



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

KONSIT a. s., IČ 18630197
se sídlem Půlkruhová 786/20, 160 00 Praha 6
zastoupený advokátem JUDr. Martinem Bohuslavem,
advokátem,
se sídlem Italská 2581/67, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2023, č. j. 16664/23/5200-11431-713115

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 5. 2023, č. j. 16664/23/5200-11431-713115 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám jejich zástupce JUDr. Martina Bohuslava, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Dne 5. 6. 2020 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob.
2. Následně dospěl na základě provedeného dokazování k závěru, že úroky, které souvisí s emisí a upsáním „korunových“ dluhopisů (a to ve výši 6 402 067, 20 Kč za zdaňovací období 2016 a ve výši 6 402 067, 20 Kč za zdaňovací období 2017), nelze uznat jako „daňově účinný“ náklad, neboť emise a následné upsání dluhopisů bylo dle jeho přesvědčení uskutečněno pouze účelově, především se záměrem zatížení žalobce nákladovými úroky. V nastavené transakci tak správce daně neshledal smysl a účel, resp. racionální ekonomický důvod, a tedy došel k závěru, že žalobce vytvořil umělé zadlužení za účelem snížení své daňové povinnosti, které lze označit jakožto zneužití práva.
3. Na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 1187436/21/2208-60561-303607 vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, č. j. 4658100/21/2006-51524-105578 ze dne 24. 5. 2021, čímž doměřil tuto daň vyšší o částku 1 216 380 Kč; podle ustanovení § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb. (dále též jen „**daňový řád**“) žalobci též vznikla povinnost uhradit penále ve výši 243 276 Kč; a též dodatečný platební výměr za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, č. j. 4658467/21/2006-51524-105578 ze dne 24. 5. 2021, čímž doměřil daň vyšší o částku 1 216 380 Kč; podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu pak žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 243 376 Kč.
4. Dne 10. 8. 2021 podal žalobce proti výše uvedeným platebním výměrům odvolání, jež žalovaný svým rozhodnutím ze dne 19. 5. 2023, č. j. 16664/5200-11431-713115 (dále též jen „**napadené rozhodnutí**“) zamítl a postup správce daně potvrdil.
5. Žalobce s tímto rozhodnutím nesouhlasil, a dne 21. 7. 2023 proti němu podal k Městskému soudu v Praze žalobu.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

6. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným, resp. správcem daně, je emise dluhopisů (tzv. „korunových dluhopisů“) emitovaných žalobcem v roce 2012, resp. uplatnění nákladových úroků z těchto dluhopisů jako daňově uznatelných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v příznácních k dani z příjmů právnických osob za předmětná období. Především je však mezi žalobcem a správcem daně sporné, zda v rámci daňového řízení bylo správcem daně prokázáno, že došlo ke splnění podmínek pro aplikaci institutu zneužití práva.
7. Žalobce uvádí, že veškeré transakce související s emisí dluhopisů v roce 2012 i emise dluhopisů samotná byly od počátku vedeny zcela legitimním podnikatelským záměrem

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

spočívajícím v návratu k dividendové politice žalobce přijaté v roce 2004, která jasně stanovila, jakým způsobem má žalobce vyplácet svým akcionářům dividendy. Z důvodu světové hospodářské krize nebyla dividendová politika po roce 2008 zcela dodržována, v roce 2011 (viz zápis z jednání akcionářů ze dne 27. dubna 2011 níže) se však žalobce zavázal k návratu k této politice a na jejím základě v roce 2012 rozhodl o výplatě dividendy. Vzhledem k tomu, že v té době nedisponoval dostatečnými finančními prostředky pro současné financování provozních potřeb, investičních záměrů i výplatu dividendy, využil žalobce dluhové financování a emitoval dluhopisy, které jsou předmětem probíhajícího sporu (možnost využít cizí zdroje na výplatu dividendy přitom potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, v podrobnostech viz následující části této žaloby). Jinak řečeno, emise dluhopisů měla reálné ekonomické a podnikatelské opodstatnění a z definice tak nemohlo jít o zneužití práva. Formální předpoklady pro daňovou uznatelnost předmětných dluhopisů přitom nejsou dle žalobce sporné.

