



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **JN TRANS, s.r.o.**, se sídlem v Pardubicích, tř. 17. listopadu 237, zast. daňově poradenskou společností ARIADNA, s.r.o., se sídlem v Praze 3, Bořivojova 21, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 1. srpna 2012, čj. 4763/12-1200-604859, t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do dodatečného vyměření daně z

příjmů za zdaňovací období roku 2008 včetně povinnosti uhradit penále a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdil.

Podstata sporu spočívala dle žalobkyně v tom, zda je či není osobou jinak spojenou ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b/ bod 5. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a zda tuto skutečnost správce daně a žalovaný prokázali. Upozornila, že povinnost prokázat má správce daně podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. d/ zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

V rámci odvolacího řízení seznámil žalovaný žalobkyni s údajnými zjištěními, k nimž se mohla vyjádřit. Učinila tak v písemnosti ze dne 2. 7. 2012. Ve zprávě o daňové kontrole však správce daně neuvedl žádné důkazy o tom, že by byla žalobkyně vědomě zapojena do řetězce jinak spojených osob a takovéto důkazy nejsou uvedeny ani v jiných listinách spisu. Jde o pouhé, nijak neprokázané, domněnky správce daně. Ani žalovaný ani Policie ČR dle žalobkyně neuvádějí žádné konkrétní důkazy svědčící ve prospěch názoru, že by se žalobkyně vědomě zapojila do takového řetězce. Považovala za neuvěřitelné, že by koncoví odběratelé vědomě zaplatili za reklamní vysílání až dvacetinásobek skutečné ceny reklamního vysílání, aby obdrželi zpět necelou pětinu zaplacené částky (ve výši DPH), přičemž osoby, které se podílely na shánění těchto koncových odběratelů, svoji činnost patrně dělaly zadarmo, protože obdržely pouze částky, které měly údajně vrátit koncovým odběratelům. Logicky lze spíše dovodit, že koncovým odběratelům neměly být vráceny žádné částky, neboť ti se do řetězce zapojili nevědomě, ale uvedené částky představovaly odměnu vyplacenou osobám, které se podílely na shánění koncových odběratelů, když pětina zaplacené ceny za reklamní činnost by spíše odpovídala odměně těmto osobám.

Dle žalobkyně tak lze konstatovat, že v rozporu s tvrzením žalovaného ani šetření Policie České republiky neprokázalo, že by se žalobkyně vědomě zapojila do podvodného řetězce, jehož cílem by bylo snížení jejího základu daně. Toto neprokázalo ani šetření u jiných koncových odběratelů reklamní činnosti, ač žalovaný bez jakéhokoli logického zhodnocení příslušných důkazů tvrdí, že toto prokázáno bylo. O tom, že tvrzení žalovaného není v souladu se skutečností, svědčí např. rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě čj. 3978/12-1301-804785 ve věci odvolání STECOMTRA, s.r.o., která byla také jedním z koncových odběratelů v předmětném řetězci, když odvolací orgán v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že se správci daně nepodařilo shromáždit takové důkazní prostředky, které by prokázaly, že by odvolatel věděl nebo vědět mohl, že je součástí tohoto řetězce. Žalovaným nebylo dle žalobkyně prokázáno, že žalobkyně je jinak spojenou osobou ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b/ bod 5 zákona o daních z příjmů, nebyl zde zákonný důvod, aby ji správce daně vyzýval k doložení rozdílu mezi cenami, jak toto vyplývá z ustanovení § 23 odst. 7 uvedené právní úpravy. Hodnocení znaleckého posudku na cenu obvyklou, předloženého žalobkyní na výzvu, je tedy irelevantní, i když může být jedním z důkazních prostředků o tom, že byla při sjednávání ceny reklamní činnosti v dobré víře. Hodnocení znaleckého posudku považovala žalobkyně za zjevně účelové a tendenční. Žalovaný totiž bez jakékoli

myšlenkové úvahy a uvedení logických vývodů z jednotlivých důkazních prostředků uvedl, že z doplnění podnětu Policie ČR (vyhodnocení domovní prohlídky) je zřejmé, že u zpracovatelem uvedených subjektů v bodě 5 znaleckého posudku se jedná o daňové subjekty, které rovněž tvořily koncové články řetězce, účelově vytvořeného s cílem zkrácení daně. Jedním z těchto daňových subjektů byla ovšem již výše zmíněná STECOMTRA, s.r.o., přičemž objektivní zhodnocení doplnění podnětu Policie ČR (vyhodnocení domovní prohlídky) Finančním ředitelstvím v Ostravě vedlo k závěru, že se správci daně nepodařilo shromáždit takové důkazní prostředky, které by prokázaly, že by daňový subjekt STECOMTRA, s.r.o., věděl nebo vědět mohl, že je součástí tohoto řetězce. To, že předmětné služby zajišťovala pro žalobkyni společnost Property Praha, s.r.o., (dále jen „Property“) dokládá s touto společností uzavřená smlouva, touto společností vystavené faktury a skutečnost, že úhrady za reklamní činnost byly žalobcem placeny na účet společnosti Property. O tom, že dodavatelem reklamní služeb byla společnost Property, svědčí též skutečnost, že to byl její jednatel, kdo žalobkyni předával mediální plány. Logicky z toho všeho vyplývá, že bylo prokázáno, že žalobkyni dodala předmětné reklamní služby právě společnost Property, která tyto služby nakoupila od jiné společnosti. Žádný důkazní prostředek pak nese svědčí o tom, že by některé z ostatních vyjmeovaných společností dodávaly reklamní služby přímo žalobkyni, že by s těmito společnostmi uzavírala smlouvy o předmětných reklamních činnostech nebo že by tyto společnosti žalobkyně vůbec znala. Jediný, koho žalobkyně znala, byl pan B. V., který u ní natočel reklamní spot. S panem V. se však žalobkyně seznámila až po uzavření smlouvy se společností Property, když jí tato společnost zajistila natočení reklamního spotu u pana V.. Žalobkyně ale nevěděla o tom, že pan V. je jedním z článku řetězce firem a že společnost Property zajišťuje reklamní služby pomocí dodavatelů. O tom, že jde o řetězec, žalobkyně také nevěděla a ani vědět nemohla, neboť jej s touto společností Property pochopitelně neseznámila.

Žalobkyně, jak dále uvedla, si v rozhodné době ověřovala ceny reklamních spotů v celoplošných televizích a tyto ceny se nijak nelišily od cen, za které jí reklamní služby nabídla společnost Property a byly ve stejné výši, za jakou byly tyto služby nabízeny jiným klientům společnosti Property žalobkyni známým. Ceny za reklamní časy konkrétních televizí, u kterých byla reklama posléze zajištěna, žalobkyně nezjišťovala a ani nevěděla, že tyto ceny jsou na internetu volně přístupné. Jestliže se dodavateli společnosti Property podařilo nakoupit reklamní časy od někoho levněji, neznamená to automaticky, že jde o podvodné jednání za účelem vylákání daňové výhody.

Dožadovaný správce daně nevyužil dle žalobkyně všech možností, které mu právní předpisy dávají k výkonu správy daní, např. nevyužil dožádání do země bydliště nového jednatele společnosti Property. Žalobkyně také nemůže nést důsledky nedokonalé legislativy, která nekontaktnost podnikatelů umožňuje. V době uskutečnění hospodářských operací byl dodavatel služeb kontaktní a kontaktní je i tehdejší jednatel tohoto dodavatele. Správce daně ani žalovaný neuvádějí, že by společnost Property neplnila v rozhodné době své daňové povinnosti.

Hodnocení výpovědi svědka P. Č. správcem daně označila žalobkyně za nevěrohodné a účelové a rozporné s daňovým řádem. Svědek měl vypovídat o událostech, od nichž v době výsledku uplynula již značná doba. Není tedy divu, že nemohl vypovídat určitě, když mu nebyly správcem daně předloženy žádné listiny, na základě kterých by mohl osvěžit svoji paměť. Svědek nemá za povinnost svoji výpověď prokazovat důkazními prostředky, důkazním prostředkem je sama výpověď svědka, který má povinnost vypovídat pravdivě. Správce daně byl povinen před výsledkem poučit svědka nebo osobu přezvědnou o možnosti odepřít výpověď, o jeho povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet a o právních následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi, což správce daně učinil. Pokud svědek na některé otázky neodpověděl z toho důvodu, že probíhá policejní vyšetřování, měl jej správce daně poučit, že takový důvod odepření výpovědi nezná. Tvrdí-li v této souvislosti k námitce žalobkyně žalovaný, že svědek neměl povinnost na otázku správce daně odpovídat doslovnou citací příslušné právní normy a správce daně nemá právo do jeho odpovědi zasahovat a upravovat ji, pak žalobkyni není jasné, jak by správce daně mohl připomenutím uděleného poučení zasahovat do odpovědi svědka a jak by tímto upravoval svědkovu odpověď. Pokud jde o to, kdo z účtu společnosti Property vybral peníze v hotovosti, pak v rozhodné době byl jediným jednatelem i společníkem společnosti pan Č., takže je pravděpodobné, že tyto peníze vybral on sám. Je typické, že správce daně toto u příslušné banky nezjišťoval.

Dále žalobkyně uvedla, že jestliže žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí tvrdí, že jiné důkazní prostředky (svědecké výpovědi osob, které byly do účelově vytvořeného řetězce angažovány) nebylo nutné k doplnění podkladů provádět, neboť v daňovém řízení bylo prokázáno, že v daném případě se jednalo o vztah jinak spojených osob a svědecké výpovědi osob zapojených v řetězci by nemohly věrohodným způsobem rozdílně uspokojivě doložit ani prokázat, pak toto odmítnutí provedení navržených důkazních prostředků nemá dle žalobkyně oporu v provedeném důkazním řízení a je zjevně účelové. Správce daně ani žalovaný neprokázali, že jde o řetězový obchod za účelem vylákání daňové výhody, tedy za účelem snížení základu daně žalobce. Tím postupovali v rozporu s ustanovením § 92 odst. 5 písmeno c/ a d/ daňového řádu. Z žádného právního předpisu nelze dovozovat, že dodavatel služby je povinen se osobně podílet nebo provádět službu, kterou dodává svým odběratelům. Je zcela běžné a obecně akceptované, že dodavatel jak služeb, ale např. i stavebních prací či zboží fakticky pouze dokladově plnění porídí a se ziskem dále prodá. Žalobkyně považovala za prokázanou skutečnost, že společnost Property byla jejím smluvním partnerem a že doklady na plnění byly opravdu vystaveny touto společností a že právě tato společnost fakturované plnění nakoupila od jiného subjektu. Žalobkyně zdůraznila, že nemůže vyloučit, že její dodavatelé konali protiprávně i s úmyslem zkrátit státní rozpočet, žalovaný však neprokázal, že by se žalobkyně na případném protiprávním jednání účastnila. Žalobkyně měla zato, že se žalovaný s odvolacími důvody řádným způsobem nevypořádal.

Žalovaný, jak vyplynulo z odůvodnění napadeného rozhodnutí, dospěl na základě výsledků daňové kontroly ke zjištění, že v daňovém řízení byla zjištěna existence účelově vytvořeného řetězce firem (Valčák > Gabreta později Euro > Property >

žalobkyně), které si mezi sebou postupně přefakturovávaly odvysílání spotů na televizních kanálech kabelové televize Spektrum, Sport 1 a AXN, jejichž výrobu a odvysílání zajistil B. V. a dosáhly tak několikanásobného nadhodnocení částky, kterou za odvysílání shodných spotů B. V. platil mediálním agenturám. Správce daně prokázal dle žalovaného existenci jinak spojených osob, určil cenu obvyklou, vypočítal rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou, kterou jinak spojené osoby použily, ale nepostupoval zcela v souladu se speciálním ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, protože opomenul vyzvat žalobce k uspokojivému doložení zjištěného rozdílu a ke zvýšení výsledku hospodaření o zjištěný rozdíl použil obecné ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný proto správci daně uložil, aby žalobkyni k doložení rozdílu mezi cenou obvyklou a cenou, kterou žalobkyni za odvysílání spotů vyfakturovala společnost Property, vyzval. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala písemným vyjádřením, v němž vyslovila přesvědčení, že jí Property vyfakturovala odvysílání spotů v obvyklých cenách a nejednalo se o vztah mezi jinak spojenými osobami. Dodala, že vztah mezi ní a Property vznikl na základě kontaktu získaného od P. R. a navrhla, aby si správce daně ověřil, za jakou cenu odvysílání spotů Property účtovala ostatním odběratelům, když odvysílání jejich spotů probíhalo v lukrativních časech a proti spotům P. R. bylo ozvučeno. B. V. se žalobkyni nezmínil o tom, že je vlastníkem vysílacích časů, a vystupoval před ní jako spolupracovník či zaměstnanec Property. To, že byl ve skutečnosti „prvotním dodavatelem“ zjistila z potvrzení, které dostala od Property na jaře roku 2009. Až správce daně žalobkyni odhalil, že nakoupené časy pro odvysílání reklamních spotů byly přefakturovávány, přičemž byla jejich prodejní cena navyšována. Takový postup je, dle žalobkyně, ale zcela běžnou obchodní praxí, neboť každý obchodník chce realizovat zisk, a proto obchodní cenu navyšuje. Při sjednávání ceny s Property si porovnávala jí nabízenou cenu s cenou, za kterou realizovaly vysílání reklamních spotů celoplošné televizní kanály, a nabízená cena se jí jevila jako přiměřená a obvyklá. Následně žalobkyně doručila správci daně další odpověď na výzvu, v níž objasňovala, co je třeba v daném případě rozumět cenou obvyklou a navrhla, aby si správce daně ověřil, že i jiným daňovým subjektům účtovala Property shodné ceny a aby správce daně vyslechl jako svědky pana Dlouhého, pana P. R. a pana A. B., kteří by měli osvědčit, že Property byla jeho dodavatelem a za realizaci reklamní kampaně žalobkyni účtovala obvyklé ceny. K prokázání toho, že dodavatelem reklamní kampaně byla právě Property, navrhla žalobkyně provedení výslechu svědka B. V. a zaměstnanců Property a dále upozornila na to, že je možné požádat místně příslušného správce daně Property o sdělení, zda u Property provedl místní šetření a co při něm zjistil. Následně žalobkyně předložila znalecký posudek ZP č. 96-434/2012, na stanovení ceny obvyklé za odvysílání televizních reklamních spotů v období červenec až listopad roku 2008 prostřednictvím Property.

Nato žalovaný správci daně dále uložil, aby doplnil řízení i o informace, které se týkaly jednotlivých článků řetězce a byly k dispozici jejich místně příslušným správcům daně. Následně žalovaný seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy.

Žalovaný na základě znaleckého posudku a jeho posouzení v souvislosti s ostatními důkazy dospěl k závěru, že zpracovatel porovnával cenu, kterou fakturovala Property (nejednalo se o mediální agenturu s vybudovanou pozicí na tomto trhu) jiným závislým subjektům (koncovým článkům vytvořeného řetězce) a vycházel ze skutečnosti, které žalobkyně v daňovém řízení neuváděla a neprokázala, že jí Property poskytovala konzultace podle rámcové smlouvy v rozsahu 20 hodin měsíčně. Hodnotu této služby promítl do obvyklé ceny za odvysílání reklamního spotu a základní cenu zjistil z ceníků platných od roku 2009. Ve znaleckém posudku bylo potvrzeno, že od 1. 1. 2009 byla základní cena za odvysílání reklamního spotu na televizním kanálu Sport 1 a AXN 4 000 Kč, na televizním kanálu Spektrum 4 500 Kč. Tyto ceny korespondují i s cenou obvyklou, jak ji z ceníků mediálních agentur (platných pro období roku 2008) zjistil správce daně (3 000 Kč až 6 000 Kč). Dále žalovaný konstatoval, že v doplnění podnětu Policie ČR (vyhodnocení domovní prohlídky) je zřejmé, že u zpracovatelem uvedených subjektů v bodu 5 znaleckého posudku se jedná o daňové subjekty, které rovněž tvořily koncové články řetězce, účelově vytvořeného s cílem zkrácení daně. Žalovaný se tudíž neztotožnil s tvrzením zpracovatele (viz str. 27 bod 5. 2. znaleckého posudku), že „Property dodávala za totožných podmínek obdobné nebo shodné služby dalším subjektům (nespjatým subjektům) na trhu“ rovněž za cenu 44 300 Kč. Žalovaný tak v projednávané věci dospěl k názoru, že se jedná o účelově vytvořený důkazní prostředek. Tomu dle něho nasvědčovaly i omezující podmínky zpracovatele (viz znalecký posudek str. 5), kde je např. uvedeno, že zpracovatel nepřebírá odpovědnost za pravdivost a přesnost údajů poskytnutých žalobkyní a bez předchozí domluvy nebude vypovídat před soudem.

Dále žalovaný žalobkyni sdělil, že neshledal, že by provedením výsledku navrhovaných svědků (pana A. B., jednatele společnosti Stecomtra s.r.o., Nový Jičín, a podnikatele fyzické osoby pana P. R.) mohlo být věrohodně prokázáno, že správce daně neurčil obvyklou cenu správně, neboť ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů předpokládá, že se musí jednat o cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty v obvyklých obchodních vztazích.

Žalovaný tak shledal, že v průběhu daňové kontroly i později v odvolání žalobkyně nejprve tvrdila, že sama Property pro ni zajistila odvysílání spotů, později již uváděla, že až v roce 2009 zjistila, že sama Property pro ni předmětnou službu nerealizovala, ale prvotním dodavatelem těchto služeb byl pan B. V.. Z podnětu Policie ČR vyplynulo, že trestní řízení se společností Symbiosa zahájila na základě důvodného podezření Finančního úřadu pro Prahu 1 a splnění jeho oznamovací povinnosti. V průběhu trestního řízení požádala Policie ČR správce daně koncových článků účelově vytvořeného řetězce o provedení daňových kontrol, a to se zaměřením na skutečnosti, které zjistila. V podnětu Policie ČR uvedla, že se žalobkyně jako koncový článek řetězce účastnila protiprávního jednání v řetězci firem [Valčák > Gabreta později Euro (dříve Symbiosa) > Property > žalobkyně], a to tak, že si ze státního rozpočtu neoprávněně nárokovala odpočty DPH a současně neodváděla daň z příjmů do státního rozpočtu ve správné výši, a jako podklad k tomu používala faktury, které vystavila Property.

Z podnětu Policie ČR a vyhodnocení domovní prohlídky provedené Policií ČR dle žalovaného vyplynulo, že jednání mezi jednotlivými články řetězce nebylo vedeno za účelem podnikání, ale za účelem získání neoprávněného „daňového prospěchu“, a že předmětný řetězec byl organizován z bytu maďarského občana Z. O. v Praze 3. Při domovní prohlídce byly nalezeny např. faktury, které vystavila Property a mediální plány daňového subjektu, část účetnictví Symbiosy a faktury vystavené B. V.. V nalezených poznámkách jsou uvedeny přezdívky a příjmení osob, se kterými bylo komunikováno, zde se nachází např. i poznámka N. – celé DPH nebo M. – celé DPH, kterou zmiňovala žalobkyně. Ve vyhodnocení Policie ČR pak bylo uvedeno, že se jedná o částky, které se koncovým článkům řetězce mají vrátit ze zaplacených faktur. U některých přezdívek bylo v poznámkách také uvedeno, že ze základu daně mají být vráceny 3 %.

Dále žalovaný uvedl, že společnosti Euro, Property a Top vykazovaly mnohamilionové obraty na straně nákladů i výnosů, ale v daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob, která za zdaňovací období roku 2008 podaly, tvrdily, že jejich základ daně a daň je v řádu několika set či tisíců korun. Správnost jejich daňových přiznání tedy nemohli příslušní správci daně ověřit, neboť po zahájení trestního řízení se Symbiosou a zahájení daňových kontrol u koncových článků vytvořeného řetězce se staly vnitřní firmy řetězce pro daňovou správu nekontaktní. Pan B. V. podal poslední daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a k DPH za I. čtvrtletí roku 2007, od té doby byl pro Finanční úřad pro Prahu 6 nekontaktní a v roce 2009 byla jeho registrace k DPH zrušena. Společnosti Symbiosa, Euro a Property nesídlily v místech uvedených v obchodním rejstříku a ani na místech, která uváděly jako místa svého podnikání. Při zápisu do obchodního rejstříku Symbiosa padělala notářský zápis i nájemní smlouvu a do funkce jednatele společnosti jmenovala osobu s neurodegenerativním onemocněním („bílého koně“). V prosinci roku 2007 z řetězce firem vypadla Symbiosa a její místo zaujala společnost Gabreta a v roce 2008 vystřídala Gabretu společnost Euro. Společnost Property zaslala za období od 1.9.2006 do 13.3.2008 na bankovní účet Symbiosy celkem 89 829 662 Kč a na účet Gabrety (od 22.2.2008 do 30.9.2008) 48 093 899 Kč. Uvedené částky byly z účtu Symbiosy (později Gabrety) ihned vybírány, a to v hotovosti. Poté, co Policie ČR zahájila vyšetřování činnosti Symbiosy, nastoupila na její místo Gabreta. Ode dne 16.6.2008 se jednatelkou Gabrety stala A. K., trvale bytem v Maďarské republice, která však neměla přístupová práva k účtu Gabrety, a proto peníze z účtu nadále vybíral pan M. R. (bývalý jednatel). A. K. s místně příslušným správcem daně nespolečně pracovala. Jakmile se Finanční úřad pro Prahu 4 (v měsíci srpnu a září roku 2008) pokusil u Gabrety provést místní šetření, došlo k zastavení finančních transakcí na bankovním účtu této společnosti. Následně Property začala přeposílat peněžní prostředky na účet společnosti Euro. Jedinou jednatelkou této společnosti byla opět A. K., která ovšem ani v této společnosti neměla přístupová práva k bankovnímu účtu. Peněžní prostředky bezprostředně poté, co přišly na účet, vybíral bývalý jednatel této společnosti pan J. Ch., který se na adrese svého bydliště nezdržuje. Dne 27. 11. 2008 policejní orgán zajistil na účtu společnosti Euro peněžní prostředky ve výši 1 329 491 Kč. Následnou reakcí bylo zrušení bankovního účtu a dne 4. 12. 2008 převedení společnosti na nového

jednatele, kterým se stal J. W., bytem v Maďarské republice. Finanční úřad pro Prahu 3 zjistil, že i společnost Top se stala pro daňovou správu nekontaktní. Daňové přiznání k daní z příjmů sice za zdaňovací období roku 2008 podala, vykázala zde roční úhrn čistého obrátu 366 mil. Kč a výsledek hospodaření 840 Kč.

Z výše uvedených zjištění žalovaný dovodil, že předmětný řetězec byl schopen reagovat na aktuální zjištění a postupy Policie ČR i daňové správy (po nástupu nových firem do řetězce se staly Symbiosa a Property nekontaktní a po zahájení daňových kontrol se následně staly nekontaktní i nové firmy, tj. Gabreta, Euro a Top). Jmenované daňové subjekty nebyly v součinnosti se správci daně, došlo u nich ke změně v osobách jednatelů na nekontaktní cizince, přičemž možnost výběru hotovosti z bankovních účtů zůstala zachována původním jednatelům. Zjištěné skutečnosti nasvědčovaly tomu, že při organizaci předmětného řetězce bylo počítáno s tím, aby daňová správa nebyla schopná zjistit, jak konkrétně byla vybraná hotovost z bankovních účtů použita, ani si ověřit správnost tvrzení, které vnitřní firmy v daňových přiznáních uvedly. Spolupráce mezi žalobkyní a společností Property dle žalovaného existovala, ale všechny zjištěné okolnosti nasvědčovaly tomu, že jejím účelem bylo převážně vytvoření právního vztahu (ty mohou vznikat i na základě protiprávního jednání) za účelem snížení základu daně.

Žalovaný tak konstatoval, že správce daně neporušil ust. § 92 odst. 5 daňového řádu, protože prokázal skutečnosti, které svědčily tomu, že žalobkyně byla, a to ve smyslu § 23 odst. 7 písmena b/ bodu 5 zákona o daních z příjmů, jinak spojenou osobou. Souvislost mezi jednáním firem v řetězci a daňovým prospěchem, který realizovala žalobkyně a účel vytvořeného řetězce byl osvědčen celou řadou vedlejších důkazů. Správce daně netvrdil, že žalobkyně s Property nespolupracovala, ale vycházel ze zjištění, že skutečným účelem činnosti této organizované skupiny nebylo podnikání, ale neoprávněný daňový prospěch.

Žalovaný uvedl, že důkazní prostředky byly hodnoceny ve vzájemné souvislosti a nezaujatě, s jejich hodnocením byla žalobkyně seznámena a bylo přihlédnuto ke všem okolnostem, které byly zjištěny. Současně dodal, že si žalobkyně měla být vědoma speciální právní úpravy, která je obsažena v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a v případě, že sjednaná cena za odvysílání reklamních spotů nebude odpovídat obvyklé ceně, bude povinna (podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů) uspokojivě doložit správci daně rozdíl. Dále dodal, že svědecké výpovědi osob zapojených v řetězci by nemohly věrohodným způsobem rozdíl uspokojivě doložit ani prokázat.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný konstatoval, že všechny důkazy byly hodnoceny jednotlivě i ve vzájemných souvislostech a bylo přihlédnuto ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Odkázal přitom na obsah žalobou napadeného rozhodnutí.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobkyně i

žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas, a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Ze skutkových okolností projednávané věci je zřejmé, že žalobkyně uzavřela s agenturou Property dne 26. 5. 2008 smlouvu o zabezpečení reklamní kampaně a to formou odvysílání televizní reklamy. V dodatku k této smlouvě pak byla ujednána celková cena za odvysílání reklamních spotů. Spis dále obsahoval pět faktur, jimiž byla sjednaná cena žalobkyni vyfakturována. Dne 7. 12. 2009 pak byla zahájena daňová kontrola, v jejímž rámci byla žalobkyně vyzvána dle ust. § 16 odst. 2 písm. e/ a c/ a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) k podání vysvětlení, předložení důkazních prostředků, účetních a jiných dokladů a účetních písemností. Na výzvu se žalobkyně vyjádřila k jednotlivým bodům výzvy, zaslala DVD s třemi vysílacími spoty amatérsky pořízenými v listopadu 2008 a předložila potvrzení od firem AT Media a ARBO media o odvysílání reklamních spotů. K nekontaktnosti společnosti Property uvedla, že dle jejich informací má doklady k dispozici Policie ČR.

Dále správní spis obsahoval výslech jednatele žalobkyně, J. N., z něhož vyplynulo, že žalobkyně zadala výrobu reklamního spotu právě společnosti Property, když zjistila, že její nabídka je nejlevnější. Z dalšího výslechu svědka P. Č., bývalého jednatele společnosti Property, vyplynulo, že společnost Property se mimo jiné zabývala zprostředkováním reklamy, svědek si již nevzpomínal, jak s žalobkyní navázal kontakt, uvedl, že smlouvu podepisovali v Praze, nevzpomněl si, jakým způsobem a kým byl reklamní spot natáčen. Uvedl, že ujednané služby byly zajišťovány subdodavately, bližší informace s odkazem na probíhající policejní vyšetřování nesdělil. Uvedl, že o výši ceny se nezajímal, neporovnával ji s jinými cenami, zdála se mu přijatelná. Konstatoval, že nějaký spot viděl v televizi, odmítl sdělit, s kým byl za tímto účelem v kontaktu. K otázce zaplacení sjednané ceny uvedl, že peníze vybral ten, kdo měl přístup na účet a předpokládal, že byly použity na úhradu subdodávek. Uvedl rovněž, že v roce 2008 svůj obchodní podíl ve společnosti prodal. Konstatoval, že společnost Property zajišťovala pro žalobkyni reklamu formou subdodávky, k osobě B. V. se odmítl vzhledem k probíhajícímu policejnímu vyšetřování vyjádřit. Uvedl rovněž, že s televizí přímo nejednal.

Při hodnocení postupu správce daně vycházel krajský soud mimo jiné i z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. 2 Afs 24/2007-119, rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100 a rozsudek ze dne 15. 5. 2009, čj. 5 Afs 53/2008-70) z níž vyplývá, „že prvotní břemeno tvrzení i důkazní břemeno leží na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní), který v první fázi splní svou povinnost tvrzení tím, že předloží formálně bezvadné daňové přiznání, a prvotní břemeno důkazní unese již tím, že předloží účetnictví (resp. jinou zákonem stanovenou evidenci), které koresponduje se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání. V takovém případě se důkazní břemeno přesouvá na správce daně [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní], který musí prokázat důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání

je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je (opět) na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní), aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (blíže viz oba citované rozsudky).“

Ke shora nastíněnému skutkovému stavu lze konstatovat, že žalobkyně unesla svoje břemeno tvrzení i břemeno důkazní, když správci daně při probíhající daňové kontrole předložila na deklarovaná zdanitelná plnění bezvadné daňové doklady. Důkazní břemeno tak přešlo na správce daně, který, vědom si této pozice, vyzval žalobkyni k předložení dalších důkazů, jež by jeho pochybnosti o uskutečněném zdanitelném plnění vyvrátily. Správce daně unesl důkazní břemeno vyplývající pro něj z § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní tím, že shromáždil rozsáhlý důkazní materiál a na základě těchto důkazů se mu podařilo věrohodnost stěžovatelem předložených formálních dokladů zásadním způsobem zpochybnit, v důsledku toho přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Ta sice určité důkazní prostředky navrhla a předložila, avšak prokázat své tvrzení, že deklarované plnění přijala právě od společnosti Property, se jí přesto nepodařilo.

Žalobkyně v podané žalobě i v průběhu daňového řízení tvrdila, že jí jednatel společnosti Property, P. Č., předával mediální plány a z toho logicky dovodila, že bylo prokázáno, že předmětné reklamní služby jí dodala právě společnost Property. Ze svědecké výpovědi jejího jednatele však tato skutečnost nevyplynula. Jak již bylo shora konstatováno, svědek si pouze vzpomněl na okolnosti při uzavírání smlouvy o zajištění reklamy, na okolnosti ohledně natáčení reklamního spotu si nevzpomínal a k některým otázkám se odmítl vyjadřovat. Lze tak přisvědčit názoru žalovaného, že nejenom vzhledem k výši odměny, jež za poskytnutí služeb měla být společnosti Property poskytnuta, se taková výpověď může zdát nedůvěryhodnou. Žalobkyně v podané žalobě vytýkala správci daně i žalovanému, že neprovedli dále výslechy dalších svědků a to B. V. a pana D.. Krajský soud se při zvažování důvodnosti výslechů těchto svědků přiklonil k názoru žalovaného, dle něhož by takto navrhované důkazy nemohly poskytnutí reklamních služeb potvrdit. Svědek B. V. prováděl natáčení reklamního spotu, jeho svědecká výpověď by tedy nikterak nemohla přispět k objasnění, jaké služby společnost Property žalobkyni poskytla. Stejně tak výpověď pana D. by důkazní pozici žalobkyně nemohla posílit, když tento případný svědek by pouze mohl potvrdit, že žalobkyni zajistil seznámení se společností Property.

Z takto nastolené důkazní pozice lze sice žalobkyni přisvědčit, že nekontaktnost společnosti Property, u níž mělo být prověřováno, zda vedla daňovou evidenci a zda plnění dle předmětných faktur do ní zahrnula, nemůže být přičítáno k tíži žalobkyně. Její důkazní pozice se však uznáním této žalobní námitky nikterak neposílila. Nelze rovněž přisvědčit jejímu názoru, že se žalovaný s jejími odvolacími námitkami řádně nevypořádal. Krajský soud má, s ohledem na shora uvedené, zato, že žalovaný na

odvolací námitky reagoval v souladu s daňovým řádem a jeho rozhodnutí lze považovat za přezkoumatelné.

V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že za jeden odvysílání televizní spot účtovala společnost Property žalobkyni částku 44 300 Kč, ačkoliv se cena za odvysílání jednoho spotu dle veřejně dostupných ceníků pohybovala v intervalu 3 000 až 6 000 Kč. B. V. platil za zajištění odvysílání shodných spotů částky v rozmezí 1 000 až 3 000 Kč, přičemž společnost Property žalobkyni účtovala za zajištění a výrobu totožného spotu částku 44 300 Kč. Žalobkyně přitom v průběhu daňového řízení nejprve tvrdila, že odvysílání spotů zajistila společnost Property, později však uvedla, že až v roce 2009 zjistila, že daná společnost tuto službu sama nerealizovala a prvotním dodavatelem služeb byl B. V.. Dále správce daně při daňové kontrole zjistil, že peněžní prostředky uhrazené žalobkyní na účet Property byly obratem přeposílány na účet Symbiosy a na účet Gabrety a z nich pak byly vybírány v hotovosti. Na základě těchto zjištění pak správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně je jinak spojenou osobou ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b/ bodu 5 zákona o daních z příjmů, protože vytvořila právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Dle jeho zjištění se vždy po nástupu nových firem do řetězce staly stávající společnosti nekontaktní a po zahájení daňových kontrol se pak staly nekontaktními i firmy nové. Díky tomuto postupu se rozhodné skutečnosti o činnosti vnitřních firem staly nezjistitelnými. Správce daně tak přistoupil ke zjištění ceny, která byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, přičemž za cenu obvyklou určil cenu, za kterou ARBOMedia nabízel v roce 2007 odvysílání obdobných reklamních spotů a následně vyčíslil rozdíly mezi obvyklou cenou a cenou, kterou žalobkyni účtovala za odvysílání reklamního spotu Property.

Žalovaný při posouzení těchto důkazů dospěl k jednoznačnému závěru, že na daný případ je nutno aplikovat ust. § 23 odst. 7, písm. b/, bod 5. zákona o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení upraví správce daně základ daně poplatníka v případě, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen. Přitom pojem „spojené osoby“ je dále vyložen pod písmeny a/ a b/ citované právní úpravy. Dle bodu 5. písm b/ pak lze za jinak spojené osoby považovat ty, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, dle něhož skutkové okolnosti projednávané věci svědčí ve prospěch závěru, že žalobkyně vytvořila právní vztah s jinou osobou převážně za účelem snížení základu daně, tak jak o tom hovoří shora citované ustanovení zákona o daních z příjmů.

Z daňového řízení je totiž zřejmé, že správce daně vycházel v řízení o vyměření daně i z podnětu Policie ČR, dle něhož žalobkyně byla v roce 2007 a 2008 koncovým článkem v řetězci firem vytvořené s cílem krácení daňové povinnosti. Je tak logické, že jeho další kroky vedly ke zjištění, zda jednání mezi jednotlivými články obchodních vztahů, tedy mezi B. V. a následně společností Property, bylo vedeno za účelem podnikání s vyloučením, že by bylo vedeno za účelem získání

neoprávněného majetkového prospěchu. Z šetření místně příslušných správců daně daných subjektů pak vyplynulo, že uvedené firmy nesídlily v místech, jež uváděly v obchodním rejstříku a svoje účetní závěrky nezveřejňovaly ve Sbírce listin obchodního rejstříku. Tím správci daně znemožnily jakoukoliv kontrolu. V daňových přiznáních přitom vykazovaly daň v řádech několika tisíců, i když v přílohách k daňovým přiznáním uváděly mnohamilionové obraty. Z šetření správce daně dále vyplynulo, že odvysílání reklamních spotů zajišťoval prvořadě B. V.. Dále správce daně zjistil, že společnost Symbiosa, jejíž zápis do obchodního rejstříku včetně ustanovení jejího jednatele správce daně spojoval s podvodným jednáním, fakturovala dalšímu odběrateli, společnosti Property. Společnost Symbiosa přitom byla pro místně příslušného správce daně nekontaktní a poté, co Policie ČR zahájila její vyšetřování, nastoupila na její místo společnost Gabreta. Ta ihned, jakmile u ní chtěl místně příslušný správce daně provést místní šetření, zastavila veškeré finanční transakce na svých bankovních účtech. Další obchodní partner, společnost Property, zaplatila společnosti Symbiosa a její nástupkyni společnosti Gabreta částky v řádech desítek milionů, které byly ihned v hotovosti z účtu vybírány. Společnost Property pak účtovala žalobkyni za odvysílání jednoho reklamního spotu částku 44.300 Kč.

Z předložených důkazů tak dospěl krajský soud ke shodnému závěru jako správce daně a žalovaný a uzavřel, že se v projednávané věci jednalo o vztah jinak spojených osob.

Dále se krajský soud, ve shodě s postupem žalovaného, zabýval otázkou, zda se ceny sjednané mezi takto spojenými osobami lišily od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Lze dále konstatovat, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí s otázkou výše cen sjednaných mezi nezávislými osobami zákonně vypořádal. Jak vyplynulo z daňového řízení, správce daně si cenu obvyklou zjišťoval z veřejně dostupných ceníků mediálních agentur. Tento postup lze považovat, vzhledem k charakteru činnosti, jež byla předmětem daňové kontroly, za obvyklý. Lze rovněž konstatovat, že se žalobkyně své důkazní pozice v daňovém řízení zhostila sporadicky, když na pochybnosti správce daně týkající se důvodu extrémního zvýšení ceny reagovala až v doplnění odvolání předložením znaleckého posudku, jenž měl dle jejího mínění zpochybňovat postup správce daně při stanovení ceny obvyklé. Žalovaný se s takto předloženým důkazem v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal se závěrem, že jej za důkaz o stanovení cen nelze považovat, neboť vycházel z ceníků platných od roku 2009, ceny upravoval o různé indexy, porovnával cenu, kterou společnost Property fakturovala jiným závislým subjektům, tedy koncovým článkům vytvořeného řetězce a vycházel ze skutečností, které žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, tedy mimo jiné z toho, že jí společnost Property poskytovala konzultace v obsahu 20 hodin měsíčně. Krajský soud se tak přiklonil k názoru žalovaného, že předložený znalecký posudek nemohl sloužit jako podklad pro stanovení cen obvyklých mezi nezávislými subjekty při ohodnocení reklamních spotů, když se svým zaměřením dotýkal konkrétního stanovení ceny za reklamní spoty pro žalobkyni prostřednictvím společnosti Property.

Krajský soud ve shodě s názorem žalovaného dospěl k závěru, že správce daně jednoznačně prokázal důvodnost postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tedy že cena sjednaná není v tomto případě cenou sjednávanou v běžných obchodních vztazích a postupoval proto podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, když základ daně o zjištěný rozdíl upravil. Tento názor opíral i o závaznou judikaturu Nejvyššího správního soudu vyslovenou v jeho rozsudku ze dne 13. 6. 2013, sp. zn. 7 Afs 47/2013, který se týkal obchodování v řetězci, jehož některé články byly shodné se subjekty s nimiž obchodovala žalobkyně. Z níž dovodil, že „správce daně je oprávněn, resp. povinen učinit si úsudek a zabývat se otázkou, zda - ve vztahu mezi nezávislými osobami – učiněný a deklarovaný výdaj zjevně nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti. Ve vztahu mezi osobami spojenými pak musí uplatnit přísnější kritérium (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů), podle nějž cena nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec. Správní orgán nemá možnost volby a je povinen zjišťovat cenu obvyklou, zjistí-li, že jsou nebo mohou být splněny podmínky předjímané § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.....Dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b/ bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá (jak mylně dovozuje stěžovatelka) „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo „převážně“.....Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj..... Bylo by totiž proti jeho smyslu a účelu, aby na straně jedné „jinak spojenými osobami“ byly pouze osoby nemající z této transakce (mnohonásobného navýšení běžného nákladu - ceny reklamní služby) – z hlediska daně z příjmů – téměř žádný ekonomický profit, a na straně druhé, aby touto osobou nebyla současně i stěžovatelka. Tedy osoba, která by za pořízení totožné služby vynaložila cca 22x nižší částku, než částku, kterou si původně zaúčtovala do daňově účinných nákladů a snížila tak svůj základ daně. Racionální důvod, pro který tak učinila, ostatně stěžovatelka nepředestřela, jak v daňovém řízení, kde tomu byla povinna, ani v řízení před krajským, či Nejvyšším správním soudem. Nejvyšší správní soud konstatuje, že osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (zde 22 násobné navýšení daňově účinného výdaje)..... Ostatně ani okolnost, že by případný náklad měl svůj původ u osob jinak spojených, nezakládá sama o sobě oprávnění správce daně, resp. finančního ředitelství k tomu, aby daňovému subjektu (stěžovateli) vyloučil z daňově účinných nákladů jejich část (ve výši rozdílu mezi vynaloženým nákladem a nákladem, který by vynaložil, kdyby se jednalo o náklad mezi jinak nespojenými osobami). Takový postup je předpokládán zákonem a následuje až po té, kdy daňový subjekt správnímu orgánu k jeho výzvě uspokojivě nedoloží a neprokáže relevantními důkazy, že pro vynaložení nákladu (a jeho zaúčtování) za pořízenou službu v ceně vyšší, než je cena mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, zde existovaly racionální důvody. Tak tomu bylo i v této věci, když stěžovatelce správce daně nevyhověl.....V neposlední řadě se stěžovatelka mylí, pokud dovozuje, a nyní i v kasační stížnosti předestírá, že pro ni cenou obvyklou měla být správně cena, za kterou službu nakupovala od svého dodavatele - od kterého ji nakupovaly i jiné osoby, a nikoliv cena téže služby jiných dodavatelů podle jejich cenových nabídek v rozhodném období, z níž vyšel jako z

ceny obvyklé správce daně. Cenou obvyklou je totiž třeba rozumět cenu běžnou na nedeformovaném trhu služeb, tedy cenu nabízenou ostatním spotřebitelům – cenu nezátíženou jejím dřívějším navýšením v řetězci firem, či jiným účelovým jednáním dodavatelů stěžovatelky. Na tom nic nemění ani okolnost, že jinému koncovému odběrateli dodavatele stěžovatelky nebyla daň v této souvislosti doměřena.“

Krajský soud proto musel žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývalo, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly.

P o u č e n í :

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

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

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

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

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

V Hradci Králové dne 20. září 2013

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu