



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Olgy Stránské v právní věci

žalobkyně: **G. T. a. s.**, IČO: X,
se sídlem X,
zastoupená advokátem JUDr. Mariánem Kováčkem,
se sídlem Koněvova 54, Praha,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**,
se sídlem Žitná 12, Praha,

o žalobě na ochranu před nezákonnými zásahy žalovaného,

takto:

- I. Řízení se zastavuje v části, v níž se žalobkyně domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v pokračování daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben a červenec 2014 prováděné žalovaným u žalobkyně.
- II. Zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben a červenec 2014 žalovaným u žalobkyně bylo nezákonné.

- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 7 171 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Mariána Kováčka, advokáta.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhala určení, že zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014, duben 2014 a červenec 2014 Finančním úřadem pro Středočeský kraj, územním pracovištěm v Brandýse nad Labem-Staré Boleslavi (žalovaným), je nezákonné. Dále požadovala, aby soud zakázal Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj, územnímu pracovišti v Brandýse nad Labem-Staré Boleslavi (žalovanému), provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014, duben 2014 a červenec 2014 u žalobkyně. Žalobkyně na výzvu soudu v podání ze dne 11. 3. 2019 upřesnila, že předmětem žaloby jsou dva samostatné nezákonné zásahy, a to jednak zahájení daňové kontroly, jednak pokračování v daňové kontrole.
2. Žalobkyně v žalobě uvedla, že na základě oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 10. 4. 2017, č. j. 1452614/17/2105-60563-202084 (dále jen „oznámení o zahájení daňové kontroly“), zahájil žalovaný dne 18. 4. 2017 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014, duben 2014 a červenec 2014. Proti zahájení kontroly podala žalobkyně stížnost, která byla žalovaným shledána nedůvodnou a zamítnuta. Žalobkyně namítla, že oznámení o zahájení daňové kontroly bylo vydáno místně nepřislušným správcem daně, neboť žalovaný ignoroval § 8 odst. 2 větu první zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě“). S odkazem na § 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), uvedla, že místně příslušným správcem daně je Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 1. K dožádání dle § 17 daňového řádu nedošlo. Dále s poukazem na § 1 daňového řádu žalobkyně tvrdila, že žalovaný jí nemůže ukládat povinnosti či krátiť její práva s odkazem na zákon o Finanční správě, neboť ten neupravuje práva a povinnosti daňového subjektu při správě daní. Zákon, který řeší organizaci státní správy, nemůže být nadřazen daňovému řádu. Žalobkyně shrnula, že zahájení daňové kontroly je nezákonné, neboť správce daně v předmětném oznámení neuvedl žádné zákonné důvody pro zahájení daňové kontroly ani důvody, proč ji zahajuje a provádí konkrétní místně nepřislušný správce daně. Žalobkyně tak považuje zahájení předmětné daňové kontroly za účelové odnětí žalobkyně jejímu místně příslušnému správci daně.
3. K tvrzení žalovaného, že se mu nepodařilo neformálně sjednat termín zahájení daňové kontroly, žalobkyně uvedla, že dne 15. 2. 2017 se žalovaný pokusil neformálně sjednat termín zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období s Ing. M. A., zmocněnkyní žalobkyně pro daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014, která žalovanému sdělila, že v uvedené věci nemá od žalobkyně příslušné zmocnění. Dne 16. 2. 2017 žalovaný telefonicky kontaktoval člena představenstva žalobkyně Ing. Z. K., který požádal, aby žalovaný svůj požadavek zaslal v písemné podobě, což do zaslání oznámení o zahájení daňové kontroly neučinil. Žalovaný tak nemůže

nevydařený pokus o neformální sjednání termínu zahájení daňové kontroly klást k tíži žalobkyni a odůvodňovat tím svůj další postup.

4. K tvrzení žalovaného, že žalobkyně má na adrese svého evidovaného sídla pouze virtuální sídlo, žalobkyně uvedla, že bez provedení dokazování nelze usuzovat na to, že daňový subjekt, který má sídlo v *office house*, je neplnohodnotným daňovým subjektem. Skutečnost, že žalobkyně má sídlo v *office house*, neznamená, že je nekontaktní nebo že úkony daňového řízení nemohou probíhat v místě sídla žalobkyně. Žalobkyně pro úplnost uvádí, že žalovaný prováděl místní šetření v jejím sídle v den, kdy byl člen představenstva na zahraniční dovolené.
5. Nezákonnost zahájení daňové kontroly spatřuje žalobkyně také v tom, že došlo k porušení § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu v případě, že správce daně disponuje konkrétními znalostmi o tom, že daňové přiznání nebylo podáno řádně, měl by nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání a nikoliv zahájit daňovou kontrolu. Tím, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu bez předchozí výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, nerespektoval zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti při správě daní. Důkaz toho, že žalovaný měl dostatečně konkrétní znalosti k tomu, aby žalobkyni vyzval k podání dodatečného daňového přiznání, spatřuje žalobkyně v samotném určení rozsahu a předmětu kontroly v oznámení o zahájení daňové kontroly a odůvodnění platebního výměru na DPH za zdaňovací období květen 2014, č. j. 114712/15/2005-52521-109179, který vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5, dne 24. 2. 2015.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zrekapituloval průběh řízení a uvedl, že oznámením o zahájení daňové kontroly byla žalobkyně vyzvána k tomu, aby se dne 18. 4. 2017 dostavila k žalovanému za účelem zahájení daňové kontroly. Žalobkyně se k zahájení daňové kontroly nedostavila a na základě telefonického poučení o tom, že zaslání stížnosti proti oznámení o zahájení daňové kontroly není omluvou z jednání, byl dohodnut náhradní termín jednání ve věci zahájení daňové kontroly na den 21. 4. 2017 na Finančním úřadě pro hlavní město Prahu, územním pracovišti pro Prahu 1, což vyplývá z úředního záznamu č. j. 2138918/17/2105-60563-203811. Žalovaný namítl, že žalobkyně před podáním žaloby nevyčerpala všechny dostupné prostředky obrany, které jí umožňuje daňový řád, zejména nepodala žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu, a tudíž nesplnila podmínky pro podání žaloby stanovené v § 85 a § 5 s. ř. s. Žalovaný dále uvedl, že si není vědom rozhodnutí, na jehož základě by došlo k zahájení daňové kontroly, neboť oznámení o zahájení daňové kontroly nelze považovat za rozhodnutí. Žalovaný považuje daňový řád za procesní právní předpis, zatímco zákon o Finanční správě zakotvuje orgány Finanční správy a vymezuje jejich územní a věcnou působnost.
7. Žalovaný poukázal na to, že z § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě mimo jiné vyplývá, že každý finanční úřad (kromě Specializovaného finančního úřadu) může provádět daňovou kontrolu u jakéhokoliv daňového subjektu bez ohledu na to, který finanční úřad je obecně místně příslušným správcem daně ve smyslu § 13 daňového řádu. Oznámení o zahájení daňové kontroly obsahovalo v souladu s § 85 až 88 daňového řádu odkaz na příslušné právní předpisy i odůvodnění, proč daňovou kontrolu nebude vykonávat místně příslušný finanční úřad. Dle žalovaného tak byl jeho postup vůči žalobkyni proveden v zákonem stanovených mezích a zákonem stanoveným způsobem.

8. Při výkladu § 145 odst. 2 daňového řádu žalovaný vychází z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, dle kterého v případě, že správce daně nemá konkrétní indicie nasvědčující povinnosti k podání daňového tvrzení a v prvním úkonu teprve začne zjišťovat daňovou povinnost nebo její rozsah, není povinen vyzývat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. V daném případě žalovaný dospěl k závěru, že neměl možnost dozvědět se jinak než na základě daňové kontroly o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena. Postup žalovaného tudíž nebyl v rozporu s citovaným názorem Nejvyššího správního soudu a zahájení daňové kontroly bylo racionálním a proporcionálním postupem. S ohledem na skutečnost, že dle žalovaného nebyly splněny podmínky pro podání „zásahové“ žaloby, navrhl odmítnutí žaloby. V případě, že by soud dospěl k závěru, že procesní podmínky pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu splněny byly, navrhl zamítnutí žaloby.
9. V replice ze dne 2. 10. 2017 vzala žalobkyně žalobu v rozsahu, ve kterém se domáhala uložení zákazu žalovanému provádět daňovou kontrolu u žalobkyně na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014, duben 2014 a červenec 2014, zpět. Dále odkázala na usnesení NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, dle kterého se zásahovou žalobou lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly, v první řadě před tím, že vůbec byla zahájena či že probíhá. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně má od svého vzniku v roce 1993 až do současnosti sídlo v Praze, člen statutárního orgánu žalobkyně má bydliště v Praze a společnosti, od nichž přijaté zdanitelné plnění mělo být důvodem zahájení daňové kontroly, rovněž mají sídlo v Praze, považuje žalobkyně postup při zahájení předmětné daňové kontroly ze strany žalovaného za účelové odnětí žalobkyně jejímu místně příslušnému správci daně. Žalobkyně se nedomnívá, že by správce daně z jiného územně samosprávného celku provedl předmětnou kontrolu snáze, hospodárněji či rychleji než správce daně z územně samosprávného celku příslušného dle sídla žalobkyně. Žalobkyně se domnívá, že žalovaný neuvedl žádné věcné argumenty, proč nepřistoupil k vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. K prověření zdanitelných plnění mohl žalovaný využít jiné instituty než daňovou kontrolu, a to např. místní šetření dle § 80 daňového řádu či výzvu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Tím, že žalovaný nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení a namísto toho zahájil daňovou kontrolu, nerespektoval zásadu přiměřenosti a zásadu zdrženlivosti při správě daní. Úkolem správce daně v daňovém řízení je správné zjištění, stanovení a vybrání daně a nikoliv dbání na uplatnění postupu znemožňujícího daňovému subjektu dotvrdit svou daňovou povinnost.

Skutková zjištění učiněná ze správního spisu

10. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 16. 2. 2017 žalovaný kontaktoval předsedu představenstva žalobkyně Ing. Z. K. s tím, že u něj zamýšlí zahájit daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben a červenec 2014 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od plátce K. s. r. o. a s tím souvisejících uskutečněných plnění. Ing. K. sdělil, že následující den má schůzku s paní M. A., která zastupuje žalobkyni při kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014, domluví s ní zastupování i v rámci této plánované kontroly a zajistí udělení plné moci. Dále bylo Ing. K. zasláno telefonní číslo, na kterém se má spojit s pracovníci žalovaného ohledně daňové kontroly. Dne 1. 3. 2017 bylo provedeno místní šetření na adrese sídla žalobkyně a bylo zjištěno, že v prvním patře budovy jsou umístěny štítky s označením několika obchodních korporací,

včetně žalobkyně. Na recepci bylo úředním osobám žalovaného sděleno, že žalobkyně zde má sídlo a chodí si na dané místo vyzvedávat poštu, neboť kancelář, odkud je řízena ekonomická činnost, má žalobkyně jinde a na adrese sídla si pouze pronajímá kancelář na jednání. Statutární zástupce Ing. K. měl v daný den dovolenou. Dále bylo sděleno, že oprávnění k vyzvedávání pošty žalobkyně mají paní M. N. a pan L. K. Dne 2. 3. 2017 byla žalobkyni zaslána SMS zpráva s návrhem na možné termíny kontroly, na kterou Ing. K. dne 3. 3. 2017 odpověděl, že je na dovolené v zahraničí a ozve se 7. 3.

11. Dne 31. 3. 2017 vyhotovil žalovaný oznámení o zahájení daňové kontroly v souladu s § 85 až 88 daňového řádu, v němž žalobkyni vyrozuměl, že u ní bude provedena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014, duben 2014 a červenec 2014, a to v rozsahu zdanitelných plnění od plátců K. s. r. o., X, a V., X a s tím souvisejících uskutečněných zdanitelných plnění. Současně byla žalobkyně požádána, aby se osoba oprávněná za ni jednat dostavila k zahájení daňové kontroly dne 18. 4. 2017 v 9:00 hodin k žalovanému (územní pracoviště Brandýs nad Labem-Stará Boleslav) do kanceláře číslo 29 s tím, že na základě telefonické domluvy lze kontrolu provést v místě sídla žalobkyně nebo na jiném, žalobkyní navrženém, vhodném místě. Dále byla žalobkyně vyzvána k předložení daňových dokladů. Žalovaný odůvodnil zahájení daňové kontroly na adrese X, Brandýs nad Labem tím, že již dne 16. 2. 2017 se neúspěšně pokusil neformálně sjednat termín zahájení daňové kontroly a současně bylo místním šetřením zjištěno, že žalobkyně má pouze virtuální sídlo. Žalobkyně byla poučena, že se lze dohodnout na zahájení a provedení daňové kontroly na jiném vhodném místě, které žalobkyně zajistí. Dále žalovaný uvedl, že předmětná daňová kontrola je ve smyslu § 10 odst. 4 písm. b) zákona o Finanční správě prováděna v rámci celostátní působnosti vymezené § 8 odst. 2 cit. zákona. Žalobkyně byla rovněž poučena, že neumožní-li žalovanému daňovou kontrolu zahájit, může k tomu být žalovaným vyzvána a v případě, že se ze závažných důvodů nebude moci ve stanovený den k žalovanému dostavit, je třeba dohodnout náhradní termín.
12. Dne 12. 4. 2017 podala žalobkyně proti oznámení o zahájení daňové kontroly stížnost, která byla shledána nedůvodnou, o čemž byla žalobkyně dne 18. 5. 2017 vyrozuměna.
13. Vzhledem k tomu, že dne 18. 4. 2017 se k zahájení daňové kontroly nedostavila žádná osoba oprávněná jednat za žalobkyni, byl téhož dne za účelem sjednání nového termínu zahájení daňové kontroly telefonicky kontaktován Ing. Z. K. Bylo mu sděleno, že podání stížnosti proti postupu žalovaného není omluvou z jednání. Žalovaný navrhl, že kontrola může být zahájena v sídle žalobkyně, na územním pracovišti pro Prahu 1 či na územním pracovišti v Brandýse nad Labem-Staré Boleslavi. Později téhož dne zavolał Ing. K. žalovanému a oznámil mu, že udělil plnou moc paní A. a využívá nabídky na zahájení daňové kontroly na územním pracovišti pro Prahu 1.
14. Dne 21. 4. 2017 byla v sídle Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 1, za účasti zástupkyně žalobkyně Ing. M. A. zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben a červenec 2014 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od plátců K. s. r. o. a V. a s tím souvisejících uskutečněných zdanitelných plnění, k nimž zástupkyně žalobkyně předložila požadované daňové doklady. Dne 24. 5. 2017 byly předmětné daňové doklady vráceny.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

15. Soud považuje za nezbytné nejprve zdůraznit, že z podané žaloby nebylo zřejmé, zda se žalobkyně domáhá ochrany proti jednomu nezákonnému zásahu spočívajícímu v zahájení a provádění daňové kontroly, nebo zda žádá ochranu před dvěma samostatnými nezákonnými zásahy, což by plynulo z formulovaného žalobního petitu. Soud proto vyzval žalobkyni přípisem ze dne 28. 2. 2019 k vyjasnění této otázky. Žalobkyně podáním ze dne 11. 3. 2019 soudu sdělila, že se domáhá ochrany ve věci dvou nezákonných zásahů, z nichž jeden spočívá v zahájení daňové kontroly a druhý v pokračování v daňové kontrole. Vymezení nezákonného zásahu je nezbytnou náležitostí žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu [§ 84 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. Soud je vázán tím, jak žalobkyně nezákonný zásah vymezila. Soud tedy vychází z toho, že se žalobkyně domáhá ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení daňové kontroly (ve vztahu k tomuto nezákonnému zásahu uplatnila deklaratorní petit určující nezákonnost zásahu) a vedle toho též ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v pokračování v daňové kontrole (ve vztahu k tomuto zásahu uplatnila negatorní petit na uložení povinnosti zdržet se zásahu).
16. Žalobkyně vzala podáním ze dne 2. 10. 2017 žalobu zpět v rozsahu, v němž žádala, aby bylo žalovanému zakázáno provádět daňovou kontrolu u žalobkyně. Jde tedy o zpětvzetí žaloby ve vztahu ke druhému nezákonnému zásahu spočívajícímu v pokračování v daňové kontrole. Zpětvzetí žaloby v tomto rozsahu potvrdila žalobkyně v podání ze dne 11. 3. 2019. Soud tedy v souladu s § 47 písm. a) s. ř. s. řízení zastavil v části, v níž se žalobkyně domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v pokračování daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben a červenec 2014.
17. Soud se tak dále zabýval pouze zásahem spočívajícím v zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben a červenec 2014. Ve vztahu k tomuto zásahu uplatnila žalobkyně toliko deklaratorní petit. Z toho plyne, že žalobkyně pojmá tento nezákonný zásah jako zásah ukončený (a to přestože daňová kontrola stále pokračuje), jinak by se nemohla domáhat vydání deklaratorního petitu (viz rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 – 48).
18. Dříve, než soud přikročil k posouzení splnění procesních podmínek a následně též důvodnosti žaloby, zabýval se právní povahou zásahu, jak jej vymezila žalobkyně v žalobě, a to z toho hlediska, zda jde o jednorázový zásah, jehož právní následky nepřesahují dobu trvání zásahu, nebo o jednorázový zásah s trvajícím následky či trvajícím zásah (tyto dvě kategorie lze asimilovat v jednu, neboť z hlediska podmínek řízení i formulace petitu je určující, že účinky zásahu trvají). Soud není vázán tím, jak zásah právně kvalifikovala žalobkyně (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, bod 43).
19. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, zdůraznil, že žalobou na ochranu před nezákonným zásahem se lze domáhat před různými aspekty daňové kontroly, přičemž jedním z nich je to, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá (odst. 42). Již se samotným zahájením daňové kontroly jsou spojeny významné právní účinky, a to přerušení lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu), nepřípustnost podání dodatečného daňového přiznání (§ 141 odst. 6 daňového řádu), povinnost spolupracovat se správcem daně za účelem umožnění zahájení daňové kontroly (§ 86 odst. 1 daňového řádu). Pokud jde o první z následků, tedy přerušení lhůty pro stanovení daně, ten nastává toliko v důsledku zahájení daňové kontroly. Jak ovšem plyne z ustálené judikatury, účinky přerušení lhůty pro

stanovení daně nemá toliko izolované formální zahájení daňové kontroly (sepis protokolu o zahájení daňové kontroly), nýbrž faktické zahájení prověřování skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, k němuž dochází v průběhu faktického pokračování v daňové kontrole (viz rozsudky NSS ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109, a ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96). Druhý z následků je sice vyvolán zahájením daňové kontroly, ovšem jeho další trvání je spojeno s pokračováním v daňové kontrole. Po ukončení daňové kontroly (resp. po vydání dodatečného platebního výměru) se opět otevírá prostor pro podání dodatečného daňového přiznání. Třetí z následků je časově omezen na trvání ústního jednání daňového subjektu se správcem daně, jehož předmětem je zahájení daňové kontroly. Další nároky kladené prováděním daňové kontroly na daňový subjekt, které se mohou projevit ztrátou času, vynaložením výdajů a psychického úsilí apod., nejsou důsledkem zahájení daňové kontroly, nýbrž důsledkem pokračování v daňové kontrole.

20. Z žaloby plyne, že žalobkyně vnímá jako zásah do svých práv nikoliv individuální úkon žalovaného spočívající v zahájení daňové kontroly, nýbrž ty z účinků zahájení daňové kontroly, které trvají po celou dobu jejího provádění. Samotné jednání dne 21. 4. 2017 se uskutečnilo dle volby žalobkyně v sídle Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 1, nezákonnost zásahu tedy žalobkyně nespatřuje v samotných okolnostech ústního jednání dne 21. 4. 2017. Z toho je zřejmé, že žalobkyně zcela nevhodně tento nezákonný zásah, jenž by bylo možné projednat jako jeden jediný nezákonný zásah spočívající v zahájení a dalším provádění daňové kontroly, uměle rozdělila. Přitom pokud by soud shledal zásah spočívající v zahájení daňové kontroly nezákonným, nijak by tím nepřispěl k ochraně práv žalobkyně proti (dle jejího vyjádření ze dne 11. 3. 2019) stále prováděné daňové kontrole. V této souvislosti je třeba uvést, že přestože žalobkyně učinila předmětem soudního řízení toliko jednorázový zásah spočívající v zahájení daňové kontroly, v žalobě z podstatné části brojí proti obsahu oznámení o zahájení daňové kontroly, což je ovšem pouze část komunikace žalovaného se žalobkyní směřující k zahájení daňové kontroly, k němuž však došlo až při jednání dne 21. 4. 2017.
21. V tomto kontextu soud vyhodnotil zásah spočívající výlučně v zahájení daňové kontroly jako jednorázový ukončený zásah, jehož účinky pominuly společně s ukončením tohoto zásahu. Žalobkyní zvolený petit, jímž požaduje určit nezákonnost zásahu, přiléhavě vystihuje situaci, kterou žalobkyně vymezila jako nezákonný zásah. Uplatnění negatorního petitu ve vztahu k takto nevhodně vymezenému zásahu si lze jen stěží představit, neboť zakázat žalovanému, aby pokračoval v zahájení daňové kontroly, by bylo absurdní.
22. Soud tedy po vyjasnění povahy zásahu přistoupil k posouzení, zda jsou splněny procesní podmínky. Z § 85 části věty za středníkem s. ř. s. plyne, že pokud se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný, není povinen před podáním žaloby marně vyčerpat jiné prostředky ochrany či nápravy před správními orgány. To v usnesení ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, potvrdil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Subjektivní lhůta pro podání žaloby v délce dvou měsíců počíná plynout od okamžiku, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl (§ 84 odst. 1 věta první s. ř. s.). Daňová kontrola byla zahájena dne 21. 4. 2017 za účasti zmocněné zástupkyně žalobkyně. Tímto dnem se tedy žalobkyně dozvěděla o zásahu, proti němuž brojí žalobou, a počala jí plynout subjektivní lhůta 2 měsíců pro podání žaloby, která marně uplynula dnem 21. 6. 2017.

Žalobkyně však podala žalobu až dne 10. 7. 2017. Z hlediska aktuální judikatury by tedy byla žaloba opožděná.

23. Soud nicméně považuje za potřebné zohlednit, že ke sjednocení judikatury, z níž soud výše vycházel, došlo až v průběhu soudního řízení (viz zejména výše odkazované usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017). Do té doby byla judikatura rozkolísaná a přestože většinově byl akceptován takový výklad § 85 části věty za středníkem s. ř. s., k němuž se posléze přiklonil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, bylo možné se setkat i s názorem opačným (viz rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2015, č. j. 10 Afs 16/2015 – 27), jenž dovozoval, že lhůta pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem počíná plynout až poté, co bylo žalobkyni doručeno vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti (§ 261 odst. 6 daňového řádu). Žalobkyně podala stížnost proti postupu žalovaného a dne 18. 5. 2017 jí bylo doručeno vyrozumění o výsledku šetření stížnosti. Jestliže za této situace podala žalobkyně žalobu ve lhůtě dvou měsíců od okamžiku, kdy jí bylo doručeno vyrozumění o výsledku vyřízení stížnosti, nelze vzhledem k nestabilitě judikatury považovat žalobu za opožděnou. Jistě by bylo možné žalobkyni oponovat, že pokud se řídila předchozí judikaturou, pak měla kromě stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu podat též žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu (viz rozsudek NSS ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25), což neučinila. V tomto kontextu by tedy byla žaloba nepřijatelná podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s. Takový závěr by však byl vzhledem k nestabilitě judikatury týkající se podmínek řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, kterou se žalobkyně domáhá určení nezákonnosti zásahu, přepjatým formalismem, jenž by vedl k odepření přístupu k soudní ochraně. Soud proto žalobu posoudil jako včasnou i přípustnou a věcně se jí zabýval.
24. Žalobkyně předně uvedla, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, neboť žalovaný k tomu nebyl s ohledem na sídlo žalobkyně místně příslušný. Žalovaný se naopak dovolával tzv. vybrané působnosti dle § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě. Vztahem § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě a úpravy místní příslušnosti správce daně obsažené v § 13 a násl. daňového řádu se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017 – 34, a ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 84/2018 – 49. V nich dospěl k závěru, že daňovou kontrolu může u daňového subjektu provést na základě § 10 odst. 4 ve spojení s § 8 odst. 2 zákona o Finanční správě kterýkoliv finanční úřad, a to bez ohledu na to, zda jde o místně příslušného správce daně ve smyslu daňového řádu. Zákon o Finanční správě je totiž speciálním právním předpisem, jenž má z toho důvodu aplikační přednost před daňovým řádem. Soud tedy dospěl k závěru, že žalovaný byl oprávněn zahájit a provádět daňovou kontrolu u žalobkyně, a to v rámci své univerzální místní příslušnosti při výkonu tzv. vybrané působnosti dle § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě.
25. K výše uvedenému soud uvádí, že působnost dle § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě není vázána na žádné skutečnosti týkající se daňového subjektu ani jeho obchodních partnerů, jejichž vzájemné transakce mají být uplatněním vybrané působnosti prověřeny. Soud se proto nezabýval tvrzeními žalobkyně, že se na adrese svého sídla skutečně zdržuje (pouze v době provádění místního šetření byl člen představenstva žalobkyně na zahraniční dovolené), již od svého založení má sídlo na území h. m. P., statutární orgán žalobkyně měl a má bydliště v P., dodavatelé žalobkyně společnosti K. s. r. o. a V. mají sídlo v P.. Vzhledem k výše uvedenému je zřejmé, že žalobkyně nebyla aplikací § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě „odňata svému zákonnému správci daně“. Z obsahu správního spisu neplynou žádné skutečnosti svědčící o tom, že by žalovaný zneužil § 10 odst. 4 zákona o

Finanční správě. Z vyhledávací části správního spisu vyplývá, že žalovaný (totožné územní pracoviště) provádí daňovou kontrolu u jiného daňového subjektu, jenž má být zapojen do stejného obchodního řetězce jako žalobkyně, tudíž zahájení daňové kontroly u žalobkyně žalovaným vede k soustředěnému postupu vůči několika článkům obchodního řetězce, a tudíž efektivnímu sdílení poznatků získaných v rámci jednotlivých daňových kontrol.

26. Žalobkyně dále poukazuje na skutkové okolnosti týkající se zahájení daňové kontroly související s komunikací mezi žalovaným na straně jedné a členem představenstva žalobkyně a její zástupkyní na straně druhé. K tomu soud předně uvádí, že podle obsahu správního spisu byla daňová kontrola zahájena dne 21. 4. 2017 osobním sdělením této skutečnosti zástupkyni žalobkyně při ústním jednání, k němuž žalovaný žalobkyni pozval do sídla Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Praha 1, telefonicky dne 18. 4. 2017 a elektronickou zprávou dne 19. 4. 2017. Daňová kontrola tedy byla zahájena způsobem předvídaným § 87 daňového řádu při ústním jednání, jehož termín a místo jednání žalovaný s žalobkyní (resp. její zástupkyní) předem dohodl. Za této situace je zcela irelevantní, jaké okolnosti předcházely zahájení daňové kontroly, tedy zda se žalovanému skutečně nepodařilo dne 15. 2. 2017 neformálně sjednat se žalobkyní termín zahájení daňové kontroly. Soud se proto nezabýval výtkami žalobkyně směřujícími proti obsahu oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 31. 3. 2017, neboť s tímto oznámením nejsou spojeny účinky zahájení daňové kontroly, jde pouze o úkon, jehož cílem bylo zajistit účast žalobkyně za účelem zahájení daňové kontroly. Rozhodující je, že byly splněny všechny formální požadavky pro zahájení daňové kontroly dne 21. 4. 2017, tj. byla po předchozí dohodě zajištěna dobrovolná účast zástupkyně žalobkyně.
27. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný při zahájení daňové kontroly neuvedl žádné zákonné důvody pro její zahájení. K tomu soud uvádí, že daňovou kontrolu (nejde-li o opakovanou daňovou kontrolu) lze zahájit, aniž by k tomu musely být dány konkrétní důvody (srov. stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11). Požadavek žalobkyně na sdělení zákonných důvodů pro zahájení kontroly nemá oporu v daňovém řádu, jenž ani žádné zákonné důvody neupravuje. Zahájení daňové kontroly bez sdělení důvodů pro její zahájení neodporuje zákonu.
28. Závěrem žalobkyně namítá, že žalovaný měl namísto zahájení daňové kontroly vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání (§ 145 odst. 2 daňového řádu), neboť disponoval natolik konkrétními znalostmi, že bylo možné předpokládat doměření daně.
29. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, dovodil: „*Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Teprve v případě, že správcem daně učiněná výzva k podání*

dodatečného daňového tvrzení nebude oslyšena, je na místě, aby správce daně uvážil, zda bude postupovat podle § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu a stanoví daň kvalifikovaným odhadem podle pomůcek, anebo zahájí daňovou kontrolu a podle jejích výsledků stanoví daň (dokazováním, anebo opět podle pomůcek).“

30. Z další judikatury Nejvyšší správního soudu plyne, že k výjimkám z povinnosti vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, které dovedl ve svém rozhodnutí rozšířený senát, je třeba přistupovat restriktivně (rozsudek ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 – 33, bod 25). Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (rozsudek ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39, bod 24). Podmínku důvodného předpokladu doměření daně nelze považovat za splněnou výlučně tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo splněno správně. V případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhostejno přitom v jaké výši (rozsudek ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 – 23). Pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat. Daňová kontrola bez předchozího vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu není nezákonná pouze proto, že při následném doměření daně je předepsáno také penále, tedy nezákonnost zahájené daňové kontroly nelze zhojit tím, že správce daně neuloží daňovému subjektu povinnost uhradit penále (rozsudek ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018 – 29, body 14 a 16).
31. Ze správního spisu soud zjistil, že žalovaný měl před zahájením daňové kontroly k dispozici informace získané v rámci daňové kontroly jím prováděné u jiných dvou daňových subjektů, které byly dodavateli zboží, které bylo v dalších fázích obchodního řetězce pořízeno žalobkyní. V jednom z řetězců jsou zapojeny společnosti K., s. r. o. a V. Žalovaný u jím kontrolované společnosti K. s. r. o. zjistil, že nepřiznala a neodvedla daň z přidané hodnoty z poskytnutých zdanitelných plnění. Daňová kontrola, která je předmětem tohoto soudního řízení, byla přitom zahájena pouze v rozsahu zdanitelných plnění přijatých od společností K. s. r. o. a V. a s nimi souvisejících uskutečněných zdanitelných plnění. Daňová kontrola tedy zjevně vychází z poznatků žalovaného, které získal v rámci daňových kontrol jiných subjektů.
32. Žalobkyně k žalobě přiložila platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 5, ze dne 24. 2. 2015, čj. 1147212/15/2005-52521-109179. Tímto platebním výměrem byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací

období květen 2014 na základě postupu k odstranění pochybností. V jeho rámci bylo zjištěno, že dodavatel žalobkyně společnost K. s. r. o. nepodal za uvedené zdaňovací období daňové přiznání a neodvedl daň z transakcí, k nimž žalobkyně předložila faktury a dodací listy. Správce daně tedy učinil závěr, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele uvedeného na předložených daňových dokladech. Naopak bylo prokázáno, že žalobkyně uskutečnila zdanitelná plnění vůči svému odběrateli společnosti V. Správce daně uzavřel, že jediným smyslem transakcí bylo vylákání daňové výhody, přiznáním nároku žalobkyni na odpočet daně na vstupu by byl porušen princip neutrality daně z přidané hodnoty. Jakkoliv je možné, že žalovaný neměl toto rozhodnutí jiného správce daně před zahájením daňové kontroly k dispozici, nemůže mu být tato skutečnost ku prospěchu a naopak žalobkyni k tíži. Jakmile žalovaný pojal záměr zahájit u žalobkyně daňovou kontrolu v rámci své vybrané působnosti dle § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě, měl si od správce daně místně příslušného dle § 13 daňového řádu obstarat všechny informace o dřívějších řízeních a postupech týkajících se daňových povinností žalobkyně. Pokud tak neučinil, nebo se z jiného důvodu fakticky nedozvěděl o dřívějších zjištěních místně příslušného správce daně, musí nést nepříznivé následky z toho plynoucí. Posouzení souladu zahájení daňové kontroly s § 145 odst. 2 daňového řádu nemůže být závislé na tom, zda daňovou kontrolu zahájí správce daně místně příslušný dle § 13 daňového řádu, nebo jiný finanční úřad při výkonu vybrané působnosti dle § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě.

33. V posuzované věci tedy žalovaný zahájil daňovou kontrolu v rozsahu zdanitelných plnění přijatých od společností K. s. r. o. a V., a to za situace, kdy již v roce 2015 byla prověřena daňová povinnost žalobkyně na téže dani za jiné zdaňovací období v roce 2014. Žalovaný tedy věděl (resp. měl vědět), že žalobkyně v minulosti neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti K., s. r. o., resp. že tato společnost nepodala daňové přiznání. Žalovaný přitom současně prováděl daňovou kontrolu u společnosti K., s. r. o. za zdaňovací období překrývající se s obdobími prověřovanými zahájenou daňovou kontrolou u žalobkyně a měl poznatky o tom, že tato společnost nepřiznala a neodvedla daň z uskutečněných zdanitelných plnění.
34. Je zřejmé, že žalovaný před zahájením daňové kontroly shromáždil poznatky, z nichž plynulo, že žalobkyně je zapojena do obchodního řetězce, v němž její bezprostřední dodavatel zboží nepřiznal daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění a daň neodvedl. Za této situace ještě nebylo možné s jistotou posoudit, zda bude žalobkyni odepřen nárok na odpočet daně na vstupu z důvodu účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Bylo by třeba totiž dále zjišťovat, zda žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla, že se transakcemi se společností K. s. r. o. podílí na podvodu na dani z přidané hodnoty. Aniž by bylo možné předvídat, zda je naplněna subjektivní stránka účasti na podvodu, byly žalovanému známy základní skutkové okolnosti, které vytváří právní základ pro odepření nároku na odpočet daně na vstupu, tedy odůvodňují předpoklad doměření daně. Žalovaný ve vyjádření k žalobě neuvedl, že by v daném případě byly dány okolnosti, pro něž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 – 55 dovodil, že výjimečně lze upustit od vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Ani z obsahu správního spisu soud nezjistil, že by takové okolnosti v dané věci existovaly, tedy že by vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení mohlo zmařit cíl správy daní. Byly tak splněny podmínky pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy žalovaný měl před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobkyni k podání

dodatečného daňového tvrzení. Jestliže tak neučinil, bylo zahájení daňové kontroly nezákonné.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

35. Vzhledem k výše uvedenému shledal soud žalobu důvodnou, a proto dle § 87 odst. 2 s. ř. s. ve výroku II. tohoto rozsudku určil, že zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben a červenec 2014 žalovaným u žalobkyně bylo nezákonné. Soud tím nicméně nijak nepředjímá, jaké dopady má tato skutečnost na další provádění daňové kontroly ani na doměření daně na základě poznatků shromážděných v průběhu nezákonně zahájené daňové kontroly. Tyto otázky se vymykají předmětu daného soudního řízení a je třeba je posoudit v jiných řízeních (k tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018 – 76).
36. Žalobkyně se domáhala ochrany před dvěma samostatnými zásahy žalovaného, přičemž ve vztahu k jednomu z nich bylo řízení zastaveno z důvodu, který žalovaný nijak nezavinil. V tomto rozsahu nemá právo na náhradu nákladů řízení žádný z účastníků (§ 60 odst. 3 s. ř. s.). Ve vztahu k druhému nezákonnému zásahu byla žalobkyně plně procesně úspěšná, a má tak právo na náhradu všech účelně vynaložených nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Náklady, které žalobkyni v řízení vznikly, se vztahují k oběma zásahům žalovaného současně. Žalobkyně má proto právo na náhradu toliko poloviny celkové výše nákladů řízení, které jí vznikly, neboť druhá polovina nákladů připadá na tu část řízení, která byla zastavena a ve vztahu k níž nemá žalobkyně právo na náhradu nákladů řízení.
37. Žalobkyni v řízení vznikly náklady spočívající v soudním poplatku za žalobu ve výši 2 000 Kč a nákladech na zastoupení advokátem. Zástupce žalobkyně provedl v řízení tři účelné úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsí žaloby, sepsí repliky ze dne 2. 10. 2017 – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif)], dále mu náleží tři paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, je součástí nákladů žalobkyně i náhrada daně z přidané hodnoty, kterou je její zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. 21 % z částky 10 200 Kč, tedy 2 142 Kč. Žalobkyni tak v řízení vznikly náklady v celkové výši 14 342 Kč a má právo na jejich náhradu v částce 7 171 Kč. Lhůtu k plnění stanovil soud v souladu s § 54 odst. 7 s. ř. s. v délce 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku s tím, že s ohledem na § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s., je žalovaný povinen náhradu nákladů řízení zaplatit k rukám zástupce žalobkyně (advokáta).

Poučení:

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 je 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 7. května 2019

Mgr. Jitka Zavřelová v. r.
předsedkyně senátu