8. V této souvislosti žalobce podotýká, že rozhodnutí o návratu k dividendové politice přitom padlo více než rok a půl před koncem roku 2012, zjevně tedy nemohlo mít souvislost s novelou právní úpravy zdanění tzv. korunových dluhopisů.
9. Žalobce dále rozsáhle argumentuje, že smyslem a účelem podnikání je generovat zisk, v tomto případě akcionářům. Pokud by se však pokračovalo v původně nastavené dividendové politice (nastavené v roce 2004, a obnovené v roce 2011), způsobilo by to žalobci značné finanční problémy, mimo jiné i vzhledem k probíhajícím právním sporům.
10. Žalobce dále obsírně popisuje důvody, jež vedli jeho akcionáře ke snaze vrátit se k původní dividendové politice v roce 2011, na jejíž financování však neměl dostatek finančních prostředků. Emise dluhopisů se mu proto zdá zcela logická a ekonomicky racionální. Nad to uvedl, že pokud k emisi dluhopisů nedošlo, pak by ani úvěrový rámec sjednaný u České spořitelny nepostačoval k úhradě všech závazků žalobce a ten by tak musel volit, které podnikatelské záměry bude realizovat a které nikoliv. Jinak řečeno, pokud by žalobce koncem roku 2012 využil dostupnou hotovost pro výplatu dividendy, nemohl by uskutečnit investice do projektů přinášejících zdanitelné příjmy nebo by bylo ohroženo jeho denní fungování, všechny tři kategorie výdajů nicméně měly své ekonomické opodstatnění a bylo je nutné vynaložit.
11. Následně žalobce uvedl některé své projekty, do nichž dlouhodobě investuje, které byly nutné, v dlouhodobém horizontu však výše uvedené významné projekty žalobci přinesly zdanitelné příjmy a zisk. Je přitom dle něj zřejmé, že z výše uvedených důvodů by při přiznání dividend bylo při současném uskutečnění investic do výše uvedených projektů nutností získat úvěrové financování. To však dle něj nebylo v dané době možné (k prokázání této skutečnosti navrhl žalobce výslech svědka, který však správce daně ani žalovaný v rozporu se zákonem nikdy neprovedli, ačkoliv jde o pro kauzu zásadní skutečnost.)
12. Žalobce dále uvedl, že se navíc také prokazatelně obrátil s nabídkou úpisu dluhopisů na třetí subjekty, a to zejména na Podnikatelskou družstevní záložnu a další tři investory. Tato společnost i ostatní investoři nabídku úpisu dluhopisů odmítli (ačkoliv nezpochybnili schopnost žalobce do budoucna dluhopisy hradit).
13. S ohledem na nemožnost navýšení úvěrové linky u České spořitelny, a.s. a s ohledem na neúspěšnou nabídku dluhopisů se jako nejlepší (možná) varianta žalobci jeví právě upsání dluhopisů akcionáři žalobce. Zápočtem úpisu dluhopisů vůči pohledávce z přiznané

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

dividendy akcionáři fakticky přistoupili na to, že za cenu úroků (jejichž tržní výše byla stanovena na základě znaleckého posudku a správcem daně nebyla nikdy zpochybněna) ponechají předmětné finanční prostředky ve společnosti, čímž zajistí její další fungování a rozvoj. Jinak řečeno, akcionáři žalobce prostřednictvím odložení splatnosti dividendy umožnili použití v té chvíli dostupných finančních prostředků na provoz a investice (ani jeden z těchto výdajů není žalovaným zpochybňován), z toho pohledu tedy úroky dle žalobce nezpochybnitelně jsou daňově uznatelné. Popsaná situace zároveň přinesla zásadní změnu v právním postavení akcionářů, kteří místo neurčitěho příslibu budoucí dividendy získali vymahatelnou pohledávku za žalobcem.

14. Žalobce je proto přesvědčen, že prokázal, že jeho jednání spočívající v přiznání dividendy, jejím financování prostřednictvím emise dluhopisů a realizace souvisejících podnikatelských záměrů bylo v dlouhodobém horizontu ekonomicky zcela racionálním jednáním vedeným cílem uspokojit práva akcionářů žalobce na podíl na zisku při zajištění dalšího fungování a rozvoje žalobce.
15. Žalobce má za to, že výše předložené vysvětlení předmětných transakcí samo o sobě představuje dostatečný podklad pro zrušení napadeného rozhodnutí, neboť je zřejmé, že tyto transakce jednoznačně měly ekonomické opodstatnění a že vedly k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Přesto žalobce považoval za nezbytné vyjádřit se rovněž k problematice prokazování splnění podmínek pro aplikaci institutu zneužití práva, které dle něj žalovaný dostatečně neprokázal.
16. Nastíněná chronologie událostí nad to dle žalobce zcela jasně svědčí o tom, že v případě žalobce nebylo a ani nemohlo být hlavním, ba ani převažujícím záměrem získání jakékoliv nedovolené daňové výhody. Byť totiž žalobce (jakožto každý rozumně hospodařící daňový subjekt) samozřejmě v průběhu realizace posuzovaných transakcí daňový aspekt transakce zohlednil, cílem operace bylo v konečném důsledku zajistit výplatu zisku svým majitelům, o čemž bylo rozhodnuto v době, kdy ještě vůbec nebyla novela ZDP známa. Lze si tak jen těžko představit, že by mohl žalobce o přiznání dividendy rozhodnout s úmyslem využít časového znění zákona, které v daném okamžiku nebylo ani ve fázi projednávání v Poslanecké sněmovně. Ani skutečnost, že si žalobce zvolil nejvýhodnější formu financování přitom nemůže svědčit o zneužití práva.
17. Z výše uvedených důvodů navrhuje žalobce zrušení napadeného rozhodnutí.
18. Žalovaný na úvod svého vyjádření podotknul, že žalobní námitky *de facto* korespondují s námitkami již obsaženými v odvolání žalobce, a opakují tak jeho argumentaci jakožto odvolatele. S odvolacími námitkami se přitom žalovaný vypořádal již v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí.
19. Nejprve se žalovaný vyjádřil k otázce možné prekluze, kterou žalobce vznesl v odvolání (nikoli v žalobě), k níž stručně konstatoval že vydáním výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly dne 5. 6. 2020 nastaly účinky podle § 87 odst. 5 a 6 daňového řádu a lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období podle § 148 odst. 3 daňového řádu začala znovu běžet od 5. 6. 2020. Ústní jednání ve věci zahájení kontroly na DPPO za předmětná zdaňovací období dne 17. 7. 2020 neproběhlo po uplynutí lhůty pro stanovení daně a k uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu proto nedošlo

