



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové, soudce Mgr. Ondřeje Bartoše a soudkyně JUDr. Ivony Šubrtové ve věci

žalobkyně: **KARA Trutnov, a. s.**, IČO: 252 72 314  
se sídlem K Továrně 84, Bohuslavice, 541 01 Trutnov  
zastoupená Mgr. Václavem Žaludem, advokátem  
se sídlem Rohanské nábřeží 671/15, 186 00 Praha

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2023, č. j. 34117/23/5300-21444-712862,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně napadla žalobou podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví uvedené rozhodnutí, kterým žalovaný jako odvolací orgán podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový

řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 11. 2022, č. j. 1825345/22/2713-50522-603585, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za listopad 2021 ve výši 5 013 718 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 002 763 Kč.

## II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

2. Žalobkyně navrhovala zrušení napadeného rozhodnutí. Pro případ, že by soud napadené rozhodnutí nezrušil, navrhla, aby soud podle § 78 odst. 2 s. ř. s. upustil od uložení penále.

### Rozhodné datum pro opravu základu daně

3. Žalobkyně předně namítala, že datem uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 42 odst. 3 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) a tedy rozhodným datem pro opravu základu daně je den účinnosti reorganizačního plánu (21. 12. 2021), nikoliv den vydání usnesení o schválení reorganizačního plánu (8. 11. 2021), jak tvrdil správce daně a jak se k tomuto výkladu přiklonil též žalovaný. Účinnost usnesení o schválení reorganizačního plánu totiž nastala nabytím právní moci a pouze rozhodnutí v právní moci je závazné a nezměnitelné.
4. Žalobkyně poukázala na to, že podle § 350 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“) proti usnesení o schválení reorganizačního plánu je přípustné odvolání. Podle § 352 odst. 1 insolvenčního zákona může účinnost reorganizačního plánu nastat později, než nastane právní moc usnesení o jeho schválení, ale nikdy nemůže právní moci tohoto usnesení předcházet. Proti usnesení o schválení reorganizačního plánu se pak jeden z věřitelů žalobkyně odvolal. S reorganizačním plánem tak do rozhodnutí odvolacího soudu o podaném odvolání nebyly zcela zřejmě spojeny žádné právní účinky.
5. Výklad správce daně a žalovaného, že rozhodným dnem je již datum vydání nepravomocného usnesení o schválení reorganizačního plánu, je podle žalobkyně též v rozporu s informací Generálního finančního ředitelství č. j. 66560/18/7100-20116-05485 (dále jen „*Informace GFŘ*“), podle které „[o]pravu základu daně dle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o DPH je plátce oprávněn provést nejdříve za zdaňovací období, ve kterém nabylo rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu účinnosti (viz § 352 odst. 1 insolvenčního zákona), protože až nabytím účinnosti reorganizačního plánu dochází ke změně základu daně, a současně dlužník obdržel opravný daňový doklad (pokud měl věřitel povinnost vystavit původní daňový doklad).“
6. Podle žalobkyně se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí omezil na to, že *Informace GFŘ* byla zrušena a že tvrzení žalobkyně, že by datem uskutečnění zdanitelného plnění měl být jedině den účinnosti reorganizačního plánu, nemá oporu v textu zákona o DPH ani v důvodové zprávě. V této souvislosti žalobkyně poukázala na důvodovou zprávu k novele zákona o DPH provedenou zákonem č. 80/2019 Sb. a účinnou od 1. 4. 2019, která uvádí k výkladu § 42 odst. 2 a 3 zákona o DPH, že: „[j]ak vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (především z rozsudku C-396/16 T-2, *Družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., v úpadku*), snížení závazků dlužníka, jež vyplývá z pravomocného povolení vyrovnání, představuje v souladu s článkem 185 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty změnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpočtu ve smyslu tohoto ustanovení. Z toho vyplývá povinnost i pro poskytovatele

*plnění opravit základ daně. Opravu základu daně v případě reorganizace plátce provede podle § 42 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty.*“ Důvodová zpráva k této novele tak sama odkazuje na pravomocné povolení vyrovnání, způsob řešení úpadku podobný českému reorganizačnímu plánu. Byl to přitom právě SDEU, který stál za přijetím výkladové Informace GFŘ a později zmíněné novely, když do té doby zákon o DPH (v rozporu s evropskou judikaturou) opravu základu daně připouštěl jen u konkursu, nikoli však u reorganizace.

7. Správce daně i žalovaný tedy dle žalobkyně vyložili ustanovení přímo v rozporu s textem zákona, Informací GFŘ, judikaturou SDEU, důvodovou zprávou k novele zákona o DPH, jakož i obecnou právní logikou. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nepředložil žádný argument svědčící ve prospěch jeho výkladu, pouze lpí na znění normativního textu zákona.
8. Novela zákona o DPH, provedená zákonem č. 285/2023 Sb., kterou žalovaný používá k obhájení svého výkladu, na tom dle žalobkyně nic nemění. Tato novela totiž výslovně potvrdila, že za den samostatného zdanitelného plnění lze považovat pouze den, kdy reorganizační plán nabude účinnosti. V důvodové zprávě k této novele je výslovně uvedeno, že se „[j]edná o legislativně technickou úpravu za účelem zpřesnění textu v návaznosti na aktuální znění zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) ve znění pozdějších předpisů.“ Sám zákonodárce si tak byl zjevně vědom nepřesného textu (použití zavádějícího pojmu „schválení“ namísto přesného „účinnost“), a proto přijal předmětnou technickou novelu. Pokud žalovaný právě z novely č. 285/2023 Sb. dovozuje správnost svého výkladu, jedná se o další výkladový omyl.

#### **Pohledávka správce daně zanikla účinností reorganizačního plánu**

9. Žalobkyně dále namítala, že dodatečný platební výměr je nezákonný z důvodu, že pohledávka účinností reorganizačního plánu zanikla, a to v důsledku článku 110 reorganizačního plánu ve spojení s § 356 odst. 1 insolvenčního zákona. Je pravdou, že správce daně svou pohledávku uplatnil jako pohledávku postavenou na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou podle § 169 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona. Insolvenční správce žalobkyně však zpochybnil pořadí předmětné pohledávky, když mimo jiné odkázal na nosné principy odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 29 ICdo 98/2015 ze dne 31. října 2017. Nejvyšší soud konzistentně kvalifikuje pohledávky státu vzniklé opravou základu daně jako důsledek transformace pohledávek přihlášených věřitelů. Stát (správce daně) pak nemůže mít v insolvenčním řízení lepší postavení, než ve kterém se před opravou výše daně nacházel přihlášený věřitel, jinak by docházelo k diskriminaci v rozporu s ústavním pořádkem.
10. Správce daně byl insolvenčním soudem vyzván k podání incidenční žaloby na určení pořadí pohledávky. Správce daně však žalobu nepodal. Nastala tak právní fikce, že se o pohledávku postavenou na roveň pohledávkám za majetkovou podstatu nejednalo, a to v důsledku nečinnosti správce daně. Nedojde-li žaloba o určení pořadí pohledávky uplatněné jako pohledávka postavená na roveň pohledávce za majetkovou podstatou ve stanovené lhůtě insolvenčnímu soudu, považuje se podání, jímž věřitel takovou pohledávku uplatnil, za přihlášku pohledávky a uspokojení pohledávky jako pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou je v insolvenčním řízení vyloučeno (§ 203a odst. 1 insolvenčního zákona).

11. Žalobkyně tak má za to, že opožděně přihlášená pohledávka v souladu s článkem 110 reorganizačního plánu ve spojení s § 356 odst. 1 insolvenčního zákona zanikla. Podle tohoto článku totiž zanikly všechny pohledávky, o nichž není v reorganizačním plánu stanoveno jinak, tedy i pohledávka, o jejímž pořadí díky nečinnosti správce daně (nepodání žaloby) nebyl spor. Tento závěr dle ní potvrzuje i rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 29 Cdo 2451/2013.

### Nepřiměřenost penále

12. Žalovaný dle žalobkyně opomenul, že na stanovení penále se mají uplatňovat pravidla pro ukládání trestu. Trestání v tomto případě bylo dle žalobkyně v rozporu s principy trestního práva, a to i přes automatické ukládání penále dle § 251 odst. 1 písm. a) d. ř.
13. Dle žalobkyně automatické stanovení penále podle § 251 odst. 1 písm. a) d. ř. představuje mimořádně tvrdou sankci. Správce daně vůbec nevzal v úvahu, že žalobkyně v dobré víře nejprve řádně přiznala opravu základu daně v opravném daňovém za prosinec 2021 (správné zdaňovací období), neboť se opírala mimo jiné o Informaci GFŘ, dostupnou judikaturu Soudního dvora Evropské unie a důvodovou zprávu k zákonu č. 80/2019 Sb.
14. Žalobkyně tedy řádně přiznala daň v jiném zdaňovacím období (v prosinci 2021). Když už nic jiného, mělo napadené rozhodnutí zrušit alespoň penále, protože v daném případě představovala automatická aplikace penále rozpor s principy správního trestání.

### III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 21. 2. 2024 uvedl, že postup správních orgánů byl v souladu se zákonem. Žalobkyní vznesené námitky nejsou podle něj důvodné, a proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

#### Rozhodné datum pro opravu základu daně

16. Ohledně rozhodného data pro opravu základu daně žalovaný vysvětlil, že vyšel ze znění zákona v rozhodném znění a důvodové zprávy, ale oporu pro závěr prosazovaný žalobkyní v nich nenašel. Text ust. § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH ani důvodová zpráva k tomuto ustanovení neodpovídají pojetí, jež plyne z ust. § 352 odst. 1 insolvenčního zákona.
17. Jakkoli důvodová zpráva obecně uvádí, že se nová právní úprava zavádí ve vazbě na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, není vázání okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění na „definitivnost“ nezaplacení v důvodové zprávě jakkoli zmíněno či naznačeno ani příp. rozvedeno. Žalovaný tak dospěl k závěru, že zákonodárce vázal den uskutečnění zdanitelného plnění pro účely zákona o DPH jako *legis specialis* na jiný okamžik, než který plyne z pojetí insolvenčního zákona a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“), tedy na den schválení reorganizačního plánu, který odpovídá dni, kdy jej schválil insolvenční soud. Ten se v řešené věci shoduje se dnem zveřejnění usnesení o schválení reorganizačního plánu v insolvenčním rejstříku.
18. Skutečnost, že postup žalovaného je v rozporu s Informací GFŘ, je pak zcela logický, nikoliv paradoxní, jak tvrdí žalobkyně. Předmětná Informace GFŘ totiž byla po novele zákona o DPH zákonem č. 80/2019 Sb. zrušena právě v návaznosti na novelizované znění ust. § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH od 1. 4. 2019. Žalovaný tuto skutečnost v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, když nejprve vysvětlil, proč byla Informace GFŘ zrušena, a nelze se tedy jejího znění dovolávat, a dále dodal, že jakkoliv je tato Informace GFŘ stále

dohledatelná na internetu, je zde rovněž uvedena i informace o jejím zneplatnění. Přestože Informace GFŘ obsahuje výklad v souladu s právním názorem žalobkyně, nemůže se na ni žalobkyně odvolávat a žalovaný podle ní nemůže postupovat.

19. Pokud jde o důvodovou zprávu, je dle žalovaného třeba vyjít z celého jejího znění k bodu 83 a k bodu 86. Z komplexního posouzení plyne, že ačkoliv zákonodárce na judikaturu Soudního dvora Evropské unie v úvodu bodu 83 důvodové zprávy odkázal, dále ji „neaplikoval“, neprovázal ji s výkladem dne uskutečnění zdanitelného plnění ve vazbě na právní moc usnesení o schválení reorganizačního plánu. Naopak výslovně uvedl, že *„den uskutečnění zdanitelného plnění je dále speciálně upraven u reorganizace, a sice při schválení reorganizačního plánu, zrušení rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu nebo přeměně reorganizace v konkurs“*. Z uvedeného tak dle žalovaného plyne toliko to, že nová právní úprava – rozšíření opravy základu daně o reorganizaci – se zavádí ve vazbě na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, avšak co se konkrétních podmínek týče, zákonodárce je stanovil odlišně. Nejlépe lze tvrzené doložit právě na souvztažně aplikovaném (k pojetí dne uskutečnění zdanitelného plnění) stavění lhůty pro opravu základu daně. Pakliže by za den uskutečnění zdanitelného plnění nebyl považován den schválení reorganizačního plánu, jímž je den vyhotovení, resp. zveřejnění usnesení o schválení reorganizačního plánu, pak by doba, po kterou se staví běh lhůty, musela být pojmána rozdílně v tom smyslu, že by stavění lhůty končilo okamžikem schválení reorganizačního plánu, zatímco den uskutečnění zdanitelného plnění by mohl nastat až účinností schváleného reorganizačního plánu, což zákonodárce skrze důvodovou zprávu ani nepředpokládá. Naopak váže dobu stavění lhůty do dne schválení reorganizačního plánu ve vazbě na pojetí ukončení rozhodčího řízení, kterým je právě den vydání rozhodčího nálezu, nikoli den jeho účinnosti, ačkoli se zřejmě rozhodčí nález doručuje stranám sporu a nabývá účinnosti.
20. Novelou zákona o DPH, provedenou zákonem č. 285/2023 Sb., kterým došlo k úpravě textu ust. § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH v tom smyslu, že pojem „schválení“ byl nahrazen termínem „účinnost“, zákonodárce reagoval na situaci, že znění zákona o DPH nenavazovalo na znění insolvenčního zákona. Tento nedostatek byl tedy s účinností od 23. 9. 2023 odstraněn. Žalovaný zdůraznil, že v původním znění zákona, o kterém je veden tento spor, zákonodárce nepoužil jen nepřesnou formulaci, ale navázal den uskutečnění zdanitelného plnění na konkrétní jiný den, který insolvenční zákon zná a se kterým pracuje, a tento citovanou novelou nahradil za zcela jiný den dle insolvenčního zákona. Pakliže by šlo snad tuto nepřesnost překlenout jednoduše výkladem, zákonodárce by nepovažoval za nutné provést shora popsanou úpravu textu ust. § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH.
21. Dle žalovaného tak pojmem „den schválení reorganizačního plánu“ dle ust. § 42 odst. 3 zákona o DPH je nutné rozumět tak, že se jím rozumí okamžik schválení reorganizačního plánu insolvenčním soudem bez ohledu na to, k jakému okamžiku nabude schválený reorganizační plán účinnosti.

#### **Pohledávka správce daně zanikla účinností reorganizačního plánu**

22. Dále žalovaný setrval na tom, že v nalézacím řízení, v němž je řešen aktuální spor s žalobkyní, a jehož účelem je správné stanovení daně, není žalovaný oprávněn řešit skutečnosti související s placením daně. Žalovaný je přesvědčen, že k odůvodnění svého právního názoru se v žalobou napadeném rozhodnutí vyjádřil vyčerpávajícím způsobem, na který plně odkázal.

23. Podstata názoru žalobkyně dle žalovaného spočívá v tom, že ten s ust. § 356 odst. 1 insolvenčního zákona spojuje absolutní zánik pohledávek věřitelů. Tak tomu podle žalovaného není, neboť citované ustanovení hovoří toliko o zániku práv věřitelů vůči dlužníkovi, nikoliv o zániku pohledávky. Věřitelé tedy své pohledávky nemůžou vůči dlužníkovi úspěšně uplatňovat, tyto však stále existují ve formě naturální obligace. Dokladem tvrzeného je to, že insolvenční zákon počítá i se situacemi, kdy se věřitelé do svých práv v původním rozsahu mohou vrátit, a to při zrušení reorganizačního plánu dle ust. § 362 odst. 3 insolvenčního zákona. Jakkoliv tedy žalovaný v obecné rovině nesporně, že jím popsáním způsobem může dojít k zániku práv věřitele vůči dlužníkovi, nedochází tímto způsobem k zániku pohledávky. Jestliže tedy pohledávka, jak prokázáno výše, nezanikla, má správce daně právo a současně i povinnost pohledávku žalobkyně doměřit, resp. započaté řízení o stanovení daně dokončit, a to i když by ji, pro pravomocně skončené insolvenční řízení, nemohl úspěšně po žalobkyni, eventuálně u soudu, uplatnit.
24. Pohledávka správce daně tedy účinností reorganizačního plánu nezanikla. Současně žalovaný nebyl oprávněn se v řízení nalézacím zabývat možnostmi či nemožnostmi pozdější úhrady stanovené daně.

### **Nepřiměřenost penále**

25. Žalovaný vysvětlil, že daňové orgány nemají při stanovení penále možnost správního uvážení, ani nemohou moderovat jeho výši, jakkoliv má penále povahu trestu. To potvrzuje i odborná literatura. Žalovaný tak byl v dané situaci oprávněn toliko přezkoumat postup správce daně při stanovení povinnosti uhradit penále. Neshledal přitom jeho nezákonnost. Žalobkyni byla za zdaňovací období listopad 2021 doměřena daň vyšší oproti poslední známé dani. Vznikla mu tedy ze zákona povinnost uhradit penále podle ust. § 251 odst. 1 písm. a) d. ř.
26. Pro úplnost žalovaný dodal, že nesporně, že žalobkyně původně daň v dobré víře přiznala za zdaňovací období prosinec 2021, nicméně tím, že následně podala dodatečné daňové přiznání, kterým původně přiznanou daň tzv. vynulovala, nelze konstatovat, že tuto daň přiznala v pozdějším zdaňovacím období a že nemá povinnost zaplatit penále.

### **IV. Posouzení věci krajským soudem**

27. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle části třetí, hlavy první a druhé, dílu prvního s. ř. s., v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění podmínek § 51 s. ř. s.
28. Žaloba není důvodná.
29. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že
- krajským soudem v Hradci Králové usnesením ze dne 8. 11. 2021, č. j. KSHK 42 INS 2125/2021-B-141 (dále jen „*usnesení o schválení reorganizačního plánu*“), byl schválen reorganizační plán žalobkyně ze dne 7. 9. 2021. Toto usnesení nabylo právní moci dne 21. 12. 2021,
  - správce daně výzvou ze dne 6. 6. 2022, č. j. 549044/22/2713-50522-603585, vyzval žalobkyni podle ust. § 145 odst. 2 d. ř. k podání dodatečného přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2021 v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení této výzvy z důvodu, že usnesení o schválení reorganizačního plánu založilo povinnost opravit základ daně ve

smyslu ust. § 42 odst. 1 písm. f) zákona o DPH a v souvislosti s tím povinnost odvolatele snížit odpočet daně dle ust. § 74 zákona o DPH,

- na tuto výzvu žalobkyně reagovala podáním ze dne 22. 6. 2022, v němž uvedla, že tato povinnost jí nevznikla za zdaňovací období listopad 2021, nýbrž až za zdaňovací období prosinec 2021, kdy usnesení o schválení reorganizačního plánu nabylo právní moci a účinnosti a za nějž svou povinnost splnila,
- toto podání správce daně kvalifikoval jako dodatečné přiznání k DPH žalobkyně za zdaňovací období listopad 2021. Žalobkyni doměřil DPH ve výši 5 013 718 Kč odpovídající snížení odpočtu daně a současně stanovil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 1 002 743 Kč,
- proti tomuto rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

30. Krajský soud věc posoudil podle následujících ustanovení právních předpisů.

31. Podle § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném do 22. 9. 2023 *oprava základu daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění uskutečněné dnem schválení (sic!) reorganizačního plánu v případě, že k opravě základu daně dochází z důvodu změny výše základu daně na základě tohoto plánu.*

32. Podle § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH v platném znění *oprava základu daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění uskutečněné dnem účinnosti (sic!) reorganizačního plánu v případě, že k opravě základu daně dochází z důvodu změny výše základu daně na základě tohoto plánu.*

33. Podle § 350 odst. 1 insolvenčního zákona *proti rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu mohou podat odvolání jen ti z věřitelů, kteří hlasovali pro odmítnutí reorganizačního plánu.*

34. Podle § 352 odst. 1 insolvenčního zákona *reorganizační plán je účinný, jakmile rozhodnutí o jeho schválení nabylo právní moci, nebyla-li reorganizačním plánem jeho účinnost odložena na pozdější dobu nebo nerozhodl-li o jeho pozdější účinnosti insolvenční soud.*

35. Podle článku 110 reorganizačního plánu schváleného v rámci insolvenčního řízení vedeného před Krajským soudem v Hradci Králové, sp. zn. KSHK 42 INS 2125/2021:

*Veškerá práva (pohledávky) vůči Dlužníkovi, o nichž není v tomto reorganizačním plánu stanoveno jinak, zaniknou dnem účinnosti reorganizačního plánu. Jedná se zejména o pohledávky, které nebyly přihlášeny, ačkoliv přihlášeny být mohly, pohledávky uvedené v reorganizačním plánu v rozsahu, v němž nemají být uspokojeny (přihlášené pohledávky nad rámec Restrukturalizovaných pohledávek), práva současného akcionáře Dlužníka a veškeré cenné papíry vydané Dlužníkem, do nichž byla práva (pohledávky uvedené v této větě vtělena. To se týká rovněž práv (včetně potenciálních) na odškodnění či jiných práv vůči Dlužníkovi práv vyplývajících ze smluv uzavřených Dlužníkem před rozhodnutím o úpadku Dlužníka, práv z jednostranných právních jednání Dlužníka učiněných před rozhodnutím o úpadku Dlužníka, jakož i z jakýchkoliv jiných právních skutečností. Zároveň na základě tohoto reorganizačního plánu zanikají veškeré pohledávky, které se v Insolvenčním řízení neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku (§ 170 InsZ), včetně mimosmluvních sankcí postihujících majetek Dlužníka.*

36. Podle § 356 odst. 1 insolvenčního zákona *není-li tímto zákonem nebo reorganizačním plánem stanoveno jinak, zanikají účinností tohoto plánu práva všech věřitelů vůči dlužníkovi,*

*a to i v případě, že svou pohledávku do insolvenčního řízení nepřihlásili; za věřitele dlužníka se považují osoby uvedené v reorganizačním plánu za podmínek v něm stanovených, včetně rozsahu jejich práv.*

37. Podle § 169 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona pohledávkami postavenými na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou jsou pohledávky státu – Úřadu práce České republiky za náhradu mzdy vyplacené zaměstnancům, za náhradní výživné podle jiného zákona a za prostředky odvedené podle zvláštních právních předpisů a pohledávky státu – správce daně vzniklé na základě povinnosti provést opravu odpočtu daně v případě reorganizace nebo povinnosti provést opravu odpočtu daně v případě nedobytné pohledávky podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty.

38. Podle § 203a odst. 1 insolvenčního zákona v pochybnostech o tom, zda pohledávka uplatněná věřitelem podle § 203 je pohledávkou za majetkovou podstatou nebo pohledávkou postavenou jí na roveň anebo pohledávkou, která se v insolvenčním řízení neuspokojuje (§ 170), uloží insolvenční soud i bez návrhu věřiteli, který ji uplatnil, aby do 30 dnů podal u insolvenčního soudu žalobu na určení pořadí uplatněné pohledávky; na návrh insolvenčního správce tak učiní vždy. Žaloba musí být vždy podána proti insolvenčnímu správci. Nedojde-li žaloba o určení pořadí pohledávky uplatněné jako pohledávka za majetkovou podstatou nebo jako pohledávka postavená na roveň pohledávce za majetkovou podstatou ve stanovené lhůtě insolvenčnímu soudu nebo není-li žalobě vyhověno, považuje se podání, jímž věřitel takovou pohledávku uplatnil, za přihlášku pohledávky a uspokojení pohledávky jako pohledávky za majetkovou podstatou nebo pohledávky postavené jí na roveň je v insolvenčním řízení vyloučeno. Nedojde-li žaloba o určení pořadí pohledávky, která se v insolvenčním řízení neuspokojuje, ve stanovené lhůtě insolvenčnímu soudu nebo není-li žalobě vyhověno, je uspokojení takové pohledávky v insolvenčním řízení vyloučeno.

39. Podle § 251 odst. 1 písm. a) d. ř. daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována.

40. Podle důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony:

- ke změně § 42 odst. 2 a 3 zákona o DPH:

*Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (především z rozsudku C-396/16 T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., v úpadku), snížení závazků dlužníka, jež vyplývá z pravomocného povolení vyrovnání, představuje v souladu s článkem 185 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty změnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpočtu ve smyslu tohoto ustanovení. Z toho vyplývá povinnost i pro poskytovatele plnění opravit základ daně. Opravu základu daně v případě reorganizace plátce provede podle § 42 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty. V novém odstavci 2 je upřesněno, u jakého plnění lze opravu základu daně při reorganizaci provést, tj. jen u plnění, které je jako pohledávka zahrnuto do schváleného reorganizačního plánu.*

*V nově přeformulovaném odstavci 3 je stanoveno, kdy se při opravě základu daně považuje samostatné zdanitelné plnění za uskutečněné. Nově je určeno, že samostatné zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné dnem, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně. Den uskutečnění zdanitelného plnění je dále speciálně upraven u reorganizace,*

*a sice při schválení reorganizačního plánu, zrušení rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu nebo přeměně reorganizace v konkurs.*

- ke změně § 42 odst. 8 zákona o DPH:

*Nově je zavedeno přerušení lhůty pro opravu základu daně po dobu soudního nebo rozhodčího řízení. Toto přerušení lhůty pro opravu základu daně se však týká pouze doby soudního nebo rozhodčího řízení, které se uskutečňuje výhradně v přímé souvislosti s původním dodáním zboží nebo poskytnutím služby, a to jen v případě, že by toto řízení mohlo mít faktický vliv na výši základu daně. Jedná se o obdobný princip, jakým se uplatňuje například přerušení lhůty pro stanovení daně podle ustanovení § 148 odst. 4 daňového řádu. Soudní řízení může být zahájeno v okamžiku, kdy došel soudu návrh (žaloba) na jeho zahájení nebo když bylo vydáno usnesení o zahájení řízení bez návrhu, Soudní řízení lze pokládat za ukončené okamžikem nabytí právní moci posledního rozhodnutí, které bylo v daném řízení vydáno. Rozhodčí řízení je zahájeno žalobou, a to dnem, kdy žaloba došla stálému rozhodčímu soudu anebo příslušnému rozhodci. Rozhodčí řízení je ukončeno, když je vydán rozhodčí náleze, kterým se rozhoduje o žalobních nárocích. Stejným způsobem se postupuje i v případě insolvenčního řízení, kdy lhůta pro opravu základu daně neběží v období ode dne zahájení insolvenčního řízení do dne schválení reorganizačního plánu.*

*Důvodem je snaha přerušit stanovenou lhůtu pro opravu základu daně na nezbytně nutnou dobu v průběhu soudního nebo rozhodčího řízení, případně insolvenčního řízení, kdy plátce objektivně nezná výsledek těchto řízení, který může mít vliv na důvod a výši opravy základu daně.*

*Zároveň se navíc doplňuje možnost opravy základu daně i v průběhu smlouvy o přenechání zboží k užití.*

*Důvodem je skutečnost, že podle současného znění § 42 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty lze provést opravu základu daně a výše daně rovněž ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém došlo k převodu vlastnického práva ke zboží na uživatele podle § 13 odst. 3 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, případně nastala skutečnost, na jejímž základě nedošlo k převedení vlastnického práva na uživatele podle § 13 odst. 3 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty. V případě přenechání zboží k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno, že vlastnické právo k užívanému zboží bude převedeno na jeho uživatele, lze v případě smlouvy uzavřené na delší dobu než tři roky provést opravu základu daně a výše daně pouze v případě, že již smlouva byla ukončena a došlo k převodu vlastnického práva ke zboží na uživatele, nebo nedošlo k převedení vlastnického práva na uživatele, ale smlouva byla rovněž ukončena, a to předčasně na základě nějaké nastalé skutečnosti. Úprava směřuje k tomu, aby při změně výše úplaty během platnosti smlouvy s délkou trvání více než tři roky bylo rovněž možno provést opravu základu daně, aniž by smlouva musela být ukončena.*

41. Podle § 362 odst. 3 insolvenčního zákona rozhodne-li insolvenční soud o zrušení reorganizačního plánu, mohou věřitelé bez dalšího požadovat uspokojení pohledávek a jiných práv, která měli před jeho schválením. Práva věřitelů a třetích osob založená reorganizačním plánem nejsou dotčena; je-li to nutné, přijme insolvenční soud opatření k ochraně oprávněných zájmů věřitelů.

42. Podle § 259a odst. 1 d. ř. daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.

43. Podle § 259a odst. 2 d. ř. *správce daně na základě posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední může prominout až 75 % penále. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu.*
44. Podle § 145 odst. 2 d. ř. *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
45. Podle § 42 odst. 1 písm. f) zákona o DPH *plátce opraví základ daně, nastanou-li další skutečnosti, na jejichž základě dojde ke změně výše základu daně podle § 36 a 36a po dni uskutečnění zdanitelného plnění.*
46. Podle § 74 zákona o DPH:

*Oprava odpočtu daně*

- (1) *Pokud se plátce, pro něhož se uskutečnilo, nebo mělo být uskutečněno plnění, ve lhůtě pro opravu základu daně dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl, že nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně, na základě kterých dojde ke snížení uplatněného odpočtu daně, je povinen uplatněný odpočet daně snížit. To neplatí, pokud plátce provedl opravu odpočtu daně podle odstavce 2 nebo 3. Opravu odpočtu daně plátce prokazuje opravným daňovým dokladem nebo jiným dokladem souvisejícím s opravou, popřípadě jiným způsobem.*
- (2) *Uplatnil-li plátce odpočet daně z částky úplaty poskytnuté před uskutečněním zdanitelného plnění a ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl nárok na odpočet daně z poskytnuté úplaty uplatnit nejdříve, se dozvěděl nebo dovědět měl a mohl, že daně zdanitelné plnění se neuskuteční a úplata není vrácena, ani použita na úhradu jiného plnění, je povinen provést opravu odpočtu daně.*
- (3) *Uplatnil-li plátce odpočet daně ze zdanitelného plnění spočívajícího v převodu jednoúčelového poukazu a ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl nárok na odpočet daně z tohoto zdanitelného plnění uplatnit nejdříve, se dozvěděl nebo dovědět měl a mohl, že tento poukaz nepoužije jako úplatu za skutečné předání zboží nebo poskytnutí služby, ani jej nepřevede, je povinen provést opravu odpočtu daně.*
- (4) *Opravu odpočtu daně podle odstavců 1 až 3 plátce provede za zdaňovací období, ve kterém se o skutečnostech rozhodných pro tuto opravu dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl.*
- (5) *V případě přijetí zdanitelného plnění, u kterého je základ daně podle § 37a záporný, je plátce původně uplatněný odpočet daně povinen snížit za zdaňovací období, ve kterém se o skutečnostech rozhodných pro tuto opravu dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl.*
- (6) *Zjistil-li plátce, pro něhož se uskutečnilo plnění, že ve lhůtě pro opravu základu daně nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně, na základě kterých dojde ke zvýšení uplatněného odpočtu daně, je oprávněn uplatněný odpočet daně zvýšit. Tuto opravu odpočtu daně je plátce oprávněn provést nejdříve za zdaňovací období, ve kterém mu byl doručen opravný daňový doklad. Tuto opravu odpočtu daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se oprava základu daně jako samostatné zdanitelné plnění považuje za uskutečněné.*
- (7) *Byl-li plátcovi doručen opravný daňový doklad podle § 45 odst. 5, je oprávněn provést opravu odpočtu daně, pokud u původně uplatněného odpočtu ještě neuplynula lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně.*

47. Krajský soud předesílá, že podstata uplatněných žalobních námitek se shoduje s argumenty, které žalobkyně vznesla již v řízení o odvolání. Žalovaný se k nim obsáhle vyjádřil v napadeném rozhodnutí i ve svém vyjádření k žalobě a soud se s jeho argumentací ztotožnil. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že není smyslem soudního přezkumu podrobně opakovat již jednou vyřčené, proto lze v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkázat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47).
48. Předmětem sporu mezi žalobkyní a žalovaným je určení rozhodného data pro opravu základu daně v případě daňového subjektu, jehož úpadek je řešen reorganizací, a to podle zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2019 do 22. 9. 2023. Krajský soud vyšel z porovnání znění právní úpravy účinné do 22. 9. 2023 a právní úpravy v platném znění. Z něj vyplývá, že zákonodárce rozlišuje mezi schválením (dnem schválení) reorganizačního plánu a účinností (dnem účinnosti) reorganizačního plánu. Zatímco do 22. 9. 2023 určoval rozhodné datum pro opravu základu daně dnem *schválení* reorganizačního plánu, podle aktuálně platné právní úpravy je toto datum vázáno na den *účinnosti* reorganizačního plánu.
49. Na řešenou věc je třeba aplikovat právě právní úpravu ve znění účinném do 22. 9. 2023. Pro opravu základu daně v případě reorganizace daňového subjektu je tedy rozhodné datum schválení reorganizačního plánu, tedy den, kdy jej schválil insolvenční soud (8. 11. 2021). Soud tedy souhlasí s žalovaným, že názor žalobkyně, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění měl být den nabytí účinnosti reorganizačního plánu, nemá oporu v právní úpravě. Skutečnost, že reorganizační plán nabyl právní moci později, daňovému subjektu v podání dodatečného daňového přiznání nijak nebránila.
50. Pokud jde o údajný rozpor takového přístupu s informací Generálního finančního ředitelství č. j. 66560/18/7100-20116-05485, uvádí krajský soud, že ta byla po novele § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH zrušena, a naopak byla vydána tzv. „Informace k novelám zákona o DPH 2019“, dle které „...*Oprava základu daně v případě reorganizace se považuje za samostatné zdanitelné plnění, které je uskutečněné dnem schválení reorganizačního plánu...*“
51. Lze tedy souhlasit s žalovaným, že právní úprava zavedená od 1. 4. 2019, spočívající v rozšíření opravy základu daně o reorganizaci, byla sice zavedena ve vazbě na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, ale konkrétní podmínky byly stanoveny odlišně. Následně byl zákonem č. 285/2023 Sb. text ustanovení § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH novelizován tak, že část dispozice právní normy, vyjádřená pojmem „schválení“ byla nahrazena dispozicí vyjádřenou pojmem „účinnost“, čímž zákonodárce navázal den uskutečnění zdanitelného plnění na jiný okamžik, a změnil tak dispozici právní normy vyjádřené v předmětném ustanovení zákona.
52. Neobstojí zde argumentace žalobkyně obecnou procesní zásadou, podle níž rozhodnutí soudu vyvolává právní účinky až v okamžiku, kdy nabude právní moci. Tato zásada v procesním právu neplatí bezvýjimečně ani v občanském soudním řízení (srov. např. institut předběžné vykonatelnosti), natožpak v řízení daňovém, pro něž je typické, že řada jinak univerzálně platných zásad zde platí v modifikované podobě či vůbec (rozložení důkazního břemene apod.). Jedním z případů je právě sporná otázka v posuzované věci, kde je obecná procesní zásada, že rozhodnutí vyvolává právní účinky tehdy, je-li v právní

moci, modifikována speciální normou daňového práva, která spojuje daňově-právně relevantní účinek již s okamžikem vydání rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu.

53. K námitce zániku pohledávky správce daně účinností reorganizačního plánu třeba uvést, že je nutno rozlišovat řízení nalézací podle hlavy IV. části třetí d. ř. a placení daní podle hlavy V. části třetí d. ř. V předmětné věci se jedná právě o nalézací řízení, jehož předmětem je řádné zjištění a stanovení daně. V tomto ohledu tedy lze přisvědčit názoru žalovaného, že případné placení daně je otázkou odlišnou a nemá vliv na to, že je třeba trvat na správném přiznání daně, respektive provedení opravy základu daně za účelem správného stanovení daně. Okolnost spočívající v zániku práva (pohledávky) v insolvenčním řízení na základě schválení reorganizačního plánu, má vliv na placení daně, nikoliv na stanovení daně v nalézacím řízení. Dále je třeba zmínit, že § 356 odst. 1 insolvenčního zákona stanoví, že účinností reorganizačního plánu zanikají práva věřitelů vůči dlužníkovi, nikoliv jejich pohledávky. Ty nadále existují jako naturální obligace. Lze tedy uzavřít, že pohledávka správce daně vůči žalobkyni nezanikla a správce daně byl povinen správně stanovit její výši bez ohledu na pozdější úspěšnost či neúspěšnost jejího vymožení.
54. Ohledně žalobkyní namítané nezákonnosti stanovení penále krajský soud uvádí, že institut penále je upraven v § 251 odst. 1 d. ř. Jde přitom o obligatorní sankci, která vzniká přímo ze zákona. Na zdejší případ je aplikovatelné písm. a) uvedeného ustanovení, které stanoví výši penále jako 20 % částky doměřené zvyšované daně. Správnost tohoto názoru potvrzuje nejen žalovaným odkazovaná odborná literatura, ale i důvodová zpráva k d. ř.: *„Při aplikaci tohoto ustanovení není správcovi daně dán prostor pro uvážení (diskrepci), neboť důvody vzniku této sankce a její výše vyplývají přímo ze zákona. Tato sankce se uplatní bez ohledu na stav osobního daňového účtu daňového subjektu a postupuje se obdobně jako za situace, kdy je správcem daně evidován u daňového subjektu daňový nedoplatek nebo přeplatek, protože se jedná o pochybení při tvrzení daně.“*
55. Na uvedeném se shoduje i odborná literatura. Viz KANIOVÁ, L. § 251 [Penále]. In: BAXA, J. – DRÁB, O. – KANIOVÁ L. – LAVICKÝ, P. – SCHILLEROVÁ, A. – ŠIMEK, K. – ŽIŠKOVÁ, M.: Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011: *„Výše penále je pevně v zákoně stanovena a správce daně nemá možnost diskrece, v jakých případech a v jaké výši penále stanoví. Správní uvážení se zde neuplatní. Tato sankce vzniká přímo ze zákona, nastane-li k jeho vzniku některá z podmínek uvedených v písm. a) až písm. c).“*, případně literatura žalovaným vzpomínaná – NOVÁKOVÁ, P. § 251 [Penále]. In: LICHNOVSKÝ, O. – ONDRÝSEK, R. – NOVÁKOVÁ, P. – KOSTOLANSKÁ, E. – ROZEHNAL, T. Daňový řád. Komentář. 4. vydání. Praha: C. H. BECK, 2021: *„V tomto ohledu nutno říci, že penále při ukládání individualizaci neumožňuje. Ta je možná pouze na dodatečný zpoplatněný návrh skrze institut prominutí (§ 259a). ... Jestliže výsledek doměřovacího řízení (viz § 141 a násl.) bude pro daňový subjekt nepříznivý, tj. správce daně mu dodatečně doměří daň, pojí se s vlastním doměřením daně i povinnost daňového subjektu platit penále. ... Správce daně nemá v případě penále možnost zvážit, zda je do evidence daní daňového subjektu předepíše, či nikoliv; přímo ze zákona mu totiž vyplývá povinnost tak učinit.“*
56. Uvedené potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, který uvedl: *„Penále tedy vzniká přímo ze zákona a správce daně nemá správní uvážení, zda je předepíše či nikoliv. Na tom nic nemění ani skutečnost, že po novelizaci daňového řádu je penále předepisováno samostatným platebním výměrem, neboť tato novelizace se způsobu vzniku penále nijak nedotkla. Jediným způsobem, kterým může*

*správce snížit výši penále, je tak nadále postup podle § 259a daňového řádu, avšak pouze na žádost daňového subjektu a maximálně ve výši 75 %.*“

57. Žalobkyně dále žádala soud o upuštění o uložení penále, proto se soud musel tímto návrhem zabývat. V této souvislosti soud konstatuje, že podle § 78 odst. 2 s. ř. s. může soud upustit od uložení trestu za správní delikt, byl-li uložen ve zjevně nepřiměřené výši. Ačkoliv Nejvyšší správní soud judikoval, že penále má povahu trestu (rozsudek NSS ze 24. 11. 2015, č.j. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2016 Sb. NSS), v dané věci žalobkyni nebyl uložen správní trest za spáchání správního deliktu. Proto aplikace ustanovení § 78 odst. 2 s. ř. s. a možnost upuštění od uložení penále soudem nepřichází v úvahu.
58. O návrhu na moderaci uloženého penále soud nerozhodl samostatným výrokem, vycházejí z judikatury Nejvyššího správního soudu. Ten ve svých rozsudcích ze dne 20. 10. 2014, č. j. 8 As 34/2013-38, a ze dne 26. 5. 2010, č. j. 3 As 6/2010-71, uvedl, že v situaci, kdy soud dospěje k závěru o zákonnosti napadeného správního rozhodnutí a (současně) neshledá výši uložené sankce zjevně nepřiměřenou, zamítne žalobu jako celek, tj. souhrnně všechny návrhy, které byly v žalobním petitu uvedeny, jediným výrokem („*Žaloba se zamítá.*“), je však povinen vypořádat se s každým takovým návrhem v odůvodnění rozsudku

#### V. Závěr a náklady řízení

59. Krajský soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Protože neshledal ani žádné vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti, zamítl žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
60. Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nenáleží. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení jakožto úspěšnému účastníkovi řízení příslušelo, náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

#### Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Hradec Králové 31. května 2024

Mgr. Ondřej Bartoš v. r.  
pověřený člen senátu