



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a JUDr. Romana Říčky, Ph.D., v právní věci

žalobkyně: **Ing. M. B.**, IČO: ...
se sídlem X
zastoupená JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem
se sídlem Litoměřice, Kostelní náměstí 233/1

proti

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

**o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2016 č.j. 53277/16/5200-10421-709494
takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 12. 2016 č.j. 53277/16/5200-10421-709494 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení částku 9.800,- Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo k odvolání žalobkyně změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 5 ze dne 9. 6. 2015 č.j. 4251510/15/2005-53521-107377 (dále jen „dodatečný platební výměr“) tak, že žalobkyni byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 98, § 143, § 147 a § 235 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) dodatečně

stanovena podle pomůcek k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2011 ve výši 181.065,- Kč a současně sděleno, že podle § 236 odst. 1 a § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu jí vznikla povinnost uhradit penále ve výši 36.213,- Kč.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí stručně shrnul průběh řízení před správcem daně a svůj postup v odvolacím řízení. Konstatoval zejména, že ze spisového materiálu je zřejmé, že žalobkyně nevedla řádně své účetnictví, neboť neúčtovala o mzdách, ačkoli vyplácela odměny pracovníkům za zahradnické práce, které pro ni vykonali. Nesprávně vedené účetnictví neodpovídá skutečnému stavu, a proto toto účetnictví správce daně označil za nevěrohodné. Zákonnou cestou pak dospěl ke stanovení daňové povinnosti žalobkyně podle pomůcek, neboť nevedla správné, úplné a průkazné účetnictví a nepředložila správci daně průkaznou a úplnou mzdovou evidenci. Tím porušila povinnosti dané jí zákonnou normou, a tudíž byla splněna první podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Porušení povinností vyplývajících ze zákona o účetnictví žalovaný považoval za zásadní a natolik intenzivní, že znemožnilo stanovit daň žalobkyni dokazováním. Proto byla splněna i druhá podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek.
3. Stran posouzení toho, zda daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, žalovaný uvedl následující argumentaci:
4. Z důvodu správného stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011 uložil žalovaný dle § 115 odst. 1 daňového řádu správci daně doplnit podklady pro rozhodnutí a ověřit skutečnosti vyplývající z podnětu Policie České republiky. Konstatoval, že skutečnosti zjištěné v průběhu odvolacího řízení potvrzují závěr správce daně, že žalobkyně v kontrolovaném období zaměstnávala osoby, které pro ni vykonávaly zahradnické práce a za vykonanou práci obdržely od žalobkyně odměnu. Ze spisového materiálu je zřejmé, že žalobkyně nevedla řádně své účetnictví, neboť neúčtovala o mzdách, ačkoli vyplácela odměny pracovníkům za vykonané zahradnické práce. Správce daně proto zákonnou cestou dospěl ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Jako pomůcku pro stanovení daně za zdaňovací období 2011 použil podnět Policie České republiky k provedení kontroly, rozsudek č.j. 2 T 75/2014-113, protokol č.j. 1647151/15, protokol č.j. 967493/15, předložené smlouvy s odběrateli, mzdové listy a prohlášení. V průběhu doplnění odvolacího řízení správce daně obdržel od Okresního soudu v Mělníce úřední záznam č.j.: KRPS343562-12/TČ-2013-010681, z něhož vyplynulo, že pan V. B. (dále jen „pan V. B.“) pracoval pro žalobkyni asi 5 let, měl na starosti město Kralupy nad Vltavou a za vykonanou práci měl odměnu ve výši 27.000,- Kč měsíčně. Správce daně do počtu zaměstnanců zahrnul pana V. B., čtyři brigádníky a tři další pracovníky na hlavní pracovní poměr. Žalovaný konstatoval, že pro správce daně bylo velmi obtížné zjistit optimální počet zaměstnanců v kontrolovaných letech, a to z toho důvodu, že žalobkyně nevedla evidenci osob vykonávajících pro ni zahradnické práce, nepamatovala si počet a jména osob ani celkovou výši vyplacené odměny. Na základě spisového materiálu dospěl žalovaný k závěru, že správce daně použitými pomůckami nestanovil daňovou povinnost co nejpřesněji, proto změnil zjištění správce daně v kontrolovaném zdaňovacím období. Přihlédl k tvrzení žalobkyně, že zaměstnávala tři až čtyři brigádníky za sezonu. Do počtu brigádníků žalovaný zahrnul pana V. B. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně nepředložila správci daně v průběhu daňového řízení žádný důkazní prostředek vyvracející

tvrzení pana V. B., že pobíral u žalobkyně 27.000,- Kč za měsíc a zaměstnanci, kteří pracovali pro žalobkyni na hlavní pracovní poměr, měli v měsících, které odpracovali celé, příjem v rozmezí od 22.264,- Kč do 28.971,- Kč, žalovaný shledal, že částka tvrzená panem V. B. je reálná. Ztotožnil se tedy se závěrem správce daně, že v případě pana V. B. je výše celkové doměřené daně za zdaňovací období 2011 v částce 81.540,- Kč.