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

20. Dále žalovaný vymezil pojem zneužití práva, přičemž se odkázal zejména na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120 a ze dne 26. 10. 2016, č. j. 8 Afs 87/2016-60, stejně jako rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07). Dále zmínil též rozhodovací praxi SDEU, který v rozsudku Halifax ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, a to s odkazem na svou prejedikaturu (rozsudky ze dne 11. 10. 1977, Cremer, C- 125/76, ze dne 3. 3. 1993, General Milk Products, C-8/92, či ze dne 14. 12. 2000, Emsland-Stärke, C-110/99) mj. uvedl, že použití právní úpravy Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, a tedy zahrnovalo plnění, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat „zneužívajícím způsobem“ výhody, které jsou upravené právem Společenství. Následně zmínil několik dalších rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a vyjádřil se k problematice korunových dluhopisů.
21. Poté již přešel žalovaný k samotnému předmětu řízení a popsal akcionářskou strukturu ve zkoumaném období a chronologii událostí.
22. V této souvislosti žalovaný uvedl, že je to právě celkový sled jednání zúčastněných stran a s tím spojených okolností, který nemůže vést k jinému závěru, než že dané transakce byly uskutečněny především za účelem zatížení žalobce „nákladovými úroky“ spojenými s emitovanými dluhopisy a došlo tak k získání neoprávněné výhody, kterou by za standardních podmínek nemohl využít. Ze všech uvedených okolností této věci totiž vyplývá, že hlavním, resp. převažujícím účelem vydání dluhopisů bylo získání daňové výhody. Žalovaný též poukázal na to, že všechna rozhodnutí o jednotlivých transakcích učinil žalobce prostřednictvím svých akcionářů, resp. členů jejich statutárních orgánů, tedy prostřednictvím „spojených fyzických osob“ shodných s osobami vlastníků dluhopisů. Jednalo se o zcela vědomé a úmyslné operace a jejich záměrem nebylo nalezení externího zdroje pro financování, jak deklaroval žalobce, jestliže následně bylo doloženo, že emise byla realizována z důvodu výplaty dividend.
23. Dále podotknul, že daňovým subjektům jistě není bráněno uzpůsobit jejich podnikání tak, aby minimalizovali své daňové povinnosti. Na druhé straně ale tato „svoboda“ existuje jen v rozsahu legálních možností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-79). Pokud ale jediným, resp. hlavním či převažujícím účelem transakcí je získání nelegitimní daňové výhody, nelze toto jednání považovat za právem aprobované (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108).
24. Jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, akcionáři žalobce v roce 2004 odsouhlasili „dividendovou politiku“, z níž plyne dělení následujících zisků 50:50. V roce 2011 se 100 % akcionářů shodlo na odsunutí dividendové politiky s ohledem na situaci na trhu a ve „firmě“. V roce 2012 opět 100 % akcionářů (nutno podotknout, že totožných jako v roce 2011) odsouhlasilo výplatu dividend, přestože krize na trhu ve stavebnictví pokračovala. Byť to žalovaný nijak nerozporuje, tato okolnost nijak nedetekuje přímou návaznost na emisi dluhopisů. Současně nelze přehlédnout, že žalobce tak jako v daňovém řízení poukazuje na nutnost vyřešení jednak jeho nepříznivé situace v důsledku krize ve stavebnictví, a současně na nutnost dodržení jím nastavené dividendové politiky, neboť byl nucen dividendy vyplatit a na tuto výplatu finanční prostředky zajistit. Žalovaný podotýká, že toto odůvodnění si z části protirečí: na jednu stranu žalobce tvrdí, že byla krize celého odvětví, na druhou že na základě dividendové politiky byl nucen dividendy vyplatit a v případě, že by neemitoval dluhopisy, pak by „neměl z čeho“ a pravděpodobně

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

by musel využít jiného dluhového nástroje; což byla v případě bankovního úvěru nedosažitelná možnost. Za situace, kdy žalobce finančními prostředky v potřebné výši pro vyplacení dividend nedisponoval, je ale s podivem, že akcionáři výplatu neodložili, jak ostatně učinili již v roce 2011 (i z toho je zřejmá účelovost a propojenost kroků celé transakce). Žalovaný nezpochybňuje, že žalobce měl nastavenou dividendovou politiku a bylo jeho snahou ji dodržet. Na druhou stranu je však zřejmé, že v případě, že celková situace v odvětví a na ni navazující nesnadná situace žalobce vedly k tomu, že tzv. volné finanční prostředky na výplatu dividendy neměl, bylo v kompetenci akcionářů výplatu dividend odsunout, což učiněno nebylo.

25. Žalovaný v této souvislosti ovšem podotýká, že nelze přistoupit na premisu žalobce, že je jakousi „nezávislou entitou“, se kterou nelze spojovat jednání jeho akcionářů (či statutárních orgánů) jako upisovatelů dluhopisů, kteří jsou současně statutární orgány a společníky, popř. akcionáři dalších zainteresovaných společností (obdobně také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46).
26. Žalovaný nijak nezpochybňuje právo žalobce rozhodnout o výplatě dividend, je to ale právě celkový sled událostí a jednání zúčastněných osob, které se navzájem doplňují a vzniká tak uměle vytvořená situace, jejímž hlavním či převažujícím záměrem bylo získání daňového zvýhodnění namísto ekonomických důvodů. Stejně tak žalovaný nezpochybňuje „právo na zápočet“. Avšak je nutno trvat na tom, že předmětem zápočtu pohledávky a závazku byly jedny a tytéž finanční prostředky žalobce, který emitoval dluhopisy, které upsaly shodné spojené osoby a kdy emise dluhopisů sloužila k „zajištění“ finančních zdrojů na výplatu dividendy žalobce akcionářům. Pakliže pohledávky a závazky vzniklé z popsanych účelově na sebe navazujících kroků byly uhrazeny zápočtem, nelze jako převažující účel shledat důvody ekonomické, ale právě důvody daňové.
27. Současně žalovaný setrvává na svém názoru, že žalobce neprokázal „ekonomickou racionalitu“ emise dluhopisů. V emisních podmínkách není uveden účel emise dluhopisů a žalobce její účel specifikoval obecně tak, že jím byla expanze společnosti, posílení pracovního kapitálu a možnost investic. Jak však bylo vysvětleno výše, následně bylo doloženo i prokázáno, že emise dluhopisů byla realizována z důvodu výplaty dividend. Ostatně pokud i sám žalobce v žalobě (zjednodušeně řečeno) uvádí, že zápočtem došlo k prodloužení doby, po kterou byl oprávněn s příslušnými finančními prostředky disponovat, sám tím *de facto* výplatu dividendy s emisí dluhopisů propojuje. Podle žalovaného by se emisní podmínky měly vázat na konkrétní předem připravený projekt rozvoje (investiční projekty, akvizice). Pokud vzniknou emisní podmínky bez reálného podnikatelského záměru, je taková situace značně nestandardní a nekoresponduje s ekonomickou podstatou emise dluhopisů. Žalovaný proto za klíčovou považuje skutečnost, že žalobce emisí dluhopisů nezískal žádné volné finanční prostředky, resp. nové externí zdroje financování, přičemž podotýká, že závěry žalovaného mají plnou oporu v rozsudcích správních soudů, které se „touto otázkou“ již mnohokrát zaobíraly (za všechny lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60, či nejnověji na rozsudek ze dne 9. 8. 2023, č. j. 4 Afs 231/2022-40).
28. Žalovaný též setrvává na svém názoru, že aktivní nabízení dluhopisů dalším zájemcům nebylo žalobcem prokázáno, neboť ve vyjádření zástupce Podnikatelské družstevní záložny je uvedeno, že se vztahuje k nabídce zástupce žalobce z minulého měsíce, tzn. října 2012, tj. období před konáním mimořádné valné hromady, na které bylo o emisi dluhopisů rozhodnuto. Zápis z jednání s Podnikatelskou družstevní záložnou nemůže být

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

důkazem o reálném nabízení emitovaných dluhopisů, pakliže emisi zjevně předcházelo. Co se pak týče zápisů z jednání s ostatními zájemci, tak i tyto jsou datovány před datem emise. Nadto ze zápisů z nabídky vyplývá, že obsahují „marginální objem“ vzhledem k velikosti emise.

29. Pokud jde o odkaz žalobce na tzv. rozsudek OKD (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009-107), má žalovaný na to, že jeho závěry na nynější věc nedopadají.
30. Ohledně žalobcem navrhovaných svědeckých výpovědí žalovaný uvádí, že jejich provedení považoval za nadbytečné, neboť stejně jako správce daně nerozporoval tvrzení žalobce, že měl neoficiální informace o udělení souhlasu pro emisi dluhopisů, ani že Českou spořitelnu a.s. o úpisu informoval již v srpnu roku 2012, a otázku podřízenosti dluhopisů ve prospěch České spořitelny a.s. nepovažuje za spornou. Navrhované výsledky by proto byly nadbytečné, neboť by nepřinesly žádné nové skutečnosti, které by mohly ovlivnit kontrolní zjištění.
31. Pokud jde o subjektivní a objektivní kritérium zneužití práva, potažmo zda žalovaný unesl tíhu důkazního břemene, zopakoval, že mezi stranami není sporu o tom, že žalobce postupoval formálně v souladu se zákonem o dani z příjmů. Při posuzování ekonomického smyslu upsání dluhopisů důkazní břemeno pochopitelně leží na žalovaném. Bylo však v žalobcově vlastním zájmu, aby nabídl vysvětlení, jaký ekonomicky racionální cíl pro něho tyto transakce měly mít. Žalovaný totiž není povinen domýšlet všechny představitelné varianty skutečnosti, v nichž by mohly hypoteticky operace žalobci něco přinést. Žalobce se sice pokusil smysl a účel upsání dluhopisů spojeným osobám ozřejmit, avšak – dle názoru žalovaného – jsou jeho tvrzení natolik nepřesvědčivá, že nelze dospět k jinému závěru, než že závěry žalovaného obstojí. Žalovaný plně respektoval, že důkazní břemeno prokázání existence zneužití práva leží na bedrech správních orgánů, a je také přesvědčen, že jeho tíhu unesl, neboť snesl dostatek skutečností prokazujících, že emise dluhopisů na sklonku roku 2012 postrádala ekonomický smysl.
32. V situaci, kdy operace související s emisí dluhopisů nemají žádné (nebo jen „okrajové“) ekonomické opodstatnění a zjevně směřují k získání daňové výhody, ale nemohou konvenovat účelu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, kterým je „podpora rozvoje podnikání“ (nález Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000). Žalobce v podstatě smysl a účel předmětného ustanovení opomíjí. U posuzovaných transakcí, kdy v důsledku emise a vydání dluhopisů došlo ke snížení DPPO z důvodu daňové uznatelnosti nákladových úroků (a podle § 36 odst. 3 zákona o dani z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 i k nezdanění úrokových příjmů plynoucích upisovatelům), je ve vazbě na text zákona nutno hledat neopodstatněnost takto nastoleného jednání. Okolnosti popsané v napadeném rozhodnutí, které jako celek vykazují neracionální jednání žalobce v rozporu s účelem i smyslem § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, lze tak označit za objektivní kritérium zneužití práva.
33. Žalovaný má na základě uvedeného za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné, pročez navrhuje zamítnutí žaloby.

