



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **LEC s. r. o.**, se sídlem Hypšmanova 891, Praha 4 – Šeberov, zastoupen JUDr. Miroslavem Zamiškou, advokátem, se sídlem Na Příkopě 957/23, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019, č.j. 40338/19/5200-11435-711868,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 9. 2019, č.j. 40338/19/5200-11435-711868, **se ruší** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15.342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Miroslava Zamišky, advokáta.

Odůvodnění:

- [1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019, č.j. 40338/19/5200-11435-711868 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro hlavní město Prahu dne 1. 2. 2019, pod č.j. 822563/19/2011-52522-110820 (dále též „dodatečný platební výměr“), jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31.

12. 2013 ve výši 3.028.980 Kč a dále vyměřeno penále z doměřené daně ve výši 605.796 Kč, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

- [2] Žalobce v podané žalobě předně namítal, že žalovaný nesprávně vypořádal odvolací námítky. Žalobce nesouhlasil s vyhodnocením žalovaného, že odvolací námítky byly vzneseny pouze v procesně právní rovině. Uznal, že těžiště odvolací argumentace skutečně spočívalo v rovině procesně právní, nicméně není dle jeho názoru pravdou, že by nerozporoval i hmotněprávní posouzení věci. Pokud jde o hmotněprávní námítky uplatněné v bodech 16 a 17 napadeného rozhodnutí, žalobce nesouhlasil s jejich vypořádáním uvedeným v bodech 41 a 42 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že má za to, že z předložených důkazních prostředků jednoznačně vyplynulo, že služba (kontrola dokumentace k výzkumu a vývoji společnosti za r. 2012) je opakující se službou, kterou žalobce časově nerozlišuje, když i sám žalovaný v bodu 16 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce doložil kromě faktury z roku 2013, kterou byla vyúčtována služba zahrnující kontrolu správnosti vedené dokumentace k projektu výzkumu a vývoje za období 2012, rovněž fakturu od stejného dodavatele z roku 2012, týkající se kontroly správnosti vedené dokumentace k projektu výzkumu a vývoje za období roku 2011. Dále uvedl, že pokud jde o vypořádání námítky uvedené v bodě 17 napadeného rozhodnutí, žalovaný nepochopil podstatu námítky, kterou byla skutečnost, že žalobce byl v prokazování svých tvrzení omezen, neboť některé informace a dokumenty jsou utajovanými skutečnostmi a žalobce je tak správci daně nemohl zpřístupnit, když pracovníci provádějící daňovou kontrolu nedisponovali příslušnou bezpečnostní prověrkou podle zvláštního právního předpisu. Zdůraznil, že podstatou námítky nebylo to, že by vůči němu měl být aplikován jiný přístup z hlediska obsahu či rozsahu dokazování podle ustanovení § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ale skutečnost, že byl postupem správce daně zkrácen na svých právech. Uzavřel, že na předmětnou skutečnost byli pracovníci správce daně provádějící daňovou kontrolu opakovaně upozorňováni.
- [3] Žalobce dále namítal porušení povinnosti dle ustanovení § 114 odst. 3 daňového řádu. Namítal, že žalovaný při přezkoumání nesprávností a nezákonností žalobcem v odvolání neuplatněných postupoval nesprávně, neboť neodhalil nezákonnost postupu správce daně ve vztahu ke kontrolním nálezům č. 2 a 4 ve zprávě o daňové kontrole, které jsou postaveny na tom, že žalobce neprokázal vynaložení nákladů na odměny ve prospěch společností SOBA-agency s.r.o., DIČ: SK2022227284 a FELYMA, spol. s.r.o., DIČ: SK2020069656, když žalobce část důkazních prostředků předložil pouze k nahlédnutí (bez možnosti učinit kopie), případně část důkazních prostředků nepředložil ani k nahlédnutí vůbec, a to s odůvodněním, že tyto jsou předmětem utajovaných informací a žalobce je tedy nemůže sdělovat jiným osobám, které nemají příslušnou bezpečnostní prověrkou podle zvláštního právního předpisu. Na tyto skutečnosti přitom žalobce správce daně upozorňoval. I přes tato upozornění žalobce správce daně uvedené informace a důkazní prostředky vyžadoval a z jejich nepředložení, resp. neposkytnutí vyvodil pro žalobce negativní závěry. Žalobce následně odkázal na zákon č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů, na obdobný zákon Slovenské republiky a také na Dohodu o vzájemné ochraně utajovaných informací. Dle žalobce tak měl správce daně daňovou kontrolu přerušit a její provedení předat subjektům disponujícím příslušnou bezpečnostní prověrkou; nadto bylo třeba zabezpečit, aby celá daňová kontrola probíhala ve zvláštním režimu tak, aby nedošlo k neoprávněnému nakládání s utajovanými skutečnostmi.

- [4] Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhoval její zamítnutí. Odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně výdajů snižujících daňový základ poplatníka.
- [5] K námitkám ohledně nesprávného vypořádání odvolacích námitek žalovaný uvedl, že sám žalobce přiznal, že podstatou podaného odvolání byla zejména procesně právní argumentace týkající se projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly, proti čemuž však žalobce v podané žalobě nebrojil. K námitce žalobce, že z předložených důkazních prostředků jednoznačně vyplynulo, že služba (kontrola dokumentace k výzkumu a vývoji společnosti za rok 2012) je opakující se službou, žalovaný uvedl, že žalobce sice do protokolu ze dne 3. 1. 2019 v rámci vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění sdělil, že „... obsahem služby byla kontrola dokumentace k výzkumu a vývoji společnosti LEC s.r.o. za r. 2012, tato kontrola byla provedena před podáním přiznání za r. 2012, tj. v červnu r. 2013, rozhodnutím účetní jednotky tato služba není časově rozlišena, neboť se opakuje každý rok“, avšak toto své tvrzení, že by se uplatněný výdaj vztahoval ke zdaňovacímu období roku 2013, ničím neprokázal. O tom, že se jedná o pravidelně se opakující položky, které žalobce časově nerozlišuje, se nezmiňoval, ani nedoložil směrnicí, na základě které by takto postupoval. K námitce uplatněné v nepřípustně podané stížnosti, žalovaný uvedl, že podstatu žalobcem uplatněné námítky vystihl, když se vyjádřil k jeho argumentaci týkající se utajovaných skutečností a požadavku bezpečnostní prověrky. Žalovaný zdůraznil, že pokud jde o tvrzení žalobce, že tento ve stížnosti nepoukazoval na skutečnost, že by pro něj neměly platit podmínky podle ustanovení § 92 daňového řádu, tak byť toto žalobce nenamítal výslovně, tak požadoval vytvoření podmínek pro argumentaci s ohledem na vlastnosti předmětných dodávek (utajované skutečnosti). Právě z toho důvodu žalovaný považoval za potřebné žalobci vysvětlit, že daňové subjekty mají rovné podmínky pro unesení důkazního břemene.
- [6] K další námitce žalovaný uvedl, že přezkoumal dodatečný platební výměr nad rámec podaného odvolání, když zhodnotil všechny skutečnosti, mající oporu ve spisu, které byly podkladem pro vydání platebního výměru, avšak nezjistil žádné nesprávnosti ani nezákonnosti. K námitce ohledně utajovaných informací žalovaný zdůraznil, že je to právě žalobce coby daňový subjekt, který, jestliže se rozhodl uplatnit tento výdaj jako daňově uznatelný, nesl důkazní břemeno podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. V daném případě se žalobce rozhodl prokazovat vynaložení nákladů na odměny ve prospěch předmětných společností listinami, které však správci daně předložil pouze k nahlédnutí, případně je nepředložil vůbec, a to s odůvodněním, že jde o utajované informace. Žalovaný uvedl, že pokud se v daňovém řízení provádí dokazování listinou, je nutné umožnit správci daně dostatečně se s příslušnou listinou seznámit a její obsah řádně vyhodnotit v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu. Toto však žalobce správci daně neumožnil, čímž své důkazní břemeno neunesl a zpochybněné náklady neprokázal. Skutečnost, že důkazní prostředky obsahovaly utajované informace, pročez nemohly být správci daně poskytnuty, nezbavuje žalobce povinnosti prokázat zpochybněné náklady. Současně nelze ani požadovat po správci daně, aby tento měl příslušnou bezpečnostní prověrku podle zvláštního právního předpisu, když daňový řád ve svém ustanovení § 52 stanoví striktní povinnost mlčenlivosti daňových orgánů o všem, o čem se při správě daní dozvěděly. V této souvislosti pak žalovaný odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 1. 2020, č.j. 10 Af 44/2017 a na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 30. 10. 2019, č.j. 52 Af 5/2018-107.