5. Žalovaný dále do počtu tvrzených brigádníků, které žalobkyně uvedla do protokolu o ústním jednání ze dne 12. 3. 2015, započítal ještě dva brigádníky. Pro výpočet měsíční čisté mzdy brigádníkům použil částku ve výši 80,- Kč za hodinu, kterou sdělila žalobkyně do protokolu o ústním jednání ze dne 12. 3. 2015. Shodně se správcem daně shledal, že sezóna u žalobkyně trvala od března do října a činnosti byly vykonávány v osmihodinové pracovní době pět dní v týdnu. Při výpočtu měsíční čisté mzdy postupoval žalovaný stejně jako správce daně, který výpočet čisté mzdy uvedl v úředním záznamu č.j.: 4044160/15/2005-61562-108253. Žalovaný dále při výpočtu daňové povinnosti postupoval podle § 38s zákona o daních z příjmů a při výpočtu zálohy na daň dle § 38h zákona o daních z příjmů nepřihlédl ke slevě dle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a to z toho důvodu, že základní sleva představuje fakultativní nárok poplatníka a nikoli daňového subjektu (žalobkyně). V tabulce označené č. 1 žalovaný uvedl výpočet daňové povinnosti jednoho brigádníka za jeden měsíc a v tabulce označené č. 2 uvedl výpočet daňové povinnosti dvou brigádníků za sezónu. Dodal, že správce daně stanovil daň podle pomůcek za zdaňovací období 2011 v celkové částce 232.665,- Kč. Žalovaný změnil stanovenou daň podle pomůcek na částku 181.065,- Kč, tedy ji snížil o částku 51.600,- Kč (podle tabulky č. 2 se jedná o celkovou výši doměřené daně u dvou brigádníků za sezónu – pozn. soudu).
6. V rámci vypořádání odvolacích námitek žalovaný souhlasil s tím, že § 115 daňového řádu se nevztahuje na stanovení daně podle pomůcek. Tento způsob seznámení se zjištěnými skutečnostmi žalovaný zvolil, aby v daném případě nedošlo ke vzniku překvapivého rozhodnutí a aby bylo žalobkyni umožněno adekvátně reagovat na nové skutečnosti, které byly zjištěny v odvolacím řízení. V písemnosti nazvané seznámení č.j.: 4008/16/5200-10421-709494 žalovaný sice uvedl několik spojení, která obsahovala slovo „dokazování“ ale z odůvodnění uvedené písemnosti jednoznačně vyplývá, že potvrdil postup správce daně o použití pomůcek a podrobně popsal a zdůvodnil postup stanovení daňové povinnosti podle pomůcek.
7. Provedení výsledku svědka pana V. B. žalovaný požadoval z důvodu správného zjištění a stanovení daně a prověření skutečností vyplývajících z podnětu Policie České republiky. Poznamenal, že žalobkyně nevedla úplnou a průkaznou mzdovou evidenci a správné a úplné účetnictví, které je pro účely stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti zcela zásadní. Žalobkyně nesplnila své zákonné povinnosti v takové míře a rozsahu, že správce daně nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním. Z tohoto důvodu správce daně použil dle § 98 odst. 3 daňového řádu úřední záznam č.j. KRPS-343562-12/TČ-2013-010681 ze dne 29. 10. 2013 sepsaný s panem V. B. na Policii České republiky jako pomůcku pro stanovení daňové povinnosti žalobkyně. Tento úřední záznam považoval správce daně za důkazní prostředek, který nebyl správcem daně zpochybněn. Žalovaný z úředního záznamu zjistil, že pan V. B. pracoval pro žalobkyni asi 5 let, měl na starost celé město Kralupy nad Vltavou a měl mzdový základ ve výši 27. 000,-

Kč. V průběhu daňového řízení navíc nebyl zjištěn ani předložen žádný důkazní prostředek vyvracející tvrzení pana V. B. zaznamenaná v úředním záznamu.