III. Posouzení žaloby

34. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 soudního řádu správního), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
35. Na jednání soudu dne 25. 9. 2024 setrvali účastníci na svých skutkových i právních stanoviscích, které (v případě žalobce) pouze více rozvedli a zdůvodnili.
36. Z obsahu správního spisu soud především konstatoval zprávu o daňové kontrole, která se stala základem pro rozhodnutí správce daně, dále oba dodatečné platební výměry. Správní spis též obsahuje rozsáhlé odvolání žalobce, jež bylo následně doplňováno dalšími vyjádřeními, přičemž žalobce se především neztotožnil se závěrem správce daně o tom, že emise dluhopisů neměla ekonomický efekt a že se jednalo o zneužití práva.
37. V soudním spisu se nad rámec výše řečeného též nachází replika žalobce na vyjádření žalovaného, k němuž žalobce přiložil zápisy z mimořádných valných hromad společnosti KONSTRUKTIVA KONSIT a. s. (původní jméno žalobce) ze dnů 10. 9. 2012, 10. 11. 2012 a 11. 12. 2012., a následná reakce žalovaného na tyto dokumenty. Krátce před jednáním, konkrétně dne 18. 9. 2024 dále zaslal žalobce soud další podání, v němž soud upozornil na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2023, č. j. 10 Afs 16/2023 – 78.
38. Dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů „*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*“
39. Soud o věci uvážil takto:
40. Žaloba je důvodná.
41. Kruciólním bodem tohoto sporu je otázka, zdali měla emise tzv. korunových dluhopisů skutečný ekonomický účel, či nikoliv.
42. Pakliže ano, nelze hovořit o tom, že žalobce pouze „uměle“ zahrnul do daňově účinných nákladů úroky z těchto dluhopisů, a tím z jeho strany došlo ke zneužití práva. V takovém případě by daňové zvýhodnění bylo zcela legitimní. Jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023 – 78: „*Tím spíše jsou tvrzené důvody významné ve své celistvosti a převáží tak nad daňovým účelem, který byl jistě vítaným, ale ne hlavním důvodem stěžovatelčina jednání. Jinými slovy, transakce provedené stěžovatelkou sledují jasný a legitimní cíl a jsou ekonomicky opodstatněné již samy o sobě, a to i tehdy, jestliže by je nedoprovázelo daňové zvýhodnění. Nadto NSS opětovně připomíná, že daňový subjekt si může zvolit z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, není-li jediným důvodem získání nelegitimního daňového zvýhodnění. O takovou situaci (jediný sledovaný cíl je daňový) se v této věci nejedná.*“
43. Zjednodušeně řečeno, o zneužití práva se jedná, pokud zvolené uspořádání nemá samostatný, či jiný racionální smysl, ale jeho jediným, či alespoň převažujícím účelem je

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

zisk daňového zvýhodnění v rozporu se smyslem a účelem právního předpisu, jehož aplikací mělo ke zneužití práva dojít (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46).

44. Pokud by tak nebylo možné dojít k závěru, že emise těchto dluhopisů měla ekonomicky racionální charakter, logicky by následovalo konstatování svědčící napadeným závěrům žalovaného v tom smyslu, že žalobce zneužil práva.
45. Žalobce se velmi obsáhle snažil dokázat, že když k této emisi přistupoval, bylo toto rozhodnutí motivováno skutečnými ekonomickými důvody. Zejména šlo o nepříliš dobrou situaci na stavebním trhu, což spolu s relativně omezenou hospodářskou kondicí žalobce a zároveň nejistotou mezi akcionáři vedlo k tomu, že emise těchto dluhopisů se jevila jako nejlepší možné řešení.
46. V této souvislosti žalobce uvedl, že definičním znakem a zcela základním cílem existence žalobce a jeho podnikatelské činnosti je, pokud možno soustavně, vytvářet zisk svým majitelům (akcionářům). Pokud se tak neděje, postrádá pokračování v podnikatelské činnosti v dlouhodobém horizontu svůj smysl a vytrácí se tak i související motivace akcionářů vkládat či udržovat své finanční prostředky ve společnosti. Jinými slovy, může nastat situace, kdy je vhodnější investovat finanční prostředky jiným způsobem než prostřednictvím účasti na akciové společnosti.
47. Soud se s tímto vyjádřením žalobce ztotožňuje.
48. Na tomto místě je možné poukázat též na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na které již upozornil žalobce, z dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 – 107. Nejvyšší správní soud v této věci judikoval: *„Zisk je tedy základním cílem každé podnikatelské činnosti. Dosažení zisku a rozdělení podílů na zisku, jež je také jedním ze základních práv akcionáře (§ 155 odst. 1 obchodního zákoníku), plní vždy nezbytnou motivační funkci u akcionářů, kteří ukládají své prostředky do akciové společnosti. Činí tak právě proto, aby dosáhli zisku, ať již se podílejí na vkladech přímo formou úpisu akcií anebo odvozeně nabytím akcií od jiného akcionáře. Akcionáři svým vkladem fakticky umožňují, aby akciová společnost vůbec mohla jakoukoliv podnikatelskou činnost provozovat. Výplata podílu na zisku akcionáři je tedy bezprostředně spjata s podnikatelskou činností akciové společnosti, neboť bez předpokládané výplaty dividendy by akcionář do akciové společnosti neuložil své vlastní prostředky a společnost by sama nemohla podnikatelskou činnost vykonávat.“*
49. Žalovaný sice ve svém vyjádření uvedl, že toto rozhodnutí nedopovídá charakteru nyní řešeného případu, nicméně charakter této citace je spíše obecný, týkající se charakteru akciových společností, a tedy i žalobce v nynějším případě.
50. Žalobce dle soudu přesvědčivě vyložil situaci a průběh rozhodování, který ho vedl k rozhodnutí o emisi dluhopisů, především tlak akcionářů v roce 2011 na to, aby došlo k výplatě dividend, jež jim v důsledku hospodářské krize počínající roku 2008 nebyly již po několik let vyplaceny, resp. jejich touha po zhodnocení účasti ve společnosti. S tím se pojila i potřeba finančního vyrovnání s odcházejícím akcionářem.
51. V kontrastu s touto touhou akcionářů pak byl stav společnosti, který žalobce doložil i znaleckým posudkem, jež je součástí správního spisu.
52. Je tedy zřejmé, že v roce 2012 stáli akcionáři před rozhodnutím, zda buď vyplatit dividendu z vlastních zdrojů (pak by mu nezbyval dostatek finančních prostředků na realizaci projektů či na vlastní fungování – nedobrou situaci na stavebním trhu v dané době

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

přítom žalovaný nijak nezpochybnil, stejně jako nezpochybnil celkovou finanční kondici žalobce), upřednostnit realizaci projektů za cenu dalšího prodlužování období bez výplaty podílu na zisku (což byla varianta nepřijatelná pro akcionáře), nebo financovat výplatu dividendy z cizích zdrojů a umožnit realizaci obou záměrů současně (což by znamenalo, že bude po určitou dobu zatížen nákladovým úrokem souvisejícím s jejich poskytnutím).

53. Žalovaný k tomu argumentuje tím, že nelze přistoupit na premisu žalobce, že je jakousi „nezávislou entitou“, se kterou nelze spojovat jednání jeho akcionářů (či statutárních orgánů) jako upisovatelů dluhopisů, kteří jsou současně statutární orgány a společníky, popř. akcionáři dalších zainteresovaných společností.
54. Soud ovšem v této věci podotýká, že určitá oddělenost akcionářů od samotné obchodní korporace je charakteristickým znakem akciových společností. Rozhodování akcionářů, kteří logicky sledují zhodnocení pro co nejvyšší vlastní zisk, tak může být v rozporu s objektivními zájmy společnosti. Odkaz žalovaného také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46 je v tomto případě nepřipadný, neboť v dané pasáži se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k otázce přičitatelnosti jednání akcionářů společnosti (což v tomto případě není předmětem sporu).
55. Dokladem nepříliš dobré finanční situace, v níž se žalobce v dané době nacházel je též to, že žalobce hledal možnosti externího financování, ovšem neúspěšně, což dosvědčuje jím předložená komunikace s Podnikatelskou družstevní záložnou a společností Akcent s. r. o.
56. Žalovaný k oběma těmto podkladům uvádí, že z nich nelze vyvozovat nic o aktivním nabízení dluhopisů třetím osobám.
57. Soud ovšem tento kategorický závěr nesdílí. Lze si velmi dobře představit, že žalobce se pokoušel zjistit možnost externího financování prostřednictvím dluhopisů, a to ještě před jejich samotnou emisí. Jinak řečeno, zjišťoval, zdali má cenu se o tento postup vůbec pokoušet.
58. Žalovaný dále uvedl, že ze zápisů z jednání z nabídky Ing. Š. a Ing. Še. vyplývá, že obsahují „marginální objem“ vzhledem k velikosti emise. Ovšem soud podotýká, že v dopisu Ing. K. B. z Podnikatelské družstevní záložny ze dne 20. 11. 2012 je výslovně uvedeno, že nabídnuté dluhopisy „*reprezentují dostatečně velký a ekonomicky dynamický potenciál přiměřených rizik*“, z čehož lze dle soudu dovodit, že nabídnutý objem dluhopisů zajisté nebyl jen symbolický a sloužící k celkovému zakrytí transakce, již mělo dojít ke zneužití práva.
59. Tvrzení žalovaného, že dluhopisy nebyly veřejně nabízeny dalším potenciálním upisovatelům, tak nelze považovat za pravdivé. Emise dluhopisů byla nejen formálně, ale i fakticky veřejná, jelikož žalobce prokazatelně oslovil případné zájemce o úpis dluhopisů.
60. Soud se též neztotožňuje s názorem žalovaného, že pro jeho závěr o zneužití práva emisí dluhopisů, jejímž jediným účelem je zákonem nedovolená daňová optimalizace, svědčí též časová souslednost událostí. Ze zápisů z mimořádných valných hromad, který žalobce soudu předložil, vyplývá, že dne 10. 9. 2012 bylo rozhodnuto o výplatě dividend, z části nerozděleného zisku z minulých let. O dva měsíce později, 10. 11. 2012, rozhodla valná hromada o emisi dluhopisů, k níž došlo dne 30. 11. 2012. Následně až dne 11. 12. 2012 bylo rozhodnuto, že dluhopisy budou upsány akcionářům žalobce.
61. Je tedy zjevné, že jednání o upsání dluhopisů třetím osobám probíhala bezprostředně před emisí dluhopisů, ale až po rozhodnutí o jejich emisí. Nelze tedy dovozovat, že by nabídka

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

dluhopisů třetím osobám byla zcela nezávislá na jejich emisi a bez jakékoliv průkazné hodnoty. V době, kdy byly nabízeny těmto osobám, bylo totiž již zřejmé, že emitovány budou.

62. Ve světle výše uvedeného se soudu jeví jako věrohodné, že poté, co se ukázalo, že třetí osoby nemají o dluhopisy zájem, ale ty již při tom byly emitovány, rozhodli se akcionáři pro alternativní postup. Tento postup pak spočíval v tom, že zápočtem úpisu dluhopisů vůči pohledávce z přiznané dividendy akcionáři fakticky přistoupili na to, že za cenu úroků ponechají předmětné finanční prostředky ve společnosti, čímž zajistí její další fungování a rozvoj. Jinak řečeno, výplata dividend se *de facto* udála úpisem dluhopisů akcionářům, přičemž akcionáři žalobce prostřednictvím odložení splatnosti dividendy umožnili použití v té chvíli dostupných finančních prostředků na provoz a investice.
63. Toto řešení přineslo řešení dilematu akcionářů, kteří stáli před rozhodnutím, zdali realizovat svá práva za účelem zisku (což ostatně bylo důvodem jejich členství v korporaci), ovšem za cenu poškození žalobce. Zvolené řešení tedy představovalo kompromis, spočívající v odložení výplaty dividend, ovšem s vyhlídkou na další zisk prostřednictvím úroků z dluhopisů. Nad to bylo ovšem postavení akcionářů též posíleno, neboť místo příslibu budoucí dividendy získali vymahatelnou pohledávku za žalobcem.
64. V důsledku tohoto rozhodnutí tak žalobce nemusel volit mezi realizací plánovaných projektů v roce 2013 a uspokojením akcionářů ve formě dividendy, ale mohl naopak zrealizovat oba tyto cíle. Emise dluhopisů umožnila žalobci přiznání dividendy dále neodkládat. Navíc v případě, že by návratnost podnikatelských záměrů žalobce neodpovídala jeho očekávání, měl na splacení dluhopisů dostatečnou časovou rezervu v délce 10 let. Naopak v případě pozitivního vývoje mohl dluhopisy splatit dříve a minimalizovat tak související úrokové náklady, což žalobce také učinil, když začátkem roku 2018 dluhopisy odkoupil.
65. Je též nutno podotknout, že fakticky se odklad výplaty dividend stal ze strany akcionářů v podstatě další investicí (vzdali se ve prospěch společnosti výplaty dividend, na níž měli zájem), a z toho pohledu se tedy úroky z dluhopisů jeví jako daňově uznatelné. Ostatně, vlastním smyslem dluhopisů obecně je přivést do korporace finanční prostředky osob stojících „vně“. V tomto případě je za tyto osoby stojící „vně“ korporaci, vzhledem k úpravě akciových společností, jak bylo již zmíněno výše, třeba též považovat akcionáře. Ti sice neinvestovali do žalobce nové peníze, ale rozhodli se ponechat v něm na další investice finanční prostředky, které mohli legitimně považovat za své, a které mohli ze žalobce vybrat formou dividend.
66. Nad to, z podkladů doložených žalobcem je dále zjevné, že finanční prostředky, jež díky úpisu dluhopisů byly ponechány v korporaci, byly opravdu dále investovány do projektů žalobce. Zvolený postup se tak i s odstupem času ukázal jako zcela racionální, a hospodářsky účelné.
67. Soudu se tedy jeví tvrzení žalobce o průběhu rozhodování, na jejímž konci bylo přijato zvolené řešení jako možné a reálné, což má oporu i předložených dokumentech. Za této situace pak dochází k závěru, že zvolená strategie byla legitimním podnikatelským postupem.
68. Tento závěr soudu je též v souladu s žalobcem označeným rozhodnutím ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023 – 78. Případ, řešený Nejvyšším správním soudem v této věci sice jevil

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

jisté skutkové odlišnosti od případu nyní řešeného, dle názoru soudu též obsahuje obecnější závěry, jež dopadají i na tento případ.

69. V této věci Nejvyšší správní soud mimo jiné judikoval, že *„Skutečnosti týkající se smyslu a účelu transakcí je správce daně povinen prokázat [§ 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu]. Každou věc je tedy třeba posoudit přísně individuálně a komplexně, neboť hodnocení, zda se daňový subjekt choval dovoleným způsobem, bude často záviset na detailech konkrétních transakcí a souvisejících okolností.“*
70. Žalovaný v dané věci soudu předložil velké množství judikatury, dle níž postupoval a na jejímž základě došel k závěru, že v jednání žalobce lze shledat zneužití práva. Podle soudu však žalovaný nesprávně vyhodnotil všechny konkrétní aspekty nynější kauzy, jež jí odlišují od případů, které v citovaných případech řešil Nejvyšší správní soud. Jinak řečeno, soud nedospěl k závěru, že žalovaný prokázal, že u žalobce došlo k naplnění subjektivního i objektivního prvku zneužití práva.
71. Jak Nejvyšší správní soud uvedl v nyní citovaném rozhodnutí ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023 – 78: *„Judikatura dovodila tzv. dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití práva, který spočívá v hodnocení splnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných relevantními právními předpisy nebyl naplněn účel dané právní úpravy. Subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. S ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcí daně odepřít nárokované právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem aplikovaných ustanovení (srov. body 31 až 34, 39 a 48 rozsudku NSS čj. 6 Afs 376/2018-46 a judikaturu tam uvedenou).“*
72. Soud má za to, že na věc nyní rozhodovanou pak je třeba aplikovat i další závěry Nejvyššího správního soudu z citovaného rozhodnutí (byť to se týkalo holdingu, zatímco nynější věc korunových dluhopisů):
73. *[96] Nejvyšší správní soud soublasí s daňovými orgány a krajským soudem v tom, že mezi popsányými jednáními existuje blízká časová souvislost. Stejně tak Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že bylo rozhodnuto o výplatě podílů na zisku (celkem za obě dceřiné společnosti 22 500 000 Kč) ve výši, která souvisela s kupními cenami obchodních podílů v dceřiných společnostech (kupní cena za obchodní podíly Ing. Č. byla 22 000 000 Kč).*
- [98] Samotný fakt, že výsledek provedených operací je z hlediska daňového práva nežádoucí (tj. byl naplněn objektivní prvek), však pro závěr o zneužití práva nestačí. Daňové orgány musí prokázat také existenci subjektivního prvku, a sice že získání daňové výhody bylo jediným, či alespoň převažujícím důvodem jednání daňového subjektu (srov. body 31-33 rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 1. 2023, čj. 30 Af 24/2020-112).*
- [99] Podle Nejvyššího správního soudu daňové orgány v této věci neprokázaly, resp. nesprávně posoudily naplnění subjektivního kritéria testu zneužití práva. Daňové orgány se v řízení, v důsledku svého náhledu na věc, zaměřily pouze na některé skutkové okolnosti. Jinými se podrobně nezabývaly, protože to podle nich nebylo relevantní. Jednak tedy nedostatečně zjistily skutkový stav, jednak věc nesprávně posoudily. Krajský soud jejich nesprávné závěry převzal a doplnil svými (rovněž nesprávnými) úvahami. (...)*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

[101] Z obsahu daňového spisu plyne, že stěžovatelka od samého počátku daňovým orgánům popisovala hned několik důvodů založení holdingu. Nejvyšší správní soud připomíná, že je to správce daně, kdo prokazuje převažující účel jednání daňového subjektu. Tvrdila-li stěžovatelka více důvodů (účelů) založení holdingu, bylo namístě, aby daňové orgány dostatečně zjistily skutkový stav ve všech ohledech a dokázaly, že žádný z nabízených účelů, ani všechny tyto účely ve své celistvosti, nebyly hlavní, resp. dostatečně významné, aby převážily účel daňový

74. Soud tedy uzavírá, že žalovaný a správce daně názoru neprokázali dostatečně, že by žalobcem zvolené řešení bylo ekonomicky neracionální a pouze samoučelné z důvodů daňové optimalizace. Naopak soud v jednání žalobce ekonomický smysl shledává.
75. Hospodářskou činností akciové společnosti totiž je též přinášet prospěch akcionářům, což zpravidla má podobu výplaty dividend. Akciová společnost tedy jedná v souladu se účelem a smyslem své existence a činnosti, jestliže si opatří – vzhledem ke své aktuální hospodářské situaci - prostředky k uspokojení nároků akcionářů z vnějších zdrojů. Vyloučeno však není ani to, že zvolí postup, jaký realizoval žalobce, jímž akcionářům poskytl v budoucnu vymahatelnou pohledávkou. Takový postup se nijak nevymyká z ekonomického smyslu fungování žalobce a bez dalšího nelze mít za to, že by se jednalo o konání simulované, ekonomicky irelevantní, nelegitimní a směřující ke zneužití práva. Soud má za to, že žalobce dostatečně doložil a vysvětlil tento skutečný ekonomický účel svého konání.
76. Za této situace nemohli žalovaný a správce daně ve smyslu výše zmíněných judikátů, shledat u žalobce úmyslné zneužití práva, které tak soud nepovažuje za prokázané.
77. Z těchto důvodů soud neshledává jinou možnost než žalobě vyhovět.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

78. Na základě shora uvedeného dospěl městský soud k závěru, že žaloba je důvodná, a napadené rozhodnutí ze dne 19. 5. 2023 proto podle ust. § 78 odst. 1 soudního řádu správního zrušil a věc vrátil podle ust. § 78 odst. 4 soudního řádu správního žalovanému k dalšímu řízení.
79. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 soudního řádu správního, když žalobce měl ve věci úspěch a jeho náklady řízení sestávají jednak ze zaplaceného soudního poplatku z podané žaloby ve výši 3000 Kč a z odměny advokátovi za tři úkony právní služby po 3100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby a účast u jednání), a ze související náhrady hotových výdajů po 300,- Kč podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v platném znění, zvýšené o sazbu daně z přidané hodnoty. Celková náhrada tedy činí 15 342 Kč a žalovaný je povinen zaplatit ji žalobci do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Martina Bohuslava, advokáta.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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

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

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

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

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

Praha 25. září 2024

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.