, tj. že žalobkyní původně přiznaná daň je nižší než by měla být, a zjevně tedy nebyly žalobkyni žádné důvody sděleny. Správce daně tak neosvědčil existenci důvodů pro zahájení daňové kontroly, což shledal krajský soud v rozporu se závěry uvedenými ve zmíněném nálezu Ústavního soudu. Daňová kontrola ve vztahu k daňové povinnosti za kontrolované období proto nebyla v daném případě úkonem provedeným v souladu s ústavním pořádkem a důkazy svědčící pro vydání dodatečných platebních výměrů byly získány protiústavně. Zahájení daňové kontroly dne 19. dubna 2005, resp. daňovou kontrolu jako celek, nepovažoval proto krajský soud za úkon způsobilý ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu přerušit běh lhůty pro vyměření daně a možnost vyměření či doměření daně zanikla dnem 31. 12. 2006. Pokud bylo rozhodnutí žalovaného vydáno až 13. 5. 2008, stalo se tak po lhůtě. Krajský soud současně poukázal na obecnou závaznost nálezů Ústavního soudu a obdobnost jím řešeného případu s daným nálezem.

Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost, ve které namítl, že krajský soud při výkladu ustanovení § 16 a § 47 daňového řádu vycházel pouze z citovaného nálezu, který je ojedinělý a nepředstavuje konstantní judikaturu ani Ústavního soudu ani správních soudů. Nález nebyl zveřejněn ve Sbírce zákonů, jak je u zcela zásadních nálezů obvyklé. Jedná se o nález zcela překvapivý, navíc se týkal případu fyzické, nikoliv právnické osoby. I při obecné závaznosti nálezů je dle žalovaného třeba odlišovat specifika, která jsou spojena s konkrétním případem a která v některých případech vylučují, aby se závěr stal obecným pravidlem. Nález sice obecně poukazuje na nezbytnost konkretizace důvodů pro zahájení kontroly, ovšem postrádá specifikaci oné míry konkrétnosti pochybností či podezření, že daňovým subjektem přiznaná a správcem daně původně vyměřená daň neodpovídá skutečnosti.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti dne 27. 5. 2010 rozsudkem čj. 2 Afs 10/2010-71 tak, že shora citovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Poukázal zejména na svůj rozsudek ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009-52, v němž vyslovil, že „právní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva...". Poznamenal, že ústavní kautela závaznosti právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů však neplatí bezvýjimečně a že krajský i Nejvyšší správní soud nemusí mechanicky převzít právní názor obsažený v nálezu Ústavního soudu, pokud neopomene ústavní dimenzi věci a relevantní ústavněprávní výklady a nabídne opodstatněné a vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchýlil.

Nejvyšší správní soud uvedl, že v daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Z obsahu citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 je dle Nejvyššího správního soudu patrné, že se v něm Ústavní soud nevypořádal s jeho relevantní judikaturou, ve které vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud závěrem shrnul, že plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 (tj. ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu). Domnívá se však, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu, a za situace, kdy v něm Ústavní soud explicitně nevyvrátil, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nastává situace, kdy se citovaný nálezn Ústavního soudu dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Za této situace se Nejvyšší správní soud domnívá, že se může od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit a také tak učinil. Vyslovil, že daňová kontrola, při jejímž zahájení správce daně daňovému subjektu nesdělil konkrétní pochybnosti či podezření, že původně přiznaná a vyměřená daň je nižší než měla být, vyhoví ústavní kautele proporcionality zásahu veřejné moci do autonomní sféry jednotlivce, kterou vymezuje § 2 odst. 2 daňového řádu. Konstatoval, že samotná a obecná námitka daňového subjektu, že daňová kontrola u něj byla zahájena svévolně, nemůže uspět, a to

především proto, že nelze vyloučit provádění namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné.

Krajský soud po zrušení jeho rozhodnutí Nejvyšším správním soudem pokračoval v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání v souladu s jeho ustanovením § 51 odst. 1, a ve smyslu ustanovení § 110 odst. 3 cit. zákona vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí dospěl k následujícím závěrům.

Předně s odkazem na obsáhlé odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu dne 27. 5. 2010, čj. 2 Afs 10/2010-71, je nutno za nedůvodnou označit žalobní námitku neústavnosti zahájení daňové kontroly. Ve světle závěrů Nejvyššího správního soudu nemůže samotná obecná námitka žalobkyně, že daňová kontrola u ní byla zahájena svévolně, uspět. Nelze totiž, jak uvedl Nejvyšší správní soud, vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Daňová kontrola nebyla přitom zahájena ani pouze formálně, ani na konci lhůty pro vyměření daně, přičemž řádně a přiměřeným způsobem pokračovala. K této otázce proto krajský soud uzavírá, že daňová kontrola v projednávané věci nebyla zahájena nezákonně, jednalo se proto o úkon přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu.

Návazně na uvedené je tedy pak k námitce prekluze nutno uvést, že dle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Dle odstavce 2 věty první tohoto paragrafu, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Lhůta k vyměření daně stanovená v § 47 odst. 1 daňového řádu počala v daném případě běžet 31. 12. 2003 a uplynula by, pokud by nenastaly další skutečnosti mající vliv na její běh dnem 31. 12. 2006. V roce 2005 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu. Jde přitom o úkon (jako celek), který má za následek přerušení běhu prekluzivní lhůty, neboť bezpochyby směřuje k vyměření nebo doměření daně. Došlo tak k přerušení běhu prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, a ta proto začala běžet znovu od konce roku 2005 a uplynula dnem 31. 12. 2008. Platební výměr na daň z příjmů právnických osob vybíraný srážkou podle zvláštní sazby daně vydal správce daně dne 29. 8. 2007 a o odvolání proti němu rozhodl odvolací orgán dne 13. května 2008 (právní moci rozhodnutí nabylo dne 14. května 2008), tj. před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření, resp. doměření daně.

K posouzení dalších žalobních námitek pak ze správního spisu vyplynuly následující relevantní skutečnosti. Žalobkyně měla dle rozhodnutí valné hromady konané dne 5. 6. 2003 vyplatit ve zdaňovacím období roku 2003 akcionářům dividendy, přičemž celková částka dividend připadající na akcie ve vlastnictví

majoritního akcionáře – nizozemské společnosti IPHBV činila 616.001.392,- Kč. Dle písemné instrukce zaslané žalobkyni touto společností převedla žalobkyně předmětnou částku dne 2. 7. 2003 na bankovní účet britské společnosti IPR. Žalobkyně na převod dividend aplikovala čl. 10 mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s Nizozemím, když měla zato, že pro aplikaci této smlouvy byly splněny veškeré zákonné podmínky, a proto z této částky nesrazila srážkovou daň dle ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 zákona o daních z příjmů. Naproti tomu správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že skutečným vlastníkem předmětných dividend byla britská společnost IPR, proto aplikoval mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění uzavřenou s Velkou Británií, dle níž jsou příjmy z dividend vyplacených zahraniční osobě zdaněny srážkou ve výši 5%. Platebním výměrem proto žalobkyni předepsal k přímému placení daň ve výši 20.311.600,- Kč.

Není sporu o vlastnické struktuře žalobkyně v roce 2003, kdy britská společnost IPR byla řídicí společností v holdingu (ve smyslu ustanovení § 66a obchodního zákoníku), nepřímým vlastníkem žalobkyně a ovládající osobou na základě přímého disponování 100% hlasovacích práv britské společnosti National Power International Holdings Ltd. (dále jen "NPIH Ltd."). Posledně zmíněná společnost vlastnila 100% podíl v nizozemské společnosti NPIHBV, přičemž ta vlastnila 100% podíl v nizozemské společnosti IPHBV. Společnost IPHBV byla založena v roce 2001 a od svého založení byla (tj. i v roce 2003) majoritním vlastníkem žalobkyně, neboť vlastnila 96% akcií žalobkyně, které nabyla od společnosti NPIHBV.

Dle ustanovení § 178 odst. 1 obchodního zákoníku má akcionář právo na podíl ze zisku společnosti (dividendu), který valná hromada podle výsledku hospodaření schválila k rozdělení.

Dividendový příjem akcionáře z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky se zdaňuje dle ustanovení § 36 odst. 2 písm. b) bod 1 zákona o daních z příjmů zvláštní sazbou daně (srážková daň) 15 %. Z ustanovení § 38d odst. 2 a 3 téhož zákona vyplývá, že u dividendových příjmů plynoucích z účasti v akciové společnosti, s výjimkou dividendových příjmů plynoucích ze zaknihovaných akcií, a u 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 valná hromada nebo členská schůze schválila řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku a rozhodla o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty. U dividendových příjmů plynoucích ze zaknihovaných akcií je plátce povinen srazit daň nejpozději do konce 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. Plátce daně je povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku daně.

Ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů pak stanoví, že ustanovení zákona o daních z příjmů se použijí jen tehdy, pokud mezinárodní smlouva, již je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Česká republika je vázána smlouvou uzavřenou mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o

zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, která byla publikována pod č. 138/1974 Sb. (dále také jen "mezinárodní smlouva s Nizozemím"), a smlouvou mezi vládou České a Slovenské federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a zisků z majetku, která byla publikována pod č. 89/1992 Sb. (dále také jen "mezinárodní smlouva s Velkou Británií"). Předmětem sporu je přitom posouzení, která ze zmíněných smluv má být na daný případ aplikována, zda mezinárodní smlouva s Nizozemím, či mezinárodní smlouva s Velkou Británií.

Dle odst. 1 a 2 čl. 10 mezinárodní smlouvy s Nizozemím mohou být dividendy vyplácené společností, která má sídlo v jednom z obou států, osobě, která má bydliště či sídlo v druhém smluvním státě, zdaněny v tomto druhém smluvním státě. Nicméně tyto dividendy mohou být zdaněny ve státě, ve kterém má sídlo společnost, která je vyplácí, a to podle zákonů tohoto státu. Dle odstavce 3 tohoto článku stát, ve kterém má sídlo společnost vyplácející dividendy, nezdaní bez ohledu na ustanovení odstavce 2 dividendy, vyplácené touto společností společnosti, jejíž jmění je zcela nebo zčásti rozděleno na akcie a která má sídlo ve druhém státě a vlastní přímo nejméně 25% jmění společnosti, vyplácející dividendy.

Dle odst. 1 a 2 čl. 10 mezinárodní smlouvy s Velkou Británií mohou být dividendy vyplácené společností, která je rezidentem v jednom smluvním státě, osobě, která je rezidentem v druhém smluvním státě, zdaněny v tomto druhém smluvním státě. Tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže příjemce je skutečným vlastníkem dividend, daň takto stanovená nepřesáhne 5% hrubé částky dividend, jestliže příjemce je společnost, která spravuje nejméně 25% podílů s hlasovacím právem na společnosti vyplácející dividendy, v ostatních případech pak 15 % hrubé částky dividend. Výraz "rezident jednoho smluvního státu" označuje ve smyslu této smlouvy každou osobu, která je podle práva tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria (čl. 4 zmíněné smlouvy).

Dle žalovaného neobstojí aplikace mezinárodní smlouvy s Nizozemím, jak učinila žalobkyně zejména proto, že mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění lze aplikovat jen na základě skutečného, nikoliv zastřeného právního stavu ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Tím byl v tomto případě dle jeho názoru účelový převod vlastnictví akcií na nově založenou nizozemskou společnost IPHBV, přičemž skutečným příjemcem dividend byla britská společnost IPR a společnost IPHBV pouze příjemcem formálním, resp. "průtočnou osobou". Žalovaný současně uvedl, že dochází ke zneužití mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pokud je takto účelově založena osoba, kterou tento typ příjmu pouze prochází s úmyslem vyhnout se srážkové dani.

Krajský soud nepovažuje v daném případě za důkazy podložený a za správcem daně předestřených zjištění za odůvodněný závěr, že převod akcií žalobkyně na

společnost IPHBV byl zastřeným právním stavem ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Zmíněné ustanovení uvádí, že při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné právní skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. O zastření (disimulaci) ve smyslu uvedeného ustanovení může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost. Zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. Správce daně musí zkoumat vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon (a tímto úkonem založený právní vztah) simulovat, resp. zkoumat dostatek vážnosti vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu tak přichází v úvahu pouze za situace, kdy je dostatečně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechťeli a zastřeli jím jiný právní úkon (právní skutečnost), který chtěli skutečně uzavřít (je-li tedy prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem). Zmíněné ustanovení proto nemůže dopadat na případy, kdy jsou projev a vůle ve shodě (k tomu srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uveřejněné ve sbírce NSS pod č. 869/2006 a č. 1301/2007).

Žalovaný aplikoval ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu na převod vlastnictví akcií na nizozemskou společnost IPHBV. Nelze pominout, že této společnosti byly akcie a s nimi spojená práva akcionáře převedeny společností NPIHBV (na tomto vztahu nebyla žalobkyně jako daňový subjekt účastna), když tomu předcházela obdobná převod mezi společnostmi NPIH a IPR (tj. mezi společnostmi tvořícími holding). Jestliže by tedy mělo být aplikováno zmíněné ustanovení, muselo by být dostatečně jasně prokázáno, že zmíněné společnosti právní úkony - převod akcií a s nimi spojená práva akcionáře - uzavřít nechťely a zastřely jím jiný právní úkon (právní skutečnost), který chtěly skutečně uzavřít. Na základě listin založených ve správním spise však nelze dospět k jednoznačnému závěru, že by šlo o úkony předstírané, a v daňovém řízení nebyla prokázána neshoda mezi vůlí a projevem těchto účastníků. Dlužno poznamenat, že ani vyjádření nizozemské a britské daňové správy, které žalovaný získal krátce před a po vydání svého rozhodnutí, a o kterých se tedy zmiňuje poprvé ve vyjádření k žalobě, takovou simulaci právních úkonů nedokládá.

Dle shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu, který činí zřetelný rozdíl mezi zastřeným právním úkonem a zneužitím práva, se přitom o zastřený právní úkon ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu nejedná, pokud subjekt nečinil své právní úkony naoko (předstíral je) a nesnažil se jimi zastřít právní úkon jiný, ale svými úkony práva zneužil. Žalovaný považoval situaci v daném případě kromě zastření skutečného právního stavu současně i za zneužití mezinárodní smlouvy. Se žalobkyní je proto nutno souhlasit v tom, že žalovaný odůvodnění svého rozhodnutí opírá o vzájemně se vylučující argumenty, když aplikuje současně ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu a institut zneužití práva (mezinárodní smlouvy). Rozporuplná argumentace žalobkyně tak činí jeho rozhodnutí v této části nepřezkoumatelným.

Navíc je nutno přisvědčit i té žalobní výhradě, že argumentace, že v daném případě šlo o institut zneužití práva (mezinárodní smlouvy), kdy za jediný důvod založení společnosti IPHBV bylo shledáno vyhnutí se srážkové dani, vyjádřil poprvé až žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí. Žalovaný tím sice právní kvalifikaci nezměnil, jak namítá žalobkyně, ale důvody pro neuznání jejího postupu při zdanění předmětných dividend významně rozšířil. To mu ustanovení § 50 daňového řádu dovoluje, aniž by byla porušena zásada dvojinstančnosti, avšak bylo jeho povinností před konečným rozhodnutím umožnit žalobkyni se k tomuto důvodu vyjádřit a navrhnout případně další důkazy jej vylučující. V prvostupňovém řízení a ve zprávě o kontrole totiž považoval správce daně za rozhodující pouze určení, kdo je skutečným vlastníkem vyplácených dividend (s poukazem na výklad tohoto pojmu Ministerstvem financí), přičemž dospěl k závěru, že tímto skutečným vlastníkem byla společnost IPR, protože přijala peněžní prostředky z výplaty dividend na vlastní účet a měla tak z jejich výplaty vlastní užitek.

Pokud jde o správcem daně nastolenou otázku "skutečného vlastníka" dividend, správce daně i žalovaný uvedli, že aplikace mezinárodní smlouvy a využití výhod z ní plynoucích se odvíjí od skutečného vlastníka předmětného příjmu, nikoliv od osoby, kterou takový příjem pouze protéká, přičemž po zhodnocení shromážděných důkazů byla dle jejich názoru tímto skutečným vlastníkem britská společnost IPR.

Jak je již shora uvedeno, dle ustanovení § 178 odst. 1 obchodního zákoníku má na podíl ze zisku společnosti, tj. na dividendu, právo akcionář. Právo podílet se na zisku společnosti patří mezi základní majetková práva akcionáře a přísluší pouze jemu. Jestliže jsou předmětem zdanění dividendové příjmy plynoucí z účasti v akciové společnosti, musí být dividendy zdaněny v závislosti na daňovém domicilu vlastníka akcie, tedy toho, jemuž dividendové příjmy náleží z titulu nositele práv z účasti na společnosti. V posuzovaném případě byla nesporně majoritním vlastníkem akcií žalobkyně nizozemská společnost IPHBV a ta měla tak právní nárok (titul) na výplatu dividend. Vytvoření holdingu pak na tuto skutečnost (pokud nebylo prokázáno, že založení společností bylo zastřeným právním úkonem, neplatné, apod.) dle názoru krajského soudu nemělo vliv.

Krajský soud se rovněž ztotožňuje s názorem žalobkyně, že mezinárodní smlouva s Nizozemím a především pak její článek 10 odst. 3 stanoví podmínky, při jejichž splnění se smluvní státy zavázaly nezdanit vyplácené dividendy, tj. nejsou zdaňovány dividendy vyplácené ve státě, ve kterém má sídlo společnost vyplácející dividendy společnosti, jejíž jmění je zcela nebo zčásti rozděleno na akcie a která má sídlo ve druhém státě a vlastní přímo nejméně 25% jmění společnosti, vyplácející dividendy. Ze znění uvedeného článku 10 odst. 3 je tedy zřejmá vůle smluvních států nezdaňovat výplatu dividend v případě, že jejich příjemce je kvalifikovaným vlastníkem společnosti, která dividendy vyplácí. Mezinárodní smlouva s Nizozemím tedy nepoužívá pojem „skutečný vlastník“. Přesto je však třeba poznamenat, že pokud by příjemcem dividend (jak uvádí Ministerstvo financí v žalovaném zmiňovaném Sdělení čj. 251/122 867/2000) byl např. zprostředkovatel (tzv. „okamžitý příjemce“) přes kterého by příjem pouze „protékal“ a teprve pak plynul osobě, která má právní titul, z něhož takový příjem plyne, pak by takovému zprostředkovateli

opravdu nemohla být poskytnuta výhoda zmíněného čl. 10 odst. 3 mezinárodní smlouvy. To však proto, že by nesplňoval právě podmínky zmíněného článku. V posuzovaném případě však o takovouto situaci nešlo.

Dle názoru krajského soudu tak daňové orgány neopřely své závěry o řádně zjištěný skutkový stav. Proto napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a vady řízení a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V novém rozhodnutí pak bude žalovaný vázán shora vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000,-- Kč za řízení před krajským soudem a náhradě nákladů právní služby poskytnuté daňovým poradcem za 3 úkony po 2.100,-- Kč, z toho za 2 úkony v řízení před krajským soudem (tj. převzetí a příprava zastoupení a sepis žalobního návrhu) a za 1 úkon v řízení před Nejvyšším správním soudem (tj. vyjádření ke kasační stížnosti) a paušální náhradu hotových výdajů po 300,-- Kč za jeden úkon právní služby (§ 9 odst. 3 písm. f/ a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.).

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s.ř.s.).

Proti pravomocnému rozhodnutí je přípustná kasační stížnost, kterou lze podat z důvodů uvedených v § 102 a násl. s. ř. s. ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí. Kasační stížnost se podává ke Krajskému soudu v Hradci Králové.

O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

V Hradci Králové dne 30. září 2010

JUDr. Jan Rutsch, v.r.
předseda senátu