- [7] Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, ve které opětovně odkázal na zákon č. 412/2005 Sb. Dále uvedl, že v předmětné době byl podnikatelem s osvědčením vydaným Nejvyšším bezpečnostním úřadem podle ustanovení § 121 odst. 1 tohoto zákona, která mu umožňovalo přístup k utajované informaci stupně Důvěrné. Zdůraznil, že správce daně neučinil žádné kroky k tomu, aby byli svědci, příp. sám žalobce jako daňový subjekt, zbaveni mlčenlivosti ve vztahu k utajovaným informacím, kterými lze prokázat tvrzení žalobce jako daňového subjektu. Uzavřel, že při prokazování nákladů na dosažení příjmů ve zdanitelném období roku 2013 postupoval maximálně vstřícně a součinně, když postupoval v souladu s povinnostmi uloženými ustanovením § 65 odst. 2 zákona č. 412/2005 Sb.
- [8] Při ústním jednání konaném před soudem dne 27. 5. 2021 setrvali účastníci řízení na svých dříve uplatněných argumentech.
- [9] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [10] Dne 4. 3. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období. V rámci této kontroly vyplynulo 5 kontrolních nálezů, obsahujících žalobcem uplatněné náklady, u nichž dle názoru správce daně neunesl své důkazní břemeno dle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázal, že byly vynaloženy v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Jednalo se konkrétně o náklady, jež se měly vztahovat k přijatým poradenským službám a organizačnímu zajištění prezentačních akcí a výstav ve výši 369.500 Kč. Dále náklady v souvislosti se službami zahrnujícími analýzu a průzkum jednotlivých trhů, jejichž výstupem mělo být zajištění obchodních případů pro daňový subjekt, přičemž výše nákladů byla 5.971.090,28 Kč. Kromě toho byly neoprávněně uplatněny také náklady související s ověřením výše odčitatelné položky vztahující se k výzkumu a vývoji za období 2011 nebo 2012, a to ve výši 35.000 Kč. Další spornou nákladovou položkou byla provize ve výši 9.494.240 Kč na základě faktury za zprostředkování. Správce daně také zpochybnil oprávněnost zaúčtování odpisů ve výši 72.633 Kč, a to vzhledem k neprokázání zakoupení speciálního vozítka SEGWAY.
- [11] Dne 22. 11. 2018 byl žalobce seznámen (doručením do datové schránky zástupce) s výsledkem kontrolního zjištění. K tomuto výsledku se vyjádřil dne 3. 1. 2019 do protokolu, přičemž na základě tohoto vyjádření nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Dne 28. 1. 2019 telefonicky dohodl správce daně se zástupcem termín na projednání zprávy o daňové kontrole na 30. 1. 2019 v 15:00 hodin. Z tohoto jednání se zástupce předem telefonicky omluvil z důvodu onemocnění. Téhož dne byla zpráva o daňové kontrole odeslána do datové schránky zástupce a následujícího dne doručena. V úředním záznamu je uvedeno, že správce daně byl současně telefonicky zástupcem žalobce požádán o zaslání zprávy do datové schránky s tím, že zástupce dodatečně zašle do datové schránky správce daně žádost o doručení zprávy do datové schránky zástupce žalobce.
- [12] Dne 2. 2. 2019 byl zástupci do jeho datové schránky doručen dodatečný platební výměr.
- [13] Zástupce žalobce dne 4. 2. 2019 sdělil správci daně, že o doručení zprávy o daňové kontrole nepožádal a ani nenastaly podmínky, na základě kterých by měla zpráva být doručena do datové schránky bez projednání, neboť žalobce se projednání zprávy nevyhýbal. Dne 13. 2. 2019 se zástupce žalobce dostavil k dodatečnému projednání zprávy

a v rámci tohoto jednání odmítl projednat zprávu, neboť nejprve požadoval, aby byl platební výměr zrušen, aby mohlo dojít ke správnému ukončení daňové kontroly. Žalovaný v rámci odvolacího řízení uložil správci daně dne 19. 7. 2019 v doplnění spisového materiálu provést doplnění řízení, projednání a podpis zprávy. K projednání zprávy se zástupcem žalobce došlo dne 30. 7. 2019.

[14] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 27. 9. 2019, č.j. 40338/19/5200-11435-711868 bylo odvolání žalobce zamítnuto a dodatečný platební výměr byl potvrzen.

[15] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný shrnul skutkový stav věci, zrekapituloval odvolací důvody a uvedl právní základ případu, včetně odkazů na judikaturu. K námitkám ohledně projednání zprávy o daňové kontrole uvedl, že pokud v dané situaci nedošlo k naplnění hypotézy uvedené v ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu (tj. „vyhýbání se“ projednání zprávy o daňové kontrole) a ani nebyl potvrzen souhlas zástupce žalobce s doručením zprávy do jeho datové schránky, nemá správcem daně zamýšlené „korespondenční“ projednání zprávy o daňové kontrole formou zaslání zprávy zástupci žalobce k podpisu oporu v zákoně. Z toho vyplynulo, že daňová kontrola nebyla před započítáním odvolacího řízení ukončena. Tato vada je však dle žalovaného odstranitelná v průběhu odvolacího řízení, aniž by tím mělo být zpochybněno související rozhodnutí – platební výměr, což potvrzuje judikatura správních soudů. K odstranění této procesní vady došlo dne 30. 7. 2019. Dále uvedl, že pokud výsledek kontrolního zjištění byl se žalobcem řádně projednán a ten měl možnost se k němu vyjádřit, jestliže nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, žalobce nemohl být neprojednáním zprávy nijak zkrácen na svých právech, jelikož u projednání zprávy již nemá právo jakkoliv se vyjadřovat k výsledku kontrolního zjištění a doplňovat ho. S odkazem na judikaturu správních soudů dodal, že i když došlo k pochybení správce daně spočívajícímu v neprojednání zprávy o daňové kontrole se žalobcem, neznamená to konec daňového řízení (to končí až rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání).

[16] V návrhu na pokračování v dokazování ze dne 12. 2. 2019 žalobce k prokázání nákladů souvisejících s ověřením výše odčitatelné položky u výzkumu a vývoje za předmětné období předložil přijatou fakturu od dodavatele FINAPP Group s.r.o., na základě které byla žalobci vyúčtována v roce 2013 služba zahrnující kontrolu správnosti vedení dokumentace k projektu výzkumu a vývoje za období roku 2012 v hodnotě 35.000 Kč bez DPH. Žalobce poukazoval na omyl v psaní v položce dokladu, kdy je nesprávně uveden text „Ověření výše odčitatelné položky na výzkum a vývoj za období 2011“, namísto „... za období 2012“. Žalovaný k této námitce odkázal na protokol ze dne 3. 1. 2019 s tím, že tvrzení, že by se uplatněný výdaj vztahoval ke zdaňovacímu období roku 2013, nebylo ničím podloženo. V tomto směru pak žalovaný ještě odkázal na str. 25 až 26 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně vysvětlil, z jakého důvodu považuje uplatnění nákladu zachyceného na předmětné faktuře ze strany žalobce za neprokázané.

[17] Žalobce dále ve stížnosti ze dne 20. 3. 2019 namítal ve vztahu k prokazování nákladů souvisejících s přijatými službami analýzy a průzkumu jednotlivých trhů, že se jednalo o 2 položky od dodavatelů (korporace SOBA Agency s.r.o. a FELYMA s.r.o.), jež se podíleli na dodávce bezpečnostních systémů pro odběratele FÓRUM Business Center a.s. Konečným uživatelem těchto systémů je vojenská služba Slovenské republiky. Veškeré dodávky a s nimi související komunikace byly uskutečňovány v režimu utajení citlivých informací, kdy byla nutnou podmínkou jejich uskutečnění bezpečnostní prověrka žalobce, a tudíž měl žalobce omezené možnosti při poskytování informací správci daně, na což i

opakovaně upozorňoval. Žalovaný k těmto námitkám uvedl, že na okolnost, že pro uskutečnění těchto dodávek bezpečnostních systémů byla nutnou podmínkou bezpečnostní prověrka odvolatele, nemůže být brán zřetel, neboť ustanovení § 92 daňového řádu, dle kterého je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti jím uváděné v daňovém tvrzení, je platné pro všechny daňové subjekty. Daňový řád ani neumožňuje správci daně vytváření jiných podmínek pro předkládání důkazních prostředků pro určité daňové subjekty, neboť všechny daňové subjekty mají rovná procesní práva či povinnosti.