8. Žalovaný dále uvedl, že správce daně nestanovil zaměstnancům žalobkyně daň dokazováním, pouze konstatoval, že nepřihlédl k základní slevě na dani dle § 35a zákona o daních z příjmů z důvodu, že tito zaměstnanci neprokázali nárok na uplatnění této slevy na dani. Základní sleva na dani představuje fakultativní nárok poplatníka, který se váže na splnění zákonem stanovených podmínek, které v daném případě splněny nebyly. Z předložených prohlášení je zřejmé, že pan J. F. (dále jen pan „J. F.“) a pan P. K. (dále jen pan „P. K.“) sice podepsali prohlášení do 15. února, ale již v části I. bod 1 prohlášení neuvedli (tzn. neškrtili), zda uplatňují základní slevu na dani ani neuvedli zdaňovací období, ve kterém tuto slevu chtějí uplatnit. Uvedení zaměstnanci tedy neprohlásili v souladu s ustanovením § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů, že ve zdaňovacím období 2011 jsou u nich dány skutečnosti pro přiznání slevy na dani podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Z předloženého prohlášení pana D. R. (dále jen „pan D. R.“) vyplynulo, že v části II prohlášení, v oblasti potvrzení pravdivosti a úplnosti uvedených údajů chybí datum podpisu i samotný podpis pana D. R., dále v části I. bod 1 prohlášení jmenovaný neuvedl (tzn. neškrtil), zda uplatňuje základní slevu na dani podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a neuvedl ani zdaňovací období, ve kterém tuto slevu chce uplatnit. Pan D. R. tudíž nepodepsal prohlášení v souladu s § 38k odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný dodal, že správce daně jako pomůcku podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu pro stanovení daňové povinnosti zaměstnancům žalobkyně, kteří měli uzavřený pracovní poměr, použil mzdové listy a prohlášení zaměstnanců.
9. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobkyně namítla jeho nezákonnost pro nepřezkoumatelnost. Poukázala na to, že dodatečný platební výměr ve výroku stanovil daňovou povinnost za jednotlivé měsíce leden až prosinec s uvedením původně stanovené daně, nově stanovené daně a rozdílu. Takto stanovený rozdíl je pak celkovou daňovou povinností. Žalovaný však do výroku napadeného rozhodnutí převzal pouze celkovou daňovou povinnost, kterou snížil z původní celkové částky 232.665,- Kč na částku 181.065,- Kč, aniž by změnil další část výroku dodatečného platebního výměru, tj. tu část, ve které jsou uvedeny kalendářní měsíce s původně stanovenou daní, nově stanovou daní a rozdílem. Žalobkyně namítla, že tyto rozdíly za jednotlivé měsíce, které v souhrnu představují částku původní, změnou napadeného rozhodnutí neodpovídají částce 181.065,- Kč. Vzhledem k akceptaci této části výroku dodatečného platebního výměru žalovaným je napadené rozhodnutí nezákonné a nepřezkoumatelné, neboť žalovaný nezměnil původní rozdíly v jednotlivých měsících, které ve spojení s napadeným rozhodnutím zůstaly zachovány, ačkoliv neodpovídají změněnému rozhodnutí. Žalovaný byl povinen tyto rozdíly vyčíslit tak, aby jím stanovená daňová povinnost v napadeném rozhodnutí odpovídala daňové povinnosti (rozdílu) u jednotlivých kalendářních měsíců, které jsou uvedeny v dodatečném platebním výměru. Vzhledem ke skutečnosti, že žalovaný tuto část výroku dodatečného platebního výměru nezměnil, je jeho rozhodnutí nezákonné pro nepřezkoumatelnost.
10. Žalobkyně dále namítla, že odvolací řízení bylo zmatečné. Předmětem odvolacího řízení bylo stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu. Žalovaný však předmětem odvolacího řízení učinil stanovení daně dokazováním, neboť v jeho průběhu výslovně

postupoval podle § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu. Ačkoli žalovaný s tvrzením žalobkyně, že ustanovení § 115 daňového řádu se nevztahuje na stanovení daně podle pomůcek, výslovně souhlasil, přesto svůj postup ospravedlnil tím, že tak učinil, aby nedošlo ke vzniku překvapivého rozhodnutí a aby bylo žalobkyni umožněno adekvátně reagovat na nové skutečnosti, které byly zjištěny v rámci odvolacího řízení. Žalobkyně namítla, že takové ospravedlnění není v souladu s daňovým řádem. Uvedené ustanovení neumožňuje, aby správce daně podle něho postupoval při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, při kterém odvolací orgán zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek ve smyslu § 114 odst. 4 daňového řádu. Z průběhu odvolacího řízení není seznatelná skutečnost, jakým způsobem má být daňová povinnost stanovena, zda dokazováním či za použití pomůcek, když obojí zároveň je nemožné a jednotlivá tvrzení žalovaného si odporují. Žalobkyně má za to, že žalovaný zásadním způsobem zpochybnil odvolací řízení, protože při stanovení daňové povinnosti prováděl dokazování. Výrok napadeného rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek tak neodpovídá skutkovému zjištění v průběhu odvolacího řízení.

11. Žalobkyně rovněž namítla, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu, neboť správce daně nemá takovou pomůcku, podle které by bylo možné stanovit daň. Podnět policie takovou pomůckou není, a není jím ani tvrzení pana V. B. v tomto podnětu uvedené. Správce daně i v rámci odvolacího řízení předvolával jako svědka pana V. B., a to nikoli na návrh žalobkyně, přičemž neprovedení tohoto výslechu v tak zásadní věci, mající fatální dopad na daňovou povinnost žalobkyně za rok 2011 ve výši 81.540,- Kč, je rezignací správce daně na spravedlivý proces, objektivitu řízení a reálnost daňové povinnosti. Správce daně si nedokázal svoji autoritou zajistit přítomnost „svého“ svědka, a to jen proto, že se svědek nedostavil a správce daně si nezjistil jeho pobyt. Pan V. B. uvedenou částku před policejním orgánem sdělil za situace, kdy vůbec není seznatelné, v jakém procesním postavení vypovídal, tedy zda byl povinen mluvit pravdu, a žalovaný přesto vzal jeho tvrzení za skutečnost významnou pro doměření daně. Žalobkyně má právo na to, aby k takovému tvrzení nebylo přihlíženo, neboť zjevně dochází k jejímu poškozování v tom, že je jí nedůvodně doměřováno něco, co nemá procesní a materiální opodstatnění. Žalovaný měl dostatek zákonných prostředků, aby svědka předvedl; neprovedení tohoto výlechu nemůže ospravedlňovat neunesením důkazního břemene žalobkyní. Úřední záznam č.j. KRPS-343562-12/TČ-2013-010681 ze dne 29. 10. 2013 není pomůckou podle § 98 odst. 3 daňového řádu, neboť není důkazním prostředkem, jelikož z něj není seznatelné postavení dané osoby ani skutečnost, zda tato osoba vypovídá pravdivě. Pochybnosti nastávají tím, že tato osoba vypovídala jako osoba podezřelá. Žalobkyně nemá povinnost vyvracet takové tvrzení, neboť na straně jedné toto netvrdila, na straně druhé správce daně nebyl schopen sepsat svědeckou výpověď, kde by žalobkyně uplatnila své právo být přítomna a kladla by otázky svědkovi.
12. Žalobkyně dále namítla, že bylo povinností správce podle § 98 odst. 2 daňového řádu přihlídnout ke slevám vzhledem ke stanovení daně podle pomůcek s tím, že podle § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů je datum podpisu stanoven do 15. února, a tedy datum 3. února tomuto ustanovení odpovídá. Skutečnost, že správce daně ke slevám nepřihlédl, svědčí o dokazování a nikoli o použití pomůcek. Správce daně při stanovení celkové daňové povinnosti použil doklady, které získal od žalobkyně, tedy použil důkazní prostředky a nikoli pomůcky. Nepřihlídnutí k základní slevě není použitím pomůcek,

nýbrž dokazováním, což podle žalobkyně není možné, neboť kombinace obou způsobů stanovení daňové povinnosti je vzájemně vyloučena. Správce daně je povinen k fakultativnímu nároku poplatníka při stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek přihlídnout vždy podle § 98 odst. 2 daňového řádu, neboť v tomto případě jde o stanovení daňové povinnosti žalobkyně a žalovaný tímto pouze ospravedlňuje důvod nepřihlídnutí k výhodě.

13. Žalobkyně uzavřela, že byla nezákonným napadeným rozhodnutím zkrácena na svých právech, neboť jí byla nezákonně doměřena daň. Doměřená daňová povinnost je v rozporu s výše uvedenými ustanoveními daňového řádu a rovněž je v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu, neboť ke zjištění a stanovení daně došlo nesprávně.
14. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že jeho správní úvaha je seznatelná z odůvodnění napadeného rozhodnutí a je vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění, z nichž žalovaný vycházel. Z napadeného rozhodnutí vyplývá snížení daně o částku 51.600,- Kč a stanovení daně ve výši 181.065,- Kč. Žalovaný přihlédl k tvrzení žalobkyně a snížil správcem daně stanovený počet 4 zaměstnanců (brigádníků) žalobkyně na počet 2 zaměstnanců (brigádníků), adekvátně byla žalovaným snížena daňová povinnost žalobkyně stanovená správcem daně ve věci „brigádníků“ ve výši 103.200,- Kč na daňovou povinnost ve výši 51.600,- Kč. Správcem daně stanovená daň ve výši 12.900,- Kč za jednotlivé kalendářní měsíce březen až říjen zdaňovacího období 2011 tak byla žalovaným snížena na stanovenou daň ve výši 6.450,- Kč za dotčené kalendářní měsíce předmětného zdaňovacího období. Ve věcech stanovených daňových povinností pana V. B., pana „P. K.“, pana „J. F.“ a pana „D. R.“ se žalovaný ztotožnil se závěrem, ke kterému dospěl správce daně. Podotkl, že snížení takto stanovené daňové povinnosti v jednotlivých kalendářních měsících dotčeného zdaňovacího období je z odůvodnění napadeného rozhodnutí ve spojení s dodatečným platebním výměrem bezpochyby seznatelné. Nad rámec uvedeného dodal, že žalobkyně byla s výše uvedenými skutečnostmi seznámena písemností č.j. 40081/16/5200-10421-709494 ze dne 12. 9. 2016 a již z této skutečnosti je zřejmé, že se nejednalo o rozhodnutí, které by bylo pro žalobkyni překvapivé či nesrozumitelné.
15. Stran námitky týkající se stanovení daňové povinnosti podle pomůcek v rozporu se skutkovým zjištěním žalovaný podotkl, že se se shodnou námitkou uplatněnou již v průběhu odvolacího řízení podrobně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný potvrdil postup správce daně při stanovení daňové povinnosti žalobkyně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu. Jelikož pomůcky použité správcem daně při stanovení daňové povinnosti nebyly přiměřené, tyto přizpůsobil skutečně zjištěnému způsobu naplňování podnikatelské činnosti žalobkyně a v souladu s principem dobré správy žalobkyni před vydáním rozhodnutí seznámil se všemi podklady pro rozhodnutí a se způsobem stanovení daňové povinnosti žalobkyně, které tak umožnil adekvátně reagovat na nové skutečnosti, které byly zjištěny v rámci odvolacího řízení.
16. Ohledně splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu žalovaný s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) ze dne 26. 9. 2012 č.j. 8 Afs 14/2012-61 zdůraznil, že správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu

zaznamenány v rozporu se skutečnostmi, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno. Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt. I neunesení důkazního břemene se podle ustálené judikatury NSS považuje za nesplnění povinnosti při dokazování, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle pomůcek. Z relevantní části předloženého spisového materiálu vyplývá, že žalobkyně v předmětném zdaňovacím období neúčtovala ve svém účetnictví o mzdách, ačkoli vyplácela za vykonané zahradnické práce pracovníkům odměny, a rovněž neúčtovala o odměnách těchto pracovníků vyplácených v hotovosti. Žalobkyně vedla své účetnictví v rozporu s § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) a žalovaný shledal její účetnictví neúplné, neprůkazné a nevěrohodné. Žalobkyně rovněž za předmětné zdaňovací období nepředložila správci daně průkaznou a úplnou mzdovou evidenci. První podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu tedy byla splněna. Porušení zákonných povinností ze strany žalobkyně bylo natolik zásadní a intenzivní, že znemožnilo stanovit daň dokazováním, tudíž byla splněna i druhá podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek podle § 98 daňového řádu.

17. Žalovaný je toho názoru, že žalobkyni nemůže svědčit právo domáhat se použití určitých (konkrétních) pomůcek, resp. právo z jakéhokoli libovolného důvodu napadat výběr pomůcek provedený správcem daně. Je třeba vycházet z toho, že správce daně má při výběru pomůcek z povahy věci jistou zákonem omezenou míru volné úvahy, přičemž pomůcky obstarává bez součinnosti se žalobkyní. Jestliže žalobkyně pochybila ve svých povinnostech, musí nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má žalobkyně pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. Dostatečná spolehlivost daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě, tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním. Tato „dostatečná spolehlivost“ se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti, a tudíž i žalobkyně může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Žalobkyně je tedy povinna uvést, z jakých důvodů považuje stanovenou daňovou povinnost za zcela nepřiměřenou a tato tvrzení musí podložit odpovídajícími důkazy, neboli žalobkyni tíží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Žalobkyně však žádným způsobem nepředestřela relevantní tvrzení, jimiž by vyvrátila dostatečnou spolehlivost stanovené daně. Pro úspěch ve věci by musela prokázat, že při způsobu, jakým uskutečňovala své podnikání, nemohla být její daňová povinnost ani přibližně tak vysoká, jak jí byla stanovena správcem daně. Pouze v případě, že by se žalobkyni podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, by bylo na místě napadat konkrétní použité pomůcky.

18. Ohledně námitky brojící proti „nepřihlédnutí ke slevám na dani“ žalovaný odkázal na vypořádání obsahově totožné odvolací námitky v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Opětovně uvedl, že základní sleva na dani ve smyslu § 35a zákona o daních z příjmů představuje nárok poplatníka a její uplatnění se váže na splnění zákonem stanovených podmínek, které v posuzovaném případě nebyly splněny. Nejedná se o zákonný nárok žalobkyně (plátce), na který by bylo možno nahlížet jako na výhodu pro žalobkyni ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu.

19. Na základě shora uvedeného žalovaný konstatoval, že v dané věci byla splněna i třetí podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, neboť žalovaný nepřekročil logický rámec svých správních úvah a rovněž dodržel zásadu „ve správné výši“ a zásadu „dostatečně spolehlivě“.
20. Použitím části dokladů získaných od žalobkyně, tj. důkazních prostředků, které nebyly správcem daně zpochybněny, není dle žalovaného zpochybněn způsob stanovení daňové povinnosti, resp. nelze dovozovat, že daň byla stanovena kombinací dvou možných způsobů stanovení daně, tj. dokazováním a za použití pomůcek. V posuzovaném případě je zřejmé, že daňová povinnost byla stanovena za použití pomůcek. Nadto žalovaný podotkl, že provedení svědecké výpovědi pana V. B. bylo požadováno z důvodu správného zjištění a stanovení daně a rovněž z důvodu prověření skutečností vyplývajících z podnětu PČR. Vzhledem k tomu, že v průběhu daňového řízení nebyl žalobkyni předložen důkazní prostředek vyvracející tvrzení obsažená v podnětu PČR, správce daně z výše uvedených důvodů již k opětovnému předvolání pana V. B. nepřistoupil.
21. V posuzované věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:
22. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede výroku rozhodnutí.*
23. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu platí, že *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*
24. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu platí, že *pomůckami jsou zejména*
 - a) *důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,*
 - b) *podaná vysvětlení,*
 - c) *porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,*
 - d) *vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.*
25. Podle § 98 odst. 4 daňového řádu platí, že *neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná. Sjednání daně se zaprotokoluje a výše sjednané daně se uvede v rozhodnutí, které má náležitosti rozhodnutí o stanovení daně a které je součástí tohoto protokolu; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky.*

26. Podle § 114 odst. 4 daňového řádu platí, že *směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.*
27. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu platí, že *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*
28. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
29. O podané žalobě soud uvážil takto:
30. Na úvod je třeba předeslat, že ve skutkově podobné věci, která se týkala daňové povinnosti žalobkyně za následné zdaňovací období (rok 2012), rozhodl dne 24. 6. 2020 Městský soud v Praze rozsudkem č.j. 5 Af 7/2017 - 42 (dále jen „rozsudek č.j. 5 Af 7/2017 - 42“), kterým žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému správnímu orgánu (Odvolacímu finančnímu ředitelství) k dalšímu řízení. Nutno konstatovat, že napadené rozhodnutí, které je předmětem soudního přezkumu v nyní projednávané věci, je co do výrokové části i odůvodnění koncipováno totožně jako rozhodnutí, které bylo předmětem přezkumu ve věci vedené pod sp. zn. 5 Af 7/2017. Tato skutečnost souvisí i s tím, že žalovaný v obou věcech posuzoval na základě odvolání žalobkyně v podstatě shodně pojatá prvostupňová rozhodnutí (dodatečné platební výměry). Na tomto místě soud považuje za důležité zmínit, že zatímco správce daně do výroku svého rozhodnutí (dodatečného platebního výměru) zahrnul přehlednou tabulku, z níž bylo patrné určení výše doměřené daně v jednotlivých měsících předmětného zdaňovacího období (formou rozdílu mezi původně stanovenou daní a nově stanovenou daní), žalovaný se ve výroku napadeného rozhodnutí omezil na konstatování změny odvoláním napadeného dodečného platebního výměru, přičemž bez dalšího uvedl jen konečnou výši dodečně stanovené daně a výši penále. Přestože žalovaný přistoupil ke změně dodečného platebního výměru, není z výrokové části napadeného rozhodnutí seznatelné, zda a jakým způsobem došlo ke změně jednotlivých údajů, které uvedl správní orgán prvního stupně v tabulce tvořící výrok dodečného platebního výměru, a to včetně platebních údajů, které patří k zákonným náležitostem rozhodnutí podle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Soud k tomu ve shodě se závěrem, k němuž dospěl v rozsudku č.j. 5 Af 7/2017 - 42, dodává, že uvedená nikoli marginální nesrozumitelnost výrokové části napadeného rozhodnutí nemůže být napravena ani úvahami a výpočty, které žalovaný vtělil do jeho odůvodnění. Nadto odůvodnění napadeného rozhodnutí nelze považovat za zcela přehledné a názorně vysvětlující změnu prvostupňového rozhodnutí. Soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí postrádá zejména ucelené shrnutí podstatných skutečností takovým způsobem, aby bylo srozumitelně postaveno najisto, proč žalovaný dospěl k jiné výši doměřované

daně, resp. aby bylo zřejmé, jaké konkrétní nepřesnosti shledal v postupu prvostupňového správního orgánu při stanovení daně a jak tyto nepřesnosti doplnil a napravil. V tomto směru není například zcela zřejmé, z jakého počtu sezónních zaměstnanců (brigádníků) žalovaný ve skutečnosti vycházel. Na straně 9 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „*odvolací orgán do počtu tvrzeňých brigádníků, které daňový subjekt uvedl do protokolu o ústním jednání (...), započítal ještě dva brigádníky*“, což by mohlo nasvědčovat navýšení počtu těchto pracovníků oproti správci daně (ten doměřil daň za čtyři sezónní zaměstnance), v tabulce představené na následující straně rozhodnutí je však zároveň uveden výpočet daňové povinnosti (pouze) u dvou brigádníků za sezonu. Byť si lze domýšlet, že výsledné snížení doměřované daně odpovídá sníženému počtu sezónních zaměstnanců z počtu čtyř na dva, není tato úvaha žalovaného v odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně a srozumitelně vyjádřena. Napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.

31. Nepřezkoumatelnost výroku napadeného rozhodnutí je nutno shledat i ve vztahu k neuvedení platebních údajů podle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, resp. s ohledem na to, že změnový výrok není formulován tak, aby nevyvolával pochybnosti o tom, v jaké části (rozsahu) nahrazuje prvoinstanční rozhodnutí a v jaké ponechává výrok dodatečného platebního výměru beze změny. V této souvislosti se soud ztotožňuje se závěrem vysloveným v rozsudku č.j. 5 Af 7/2017 – 42, že „*pokud by skutečně došlo k vypuštění platebních údajů, což s ohledem na formulaci výroku napadeného rozhodnutí nelze v daném okamžiku postavit najisto, vedlo by to k vadě řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Zákonnou náležitostí (daňového) rozhodnutí, stanoví-li povinnost, jsou dle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu platební údaje – číslo účtu příslušného poskytovatel platebních služeb, na který má být částka uhrazena. Napadené rozhodnutí by tak ve svém výroku, který je závazný a vymahatelný, postrádalo obligatorní zákonnou náležitost, přičemž v daném případě by byl daňový subjekt ponechán v nejistotě, jak má řádným způsobem splnit svou daňovou povinnost.*“
32. Soud tedy dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je zatíženo také vadou spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., jelikož výše uvedená nepřezkoumatelnost výrokové části napadeného rozhodnutí nedovoluje posoudit, jakým způsobem bylo naloženo s výrokem dodatečného platebního výměru v části obsahující platební údaje ve smyslu ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tj. zda žalovaný tyto platební údaje do výroku zahrnul či nikoli.
33. Soud bez ohledu na výše uvedené přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích (ostatních) žalobních bodů, jelikož zjištěné důvody nepřezkoumatelnosti se v zásadě váží k obsahovým nedostatkům výroku napadeného rozhodnutí, nicméně žalobkyně vedle nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí uplatnila i další žalobní námitky brojící proti způsobu stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu.
34. Žalobní námitka brojící proti zmatečnosti odvolacího řízení důvodná není. V obecné rovině lze sice žalobkyni přitakat v tom, že ke stanovení daně podle pomůcek nelze přistoupit, pokud je možné stanovit daň dokazováním, v nyní posuzované věci však k nepřipustné kombinaci obou uvedených postupů nedošlo. Jak již s odkazem na

relevantní judikaturu (zejména rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2014 č.j. 7 Afs 142/2014-28) konstatoval Městský soud v Praze v rozsudku č.j. 5 Af 7/2017 - 42, žalovaný byl povinen seznámit žalobkyni s novou pomůckou obstaranou v rámci odvolacího řízení. Žalovaný sice pochybil, jestliže v přípisu ze dne 12. 9. 2016 žalobkyni informoval o zjištěných skutečnostech, přičemž se opíral o ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, popřípadě hovořil o důkazních prostředcích, toto jeho formální pochybení však nevykazovalo takovou míru intenzity, aby jej bylo třeba hodnotit v intencích dopadů do zákonnosti napadeného rozhodnutí. Z obsahu uvedeného přípisu je totiž zcela evidentní záměr žalovaného seznámit žalobkyni se zjištěním, které vyplynulo z pomůcky opatřené v průběhu odvolacího řízení. Pomůckou přitom mohou být jakékoli poznatky a postupy, které slouží ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, mají racionální povahu a v reálně dostupné míře usilují o přesnost jimi určovaných skutečností (viz rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2006 č.j. 2 Afs 207/2005-55). Jak také vyložil Městský soud v Praze v rozsudku č.j. 5 Af 7/2017 - 42, „*důkazní prostředek může být buď „klasickým“ důkazem, nebo pomůckou, podstatné je, zda došlo k přechodu do režimu pomůcek za splnění podmínky dle § 98 odst. 1 daňového řádu*“. V posuzované věci byly zákonné podmínky pro užití pomůcek ke stanovení daňové povinnosti dodrženy, neboť žalobkyně při dokazování jí uváděných skutečností nesplnila zákonnou povinnost tyto skutečnosti prokázat (viz níže), a proto důkazní prostředky, které si žalovaný opatřil v průběhu odvolacího řízení, zejména úřední záznam PČR zachycující vysvětlení podané panem V. B., měly charakter pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 a 3 daňového řádu.

35. V dalším žalobním bodě žalobkyně namítla, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť správce daně neměl takovou pomůcku, podle které by bylo možné stanovit daň. Jedná o obsahově totožnou námitku, s níž se již vyčerpávajícím způsobem vypořádal Městský soud v Praze v rozsudku č.j. 5 Af 7/2017 - 42, a proto postačí zopakovat, že žalobkyně nezpochybnila naplnění základní podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, tj. že splnila svou zákonnou povinnost a prokázala své daňové tvrzení, resp. že správce daně měl k dispozici důkazní prostředky, které věrohodně a dostatečně prokazovaly daňové tvrzení žalobkyně. Jelikož žalobkyně nerozporovala stěžejní závěr správce daně, že ve svém účetnictví neúčtovala řádně o mzdách, ačkoli za vykonané práce vyplácela odměny, resp. že správci daně nepředložila průkaznou a úplnou mzdovou evidenci a správně a úplně vedené účetnictví, byly splněny zákonné podmínky pro stanovení její daňové povinnosti podle pomůcek uvedené v § 98 odst. 1 daňového řádu.
36. K posuzování adekvátnosti či kvality použitých pomůcek, potažmo výběru konkrétní pomůcky je pak třeba připomenout, že judikatura správních soudů akcentuje se zřetelem na specifické okolnosti vyměřování daně podle pomůcek restriktivní přístup. Jestliže bylo osvědčeno, že daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti, nemůže mu svědčit právo domáhat se použití určitých (konkrétních) pomůcek, resp. posléze z jakéhokoli libovolného důvodu napadat výběr pomůcek provedený správcem daně (srov. rozhodnutí NSS ze dne 30. 5. 2011 č.j. 8 Afs 69/2010-103). Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená podle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Nedostatečná spolehlivost se týká

pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a toto své tvrzení musí podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007 č.j. 9 Afs 28/2007-156).

37. Žalobkyně namítla, že úřední záznam pořízený Policií ČR o podaném vysvětlení pana V. B. není pomůckou, podle které by bylo možné stanovit daň, protože takovou pomůckou by dle mínění žalobkyně mohl být jedině svědecký výslech této osoby, který však správními orgány proveden nebyl. Žalobkyně nicméně neuvedla, v jakých konkrétních a relevantních skutečnostech spatřuje nepřiměřenost použití daně pomůcky, neboť pouze nepodloženě spekovala o tom, že pan V. B. možná nevypovídal pravdivě. Jinými slovy, žalobkyně neuvedla konkrétní důvody, proč by údaje sdělené panem V. B. v rámci podání vysvětlení ve smyslu § 158 odst. 6 trestního řádu měly být nepravdivé, a stanovený základ daně a její výše tudíž nepřiměřené. Skutečnost, že dotyčný vypovídal jako osoba podezřelá, sama o sobě nemůže vyvolat pochybnost o spolehlivosti údajů uvedených v úředním záznamu o podaném vysvětlení, neboli o přiměřenosti této pomůcky. Nad rámec právě uvedeného lze doplnit, že úřední záznam, resp. údaje v něm obsažené mají relevanci ke zjištění daňové povinnosti žalobkyně, neboť se týkají osoby, která měla pro žalobkyni v rozhodném období vykonávat práci za odměnu. Soud proto shodně jako v rozsudku č.j. 5 Af 7/2017 - 42 uvádí, že se nejedná o nesprávný či nelogický nebo jinak excesivní postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat. Žalobkyně tedy neunesla břemeno tvrzení ani důkazní břemeno, které jí tížilo ohledně prokazování nespolehlivě stanovené daňové povinnosti. Bezpředmětná je proto i námitka, že tvrzení uvedená v úředním záznamu nejsou tvrzení žalobkyně (o čemž ostatně nikdo nepochybuje).
38. Konečně soud nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný měl přihlédnout k základní slevě pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob podle § 35ba zákona o daních z příjmů jako k výhodě pro žalobkyni v postavení daňového subjektu ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Předně je třeba souhlasit se žalovaným v tom, že se jedná o fakultativní nárok poplatníka a nikoli o zákonný nárok žalobkyně jako plátce daně. Pokud pak nebyly zákonem stanovené podmínky pro uplatnění slevy na dani poplatníkem prokázány předložením předepsaných dokladů (řádně vyplněná prohlášení o uplatnění nároku na slevu daně z příjmů podle § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů podepsaná zaměstnanci), nemohl být tento nárok poplatníka zohledněn ani při stanovení daně podle pomůcek.
39. Jelikož soud z výše popsaných důvodů dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, zrušil jej podle § 76 odst. 1 písm. a) a c) s.ř.s. a věc vrátil podle § 78 odst. 4 s.ř.s. žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný, který je podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušovacím rozsudku, v dalším řízení zaměří svou pozornost, bude-li opětovně o věci rozhodovat, na formulaci výroku rozhodnutí tak, aby tento dostal výše uvedeným parametrům, zejména aby bylo zřejmé, v jakém rozsahu

se mění výrok dodatečného platebního výměru a v jakém případně zůstává provedenou změnou nedotčen.

40. Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalobkyni, která měla ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení spočívajících v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3000 Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobkyně advokátem. Tyto jsou tvořeny odměnou za dva úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby), přičemž sazba odměny za každý z těchto úkonů právní služby činí dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb., částku 3.100,- Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.] a dále dvěma paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.).

Poučení:

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

Praha 24. září 2020

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu