



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně Mgr. Gabriely Bašné a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobce: **EVORADO IMPORT, a.s.**, se sídlem náměstí 14. října 1307/2, Praha 5, IČ: 26891395

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9.5.2016, č.j.: 19363/16/5200-11431-706481,

takto:

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

Odůvodnění

[1] Žalobce se žalobou podanou ke zdejšímu soudu domáhal zrušení všech výroků rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 4. 2015, č. j. 2596470/15/2005-52524-109098 (dále jen „*napadané rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „*finanční úřad*“), který vydal dne 13. 4. 2015 rozhodnutí č. j. 2596470/15/2005-52524-109098 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“), jímž byla doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 nižší o částku 4 163 478 Kč a současně daňovému subjektu vznikla zákonná povinnost dle ust. § 251 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*d. ř.*“) uhradit penále ve výši 10 % z částky doměřené daně, tj. 41 634 Kč. Žalobce uvedl, že se žalovaný dostatečně nevypořádal se skutkovým stavem, nesprávně vyhodnotil provedené důkazy a

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. L.

nesprávně posoudil zjištěný skutkový stav, který takto nemá oporu v předložených důkazních materiálech.

[2] Žalobce v žalobě uváděl, že žalovaný mu doměřil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za rok 2010 nižší o částku 4 163 478 Kč, protože správce daně neuznal úroky z poskytnutých půjček a úvěrů jako daňově účinný náklad roku 2010 s odkazem na porušení ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákon o daních z příjmů nebo z. d. p.“). Kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 2010 byla zahájena u žalobce při ústním jednání dne 24. 8. 2012, kdy bylo zjištěno, že ve zdaňovacím období 2010 byly přijaty a zaúčtovány faktury č. Ei 2010 017 ze dne 31. 12. 2010, interní doklad ID10/02 ze dne 31. 12. 2010, závazek č. OZ10/01, zaúčtováno MD 562000 v částce 3 867 442,28 Kč (dále jen „prvá faktura“) a č. Ei 2010 019 ze dne 31. 12. 2010, interní doklad ID10/03 ze dne 31. 12. 2010, závazek č. OZ10/02, zaúčtováno MD 562000 v částce 296 035,98 Kč (dále jen „druhá faktura“). Předmětem fakturace č. 1 od společnosti SAFIN LTD. (dále jen „SAFIN“) byly smluvní úroky vyplývající ze smlouvy o úvěru ze dne 18. 11. 2004 uzavřené mezi žalobcem jako dlužníkem a společností CORTAN LTD. (dále jen „CORTAN“) jako věřitelem na poskytnutí úvěru ve výši 80 000 000 Kč (dále jen „smlouva o úvěru“). Jednalo se o poskytnutí peněžních prostředků na koupi nemovitého a movitého majetku tvořícího areál Společné čistírny odpadních vod ve Dvoře Králové nad Labem a výdaje spjaté s udržováním a provozem tohoto majetku (dále jen „SČOV“). Žalobce koupil SČOV od společnosti TIBA, a.s., v úpadku, ve veřejném výběrovém řízení. Žalobce byl povinen vrátit dlužnou částku ve sjednaných termínech a hradit průběžně úroky z vyčerpané a dosud neuhrazené jistiny ve výši 9,8 % ročně a dále hradit pevnou úrokovou sazbu za rezervaci zdrojů ve výši 3,2 % ročně počítanou z rozdílu částky finančních prostředků sjednaných k poskytnutí a částek poskytnutých. Předmětem smlouvy o úvěru – dodatku č. 1 ze dne 2. 3. 2005 bylo navýšení úvěru až do výše 130 000 000 Kč, přičemž čerpání bylo sjednáno až do dne 31. 12. 2010, úroková sazba byla nově sjednána ve výši 12,9 % ročně a upravena byla ustanovení týkající se smluvní pokuty. Původní věřitel, CORTAN, postoupil svou pohledávku ze smlouvy o úvěru na společnost SAFIN, přičemž notifikace v českém jazyce ze dne 1. 12. 2007 byla odeslána žalobci s tím, že veškerá plnění ze smlouvy mají být poskytována této společnosti. Nesplacený dluh z poskytnutého úvěru ze smlouvy o úvěru činil dle evidence na účtu 479410 ke dni 31. 12. 2010 částku 13 086 032,94 Kč. Předmětem fakturace č. 2 bylo plnění ze smlouvy o půjčce ze dne 15. 12. 2003 uzavřené mezi společností CORTAN jako věřitelem a žalobcem jako dlužníkem na poskytnutí finanční částky 100 000 Kč (dále jen „smlouva o půjčce“), úroková míra byla sjednána ve výši 14 % ročně. K této smlouvě byl sjednán na poskytnutí půjčky dodatek č. 1 ze dne 10. 11. 2004 až do částky 1 000 000 Kč, dodatek č. 2 ze dne 21. 12. 2005 až do částky 2 000 000 Kč, dodatek č. 3 ze dne 29. 12. 2005 až do částky 3 000 000 Kč a dodatek č. 4 ze dne 1. 9. 2008 až do částky 3 000 000 Kč. Dne 1. 9. 2009 došlo k postoupení všech pohledávek ze smlouvy o půjčce včetně dodatků na společnost SAFIN. Notifikace k plnění ze dne 1. 9. 2009 obsahovala výzvu, že plnění má být poskytováno nově společnosti SAFIN. Správce daně potud nezpochybňoval zjištěné skutečnosti o uzavřené smlouvě o úvěru a smlouvě o půjčce, včetně jejich dodatků.

[3] Správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 23. 11. 2012 k předložení prokázání úroků, způsob stanovení úroků, který byl sjednán, a způsob zaúčtování a zda byly tyto náklady vynaloženy za účelem zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce prvně předložil doklady osvědčující skutečnost, že finanční prostředky byly připsány na

účet nebo byly v hotovosti předány do pokladny žalobce. Věřitel celkem poskytl žalobci na základě smlouvy o úvěru částku ve výši 13 086 032,94 Kč, další finanční prostředky poskytnuté věřitelem ze smlouvy o úvěru a ze smlouvy o půjčce byly připsány na podúčet vedený společností AKCENTA CZ, a.s., v předmětném období došlo k těmto operacím souvisejícím s podúčtem: dne 27. 5. 2005 bylo připsáno na podúčet 80 000 USD, dne 30. 5. 2005 pak 34 251,50 USD a dne 9. 11. 2005 bylo připsáno 35 975 USD.

[4] Žalovaný neosvědčil úroky vyplývající z poskytnutého úvěru a půjčky zaúčtované v roce 2010 jako daňově účinné, neboť dle jeho názoru žalobce neprokázal uzavření smluv o poskytnutí finančních prostředků společností CORTAN a následné postoupení na společnost SAFIN, neboť správce daně vyjádřil pochybnosti, zda půjčka a úvěr byly sjednány a pohledávky z nich postoupeny, jednalo se dle jeho názoru o fiktivní obchod. Žalobce tvrdí, že podklady předložené finančnímu úřadu a žalovanému dostatečně prokazují reálnost zmíněné smlouvy o úvěru a smlouvy o půjčce, uzavření smluv je prokázáno předloženými podklady v listinné podobě, poskytnutí úvěru a půjčky je prokázáno výpisy z bankovního účtu a příjmovými pokladními doklady, postoupení všech pohledávek ze smluv je prokázáno notifikacemi zaslanými žalobci společností CORTAN. Žalobce považuje předmětné obchody za prokázány, rovněž účtované úroky ze smluv jsou v souladu se sazbami sjednanými ve smlouvách a v jejich dodatcích.

[5] Výdaje představované úroky jsou výdajem učiněným za účelem dosažení a udržení příjmů, neboť uvedené částky byly vynaloženy na úhradu závazků vyplývajících z koupě SČOV. Na získané finanční prostředky nelze pohlížet jinak než jako na náklady vynaložené za účelem zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů. Předmětná čistírna představuje v portfoliu žalobce jediný majetek, který přináší pravidelné příjmy z nájemného. Žalovaný nemá důvod pochybovat o oprávněnosti těchto nákladů. Žalobci ani není jasné, o jaké skutečnosti žalovaný opírá své závěry vedoucí k pochybnostem o oprávněnosti vynaložených nákladů na zajištění, dosažení a určení zdanitelných příjmů. Žalobce v souladu s požadavky žalovaného předložil veškeré požadované podklady, žalovaný však stále požadoval nové a nové podklady k prokázání nesporných skutečností, čímž vystavil žalobce neférovému jednání dle ust. § 5 odst. 3 a ust. § 6 odst. 1 a 2 d. ř. Žalovaný požadoval po žalobci prokázat skutečnosti, které žalobce prokázat nemohl, resp. správce daně může vyžadovat prokázání jen těch skutečností, které sám tvrdí, a to dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 60/2011-94. Správce daně je povinen dle ust. § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, nicméně správce daně přenesl tuto povinnost neoprávněně na žalobce, který musel prokázat opětovně již prokázané, protože správce daně je bez patřičného zdůvodnění odmítl akceptovat. Žalobce dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 24/2007, dle něhož je správce daně povinen prokázat, že v souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Žalobce je přesvědčen, že předmětné úroky ze smluv jsou daňově uznatelným nákladem, napadené rozhodnutí žalovaného, potažmo prvostupňové rozhodnutí finančního úřadu žalobce považuje za nezákonné a bylo jimi zasaženo do jeho práv, neboť představují zásah do účetnictví a hospodářského výsledku.

[6] Skutečnosti předložené správcem daně, zjištěné na základě výpovědi svědků, nemají z větší části přímou souvislost s aktuálním stavem, není jasné, jakým způsobem obsah výpovědi přispěl k podstatě sporu. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 73/2011-76, dle něž tendenční a zjevně nespravedlivá výpověď nemůže být považována za reálnou. Správce daně tedy nemůže vyvozovat z výpovědi těchto svědků negativní dopady pro žalobce a už vůbec, pokud pro tato tvrzení nenajde oporu v jiných důkazních materiálech, na nich stavět a zpochybnit důkazní hodnotu předložených podkladů. Správce daně navíc uvedl, že byl vyrozuměn o svědecké výpovědi konané dne 26. 2. 2013 až na základě vyrozumění ze dne 5. 8. 2013. Žalobce vytýká žalovanému nesprávné posouzení zjištěného stavu na základě předložených materiálů a podkladů, skutkový stav předestřený správcem neodpovídá reálnému stavu. Správce daně přehání v požadavcích na detailní prokazování, co a proč daňový subjekt pořídil a za jakým účelem, dokumentace všeho, co činí, může být všeobíhající a roli hraje rovněž jazyková bariéra nebo faktor času.

[7] Žalovaný se k podané žalobě vyjádřil tak, že s ní nesouhlasil a navrhoval její zamítnutí, když odkázal na odůvodnění napadaného rozhodnutí a uváděl věcně tytéž závěry, jako v tomto rozhodnutí. Nad rámec uvedeného ve svém rozhodnutí k námitce žalobce, že mu byl správcem daně dán prostor být přítomen svědecké výpovědi na základě vyrozumění ze dne 5. 8. 2013, když svědecká výpověď se udála dne 26. 2. 2013, žalovaný doplnil, že dne 26. 2. 2013 se svědek G. dostavil k podání výpovědi na vlastní žádost, správce daně pak za účelem ověření výpovědi předvolal pana G. k výpovědi dne 22. 10. 2013. Žalobce byl o této skutečnosti informován, vyrozumění mu bylo doručeno dne 8. 10. 2013. Ke svědecké výpovědi xxxx se však žalobce nedostavil.

[8] Z předloženého správního spisu soud následně zjistil tyto podstatné skutečnosti.

[9] Dne 13. 4. 2015 vydal finanční úřad prvostupňové rozhodnutí. Tímto rozhodnutím finanční úřad doměřil žalobci z moci úřední daňovou ztrátu z příjmů právnických osob nižší o částku 4 163 478 Kč stanovenou na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 252399/15/2005-61564-108357 ze dne 26. 3. 2015. Současně vzniká žalobci zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. c) d. ř. ve výši 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 41 634 Kč. V odůvodnění je uvedeno, že ke stanovení daňové ztráty došlo výlučně na základě výsledku daňové kontroly, proto se považuje podle § 147 odst. 4 d. ř. za odůvodnění tohoto rozhodnutí výše specifikovaná zpráva o daňové kontrole.

[10] Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce včasné odvolání.

[11] Dne 13. 4. 2016 vydal žalovaný jakožto orgán odvolací rozhodnutí č. j. 19363/16/5200-11431-706481, kterým bylo rozhodnutí prvostupňového orgánu potvrzeno a odvolání bylo zamítnuto. Žalovaný v tomto rozhodnutí nejprve rekapituloval průběh správního řízení, shrnul odvolací důvody žalobce, poté vyhodnotil skutkový stav a vypořádal se s jednotlivými odvolacími námitkami žalobce.

[12] K námitce žalobce o přenosu důkazního břemene žalovaný odkázal na ust. § 92 odst. 5 d. ř., dle něhož správce daně mimo jiné prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti nebo jiné skutečnosti rozhodné pro uplatnění následků za porušení povinnosti při správě daní. Při hodnocení důkazů správce daně prisuzuje jednotlivým důkazům různou míru pravdivosti, tj. pravděpodobnosti, že vystihují skutečnost, což následně porovnává v kontextu s dalšími zjištěnými údaji, rozhodující pro daňové řízení je vždy faktická stránka věci, proto jakékoli

doklady lze bez dalšího akceptovat jen tehdy, je-li nesporné že deklarované plnění bylo uskutečněno tak, jak je v těchto dokladech uvedeno. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 40/2005-72 vyplývá, že důkazní břemeno stíhá daňový subjekt dle ust. § 92 odst. 4 d. ř., toto břemeno nelze s poukazem na ust. § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. přenášet na správce daně, pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, jako žalobce v tomto případě neučinil, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že správce daně je povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt s tím, že pokud tak neučiní, nelze dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Dle žalovaného je ve věci rozhodné posouzení podmínky, zda byla prokázána daňová účinnost sporných nákladů dle ust. § 24 odst. 1 z. d. p.

[13] K námitce prokázání nákladů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 z. d. p. žalovaný odkázal na početnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž lze dle tohoto ustanovení za výdaje snižující náklad poplatníka uznat takové výdaje, které poplatník skutečně vynaložil, vynaložil je v souvislosti se získáním daňově účinných nákladů, tj. zdanitelných příjmů, vynaložil je v daném zdaňovacím období a o nichž tak stanoví zákon (rozsudek č. j. 5 Afs 74/2009-111 ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 40/2005-72 ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 92/2009-64 ze dne 1. 3. 2010). Rovněž dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 11/2011-73 ze dne 13. 7. 2011 je smyslem a účelem právní úpravy vymezit, které výdaje (náklady) si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy nemůže od základu daně odečíst jakékoli výdaje (náklady), ale pouze ty, které splňují podmínky tohoto ustanovení. Zároveň žalovaný uvedl, že správci daně vznikly oprávněné pochybnosti o skutečnosti, v jaké výši byly poskytnuty finanční prostředky, kdo je poskytl a za jakou úrokovou sazbu, neboť žalobce na výzvu správce daně, aby žalobce doložil, zda a v jaké výši byly žalobci poskytnuty finanční prostředky společností CORTAN, zda byly tyto náklady (úroky) vynaloženy za účelem zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů, žalobce doložil pouze bankovní výpisy, příjmové pokladní doklady, jednorázový zápočet, výpis z podúctu, interní účetní doklad, z nichž však vyplynulo, že částka uvedených poskytnutých prostředků byla doložena pouze do výše 5 217 000 Kč, z výpisů z podúctu společnosti AKCENTA CZ, a.s., nebylo zřejmé, o jaké finanční částky se jedná, zda byly poskytnuty společností CORTAN a za jakým účelem. Na základě druhé výzvy správce daně ze dne 28. 2. 2013 žalobce předložil shodné písemnosti, žádné jiné vysvětlení, písemnosti či další důkazní prostředky žalobce nepředložil. Z předložených listin dále vyplynulo, že finanční částky byly hrazeny nejen hotově, ale byly také zasílány prostřednictvím bankovního účtu společnosti SAFIN, přičemž správce daně prostřednictvím výzvy k prokázání informací zjistil, že jediným disponentem účtu společnosti SAFIN je od 19. 6. 2001 xxxx, která jako jediná měla dispoziční právo k bankovnímu účtu a přístupový elektronický klíč k jeho internetové obsluze, paní xxxx činila veškeré nakládání s tímto bankovním účtem. Jednatel a zároveň ředitel společnosti SAFIN, xxxx, neměl žádná přístupová práva k bankovnímu účtu společnosti, nemohl s bankovním účtem nakládat ani neměl možnost peníze vybírat. xxxxxx převáděla z předmětného účtu významné peněžní částky ve prospěch jiných společností, u některých z nich vystupovala jako člen představenstva, u některých vystupoval jako člen představenstva xxxxxx, její manžel. Žalovaný dále uvedl, že obě šetřené smlouvy byly za daňový subjekt podepsány xxxxxx, v tu dobu byla zapsána v obchodním rejstříku jako jediný člen představenstva a akcionář. Správce daně Ing. xxxx opakovaně předvolával, ta se však na základě opakované omluvy na finanční úřad nedostavila. Správce daně proto

svědkyni předvolal na jeho místně příslušném Finančním úřadě pro Liberecký kraj, územní pracoviště v Semilech. Prostřednictvím svědeckého výsledku mělo být dokázáno, na základě jakých příkazů byly transakce na bankovním účtu společnosti SAFIN svědkyní prováděny. Svědkyně uvedla, že k založení bankovního účtu ji požádal pan J. S., příkazy transakcí na bankovní účty jiných společností a rovněž výběry peněz v hotovosti byly prováděny svědkyní na základě e-mailových příkazů pana xxxxx, neboť ten neměl k účtu dispoziční právo. Žádná smlouva o poskytování služeb mezi nimi uzavřena nebyla, pan S. údajně svědkyni věřil. Svědkyně uvedla, že společnosti, na které byly přeposílány peněžní prostředky, svědkyně nezná, peníze, které vybírala v hotovosti, rovněž na základě e-mailového pokynu pana xxxxx, osobně předávala v restauracích v Praze, tyto osoby se prokazovaly plnou mocí od pana xxxxx, již tyto plné moci ale nemá. Svědkyně tyto částky předávala osobně, jak uvedla „*milion v hotovosti je v pětistícovkách celkem malý balíček*“. Při předání peněz nebyly vystaveny žádné doklady. K předmětu činnosti svědkyně sdělila, že společnost SAFIN sídlí v Londýně a poskytuje půjčky. Svědkyně uvedla, že pana xxxx a pana xxxxx nezná, nezná ani žalobce. K výpovědi svědkyně žalovaný uvedl, že se jeví jako obecná, nekonkrétní a současně i nevěrohodná, svědkyně nepředložila ke svým tvrzením o provádění transakcí v řádu milionů na základě pokynů jiné osoby žádné konkrétní informace, kterými by tato sdělení mohla být vnímána jako reálná, nesdělila žádné informace ani neuvedla žádné listiny prokazující konání na základě pokynu pana xxxxxx, sdělené informace o založení bankovního účtu pro společnost SAFIN a nakládání s tímto účtem se jeví žalované jako nepravděpodobné, stejně tak to, že by pan xxxxx jako údajný majitel nemohl nakládat s bankovním účtem a neměl tak přístup k finančním prostředkům. Zároveň žalovaný uvedl, že nebyla postavena na jisto ani totožnost osoby, která měla být dle tvrzení svědkyně osobou jednající za daňový subjekt. Dle informací zahraničního správce daně byl jednatelem společnosti xxxxx. Stejně tak předávání peněz v řádech milionů někde v restauraci se jeví žalovanému nepravděpodobné, přičemž žalovaný uzavírá, že nekonkrétní, nepřesné či zavádějící informace nemohou dosvědčit, že se obchodní případ udál tak, jak je subjektem deklarováno. Dle názoru žalovaného tak lze z uvedených zjištění zpochybnit účel a potažmo i výši úroků, poskytnutých finančních prostředků zaslaných z bankovního účtu na účet žalobce, když žalobce zaslané částky zahrnul do úhrnu částek souvisejících s poskytnutou smlouvou a z nich vyplývajících úroků a že se tak jedná o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že xxxxx byla v době uzavření šetřených smluv a úroků z nich vyplývajících jediným členem představenstva a žalobce při uzavírání smluv zastupovala, přesto ve výpovědi uvedla, že žalobce nezná. xxxxx byla dále uvedena jako příjemce finančních prostředků odvolatele (doklad PPD00001 ze dne 2. 1. 2004), pokud tak xxxxxx společnost nezná, nelze tak tento příjmový doklad považovat za písemnost, která by potvrzovala přijetí finančních prostředků – jistiny a z nich vyplývajících úroků. Předání hotovosti tak není prokázáno. Svědecká výpověď xxxxx tak neprokázala, že by se šetřený smluvní vztah mezi společnostmi CORTAN a SAFIN uskutečnil tak, jak je žalobcem deklarováno a v této souvislosti se uzavření předmětných smluv jeví ve světle zjištěných skutečností nedoložené. K námitce žalobce, že xxxxxx neporozuměla při konání své svědecké výpovědi otázce správce daně, žalovaný uvedl, že xxxxx byla řádně seznámena s průběhem ústního jednání, bylo jí sděleno, jaké skutečnosti budou správcem daně šetřeny, tedy obchodní vztahy mezi žalobcem a společností SAFIN a vztahy svědka k těmto transakcím. Svědkyni byla položena konkrétní otázka, tedy zda zná osobu žalobce, na kterou reagovala tak, jak je uvedeno v protokolu, jednalo se o zcela

srozumitelnou a lze říci i jednoduchou otázku. xxxxxx si protokol o svědecké výpovědi přečetla a podepsala jej bez jakýchkoli námitek či připomínek, přičemž měla dostatek času a prostoru sdělit další návrhy. Jejím podpisem byl stvrzen obsah protokolu a jeho pravdivost. Žalobce byl rovněž o svědecké výpovědi informován vyrozuměním ze dne 5. 8. 2013, byl rovněž poučen o svém právu být přítomen výsledku svědka a klást otázky, avšak k jednání se nedostavil. K ověření spolupráce se společností SAFIN správce daně zaslal také žádost o mezinárodní výměnu informací, v níž požadoval po zahraničním správci daně doložit obchodní spolupráci mezi žalobcem a společností SAFIN, mj. zda společnost SAFIN má ve svém účetnictví zaevidován úvěr a půjčku vzniklé z titulu postoupení pohledávky od společnosti CORTAN. Zahraniční správce daně vyzval společnost SAFIN k doložení dokladů, na jejichž základě společnost SAFIN převzala od společnosti CORTAN pohledávky vůči žalobci, písemností vztahujících se k postoupení smluv, předložení účetních knih, bankovních účtů a jména jejich majitelů, doložení, v jaké výši byly finanční prostředky žalobci poskytnuty. V reakci na tyto výzvy správce daně obdržel dopis zaslaný současným jednatelem společnosti SAFIN panem xxxxxx, který předložil pouze část výpisu z účtu bez označení majitele ze dne 10. 4. 2010, kde je veden konečný zůstatek na neidentifikovaném bankovním účtu v CZK ve výši 66 197,24 Kč a ze dne 30. 4. 2011, kde je uvedena celková provize v GBP ve výši 17 116,43 GBP, dále byla předložena část výpisu z bankovního účtu č. 51-1489600297/0100 ze dne 8. 4. 2009 (jedná se o bankovní účet, ke kterému má dispoziční právo xxxxxx), kde jsou zaznamenány příjmy plateb na účet společnosti SAFIN ze dne 2. 4. 2009 ve výši 1 000 000 Kč a ve výši 1 000 000 Kč z bankovního účtu žalobce. Dále byla předložena část výpisu téhož účtu ze dne 30. 11. 2010, kde je uveden příjem platby ze dne 26. 10. 2010 ve výši 500 000 Kč. Součástí odpovědi pana P. byly také šetřené faktury vystavené společností SAFIN. Jiné písemnosti, z nichž by bylo možno ověřit výši poskytnuté finanční částky a doložit postoupení pohledávky vyplývající u uzavřených smluv, tj. že společnost SAFIN je novým věřitelem žalobce, nebyly společností SAFIN předloženy. Zahraniční správce daně zaslal také písemnost označenou „Zpráva ředitele a finanční výkazy za rok končící k 30. 4. 2011 společnosti SAFIN“ získaný z veřejně dostupné databáze, kde je uveden obrát společnosti SAFIN k uvedenému dni ve výši 7 000 GBP a zisk ve výši 1 195 GBP a další informace o chodu společnosti. Dále byly předloženy výkazy za účetní období k datu 1. 5. 2008, 1. 5. 2009 a 1. 5. 2019, kde byly zaznamenány řádky jednotlivých položek přiznání, tj. obrát, zisk, výše daně a daň. Žalovaný k tomuto uvedl, že zaslané písemnosti neobsahují informace o skutečnosti, že by společnost SAFIN měla vůči žalobci pohledávku ve výši 15 000 000 Kč a že by byly pohledávky vyplývající z předmětných smluv se společností CORTAN postoupeny ke dni 1. 12. 2007 a ke dni 1. 1. 2009 na společnost SAFIN.

[14] K námitce žalobce, že správce daně nesprávně vyhodnotil výsledky mezinárodní výměny, když konstatuje, že společnost SAFIN nemá šetřenou pohledávku pouze v rozvaze, a že z poskytnutých listin zaslaných zahraniční daňovou správou vyplývá prokazatelné poskytnutí finančních prostředků a také skutečnost, že společnost SAFIN předmětné pohledávky převzala od společnosti CORTAN, žalovaný uvedl, že taková zjištění z uvedených listin nevyplývají, takové skutečnosti nejsou obsahem předložených písemností, taková zjištění nevyplývají ani z listin dostupných na zahraničním veřejném rejstříku, které zaslal zahraniční správce daně a nejedná se tak o předložení relevantních dokumentů týkajících se poskytnutých úvěrů a půjček. Nelze souhlasit ani s tvrzením, že by byla poskytnuta nezvratná skutková zjištění o toku peněz mezi žalobcem a společností SAFIN. Nebyl předložen jediný doklad o poskytnutí peněžních prostředků, nebyla

předložena smlouva o postoupení pohledávky mezi společnostmi CORTAN a SAFIN, k doložení nového věřitele a postoupení pohledávek byla předložena pouze kopie jednoho listu bankovního výpisu o připsání peněz na bankovní účet společnosti SAFIN z bankovního účtu žalobce, rovněž dispoziční právo k účtu společnosti SAFIN prováděné pouze prostřednictvím Ing. K. se jeví jako nestandardní. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, dle něhož *„je v zájmu daňového subjektu to, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“*

[15] K prokázání uznatelnosti přijatých faktur správce daně předvolal ke svědecké výpovědi svědka xxxxx, který byl v období od 26. 4. 2005 do 8. 9. 2008 jediným členem představenstva žalobce a byl uveden jako příjemce peněz vztahujících se k přijatým finančním prostředkům dle uzavřených smluv. Svědek uvedl, že faktury za společnost SAFIN vystavoval a podepisoval pan xxxxx a předával je svědkovi k zaúčtování. K dodatku č. 1 ze dne 2. 3. 2005 svědek uvedl, že tento dodatek podepsal, ale žádné peníze poskytnuty nebyly a faktury na úroky vyplývající z poskytnutých peněz vystavoval pan xxxx. K dodatkům č. 2, 3 a 4 uvedl, že je nepodepsal, nejedná se o jeho podpis. Svědek se společnostmi CORTAN ani SAFIN nikdy nejednal. K prodeji SČOV společnosti TIBA, a.s., svědek uvedl, že čistíčka měla být ze společnosti vyvedena podvodem a tuto skutečnost také sdělil na Policii ČR. Svědek uvedl, že finanční prostředky nebyly uvedenými zahraničními společnostmi poskytnuty. Žalovaný na základě provedené svědecké výpovědi shrnul, že neprokázala poskytnutí finančních prostředků a z nich vyplývajících nákladových úroků (sjednaných ve výši 12,9 % a 14 %) v uvedené výši a nelze faktury vystavené společností SAFIN osvědčit za daňově účinné. Předložené smlouvy, které nebyly svědeckými výpověďmi osvědčeny, ani příjmové doklady nelze na základě zjištěných sdělení svědka, a to, že finanční prostředky neposkytly dané společnosti, osvědčit za přijetí finančních prostředků k použití na výhradně sjednaný účel (nákup nemovitosti) v deklarované výši za sjednaný úrok a tudíž ani uznání sporných faktur jako daňově účinných. Žalovaný dále uvedl, že žalobce byl o uskutečnění svědecké výpovědi informován vyrozuměním ze dne 1. 10. 2013, tato písemnost byla žalobci doručena dne 8. 10. 2013, čímž byl žalobci dán dostatečný prostor být přítomen svědecké výpovědi, kde měl právo klást svědkovi otázky, sdělení svědka rozporovat či doplňovat. Žalobce se k jednání nedostavil, na své právo rezignoval. K námitkám žalobce směřujícím k věrohodnosti svědka žalovaný uvedl, že v kontextu s ostatními zjištěnými skutečnostmi jako např. nekonkrétní informace sdělené xxxx či nakládání s bankovním účtem údajného věřitele, takto zjištěné informace nejsou s těmito v rozporu. Zároveň nebyla prokázána duševní porucha svědka, kterou žalobce namítal a z toho důvodu požadoval odmítnutí této svědecké výpovědi. Žalovaný dále uvedl, že daňový subjekt, který výdaj (náklad) zanele do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybnosti prokázat, že jej skutečně vynaložil, tak, jak uvedl na účetním dokladu (viz rozsudek Krajského soudu č. j. 30 Af 37/2010-139), ani perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejich uskutečnění fakticky došlo (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 7/2006-107 ze dne 25. 10. 2005, č. j. 5 Afs 40/2005-79 ze dne 12. 4. 2006, KS č. j. 30 Af 37/2010-139 ze dne 30. 5. 2011). Žalovaný k námitce žalobce dále uvedl, že předložené formálně správné faktury od společnosti SAFIN a příjmové pokladní doklady nejsou

jednoznačným důkazem o faktickém uskutečnění plnění ovlivňujícího základ daně a daň. Žalovaný dále odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž existence účetních dokladů, tj. příjmových pokladních dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se skutečně operace uskutečnila tak, jak je uvedeno daňovým subjektem (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 39/2010-124, č. j. 8 Afs 54/2008-68 nebo č. j. 7 Afs 132/2004-99). Dle žalovaného tak doklady formálně z hlediska náležitostí či účtování odpovídající zákonné úpravě nejsou samy o sobě způsobilé fakticky prokázat vynaložení deklarovaného výdaje ani jeho výši, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost údajů v nich uvedených. Předložené doklady v rámci odpovědi na výzvy správce daně byly pouze formální povahy, nebylo z nich možné ověřit, kdo finanční prostředky předal, poskytl a za jakým účelem. Pochybnosti správce daně tak měly o uskutečnění šetřeného případu reálný podklad a zjištěné skutečnosti oprávněně založily pochybnosti, zda se uskutečnila obchodní transakce tak, jak je deklarováno žalobcem. Žalovaný navíc zdůraznil, že písemnosti o poskytnutí finančních prostředků v žalobcem deklarované výši uvedené v tabulce č. 2 a č. 3 žalobce souhrnně předložil až v podání ze dne 22. 10. 2014, tj. vyjádření se na výsledky kontrolního zjištění, na předchozí výzvy správce daně byly předloženy pouze některé doklady (tabulka č. 1), které nedokládaly poskytnutí finančních prostředků ani v žalobcem uvedené výši. Nelze tak souhlasit ani s tím, že žalobce předkládá účetní doklady opakovaně, pro svou právní jistotu.

[16] K námitce žalobce, že zdroj prostředků není pro posouzení daňové znatelnosti zaplacených úroků podstatný, žalovaný uvedl, že pro posouzení daňové znatelnosti je vždy nutné identifikovat poskytovatele úvěru a půjčky a prokázat, že se případ uskutečnil tak, jak je daňovým subjektem deklarováno. V tomto případě nebylo prokazatelně zjištěno, že by finanční prostředky byly uvedenými společnostmi poskytnuty a za sjednanou úrokovou sazbu. Rovněž ust. § 24 odst. 2 zi) z. d. p. váže daňovou uznatelnost úroků na jejich zaplacení, dále žalovaný odkázal na ust. § 23 odst. 7 a § 25 odst. 1 písm. w) z. d. p. Ostatně sám žalobce uvedl, že finanční prostředky byly shromažďovány postupně z různých zdrojů. Smlouva o úvěru obsahovala ujednání, že finanční prostředky budou poskytnuty od společnosti CORTAN za sjednanou úrokovou sazbu, na nákup SČOV. Tato ujednání přitom nebyla doložena, bylo zpochybněno uzavření smluv, faktury vystavené společností SAFIN jsou formálně správné, avšak na základě výše uvedeného byly zpochybněny, nelze je proto v konečném důsledku osvědčit jako důkaz podporující tvrzení žalobce. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 39/2010-124 ze dne 8. 7. 2010, dle něž je „*správce daně povinen prokázat, že o souladu účetnictví existují vážné a důvodné pochyby (...). Prokázat výdaje Na dosažení zdanitelných příjmů je přitom povinností daňového subjektu, správce daně je povinen dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná případně o fiktivní obchod, musí finanční orgány vyhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s ust. § 2 odst. 3 d. ř. a zásadami formální logiky*“. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, naopak správce daně prokazuje existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo právní fikce, existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Dále žalovaný k otázce rozložení důkazního břemen v daňovém řízení odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-38, kde uvedl,

že „daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. Z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu pak dále vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Existence účetních dokladů, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla neproказuje, že operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila“ (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 nebo rozsudek ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). Žalovaný tak uzavřel, že je vždy na daňovém subjektu prokázání svých tvrzení, a to jednoznačným způsobem bez jakýchkoli pochybností. Z výše uvedeného vyplývá, že deklarovaný obchodní případ a z něj vyplývající plnění nebyla jednoznačně prokázána, předložené důkazní prostředky tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, takže nelze při jejich hodnocení dospět k závěru, že stav účetní je v souladu se stavem formálně právním. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání svých pochyb, nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě, jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je pouze povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví. V daném případě vznikly správci daně oprávněné pochybnosti, zda se předmětná obchodní transakce, úroky vyplývající z předmětných obchodních vztahů a tedy deklarovaná plnění uskutečnila tak, jak je zaznamenáno v účetnictví a zda došlo k uskutečnění plnění tak, jak bylo v rámci daňové kontroly deklarováno. Správce daně specifikoval výzvami své pochybnosti a nejasnosti a požadoval po žalobci doložení a jednoznačnou konkretizaci a specifikaci plnění dle přijatých faktur od společnosti SAFIN. Důkazní břemeno správce daně zasláním výzev unesl a je na daňovém subjektu, tedy na žalobci, aby ve vztahu k výše uvedeným skutečnostem prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost, správnost a úplnost účetnictví ve vztahu k předmětným obchodním případům. Tyto skutečnosti lze zpravidla prokazovat i jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Žalobce k zasláním výzvám nedoložil žádné relevantní důkazní prostředky o uskutečnění plnění, jednalo se pouze o formálně správce vystavené doklady bez jednoznačného prokázání a doložení uskutečnění plnění. V projednávané věci tak nebyly za daňově uznatelné pouze ty náklady, jejichž faktické vynaložení nebylo prokázáno, tyto skutečnosti naopak zjištěními získanými v rámci dožádání a svědeckých výpovědí byly vyvráceny. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno dle ust. § 92 odst. 3 a 4 d. ř., když nepředložil žádné důkazy prokazující skutečnosti, že částky úroků z uzavřeného a postoupeného úvěru a půjčky fakturované společnosti SAFIN je možné pokládat za daňově účinný náklad ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Částka 4 163 478 Kč tak byla za rok 2010 v rozporu s ust. § 23 a § 24 odst. 1 z. d. p. zahrnuta do daňově účinných nákladů neoprávněně. Závěrem žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž „pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemu požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejím uskutečnění fakticky došlo“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 40/2005-72 ze dne 12. 4. 2006 a č. j. 2 Afs 11/2013-40 ze dne 25. 7. 2013). Správcem daně tak byly posouzeny a přezkoumávány žalobcem předložené důkazní prostředky,

závěry správce daně jsou přezkoumatelným způsobem popsány ve Zprávě a také v seznámení zaslaném žalovaným. Shrnutí dokazování a jeho hodnocení bylo provedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti zjistil správce daně co nejúplněji, přičemž z předloženého spisu a zprávy vyplývá, že žalobce nedoložil konkrétní důkazy prokazující uskutečněné plnění v žalobcem uvedené výši. Žalobce proto po přezkoumání všech důkazních materiálů neshledal důvod pro zrušení nebo změnu prvostupňového rozhodnutí, v rámci odvolacího řízení ani nevyšly najevo žádné nové skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, k nimž by měl správce daně ve smyslu ust. § 114 odst. 3 d. ř. při rozhodování přihlédnout.

[17] Ve věci samé rozhodl Městský soud v Praze bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci vyslovili souhlas (§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).

[18] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 s. ř. s.), a o důvodnosti podané žaloby uvažil takto.

[19] Dle § 92 odst. 3 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

[20] Dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

[21] Žalobce v žalobě namítal, že byl správcem daně vyzván k doložení úroků, způsobu stanovení úroků, který byl sjednán, a způsobu zaúčtování a zda byly tyto náklady vynaloženy za účelem zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů, přičemž žalobce v tomto jednání správce daně spatřoval neoprávněný přenos jeho povinnosti na žalobce.

[22] Soud se nejprve zabýval námitkou žalobce týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a žalobcem namítaného porušení ust. § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. Jestliže má správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje dle ust. § 92 odst. 3 d. ř. svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Jeho povinností je pak prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111). Daňový subjekt přitom sice není povinen prokazovat skutečnosti, které nemusí v daňovém tvrzení či jiném podání uvádět, nicméně dle ust. § 92 odst. 4 d. ř. může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správce stanovení daně, pokud to vyžaduje průběh řízení a pokud potřebné informace nelze získat z vlastní úřední povinnosti. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, na který žalobce odkazoval, „*daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předešle, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.*“ Správce daně tedy není povinen prokázat opak tvrzení daňového subjektu, ale pouze skutečnosti, které vyvracejí

věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví daňového subjektu. Jestliže správce daně dostojí této povinnosti, pak je na daňovém subjektu, aby předložil další důkazní prostředky mimo rovinu účetnictví. *Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86 „uneseli správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví“.* Správce daně provedl v této věci rozsáhlé dokazování, mimo jiné rovněž svědeckou výpověď xxxxxx. Z výsledku xxxxxx (jediného člena představenstva žalobce od 26. 4. 2005 do 8. 9. 2008 a jeho jediného akcionáře jediným od 4. 10. 2005 do 11. 11. 2008) správce daně zjistil, že pan xxxxx měl odčerpávat hospodářský výsledek přes společnosti CORTAN, SAFIN, TIBA, a.s., a další, konkrétně u žalobce mělo snižování výsledku hospodaření probíhat formou fiktivního úvěru, který byl uzavřen se společností CORTAN, za niž pan xxxxx vystavoval faktury, stejným způsobem byly vystavovány faktury i u společnosti SAFIN. xxxxx pak během své výpovědi uvedla, že má jako jediná osoba dispoziční právo k bankovnímu účtu společnosti SAFIN, toto dispoziční právo nemá dle jejího sdělení ani majitel společnosti pan xxxxx, veškeré transakce měla provádět svědkyně na jeho pokyn, přičemž peníze z účtu měla vybírat i hotově a poté je předávat na základě příkazu pana xxxxx zplnomocněným osobám, jejichž jména pan xxxxx uvedl v e-mailové komunikaci. Na otázku správce daně, zda zná žalobce, svědkyně uvedla, že jej nezná. Správce daně se dále dne 12. 12. 2012 obrátil na zahraničního správce daně s žádostí o informace, přičemž z jeho odpovědi ze dne 18. 3. 2013 vyplynulo, že společnost SAFIN je rezidentem Velké Británie, předmětem její činnosti je manažerské poradenství v jiných než finančních oblastech. Ode dne 1. 11. 2012 je ředitelem pan xxxxx, o němž xxxxxx rovněž uvedla, že jej nezná. Zahraniční správce daně zaslal správci daně dále přehled položek rozvahy společnosti SAFIN pro období od 2008 do 2011 a doplnění požádaného správce daně ze dne 24. 4. 2014 obsahovalo dopis inspektora daňové správy Velké Británie xxxxx a kopii dopisu zaslání zahraničnímu správci daně od současného ředitele společnosti SAFIN pana xxxxx ze dne 11. 3. 2013 včetně kopií šetřených faktur vydaných společností SAFIN. Z těchto zaslání písemností nijak nevyplývá, že by na společnost SAFIN byly postoupeny pohledávky ze smluv původně uzavřených se společností CORTAN a že by tak společnost SAFIN předmětné pohledávky za žalobcem evidovala.

[23] K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení tak soud s ohledem na výše citovaná zákonná ustanovení a uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu uvádí, že v daném případě na základě kontroly daně z příjmů za zdaňovací období roku 2010 a na základě žalobcem předaných dokladů a dále informací požádaného zahraničního správce daně a v neposlední řadě svědeckých výpovědí xxxxxx požadoval správce daně po žalobci zcela oprávněně, aby prokázal způsob stanovení úroků, způsob zaúčtování, zda byly náklady vynaloženy za účelem zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů a vůbec poskytnutí finančních prostředků dle uzavřených smluv. V tomto případě se nejednalo o přenášení důkazního břemene na žalobce, jak se žalobce domnívá, ale bylo zde zcela na žalobci, aby prokázal, že k uzavření předmětných obchodů, na základě kterých mělo dojít k placení úroků, došlo tak, jak žalobce tvrdil, neboť tak jím byla příslušná daňová povinnost vůči správci daně deklarována a tyto skutečnosti tak musí prokázat. Tuto

povinnost daňovému subjektu ukládá ust. § 92 odst. 3 d. ř. Z výše uvedeného dokazování provedeného správcem daně vyplývá, že jeho pochybnosti o věrohodnosti účetnictví žalobce byly zcela oprávněné, tyto pochybnosti byly prokázány v souladu s ust. § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., a proto došlo v souladu se zákonem opětovně k přenosu důkazního břemene na žalobce, na němž nyní bylo, aby svá tvrzení o uzavřených smlouvách, poskytnutých finančních prostředcích a tvrzení, že výdaje představované úroky jsou výdajem učiněným za účelem dosažení a udržení příjmů, prokázal. Soud tak uzavírá, že zde nedošlo k neoprávněnému přenosu důkazního břemene na žalobce, ale bylo v této situaci na žalobci, aby svá tvrzení prokázal. Pro úplnost k uvedenému soud uvádí, že problematikou břemene důkazního se zabýval rovněž i Ústavní soud, který ve svém nálezu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dovodil, že § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (nyní obdobně § 92 odst. 5 písm. c) d. ř.) je nutno vykládat tak, že „*nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami*“. Ústavní soud také dále uvedl v nálezu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/2005, že „*důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu*“. Pokud tedy žalobce tvrdil, že k úhradě předmětných úroků došlo, pak byl v souladu s výše uvedeným povinen prokázat, že byly tyto úroky vyúčtovány na základě existujících smluv a že finanční prostředky ze smlouvy o úvěru či půjčce byly skutečně poskytnuty.

[24] Žalobce dále namítal, že ho správce daně vyzýval k doložení uvedených tvrzení opakovaně, přičemž požadoval stále nové a nové podklady k prokázání nesporných skutečností, čímž ho vystavil neférovému zacházení, v němž žalobce shledává porušení ust. § 5 odst. 3 a ust. § 6 odst. 1 a 2 d. ř., když po něm správce daně požadoval prokázat skutečnosti, které žalobce prokázat nemohl. Soud k této námitce žalobce uvádí, že opakovaná výzva správce daně byla zcela na místě, když žalobce nebyl schopen na základě první výzvy požadavku správce daně vyhovět, z první odpovědi žalobce vyplývá, že došlo k poskytnutí finančních prostředků pouze do výše 5 217 000 Kč a nikoli 13 086 032,94 Kč (jak mělo být poskytnuto na základě smlouvy o úvěru), z kopií výpisů z podúčtů společnosti AKCENTA CZ, a.s., ani není zřejmé, o jaké finanční prostředky se jedná a komu, případně za jakým účelem, měly být poskytnuty. Na opakovanou výzvu správce daně žalobce zaslal zcela shodné písemnosti jako v případě první výzvy. Nelze se tak ztotožnit s názorem žalobce, že ho správce daně požadavkem na nové a nové podklady k prokázání nesporných skutečností vystavil neférovému jednání dle ust. § 5 odst. 3 a ust. § 6 odst. 1 a 2 d. ř., neboť správce daně se na žalobce obrátil podruhé toliko z toho důvodu, že žalobce svou odpovědí na první výzvu nebyl schopen prokázat veškerá svá tvrzení tak, jak byl žádán, proto soud v tomto jednání správce daně porušení uvedených ustanovení neshledal. Nelze souhlasit ani s názorem žalobce, že výše uvedené skutečnosti, k jejichž prokázání byl správce daně vyzván, byly nespornými, neboť právě proto, že správce daně o jejich věrohodnosti pochyboval, se obrátil na žalobce s požadavkem, aby v souladu s ust. § 92 odst. 3 d. ř. svá tvrzení prokázal.

[25] Podle 8 odst. 1 d. ř. správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

[26] Žalobce dále namítal, že správce daně bez patřičného zdůvodnění odmítl důkazy žalobce akceptovat, resp. tvrdil, že správce daně pochybil pro hodnocení důkazů, na jejichž základě dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním. S tímto názorem žalobce, že dostatečně prokázal uzavření smlouvy o úvěru a půjčce, poskytnutí finančních prostředků žalobci ze strany společnosti CORTAN a následné postoupení na společnost SAFIN, když správci daně předložil výpisy z bankovního účtu, příjmové pokladní doklady a notifikace zaslané žalobci společností CORTAN, se soud neztotožňuje. Z judikatury správních soudů jednoznačně vyplývá, že existence daňových dokladů (nebo případně jiných písemných podkladů), i když jsou formálně bezvadné, sama o sobě zpravidla neprokazuje, že operace, která je jejich předmětem, se reálně uskutečnila, a nárok na odpočet daně musí být v první řadě fakticky podložen existující zdanitelným plněním (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-38, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 nebo ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). Jak je výše uvedeno, správci daně v tomto případě vznikly oprávněné pochybnosti o věrohodnosti vyúčtování žalobce, proto pouhá existence žalobci vystavených faktur k prokázání jeho tvrzení o oprávněnosti jím vynaložených nákladů ve smyslu výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu není dostatečná, přičemž nelze souhlasit ani s tím názorem žalobce, že svá tvrzení ve své pozici prokázat nemohl, soud v tomto odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 99/2015, dle něhož *„daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, kterou daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci, etc.)“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, sp. zn. 5 Afs 99/2015). Z judikatury Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá, že v praxi může existovat (a zpravidla existuje) celá řada dalších podkladů, které jsou způsobilé předmětné transakce osvědčit, a vystavené daňové doklady tak zjevně nemusí být v případě, kdy má správce daně pochybnosti o věrohodnosti vyúčtování daňového subjektu, k prokázání předmětného plnění dostatečné, jako tomu bylo i v tomto případě.

[27] Obecně k námitce žalobce nesprávného hodnocení důkazů soud doplňuje, že toto může být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí jen tehdy, jestliže vykazuje natolik závažná pochybení, která mají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, k tomu může dojít např. tehdy, pokud hodnocení důkazu správcem daně nezohledňuje všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo, a odporuje logice (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2012, č. j. 2 Afs 73/2011-76), nebo hodnocení důkazu neodpovídá racionálnímu myšlenkovému procesu odpovídajícímu požadavkům formální logiky, v jehož rámci byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti, nebo je úvaha o hodnocení důkazů nepřezkoumatelná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75). Soudu tedy nepřisluší přehodnocovat myšlenkovou úvahu správce daně, pokud vzal v úvahu všechny podstatné skutečnosti a logicky z nich dovozuje závěr odpovídající zákonu (rozsudek Nejvyššího správního soudu

ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016). Dle ust. § 8 odst. 1 d. ř. hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Soud se provedeným hodnocením důkazů správce daně zabýval, přičemž dospěl k závěru, že správce daně v tomto případě všechny provedené důkazy hodnotil v souladu s výše uvedeným ustanovením, když při hodnocení jednotlivých důkazů přihlédl k ostatním provedeným důkazům a konkrétně uvedl, jaké myšlenkové úvahy ho ke konkrétním závěrům vedly. Správce daně žádný provedený důkaz neopomenul, rovněž výpovědi xxxxxx hodnotil ve vztahu ke všem skutečnostem, které v řízení vyšly najevo, uvedl, z jakých důvodů shledává výpověď xxxxxx nevěrohodnou a nekonkrétní, jí uvedená tvrzení nepravděpodobná, a to v souvislosti s informacemi, které správce daně získal od zahraničního správce daně. Soud při hodnocení dokazování žalovaného neshledal žádné závažné pochybení ve smyslu výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, které by mohlo mít vliv na zákonnost napadaného rozhodnutí, ostatně ani žalobce žádné takové pochybení konkrétně neuváděl, s výjimkou toho, že mu není zřejmé, jakým způsobem přispěly k podstatě sporu výpovědi svědků. Žalobce tvrdil, že na těchto výpovědích nelze stavět a vyvozovat z nich negativní dopady pro žalobce, pokud správce daně pro tato tvrzení nenalezne oporu v jiných důkazních materiálech, k čemuž odkázal na výše cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 73/2011. V citovaném rozsudku se však jednalo o situaci, kdy popření všech účetních dokladů stálo pouze na výpovědi svědka, jehož výpověď byla hodnocena bez souvislosti s ostatními skutečnostmi. Důvodem pro doměření daně zde bylo zjištění, že svědek zpochybnil pravost účetních dokladů a smluv, aniž by byly vzaty v potaz všechny souvislosti, které v řízení vyšly najevo. Ve věci vedené zdejším soudem však výpověď xxxx není v rozporu s veškerými provedenými důkazy, tato výpověď zřejmě mohla pochybnosti správce daně způsobit (byť z obsahu spisu spíše vyplývá, že ve chvíli, kdy byla výpověď xxxx prováděna, již správce daně pochybnosti o věrohodnosti celé transakce měl), avšak následně výpověď xxxxxx vyvolala další pochybnosti o tom, zda se obchody udály tak, jak je žalobce prezentoval, a to zejména s ohledem na její tvrzení, že osobu žalobce nezná, což je přinejmenším závažné, když právě Ing. xxxxxx měla předmětné smlouvy za osobu žalobce podepsat, což také žalovaný ve svém rozhodnutí zdůraznil. Závěr, že výpověď svědkyně se jeví nevěrohodná, žalovaný podepřel konkrétními úvahami, přičemž dospěl k závěru, že zásadní otázkou, která nebyla vyjasněna, je totožnost osoby, která měla vlastně za osobu žalobce v předmětném období jednat. Z obou uvedených výpovědí, a to právě ve spojení s listinnými důkazy, které doložil žalobce, a dále s dalšími skutečnostmi, které správce daně v daňovém řízení zjistil, vyplývají minimálně pochybnosti o tom, že obchody neproběhly tak, jak žalobce prve uváděl, resp. ze všech takto provedených důkazů nevyplývá, že by se předmětné transakce udály tak, jak žalobce tvrdil. Nelze tedy souhlasit se žalobcem, že správce daně vycházel při svých myšlenkových úvahách z „tendenční a zjevně nespravedlivé výpovědi“ a že pro tato tvrzení nenalezl správce daně oporu v jiných důkazních materiálech. Pro úplnost soud doplňuje, že žalobce měl možnost se k výpovědím vyjádřit, mohl klást svědkům dotazy, případně je doplňovat, pokud tedy spatřuje jejich výpovědi jako zjevně nespravedlivé, měl možnost být při konaných výsleších přítomen a vyjádřit se ihned na místě. K námitce žalobce, že neměl možnost být přítomen svědecké výpovědi konané dne 26. 2. 2013 na základě vyzvání ze dne 5. 8. 2013, soud doplňuje, že správce daně opakovaně předvolal svědka k výslechu na den 22. 10. 2013, přičemž žalobce řádně o konání této výpovědi vyzvěděl, k žádnému porušení procesních práv žalobce tak zde také nedošlo.

[28] K námitce žalobce, že „podklady předložené finančním orgánům v průběhu obou stupňů řízení je dostatečně prokázána reálnost zmíněné smlouvy o úvěru a smlouvy o půjčce, obojí ve znění pozdějších předpisů, uzavření smlouvy o úvěru a smlouvy o půjčce, ve znění pozdějších dodatků, je prokázáno předloženými podklady v listinné podobě, poskytnutí úvěru a půjčky je prokázáno výpisy z bankovního účtu (pokud jde o bezhotovostní převody) a příjmovými pokladními doklady (pokud jde o hotovostní převody), postoupení všech pohledávek ze smlouvy o úvěru a ze smlouvy o půjčce je prokázáno předloženými notifikacemi zaslanými žalobci ze strany společnosti CORTAN“ soud uvádí, že v této části jsou tvrzení žalobce nepřezkoumatelná, neboť neuvádí, jaké konkrétní skutečnosti měly vyplývat z kterých konkrétních důkazů. Žalobní body je třeba je třeba konkretizovat a vztáhnout na projednávanou věc, žalobce je povinen své námitky v žalobě konkrétně vymezit a specifikovat. Pokud tedy žalobce tvrdí, že z jím předložených dokladů plynou určité skutečnosti, musí uvedené poklady a také skutečnosti, které z nich mají vyplývat, konkretizovat, nelze jen obecně odkázat na podklady předložené správci daně s tím, že z těchto důkazů vyplývají skutečnosti žalobcem v daňovém řízení uváděné.

[29] Podle § 24 odst. 1 z. d. p. 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

[30] K námitce žalobce, že úroky ze smlouvy o úvěru a ze smlouvy o půjčce jsou daňově uznatelným nákladem, již soud jen opětovně odkazuje na ustálenou judikaturu správních soudů, již je opakovaně vyslovován závěr, že ani perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejich uskutečnění fakticky došlo (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107 nebo ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-79). Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním ust. § 24 věty první z. d. p., přičemž se musí jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Z výše uvedeného vyplývá, že žalobce nebyl schopen své výdaje v podobě úroků z předmětných smluv řádně doložit, a to ani na základě opakované výzvy správce daně. Jestliže žalobce uváděl, že výdaje představované úroky jsou výdajem učiněným za účelem dosažení a udržení příjmů, neboť uvedené částky byly vynaloženy na úhradu závazků vyplývajících z koupě SČOV a na získané nelze prohlížet jinak než jako na náklady vynaložené za účelem zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů, pak soud uvádí, že nepovažoval za nutné se k tomuto tvrzení žalobce dále vyjadřovat, když žalobce neprokázal, že se transakce uskutečnily tak, jak uváděl. Ze stejného důvodu rovněž správce daně tyto náklady za oprávněné neuznal, přičemž konstatoval, že v daňovém řízení

nebylo zjištěno, že by finanční prostředky byly uvedenými společnostmi poskytnuty a za sjednanou úrokovou sazbu, nebyla doložena ujednání o úrokové sazbě, bylo zpochybněno uzavření smluv a rovněž byly zpochybněny vystavené faktury. Soud se tak zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného, že předložené důkazní prostředky netvoří ucelený na sebe navazující a doplňující se soubor a nevyplývá z nich to, co žalobce uvádí, přičemž žalovaný v rámci hodnocení každého důkazu konkrétně uvedl, z jakých důvodů dospěl ke svým závěrům, nelze tedy souhlasit ani s námitkou žalobce, že není jasné, o jaké skutečnosti žalovaný své závěry vedoucí k pochybnostem o oprávněnosti vynaložených nákladů na zajištění, dosažení a určení zdanitelných příjmů opírá.

[31] Soud tak s ohledem na vše uvedené uzavírá, že v postupu správce daně ani žalovaného neshledal žádné nedostatky, které žalobce v žalobě namítal, když zde nedošlo k neoprávněnému přenosu důkazního břemene ze správce daně na žalobce, v řízení jasně vyplynuly důvodné pochybnosti správce daně. Správce daně v daňovém řízení provedl rozsáhlé dokazování, přičemž žalobcem předložené materiály byly nedostatečné, nebylo možné z nich zjistit ty skutečnosti, které v nich žalobce spatřuje. Nelze souhlasit ani s tím, že správce daně přehání v požadavcích na detailní prokazování, co a proč daňový subjekt pořídil a za jakým účelem. K hodnocení důkazů došlo v souladu se zákonem; způsob, kterým žalovaný zhodnotil výsledky provedeného dokazování, je výsledkem logického uvažování žalovaného, které opřel o řádně získané důkazy, jež hodnotil jednotlivě i v souvislosti s ostatními provedenými důkazy. V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.).

[32] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) 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 dne 15. května 2018

JUDr. Ladislav Hejtmánek v.r.
předseda senátu