- [18] Žalovaný dále v odůvodnění uvedl, že zástupce žalobce se k výsledku kontrolního zjištění obsáhle vyjádřil dne 03. 01. 2019 a že správce daně do zprávy o daňové kontrole zapracoval vyjádření zástupce žalobce k výsledku kontrolního zjištění a jeho návrhy, které vznesl při ústním jednání, a také svou reakci na skutečnosti zde uvedené. Uvedl, že žalobce nebyl krácen na svých právech vyjádřit se ke kontrolnímu zjištění nebo navrhopvat jeho další doplnění v souladu s ustanovením § 88 odst. 3 daňového řádu. K tomu žalovaný doplnil, že v souladu s ustanovením § 111 odst. 2 daňového řádu platí, že do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět. Pokud tedy byla procesní vada v podobě neprojednání zprávy zhojena dne 30. 07. 2019, stále existoval do vydání napadeného rozhodnutí o odvolání dostatečný časový prostor pro případné doplnění odvolání.
- [19] Žalovaný tak uzavřel, že u správcem daně zpochybněných výdajů (nákladů), jež žalobce uplatnil v základu daně, žalobce neprokázal, že by se jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce tak nebyl oprávněn uplatnit v rámci podaného daňového tvrzení za zdaňovací období od 01. 01. 2013 do 31. 12. 2013 výdaje (náklady) v celkové výši 15.942.463,28 Kč, čímž byl neoprávněně snížen základ daně za předmětné období.
- [20] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba byla podána důvodně.
- [21] Podstatou sporu mezi účastníky je především posouzení otázky, zda žalobce ve vztahu ke konkrétním okruhům vynaložených výdajů unesl důkazní břemeno o tom, že byl jejich uplatněním oprávněn snížit základ daně z příjmů právnických osob a zda tyto náklady možno považovat za daňově účinné výdaje podle ustanovení § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů.
- [22] Dle ustanovení § 24 odst. 1 zákon o daních z příjmů: *„výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“*
- [23] Judikatura Nejvyššího správního soudu k citovanému ustanovení zákona o daních z příjmů tradičně zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný (srov. např. rozsudek ze dne 1. 3. 2010, č.j. 5 Afs 74/2009-111). Správní soudy přitom konstantně judikují, že o daňově účinný výdaj se podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky (i.) výdaj byl skutečně vynaložen, (ii.) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, (iii.) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, a (iv.) zákon stanoví, že se jedná o

daňově účinný výdaj (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č.j. 9 Afs 30/2007-93, či ze dne 28. 12. 2011, č.j. 8 Afs 43/2011-121).

[24] Platí, že daňový subjekt, který výdaj zanele do účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v pochybnostech prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tak, jak to deklaroval na příslušném účetním dokladu. Je tedy na daňovém subjektu, aby zajistil, že bude schopen prokázat, že výdaje vynaložil v souvislosti s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů.

[25] Daňový subjekt tedy musí dle ustálené rozhodovací praxe správních soudů prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č.j. 2 Afs 180/2006-64, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č.j. 2 Afs 44/2003-73, ze dne 17. 12. 2007, č.j. 1 Afs 35/2007-108, a ze dne 30. 10. 2013, č.j. 8 Afs 75/2012-46, ze dne 30. 10. 2013, č.j. 8 Afs 2/2013-40, či ze dne 13. 4. 2017, č.j. 10 Afs 310/2016-35). V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72, Nejvyšší správní soud v tomto směru uzavřel, že „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 ustanovení § 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 všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. [...] Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 [zákonu č. 337/1992 Sb.] dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, [nelze] dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“.

[26] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 6. 2007, č.j. 7 Afs 148/2006-88, „povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník...pokud tento daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stihá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání. Je tak zcela na poplatníkovi, který požaduje odečtení výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v jím prokázané výši ze základu daně, aby tento svůj nárok prokázal...“ Je na daňovém subjektu, který vstupuje do obchodních vztahů, aby zachovával náležitou míru obezřetnosti a zajišťoval si potřebné podklady pro případ uplatnění daňových výdajů. Nejvyšší správní soud v tomto směru již v rozsudku ze dne 15. 5. 2007, č.j. 2 Afs 177/2006-61, uvedl, že v zájmu daňového subjektu je, 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“.

[27] Lze tedy shrnout, že daňový subjekt je povinen dostatečně a nade vší pochybnost prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č.j. 9 Afs 30/2007-73). Důkazní povinnost daňového subjektu se přitom

vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č.j. 7 Afs 18/2008-48), a to deklarovaným způsobem a v deklarovaném rozsahu.

- [28] Aby tedy žalobce mohl úspěšně uplatnit předmětné vynaložené výdaje jako daňově účinné, musel by unést důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že náklady skutečně vynaložil v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a deklarovaná plnění byla fakticky realizována deklarovaným způsobem a v uvedeném rozsahu.
- [29] Soud dále k problematice rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení podotýká, že podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*.
- [30] Podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu pak platí, že *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*.
- [31] Z ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu se přitom podává, že *„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“*.
- [32] Soud k problematice nesení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení předesílá, že správní soudy ve své konstantní rozhodovací praxi zdůrazňují, že v daňovém řízení platí zásada, že daňový subjekt tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k jeho daňové povinnosti. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č.j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č.j. 1 Afs 39/2010-124).
- [33] Daňový subjekt svá tvrzení zpravidla prokazuje předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů, avšak daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
- [34] Daňové orgány tedy nejsou povinny prokázat, že údaje uvedené v listinách a dalších důkazních prostředcích uplatněných daňovým subjektem jsou zaznamenány v rozporu se skutečností; jsou však povinny prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119). Každá chyba v účetnictví nemusí způsobit tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje prima facie předepsané informace o konkrétním účetním případě) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Daňové orgány tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti

nebo správnosti žalobci předložených listin. Jen tak mohou unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86).

- [35] Povinností správce daně v žádném případě není z vlastní iniciativy vyhledávat důkazy ve prospěch daňového subjektu a vyvracet si vlastní pochybnosti (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č.j. 1 Afs 5/2005-58, či ze dne 10. 5. 2007, č.j. 7 Afs 195/2006-123). Stejně tak správce daně nemusí prokázat, „že jsou údaje o určitém účetním případě zaznamenány v rozporu se skutečností; k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt postačí, pokud správce daně prokáže, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Nemusí proto výslovně popírat, že to bylo tak, jak tvrdí stěžovatelka, ale postačí, že na základě konkrétních – správcem daně vyslovených – skutečností existují pochybnosti o souladu účetnictví se skutečností“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č.j. 1 Afs 362/2016-36). Z ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu, který klade důkazní břemeno ve vztahu k některým skutečnostem na správce daně, nelze dovozovat, že, jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, „je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, [nelze] dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72).
- [36] Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy. Daňový subjekt je pak povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky, které de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. výše cit. rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 39/2010-124 a č.j. 2 Afs 24/2007-119). Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí dle ustálené rozhodovací praxe správních soudů vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz naposledy označený rozsudek).
- [37] Zdejší soud na tomto místě pro větší stručnost v podrobnostech odkazuje na závěry vyslovené k otázce rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 8. 2013, č.j. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 4. 4. 2013, č.j. 1 Afs 102/2012-54, ze dne 13. 12. 2013, č.j. 5 Afs 65/2012-34, ze dne 26. 1. 2011, č.j. 5 Afs 24/2010-117, ze dne 8. 11. 2007, č.j. 5 Afs 172/2006-115, ze dne 30. 9. 2015, č.j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č.j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 14. 12. 2016, č.j. 4 Afs 179/2016-60, či ze dne 18. 1. 2012, č.j. 1 Afs 75/2011-62, či nálezech Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, a v dalších v nich citovaných rozhodnutích Ústavního soudu a správních soudů.
- [38] Žalobce v podané žalobě zejména uvedl, že v předmětné době byl podnikatelem s osvědčením vydaným Nejvyšším bezpečnostním úřadem, které mu umožňovalo přístup k utajované informaci stupně Důvěrné. Zejména namítal, že daňové orgány nerespektovaly skutečnost, že z toho důvodu byl v prokazování svých tvrzení omezen, neboť některé informace a dokumenty jsou utajovanými informacemi, a proto je žalobce nemohl

pracovníkům správce daně zpřístupnit, neboť tito nedisponovali příslušnou bezpečnostní prověrkou. Žalobce zdůrazňoval, že na tuto skutečnost byl správce daně opakovaně upozorňován. Ve vztahu ke kontrolním nálezům č. 2 a 4 ve zprávě o daňové kontrole, jež jsou postaveny na tom, že žalobce neprokázal vynaložení nákladů na odměny ve prospěch společností SOBA-agency s.r.o., DIČ: SK2022227284 a FELYMA, spol. s r.o., DIČ: SK2020069656 (pozn. soudu: tito dodavatelé se podíleli na dodávce bezpečnostních systémů pro odběratele FÓRUM Business Center a.s., kdy konečným uživatelem těchto systémů je vojenská služba Slovenské republiky), žalobce namítal, že i přes tato upozornění správce daně uvedené informace a důkazní prostředky vyžadoval, a následně z jejich neposkytnutí vyvodil pro žalobce negativní závěry. Velmi podrobně pak žalobce odkazoval na zákon o ochraně utajovaných informací, podle kterého mělo být v řízení postupováno, ale nebylo.

[39] Soud dospěl k závěru, že správní orgány se po celou dobu řízení uvedenými námitkami žalobce zabývaly nedostatečně, a to za situace, kdy žalobce na charakter předmětným informací a důkazních prostředků opakovaně upozorňoval. Správní orgány nijak nereflektovaly skutečnost, že mezi obchodní činnosti žalobce spadá i činnost týkající se vojenských informací pro slovenskou armádu v režimu Důvěrné, když žalobce má k tomuto stupni utajovaných informací příslušnou bezpečnostní prověrku. Z toho důvodu žalobce nemohl dle názoru soudu „*jen tak*“ poskytnout důkazní prostředky, týkající se daňově uznatelných nákladů, správci daně, který nemá bezpečnostní prověrku podle příslušných zvláštních předpisů, zde zákona o utajovaných informacích.

[40] Soud na tomto místě nezpochybňuje závěry žalovaného ohledně důkazního břemene, nicméně se neztotožnil s jeho závěrem, že povinnost předložit důkazní prostředky a unést důkazní břemeno je pro všechny daňové subjekty stejná, přičemž pokud chce daňový subjekt odečíst uznatelné náklady, tak je musí předložit a prokázat. Dle soudu pak neobstojí ani argument žalovaného, že správce daně je vázán mlčenlivostí, neboť tato povinnost je obecná, když dopadá prakticky na všechny informace, které se úřední osoby při správě daní dozví. Nicméně na určitou kategorii informací, tj. tu, která podléhá zákonu o ochraně utajovaných informací, je třeba pohlížet přísněji. Předmětný zákon upravuje, co je to utajovaná informace, podmínky pro nakládání s těmito informacemi a také výčtem uvádí osoby oprávněné k přístupu k utajované informaci a postup orgánů veřejné moci v tomto případě. Velmi podrobně ustanovení tohoto zákona rozebral ve své replice žalobce, který by nadto zpřístupněním utajovaných informací tento zákon porušil a vystavoval by se tak možné sankci.

[41] Lze tak konstatovat, že neobstojí ani argument žalovaného, že daňový řád neumožňuje správci daně vytváření jiných podmínek pro předkládání důkazních prostředků, neboť všechny daňové subjekty mají rovná procesní práva a povinnosti. V daném případě však jde o střet zájmů, resp. povinnosti doložit správci daně odčitatelné náklady a povinnosti ochrany utajovaných informací. Soud dospěl k závěru, že daňový řád tento střet neřeší, tj. neupravuje, jak nakládat s utajovanými informacemi, neboť zákon o ochraně utajovaných informací ve svém ustanovení § 58 odst. 4 stanoví možnost, aby zvláštní zákon stanovil, které fyzické osoby mají v různých řízeních a za jakých podmínek přístup k utajované informaci i bez platného osvědčení, nicméně daňový řád žádné zmocnění úředních osob k přístupu k utajované informaci neobsahuje. A proto je potřeba v řízení postupovat podle zákona o ochraně utajovaných informací. Daňové orgány proto byly v daném případě povinny situaci vyhodnotit v souladu s příslušnými ustanovením zákona o ochraně utajovaných informací tak, aby bylo zabezpečeno, že celá daňová kontrola a daňové řízení

proběhlo tak, aby nedošlo k neoprávněnému nakládání s utajovanými informacemi. Např. tedy mohly učinit kroky k tomu, aby svědci, příp. sám žalobce byli zproštěni mlčenlivosti ve vztahu k utajovaným informacím (srov. ustanovení § 63 zákona o ochraně utajovaných informací). V dané situaci tak nemůže obstát závěr, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu.

[42] Soud dále uvádí, že odkaz žalovaného na rozsudek zdejšího soudu sp.zn. 10 Af 44/2017 neshledal případným. Zdejší soud v odůvodnění uvedl, že *„[s]kutečnost, že uvedené výstupy byly dle přesvědčení žalobce z jeho pohledu citlivé a důvěrné povahy, přitom není způsobilá zvrátit výše detailně vyložená pravidla rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení, jehož předmětem je posouzení daňové uznatelnosti nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP. Jak bylo uvedeno výše, je věcí žalobce, který vstupuje do obchodních vztahů, aby zachovával náležitou míru obezřetnosti a zajišťoval si potřebné podklady pro případ uplatnění daňových výdajů, resp. aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, v jakém rozsahu a co bylo jejím konkrétním obsahem, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně. Pokud by soud připustil možnost vyloučit relevanci shora popsaných východisek pouhým poukazem daňového subjektu na důvěrný či citlivý charakter výstupů služeb, fakticky by tak tato obecná východiska negoval a poskytl daňovým subjektům neomezený a nijak účinně nestřežený prostor pro daňově relevantní uplatnění jakýchkoli výdajů vynaložených na služby, stran nichž bude daňový subjekt trvat, byť by tak třeba činil bez odpovídajícího skutkového základu, na jejich důvěrné či citlivé povaze. Soud připomíná, že daňové řízení je ovládáno zásadou neveřejnosti, přičemž se v něm široce uplatní povinnost mlčenlivosti pracovníků orgánů finanční správy, jejíž porušení může mít vedle služebně-právních nade vši pochybnost i trestněprávní aspekty. Rozhodnutí, zda budou určité výdaje daňově uplatněny v režimu § 24 odst. 1 ZDP je na daňovém subjektu. Pokud se však daňový subjekt rozhodne určitý výdaj uplatnit jako daňově uznatelný, nese v souladu s dříve uvedeným ve výše popsaném rozsahu důkazní břemeno.“*

[43] Jakkoli soud nezpochybňuje výše uvedené obecné závěry, a naopak se s nimi ztotožňuje, tak mezi oběma posuzovanými případy je třeba nalézt velmi podstatný rozdíl. Zatímco ve věci vedené pod sp.zn. 10 Af 44/2017 bez dalšího žalobce označil výstupy za důvěrné a citlivé povahy, tak v nyní projednávané věci žalobce označil část důkazních prostředků za utajované informace. Utajované informace a skutečnosti pak dle názoru soudu podléhají jinému – přísnějšímu – režimu, než informace a skutečnosti, které žalobce bez dalšího označí „jen“ za citlivé a důvěrné. Obava žalovaného z možného zneužití daného institutu je sice na místě, ale s ohledem na souběžnou ochranu utajovaných informací, je třeba nejprve využít možností, které poskytuje zákon o ochraně utajovaných informací, a až poté lze případně dospět k závěru, že žalobce tohoto postupu zneužíval (tj. že se ve skutečnosti nejednalo utajované informace). Nadto v daném případě z jednání žalobce v průběhu celého řízení vyplývá, že se snažil správci daně poskytovat adekvátní součinnost, tedy dle názoru soudu žádné případné zneužití předmětného institutu utajované informace ze strany žalobce nehrozilo.

[44] K dalším žalobním námitkám soud uvádí, že v případě toho, zda byly odvolací námitky vzneseny pouze v procesně právní rovině, nebo žalobce uplatnil i námitky hmotněprávní, se jedná čistě o polemiku s určitou pasáží odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dle názoru soudu je podstatné, že se žalovaný všemi rozhodnými skutečnostmi v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval, byť ve vztahu k námitce ohledně utajovaných informací

soud nakonec dospěl k závěru, že tuto žalovaný posoudil nedostatečně a nesprávně, jak bylo uvedeno výše.

- [45] Na závěr soud uvádí, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně zabýval také otázkami ohledně projednání zprávy o daňové kontrole, k čemuž žalobce v podané žalobě nic nenamítal.
- [46] Ze shora uvedených důvodů proto soud shledal žalobu důvodnou a žalobou napadené rozhodnutí podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (ustanovení § 78 odst. 5 s.ř.s.). V dalším řízení tak bude třeba, aby se žalovaný podrobně zabýval námitkou žalobce ohledně toho, že některé informace a důkazní prostředky podléhají režimu utajení ve smyslu zákona o ochraně utajovaných informací, a aby v případě těchto skutečností postupoval v souladu se zákonem o ochraně utajovaných informací tak, aby bylo zajištěno, že v řízení nedojde k neoprávněnému nakládání s utajovanými informacemi.
- [47] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce, který měl ve věci úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Náhrada nákladů řízení představuje v dané věci žalobcem zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a dále odměnu zástupce žalobce JUDr. Miroslava Zamišky, advokáta. Mimosmluvní odměna činí 9.300 Kč za 3 úkony právní služby (převzetí právního zastoupení, podání žaloby, účast na jednání před soudem) po 3.100 Kč podle ustanovení § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění. Dále žalobci přísluší náhrada hotových výdajů jeho právního zástupce ve výši 900 Kč za 3 úkony právní služby po 300 Kč podle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku odpovídající dani, kterou je tento povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustanovení § 57 odst. 2 s.ř.s.), ve výši 21 %. Celková výše nákladů tedy činí 15.342 Kč.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů 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 Praze dne 27. května 2021

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu