



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **KOH-I-NOOR HARDTMUTH a.s.**, se sídlem F. A. Gerstnera 21/3, České Budějovice, zast. Mgr. Ing. Radkem Matušíkem, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 1. 2022, č. j. 57 Af 12/2021-55,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2021, č. j. 21145/21/5200-11434-711926; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 5. 2020, č. j. 1297046/20/2201-51521-301229 – dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Uvedeným rozhodnutím byla

stěžovatelce doměřena daň o částku 2 280 000 Kč a stanoveno 20% penále ve výši 456 000 Kč.

[2] Správní orgány stěžovatelce doměřily daň z důvodu zneužití práva, ke kterému mělo dojít účelovou emisí a následným úpisem tzv. korunových dluhopisů. Žalovaný uzavřel, že emise dluhopisů i jejich následné upsání osobami figurujícími ve statutárních a dozorčích orgánech stěžovatelky byly součástí komplexního jednání mezi osobami spojenými se stěžovatelkou (zejména snížení základního kapitálu mateřskou společností KOH-I-NOOR holding a.s., tomu odpovídající omezení přispívání do cash poolingů v rozsahu snížení základního kapitálu a půjčka poskytnutá bezúročně touto společností a sesterskou společností GAMA GROUP a.s. osobám vystupujícím ve statutárních a dozorčích orgánech stěžovatelky, které za tyto prostředky obratem nakoupily veškeré emitované dluhopisy). Podle závěrů žalovaného představovaly transakce umělou finanční operaci, jejímž účelem bylo dosažení daňové výhody (úrokových nákladů snižujících základ daně a tím i daňovou povinnost), a to v rozporu se smyslem zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Provedené transakce neplnily žádný ekonomický smysl, jejich skutečným důvodem bylo zatížení stěžovatelky nákladovými úroky (stěžovatelka zahrнула úroky vyplacené upisovatelům dluhopisů do daňově uznatelných nákladů v částce 12 mil. Kč), přičemž stěžovatelka ekonomickou racionalitu emise dluhopisů neobjasnila.

[3] Závěry žalovaného byly postaveny především na výsledku daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013 až 2015; přičemž veškerá strategická rozhodnutí stěžovatelky související s emisí a následným upisováním dluhopisů se odehrála v druhé polovině roku 2012, v následných zdaňovacích obdobích (od roku 2013) stěžovatelka snižovala svou daňovou povinnost o vyplácené úroky z dluhopisů.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu, kterou krajský soud kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Krajský soud dospěl k závěru, že v daném případě bylo naplněno objektivní i subjektivní kritérium pro závěr o zneužití práva. Objektivní kritérium bylo podle krajského soudu naplněno tím, že popsané transakce postrádaly ekonomický smysl – šlo o uměle vytvořené situace, jejichž účelem bylo vylákání daňové výhody v podobě zatížení stěžovatelky nákladovými úroky. Z tohoto pohledu bylo klíčové, že potřebnost emise dluhopisů uměle vytvořila mateřská společnost stěžovatelky KOH-I-NOOR holding a.s., která rozhodla o snížení základního kapitálu, schválila poskytnutí bezúročných půjček Ing. Vlastislavu Břízovi a Ing. Davidu Břízovi, MBA, kteří společně s PhDr. Ing. Vlastislavem Břízou, Ph.D. byli jedinými upisovateli emitovaných dluhopisů. Tyto osoby přitom rozhodovali jako členové představenstva mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s. i o snížení základního kapitálu této mateřské společnosti a za půjčené finanční prostředky následně nakoupili emitované dluhopisy. Smysl emise dluhopisů, který je převedším v tom, že daňový subjekt získá finance od externích osob, tak vůbec nebyl naplněn. Tytéž osoby rozhodovaly o snížení základního kapitálu stěžovatelky, o emisí dluhopisů a současně byli

pokračování

těmi, kdo rozhodoval o poskytnutí půjček upisovatelům dluhopisů (sobě samým) i těmi, kdo emitované dluhopisy nakoupili.

[6] Z časového sledu všech transakcí a zapojení stejných osob je podle krajského soudu zřejmé, že smyslem celé operace bylo získání daňového zvýhodnění. Finanční prostředky vynaložené stěžovatelkou na úroky z dluhopisů se v podstatě pouze přesunuly z faktické dispozice jejich vedoucích představitelů do rukou těch samých osob coby jediných upisovatelů emitovaných dluhopisů, bylo tedy naplněno i kritérium subjektivní. V důsledku toho nemohl správce daně uznat nákladové úroky z emitovaných dluhopisů ve zdaňovacím období roku 2016 jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Přestože sama emise dluhopisů, jakož i uplatnění nákladových úroků nejsou v rozporu se zákonem, všechny zjištěné skutečnosti a okolnosti dané věci prokazují, že šlo o jednání obcházející právo, jemuž nelze poskytnout soudní ochranu.

[7] Krajský soud se zabýval také námitkou povinnosti rekonstrukce, kterou stěžovatelka uplatňovala a podle níž měl správce daně nastolit takovou situaci, jako by k emisi dluhopisů nedošlo (tj. stanovit daň tak, že by zohlednil původní náklady financování, které by byly vynaloženy, pokud by ke zpochybnění transakcí nedošlo). K tomu krajský soud uvedl, že daňové orgány nejsou povinny domýšlet, jaká by byla situace, kdyby ke zneužití práva nedošlo. Jestliže předmětem daňové kontroly byly úrokové náklady z titulu emise dluhopisů v roce 2012, přičemž tyto transakce obcházely právo, nemohly být uplatňované úroky z emitovaných dluhopisů zahrnuty do daňově uznatelných nákladů.

[8] Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku týkající se zákazu uložení sankce. Z rozhodnutí Soudního dvora EU vyplývá, že zjištěné zneužití práva nemůže vést k sankci, pokud tuto možnost právní úprava neupravuje. Pakliže je sankce za takové zneužití (penále) stanovena v zákoně, není to s rozhodnutími Soudního dvora EU v rozporu. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) váže penále na nesprávně tvrzenou a následně doměřenou daň, přičemž správce daně nemá prostor pro správní uvážení, povinnost zaplatit penále plyne přímo ze zákona. Správce daně proto postupoval zcela v souladu s předpisy, pokud v dodatečném platebním výměru penále stanovil.

III. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka nesouhlasila s hodnocením, že se emisí dluhopisů a zahrnutím úroků z nich do nákladů dopustila zneužití práva. Vypořádání krajského soudu označila jako „hraničící s nepřezkoumatelností“, proto závěry krajského soudu vyvrací „do té míry, v jaké je byla schopna z odůvodnění napadeného rozhodnutí rozeznat“.

[10] Podle přesvědčení stěžovatelky krajský soud nesprávně ztotožňuje objektivní kritérium s absencí ekonomického smyslu činnosti daňového subjektu; tím v podstatě slučuje obě kritéria (objektivní i subjektivní) v jedno, neboť absence ekonomického smyslu transakce odpovídá umělému vytvoření podmínek za účelem zisku daňové výhody. Z hodnocení krajského soudu se tak zcela vytrácí posouzení smyslu a účelu právní úpravy.

Výklad krajského soudu je tak v příkrém rozporu s judikaturou Soudního dvora EU, zejm. rozhodnutím ve věci *Halifax*. Soudní dvůr v tomto rozhodnutí spatřuje objektivní kritérium v tom, že daňové zvýhodnění bylo poskytnuto v rozporu s cílem sledovaným konkrétními ustanoveními právního předpisu. Pokud konkrétní transakce nemá jiný účel než získání daňového zvýhodnění, nelze konstatovat zneužití práva, pokud není poskytnutí výhody v rozporu s cílem a účelem právní úpravy; od tohoto smyslu a účelu nelze v žádném případě odhlédnout. Nesprávné hodnocení krajského soudu založené na nesprávném výkladu podmínek aplikace zneužití práva je proto nevyhnutelně zatíženo nezákonností.

[11] Krajský soud nejen že ignoruje stěžovatelkou prokázané ekonomické důvody, které k emisi dluhopisů vedly, ale především vůbec nereflektuje, že zákon o daních z příjmů financování ekonomické činnosti prostřednictvím spojených osob výslovně předpokládá. Nahrazením stávajícího financování emisí dluhopisů došlo pouze k zachování zákonem předvídaného stavu (financování spřízněnými osobami). K tomu odkázala na znalecký posudek předložený daňovým orgánům, podle jehož závěrů byla výsledná struktura financování stěžovatelky srovnatelná s finanční strukturou obdobných společností, a to nejen z pohledu ceny zdrojů, ale také z hlediska rizika a likvidity.

[12] Krajský soud se nezabýval smyslem právní úpravy, jediné ustanovení, které v dané souvislosti zmínil, je § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, avšak správce daně splnění podmínek tohoto ustanovení nerozporoval, žalovaný pak dokonce uzavřel, že podmínky tohoto ustanovení byly splněny. Daňové orgány následně stěžovatelce doměřily daň na základě zneužití práva, aniž by však identifikovaly ustanovení, s jehož smyslem a účelem by byl postup stěžovatelky rozporný.

[13] Zneužití práva plní funkci tzv. záchranné brzdy, má být proto využíváno pouze výjimečně. Daňovým orgánům v dané věci nic nebránilo, aby pokračovaly v dokazování ve vztahu k uznatelnosti nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, upuštění od dalšího dokazování a následné doměření daně na základě zneužití práva je nutno pokládat za nezákonné.

[14] V další části kasační stížnosti stěžovatelka namítala, že krajský soud posoudil nesprávně námitku týkající se povinnosti rekonstrukce. Podle přesvědčení stěžovatelky vyplývá ze specifické povahy institutu zákazu zneužití práva to, že při jeho aplikaci má být nastolena taková situace, jako by ke zneužívajícímu jednání nedošlo. Soudní dvůr EU podle stěžovatelky opakovaně uvádí, že opatření přijatá na základě zákazu zneužití práva nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů právní úpravy. Daňové orgány jsou sice oprávněny požadovat zpět neoprávněně získané částky, zároveň jsou však povinny zohlednit skutečnosti snižující tyto částky, k tomu odkázala na rozhodnutí ve věci *Halifax*. Správce daně měl proto odepřít daňovou výhodu pouze v nezbytném rozsahu. Pokud tedy správce daně nezpochybnil úrok plynoucí z krátkodobého úvěru společnosti GAMA GROUP a.s., který byl údajně zneužívajícím způsobem nahrazen dluhopisovým financováním, musí správce daně při doměření daně zohlednit skutečně zaplacenou částku, která odpovídá úroku z nezpochybněného krátkodobého financování.

[15] V závěru kasační stížnosti pak stěžovatelka namítala, že s ohledem na specifickou povahu institutu zneužití práva nelze v souvislosti s doměřením daně stanovovat ještě i

pokračování

penále. Penále má sankční povahu, uložení sankce přitom judikatura Soudního dvora neumožňuje; k tomu stěžovatelka odkázala na anglické znění rozsudku ve věci *Halifax*, ze kterého vyvozuje nemožnost uložení penále.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek krajského soudu splňuje všechna kritéria přezkoumatelnosti. K institutu zneužití práva žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU a zdůraznil, že pro posouzení toho, zda došlo ke zneužití práva, je nutno splnit dvoustupňový test skládající se z objektivního a subjektivního kritéria. Objektivní prvek spočívá v tom, že nebyl (navzdory formálnímu splnění zákonných podmínek) naplněn účel příslušné právní úpravy. Subjektivní kritérium pak stojí na záměru získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. Stěžovatelka zpochybňuje vymezení dvou kumulativních podmínek pro aplikaci zneužití práva, jaké provedl krajský soud, a má za to, že krajský soud ztotožňuje objektivní kritérium s absencí ekonomického smyslu, ve své argumentaci však pomíjí, že se krajský soud zabýval tím, proč vlastně k emisi dluhopisů došlo – jediným smysluplným vysvětlením emise dluhopisů a okolností provázejících uskutečněné transakce je vytvoření dlouhodobého zatížení nákladovými úroky, jež stěžovatelka zjevně zamýšlela uplatňovat jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[17] V daném případě však podle žalovaného nebylo sporu o tom, že stěžovatelka z formálního hlediska postupovala v souladu se zákonem o daních z příjmů, reálnou emisí dluhopisů žalovaný nezpochybňoval; nedošlo tedy k porušení hmotněprávních podmínek pro uplatnění daňových výdajů. Žalovaný proto se stěžovatelkou nesouhlasil, že mělo být pokračováno v dokazování podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť žalovaný měl náklady spojené s emisí a upisováním dluhopisů za prokázané. V dané věci však vůbec nedošlo k naplnění cíle, ke kterému měla emise dluhopisů směřovat – stěžovatelka v důsledku svého postupu nezískala žádné finanční prostředky z externích zdrojů. O emisí dluhopisů rozhodly stejné osoby, které nejprve rozhodly o snížení základního kapitálu mateřské společnosti a tomu odpovídajícím omezení přispívání do cash poolingů, čímž uměle vytvořily potřebu jejich emise, a následně stejné osoby tyto dluhopisy nakoupily, nadto za prostředky, které si půjčily od stěžovatelčiny mateřské a sesterské společnosti. Žádné skutečné ekonomické důvody tak potřebu emise dluhopisů nevyvolaly.

[18] Daňovým subjektům jistě nebrání nic v tom, aby své podnikání uzpůsobily, zejm. aby minimalizovaly svou daňovou povinnost. Pokud je však jejich hlavním účelem získání nelegitimní daňové výhody, nelze takové jednání považovat za právem aprobované. Ani financování podnikání prostřednictvím spojených osob nemůže probíhat v rozporu se smyslem právní úpravy. Všechny podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva byly podle žalovaného v daném případě naplněny.

[19] Ve vztahu k námitce týkající se povinnosti rekonstrukce žalovaný uvedl, že jelikož emise dluhopisů představovala zneužití práva, pak úroky z dluhopisů nelze daňově zohlednit. Správce daně proto nemohl k úrokům přistupovat tak, jako by stěžovatelka zneužila právo „*pouze částečně*“, tj. zohlednit úroky jako náklad na dosažení příjmů, jak se mylně stěžovatelka domnívá. Cílem jednání stěžovatelky bylo totiž získat výhodu, na kterou by za standardních okolností neměla nárok. Do základu daně proto nemohla být zahrnuta část úroků jako „*náklady z titulu krátkodobého úvěru od společnosti GAMA*“.

GROUP a.s.“. O části úrokových nákladů, které by mohly být případně zahrnuty do základu daně, by bylo možno podle žalovaného hovořit pouze v případě stanovení ceny obvyklé úrokové sazby podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. v situaci, kdy by daňové orgány přistoupily ke zvýšení základu daně na základě tohoto ustanovení. V projednávané věci však k aplikaci tohoto ustanovení vůbec nedošlo.

[20] Ve vztahu k poslední námitce týkající se zákazu penalizace žalovaný uvedl, že povinnost uhradit penále vzniká ze zákona, v tomto směru tak nemá správce daně prostor pro správní uvážení. Tvrzení o tom, že penále představuje trest, nebylo obsaženo v podané žalobě, proto tyto námitky považoval žalovaný za nepřijatelné. Vyjádřil přesvědčení, že stanovení penále bylo v souladu s právními předpisy a Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby podanou kasační stížnost zamítl.

[21] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou, ve které zopakovala podmínky pro aplikaci principu zákazu zneužití práva a zdůraznila, že emisí dluhopisů došlo pouze k optimalizaci poměru krátkodobého a dlouhodobého financování stěžovatelky; emisí dluhopisů tak stěžovatelka žádnou daňovou výhodu nezískala. A i kdyby nějakou daňovou výhodu získala (což ovšem popírá), musela by být tato výhoda získána v rozporu s účelem a smyslem právní úpravy; v opačném případě se o zneužití práva nejedná. Krajský soud podle jejího přesvědčení neuvedl, v rozporu s čím stěžovatelka fakticky postupovala, tj. jaký účel a smysl právní úpravy nebyl dodržen. Naopak výslovně uvedl, že stěžovatelka naplnila podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V dané věci tak nebylo identifikováno jediné ustanovení (resp. jeho účel a smysl), které stěžovatelka měla porušit. Nemohlo proto dojít k naplnění podmínek pro aplikaci institutu zneužití práva. Žalovaný se přitom až pod tíhou argumentace stěžovatelky snaží dostat své povinnosti prokázat zneužití práva tvrzením o nesplnění materiálních podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle přesvědčení stěžovatelky měl správce daně pokračovat v dokazování ve vztahu k uznatelnosti nákladů ve smyslu tohoto ustanovení, upuštění od dalšího dokazování označila stěžovatelka za nezákonné. Závěrem pak uvedla, že žalovaný do své rozhodovací praxe přebírá pouze ty části soudních rozhodnutí, které vedou k doměření daňové povinnosti na základě zneužití práva. Postup žalovaného proto označila za neudržitelný.

[22] Dne 30. 6. 2022 obdržel Nejvyšší správní soud další podání stěžovatelky, kterým stěžovatelka reagovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60 (v tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval situací stěžovatelky, resp. doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013-2015, vč. stanovení penále, a to na základě totožných skutkových okolností – podstatou byla emise dluhopisů v roce 2012 a následné uplatňování nákladových úroků). Stěžovatelka uvedla, že čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu v obecné rovině potvrzuje podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva, při jejich aplikaci však stejně jako krajský soud tyto podmínky směšuje. Rozdělení podmínek na objektivní a subjektivní kritérium však není samoučelné, jejich smísením dochází k dalšímu narušování právní jistoty daňového poplatníka. K tomu stěžovatelka odkázala na další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu i stanovisko generálního advokáta Soudního dvora EU a zdůraznila, že poplatník má právo minimalizovat své daňové zatížení. Čtvrtý senát se podle jejího přesvědčení vyjádřil k zásadní námitce pouze krátce a spíše formálním odůvodněním tuto námitku odmítl. Dále

pokračování

znovu zopakovala, že aplikace institutu zneužití práva nemůže vést ke stanovení penále; k tomu odkázala na rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Halifax*.

[23] Na posledně uvedené podání stěžovatelky reagoval žalovaný vyjádřením, ve kterém se plně ztotožnil se závěry uvedenými v citovaném rozsudku čtvrtého senátu Nejvyššího správního soudu a zdůraznil, že ani v nyní projednávané věci není žádný důvod se od již vyslovených závěrů odchýlit. Žalovaný tak uzavřel, že byt' došlo k formálnímu naplnění podmínek podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tyto podmínky byly vytvořeny pouze uměle a nerespektují skutečný smysl zákona. K námitkám týkajícím se zákazu penalizace žalovaný znovu uvedl, že tyto námitky nebyly obsaženy v žalobě, proto jsou nepřipustné.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] S ohledem na obsah kasační stížnosti Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že napadený rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zřejmé, jak krajský soud rozhodl, co jej k výroku o zamítnutí podané žaloby vedlo, přičemž jeho výrok odpovídá odůvodnění napadeného rozsudku, které je srozumitelné a jasné (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS; ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52).

[27] Rozsudek krajského soudu rovněž není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS; ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS.; či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245). Krajský soud se přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi vznesenými námitkami; nesouhlas s jeho věcným hodnocením je otázkou zákonnosti napadeného rozsudku, kterou se soud zabýval dále.

[28] Jádrem věci samé je naplnění podmínek pro aplikaci principu zákazu zneužití práva, na základě něhož správní orgány doměřily stěžovatelce daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012.

[29] Princip zákazu zneužití práva byl poprvé jako obecný princip formulován v rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 14. 12. 2000, C-110/99, věc *Emsland-Stärke*. V tomto rozhodnutí Soudní dvůr EU poprvé uvedl dvoustupňový test pro posouzení, zda došlo ke zneužití práva. Tento test spočívá v hodnocení dvou podmínek, a to objektivního a subjektivního kritéria. Objektivní prvek tohoto testu spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných komunitárním (dnes unijním) právem nebyl

naplněn účel dané normy; subjektivní prvek se pak hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení.

[30] Následně se zákaz zneužití práva objevil v judikatuře Soudního dvora EU týkající se daní, a to nejprve daně z přidané hodnoty coby hlavní daně, jež je na úrovni Evropské unie harmonizovaná. Jako průlomový lze hodnotit rozsudek ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, ve věci *Halifax*, v němž byl aplikován dvousložkový test zákazu zneužití práva z rozhodnutí ve věci *Emsland-Stärke*. Následně byl princip zákazu zneužití práva rozšířen z daní nepřímých i na daně přímé – k tomu srov. např. rozhodnutí velkého senátu Soudního dvora EU ze dne 12. 9. 2006, C-196/04, věc *Cadbury Schweppes*; ze dne 13. 3. 2007, C-524/04, věc *Thin Cap Group*; rozhodnutí ze dne 29. 3. 2012, C-417/10, věc *3M Italia*; nebo rozhodnutí ze dne 4. 12. 2008, C-330/07, věc *Jobra*.

[31] Na judikaturu Soudního dvora EU navázala řada rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v nichž Nejvyšší správní soud zdůraznil, že s ohledem na ochranu legitimního očekávání lze daňovému subjektu daně odeprít nárokované právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnosti nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správce daně, resp. hlavním účelem realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění, a přiznání práva by tudíž bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení. Nejedná se přitom o zastírání právního jednání jiným (simulaci a disimulaci), ale o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody – daňový subjekt tedy nic nezastírá, ale od počátku jedná tak, aby daňového zvýhodnění dosáhl; k tomu viz rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64; rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS.

[32] Na oblast přímých daní byl v judikatuře Nejvyššího správního soudu princip zákazu zneužití práva aplikován např. v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS, v němž soud uvedl: *„Zneužitím práva je situace, 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 nezná 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 (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“*

[33] V té souvislosti rovněž Ústavní soud uvedl, že *„[a]čkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyzovány adekvátní právní důsledky. V tomto duchu k problému také soudní praxe přistupuje“*; viz usnesení ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07. K tomu je však nutno poznamenat, že s účinností novely daňového řádu, provedené zákonem č. 80/2019 Sb., je princip zákazu zneužití práva výslovně zakotven v § 8 odst. 4 daňového řádu, a to jako obecný právní princip v daňové oblasti, systematicky zařazený v části první hlavě druhé daňového řádu, tj. mezi základními zásadami správy daní (srov. také

pokračování

důvodovou zprávu k zákonu č. 80/2019 Sb., sněmovní tisk č. 206/0, 8. volební období, 2017-2021, digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR). Toto ustanovení stanoví povinnost nepřihlížet při správě daní 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.

[34] Pro účely nyní posuzované věci lze uzavřít, že princip zákazu zneužití práva se v souladu s výše citovanou judikaturou uplatní na oblast daně z příjmů právnických osob, jestliže je v dané věci prokázáno, že navzdory formálnímu splnění podmínek zákona o daních z příjmů nebyl naplněn jeho účel (objektivní prvek), přičemž podmínky pro dosažení daňové výhody byly vytvořeny uměle se záměrem získat daňové zvýhodnění (subjektivní prvek), k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46.

[35] V nyní projednávané věci uplatňovala stěžovatelka v daňovém přiznání za rok 2016 nákladové úroky z emitovaných dluhopisů v celkové hodnotě 12 mil Kč. K emisi korunových dluhopisů přitom došlo v roce 2012. Jak zcela trefně poznamenal již krajský soud, pojem „korunový dluhopis“ představuje zažitou zkratku používanou pro označení dluhopisů s nominální hodnotou 1 Kč. Korunové dluhopisy byly emitovány nejčastěji v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 v takové jmenovité hodnotě, aby při aplikaci § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2012 a čl. IV bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. bylo zdanění úrokového příjmu 15% srážkovou daní rovno 0 Kč (základ daně byl stanovován za každý jednotlivý dluhopis a zaokrouhloval se na celé koruny dolů). Účelem emise korunových dluhopisů mělo být zajištění financování emitenta, který následně mohl uplatnit úrokový náklad, kterým snížil základ příjmové daně. Zákonem stanovená možnost emise dluhopisů tak představuje jakousi pobídku k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů. Na straně upisovatele pak úpis dluhopisů představuje daňovou optimalizaci v podobě absence daně z úrokového příjmu.

[36] Při daňové kontrole provedené u stěžovatelky za zdaňovací období let 2013-2015 správce daně zjistil skutečnosti rozhodné pro posouzení věci, ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím vydal správce daně dodatečné platební výměry dne 28. 6. 2018 (č. j. 1635347/18/2201-51521-301229, č. j. 1635411/18/2201-51521-301229, a č. j. 1635453/18/2201-51521-301229), kterými byla stěžovatelce za každé zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 2 280 000 Kč a penále ve výši 456 000 Kč, stejně jako v nyní projednávané věci. O odvolání stěžovatelky proti těmto platebním výměrům rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 3. 2020, č. j. 11010/20/5200-11434-711926. Posledně uvedené rozhodnutí stěžovatelka napadla žalobou, kterou krajský soud rozsudkem ze dne 12. 10. 2021, č. j. 63 Af 4/2020-57, zamítl; tento rozsudek byl ke kasační stížnosti stěžovatelky potvrzen také Nejvyšším správním soudem – viz rozsudek ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60.

[37] Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku potvrdil závěry krajského soudu i žalovaného o tom, že v daném případě byly splněny obě podmínky testu pro aplikaci principu zákazu zneužití práva. S ohledem na skutečnost, že nyní projednávaná věc má základ ve zcela shodných skutkových okolnostech věci, Nejvyšší správní soud uvádí, že ani

ny ní podaná kasační stížnost nemůže být úspěšná. V daném případě došlo ze strany stěžovatelky zcela jednoznačně ke zneužití práva, což vyplývá z následujících skutkových okolností.

[38] Dne 8. 10. 2012 se uskutečnilo jednání představenstva mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s. Jednání byli přítomni Ing. Vlastislav Bříza, Ing. David Bříza, MBA a Ing. R. Z., MBA. Představenstvo rozhodlo, že z důvodu optimalizace kapitálové struktury dojde ke snížení základního kapitálu a současně k omezení přispívání do cash poolingu v období po 1. 1. 2013 v rozsahu snížení základního kapitálu. V důsledku tohoto kroku tak mateřská společnost fakticky omezila financování stěžovatelky, která využívala prostředky ve sdíleném cash poolingu. Plánovaný rozsah snížení až o 300 mil. Kč byl upřesněn na valné hromadě dne 15. 11. 2012. Dne 12. 10. 2012 byla vypracována zpráva Ing. H., který jako optimální variantu pro financování očekávaných ekonomických potřeb stěžovatelky vyhodnotil emisi dluhopisů v rozsahu až 300 mil. Kč se splatností na 10 až 15 let s konstatováním, že *„vzhledem k hospodářským výsledkům společnosti v uplynulých letech i s ohledem na staletou historii jsem přesvědčen, že existují investoři, kteří ochotně investují své disponibilní prostředky do obligací společnosti. Samozřejmě za patřičnou odměnu ve formě úroku, odrážejícího rizikovou prémii takového investora. To už ale bude záviset na konkrétních emisních podmínkách a rovněž na vhodně zvoleném manažerovi emise, který osloví optimální skupinu potencionálních investorů“*.

[39] Dne 15. 10. 2012 se uskutečnilo jednání představenstva stěžovatelky, na kterém byli přítomni Ing. Vlastislav Bříza, PhDr. Ing. Vlastislav Bříza, Ph.D., a Ing. L. D. Představenstvo rozhodlo o emisi dluhopisů v celkové jmenovité hodnotě 200 mil. Kč se splatností 15 let, s pevným úrokovým výnosem 6 % p. a. s možností navýšení objemu emise až do výše 400 mil. Kč. Dne 29. 10. 2012 představenstvo stěžovatelky rozhodlo o navýšení emise dluhopisů na celkovou výši 300 mil Kč, navýšení emise souviselo s financováním připravované akvizice.

[40] Dne 15. 11. 2012 byly emitovány dluhopisy v celkové jmenovité hodnotě 300 mil. Kč. Téhož dne se od 10:00 hod. konala mimořádná valná hromada mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s., na níž byli přítomni její akcionáři Ing. Vlastislav Bříza, Ing. David Bříza, MBA, PhDr. Ing. Vlastislav Bříza, Ph.D. Došlo mj. ke schválení snížení základního kapitálu společnosti v rozsahu až o částku 303 626 000 Kč, a to vzetím akcií z oběhu a vyplacením akcionářům. Posledním bodem jednání bylo vyslovení souhlasu s poskytnutím půjček Ing. Vlastislavu Břízovi a Ing. Davidu Břízovi, MBA. Souhlas valné hromady s uzavřením smluv o půjčce byl udělen bez doprovodných podmínek. Akcionáři Ing. Vlastislav Bříza, Ing. David Bříza, MBA, PhDr. Ing. Vlastislav Bříza, Ph.D., zastoupeni Mgr. Ing. Martinem Zvěřinou, rozhodovali a schválili půjčky vůči svým osobám. Dle předložených smluv o půjčce ze dne 15. 11. 2012, podepsaných téhož dne, se jednalo o bezúročné půjčky ve výši 210 mil Kč (Ing. Vlastislav Bříza) a ve výši 45 mil Kč (Ing. David Bříza, MBA) se splatností nejpozději do 31. 3. 2013.

[41] Ještě téhož dne (15. 11. 2012) v 10:45 byly bezúročné půjčky připsány na bankovní účty Ing. Vlastislava Břízy a Ing. Davida Břízy, MBA, a byly obratem použity na úhradu emitovaných dluhopisů, tj. připsány ve prospěch bankovního účtu stěžovatelky. Zhruba ve stejný čas (dne 15. 11. 2012 v cca 10:45 hod.) byla připsána také půjčka od sesterské společnosti GAMA GROUP a.s. ve výši 45 mil. Kč na účet PhDr. Ing. Vlastislava Břízy,

pokračování

Ph.D., který ji obratem použil na úhradu emitovaných dluhopisů. Dne 10. 12. 2012 pak představenstvo stěžovatelky rozhodlo o zpětném odkupu emitovaných vlastních dluhopisů ve jmenovité hodnotě 100 mil Kč z důvodu neuskutečněné akvizice. Dne 14. 12. 2012 došlo k tomuto zpětnému odkupu, kdy tato částka byla vrácena zpět upisovatelům v poměru 70:15:15, přičemž finanční prostředky získané z titulu zpětného odkupu dluhopisů byly stěžovatelkou použity k částečné úhradě půjčky poskytnuté mateřskou společností KOH-I-NOOR holding a.s., čili částka ve výši 70 mil. Kč byla vrácena Ing. Vlastislavem Břízou a částka ve výši 15 mil. Kč byla vrácena Ing. Davidem Břízou, MBA ve prospěch účtu společnosti KOH-I-NOOR holding a.s.

[42] Dne 14. 12. 2012 a dne 31. 12. 2012 byly finanční prostředky získané z titulu zpětného odkupu dluhopisů stěžovatelkou použity k částečné úhradě půjčky poskytnuté sesterskou společností GAMA GROUP a.s., čili částka ve výši 15 mil Kč byla vrácena PhDr. Ing. Vlastislavem Břízou, Ph.D., ve prospěch účtu společnosti GAMA GROUP a.s. Zbývající část půjčky ve výši 30 mil. od společnosti GAMA GROUP a.s. byla PhDr. Ing. Vlastislavem Břízou, Ph.D. uhrazena dne 21. 1. 2013, a to z finančních prostředků získaných téhož dne z titulu půjčky od společnosti KOH-I-NOOR holding a.s. ve výši 30 mil Kč. Z položek účetních výkazů společností koncernu KOH-I-NOOR za rok 2012 je zřejmé, že půjčky statutárním, řídicím a dozorčím orgánům poskytly společnosti KOH-I-NOOR holding a.s. v celkové výši 170 mil. Kč a GAMA GROUP a. s. ve výši 30 mil Kč, přičemž půjčka od společnosti GAMA GROUP a.s. byla poté sanována půjčkou od společnosti KOH-I-NOOR holding a.s.

[43] Z výše popsaného časového sledu všech událostí zcela jednoznačně vyplývá, že osoby, které měly z titulu svých práv (či své funkce) vliv na všechna rozhodnutí a učiněné kroky u všech zainteresovaných osob jsou jedny a tytéž osoby – jde o Ing. Vlastislava Břízu, Ing. Davida Břízu, MBA a PhDr. Ing. Vlastislava Břízu, Ph.D. Tyto osoby rozhodly jak o snížení základního kapitálu mateřské společnosti a s tím spojeným omezením financování prostřednictvím cash poolingů, čímž uměle vyvolaly potřebu emitovat dluhopisy, tak o samotné emisi, přičemž rozhodly také o poskytnutí půjček samy sobě k tomu, aby za takto půjčené peníze mohly nakoupit emitované dluhopisy. Nejvyšší správní soud se tak zcela shoduje s hodnocením čtvrtého senátu uvedeným v rozsudku č. j. 4 Afs 376/2021-60, že ke zneužití práva skutečně došlo.

[44] Závěry krajského soudu i žalovaného zcela ob stojí; krajský soud dospěl k jednoznačnému závěru o zneužití práva, neboť shledal naplněné objektivní i subjektivní kritérium testu aplikace principu zákazu zneužití práva. Objektivní kritérium je v dané věci bezesporu splněno, neboť navzdory tomu, že stěžovatelka formálně naplnila podmínky zákona o daních z příjmů (§ 24 odst. 1), smysl tohoto ustanovení naplněn nebyl. Podstatou tohoto ustanovení je to, že daňový subjekt může výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečíst od svých příjmů; v případě stěžovatelkou uplatňovaných nákladových úroků z emitovaných dluhopisů se však o žádné skutečné výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 téhož zákona nejedná. Potřeba emitovat dluhopisy byla uměle vytvořena rozhodnutím o snížení základního kapitálu a na něj navazujícím omezení přispívání do cash poolingů. Neoprávněně získanou daňovou výhodou zde představuje snížení základu daně právě o nákladové úroky z emitovaných dluhopisů. Tvrzení stěžovatelky, že žádné daňové výhody

nedosáhla, je tak v přímém rozporu s obsahem spisu, resp. s jejími vlastními tvrzeními obsaženými v daňovém přiznání za rok 2016, v němž právě tyto náklady uplatňovala.

[45] Důvodná není ani námitka stěžovatelky, že krajský soud směšuje objektivní a subjektivní prvek testu aplikace principu zákazu zneužití práva, neboť z rozsudku krajského soudu zcela jednoznačně vyplývá, že nákladové úroky z emitovaných dluhopisů ve skutečnosti (materiálně) žádné skutečné náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nepředstavují; stejně tak z jeho rozsudku jednoznačně vyplývá ta skutečnost, že celá transakce byla s ohledem na časový sled událostí vedena záměrem jednajících osob získat výhodu umělým vytvořením potřeby emitovat dluhopisy. Tyto závěry pak vyplývají také z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 376/2021-60; námitky stěžovatelky týkající se nesprávného rozlišení objektivního a subjektivního kritéria testu, resp. smísení těchto podmínek, tak nejsou důvodné.

[46] Žádné stěžovatelkou tvrzené ekonomické důvody, které k emisi dluhopisů vedly, v řízení prokázány nebyly – potřeba emitovat dluhopisy byla způsobena, resp. uměle vytvořena rozhodnutím mateřské společnosti (toto rozhodnutí učinili na jednání představenstva Ing. Vlastislav Bříza, Ing. David Bříza, MBA) o snížení základního kapitálu a omezení financování prostřednictvím cash pooling. Tytéž osoby pak dluhopisy nakoupily za prostředky, které půjčily *de facto* „samy sobě“. Potřebu emitovat dluhopisy pak neprokazuje ani stěžovatelkou zmiňovaný znalecký posudek, který daňovým orgánům předložila, neboť tento posudek (ze dne 27. 7. 2018, č. 3342-122/18, vypracovaný znaleckým ústavem Kreston A&CE Consulting, s.r.o.) se nezabývá podstatou řešené věci – z obsahu tohoto posudku je možno dovodit toliko to, že emisí dluhopisů došlo pouze k optimalizaci poměru krátkodobého a dlouhodobého financování stěžovatelky, aby lépe odpovídalo zlatému bilančnímu pravidlu; rozhodně však nevyvrací to, že okolnosti předmětné emise dluhopisů při zohlednění celkového charakteru jednání stěžovatelky a s ní spojených osob svědčí o tom, že hlavním smyslem bylo získání daňového zvýhodnění, a jednalo se tak ze strany stěžovatelky o zneužití práva, jak již ostatně konstatoval čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 4 Afs 376/2021-60 (bod 41).

[47] Závěry o zneužití práva nevyvrací ani namítaná možnost financovat podnikání prostřednictvím spřízněné osoby. V daném případě totiž nebylo stěžovatelce vytýkáno, že své podnikání financuje prostřednictvím spřízněné osoby, ale to, že smysl emise dluhopisů, tj. získání finančních prostředků z externích zdrojů, vůbec naplněn nebyl; jednání stěžovatelky související s emisí dluhopisů fakticky nesměřovalo ke skutečné ekonomické činnosti, ale bylo od počátku motivováno především dosažením daňového zvýhodnění. V té souvislosti lze poukázat i na výše zmíněnou zprávu Ing. H., který vyhodnotil jako optimální variantu pro financování očekávaných ekonomických potřeb stěžovatelky emisí dluhopisů. K žádnému zisku finančních prostředků z externích zdrojů, tj. od investorů, kteří by byli ochotni financovat potřeby stěžovatelky, totiž nedošlo – veškeré dluhopisy nakoupily osoby figurující ve statutárních a dozorčích orgánech stěžovatelky.

[48] Nedůvodné jsou i námitky stěžovatelky týkající se nezákonného upuštění od dokazování výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; k ničemu takovému totiž v dané věci nedošlo. Správce daně a žalovaný výslovně uvedli, že podmínky § 24 odst. 1 tohoto zákona považují formálně za splněné, náklady spojené s emisí a upisováním dluhopisů měli tedy za prokázané, avšak daňovou výhodu poskytnout nemohli, neboť

pokračování

k jejímu získání došlo v důsledku zneužití práva. Důsledkem toho je to, že daňové orgány nemohly zahrnout náklady související s emisí a upisováním dluhopisů mezi výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Financování stěžovatelky prostřednictvím krátkodobého úvěru od sesterské společnosti GAMA GROUP, a.s. přitom nebylo předmětem posuzované věci – podstata věci spočívala v neuznání nákladových úroků z emitovaných dluhopisů jako daňově uznatelných nákladů. Rovněž námitka týkající se „povinnosti rekonstrukce“ tak není důvodná; k tomu viz také opakovaně zmiňovaný rozsudek č. j. 4 Afs 376/2021-60.

[49] Co se týče poslední námítky uvedené v kasační stížnosti a následně opakované v dalších podáních stěžovatelky, tj. zákaz penalizace, tuto námitku nelze považovat za nepřipustnou, jak namítal žalovaný. Stěžovatelka již v podané žalobě uváděla, že uplatnění principu zákazu zneužití práva nemůže vést k uložení sankce. Následné rozvedení této námítky v dalších podáních proto představuje přípustné rozhojnění již v základu vyslovené argumentace.

[50] Pokud jde o věcné posouzení této námítky, Nejvyšší správní soud odkazuje na bod 40 odůvodnění rozsudku č. j. 4 Afs 376/2021-60, v němž uvedl, že k uložení sankce v případě zneužití práva je nutné, aby pro takovou sankci existoval jasný a jednoznačný právní základ. Existuje-li takový základ, připouští judikatura Soudního dvora EU uložení penále. To ostatně vyplývá přímo z rozhodnutí ve věci *Halifax*, na které stěžovatelka odkazovala. V bodě 93 tohoto rozhodnutí Soudní dvůr EU připustil uložení sankce právě za podmínky jasného a jednoznačného právního základu.

[51] V daném případě vznikla stěžovatelce povinnost uhradit penále přímo ze zákona (viz § 251 daňového řádu); požadavek jasného a jednoznačného právního základu ve smyslu bodu 93 rozsudku ve věci *Halifax* tak byl naplněn, ani tato námitka proto nemůže být důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[52] Námitky uvedené v kasační stížnosti Nejvyšší správní soud důvodnými neshledal, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. poslední věty zamítl.

[53] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu náhradu nákladů řízení Nejvyšší správní soud nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. dubna 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu