



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Rychlého a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **LEC s. r. o.**, se sídlem Hypšmanova 891, Praha 4, zastoupená JUDr. Miroslavem Zamiškou, advokátem se sídlem Na Příkopě 583/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 5. 2021, č. j. 6 Af 53/2019 – 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Miroslava Zamišky.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 9. 2019, č. j. 40338/19/5200-11435-711868, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí – dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 1. 2. 2019, č. j. 822563/19/2011-52522-110820. Tímto platebním výměrem byla žalobkyni doměřena

daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 3 028 980 Kč a dále jí bylo vyměřeno penále ve výši 605 796 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který jí vyhověl, rozsudkem ze dne 27. 5. 2021, č. j. 6 Af 53/2019 – 40, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Městský soud nejprve shrnul skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Správce daně u žalobkyně provedl daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Vyplynulo z ní pět kontrolních nálezů ohledně výdajů, u nichž dle správce daně žalobkyně neunesla důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázala, že byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jednalo se (mimo jiné) o výdaje v souvislosti se službami zahrnujícími analýzu a průzkum jednotlivých trhů od slovenské společnosti SOBA-agency s. r. o. (dále jen „*společnost SOBA-agency*“) a o provizi pro slovenskou společnost FELYMA, spol. s r. o. (dále jen „*společnost FELYMA*“).

[4] Městský soud uvedl, že žalobkyně v daňovém řízení namítala (mimo jiné) ve vztahu k prokazování výdajů, vynaložených vůči společnostem SOBA-agency a FELYMA, že se tyto společnosti podílely na dodávce bezpečnostních systémů pro slovenského odběratele FORUM Business Center a. s. (nyní FORUM Technologies a. s. – pozn. NSS). Konečným uživatelem těchto systémů je vojenská zpravodajská služba Slovenské republiky. Veškeré dodávky a s nimi související komunikace byly uskutečňovány v režimu utajení citlivých informací. Podmínkou jejich uskutečnění byla bezpečnostní prověrka žalobkyně. Ta měla proto omezené možnosti při poskytování informací správci daně. Žalovaný k tomu uvedl, že na tuto okolnost nemůže být brán zřetel, neboť § 92 daňového řádu je platný pro všechny daňové subjekty. Daňový řád neumožňuje správci daně vytváření jiných podmínek pro předkládání důkazních prostředků pro určité daňové subjekty, neboť všechny daňové subjekty mají rovná procesní práva či povinnosti.

[5] Poté poukázal na odvolací námitku žalobkyně, podle níž daňové orgány nerespektovaly skutečnost, že žalobkyně byla v prokazování svých tvrzení omezena, neboť měla osvědčení vydané Nejvyšším bezpečnostním úřadem (míněno Národním bezpečnostním úřadem – pozn. NSS), které jí umožňovalo přístup k utajované informaci stupně *Důvěrné*. Některé informace a dokumenty v dispozici žalobkyně byly utajovanými informacemi, nemohla je pracovníkům správce daně bez dalšího zpřístupnit, neboť nedisponovali bezpečnostní prověrkou. Žalobkyně zdůrazňovala, že na tuto skutečnost správce daně opakovaně upozorňovala. Správce daně však uvedené informace a důkazní prostředky vyžadoval, a následně z jejich neposkytnutí vyvodil pro žalobkyni negativní závěry. Žalobkyně odkázala na zákon č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti (dále jen „*zákon o ochraně utajovaných informací*“), podle něhož měly daňové orgány postupovat, ale neučinily tak.

[6] Městský soud dospěl k závěru, že se daňové orgány těmito námitkami žalobkyně zabývaly nedostatečně. Nereflektovaly skutečnost, že mezi obchodní činnosti žalobkyně spadá i činnost týkající se vojenských informací pro slovenskou armádu v režimu *Důvěrné*

pokračování

a že žalobkyně má k tomuto stupni utajovaných informací bezpečnostní prověrku. Proto nemohla dle názoru soudu „jen tak“ poskytnout důkazní prostředky, týkající se daňově uznatelných výdajů, správci daně, který neměl bezpečnostní prověrku podle zákona o utajovaných informacích.

[7] Podle městského soudu neobstojí argument žalovaného, že je správce daně vázán mlčenlivostí, neboť tato povinnost je obecná a dopadá prakticky na všechny informace, které se úřední osoby při správě daní dozví. Nicméně na informace, které podléhají zákonu o ochraně utajovaných informací, je třeba pohlížet přísněji. Tento 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.

[8] Dále konstatoval, 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 jde o střet povinnosti doložit správci daně výdaje a povinnosti ochrany utajovaných informací. Daňový řád neupravuje, jak nakládat s utajovanými informacemi, ačkoli § 58 odst. 4 zákona o ochraně utajovaných informací 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. Proto dle městského soudu měly daňové orgány v řízení postupovat podle zákona o ochraně utajovaných informací, aby nedošlo k neoprávněnému nakládání s utajovanými informacemi. Např. mohly učinit kroky k tomu, aby svědci, příp. žalobkyně byli zproštěni mlčenlivosti ve vztahu k utajovaným informacím (§ 63 zákona o ochraně utajovaných informací). V dané situaci nemůže obstát závěr žalovaného, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu.

[9] Závěrem městský soud uložil žalovanému, aby se v dalším řízení podrobně zabýval námitkou žalobkyně 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 s tímto zákonem.

[10] Rozsudek městského soudu napadá žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Podle názoru stěžovatele není jím vydané rozhodnutí nepřezkoumatelné, jak dovodil městský soud, neboť stěžovatel předmětnou odvolací námitku vypořádal (byť stručněji, poukazem na zásadu procesní rovnosti, jak uvedeno výše). Stěžovateli není zřejmé, jaké vypořádání této námítky by podle městského soudu bylo dostatečné.

[12] Stěžovatel namítá, že správce daně není oprávněn vytvářet pro vybrané daňové subjekty, tedy ani pro žalobkyni, zvláštní podmínky k tomu, aby mohly unést důkazní břemeno. Názor městského soudu, podle kterého měly daňové orgány vytvořit

pro žalobkyni podmínky pro bezpečné předložení jejích důkazních prostředků dle zákona o ochraně utajovaných informací, je v rozporu se zásadou procesní rovnosti dle § 6 odst. 1 daňového řádu. Uplatnění této zásady se stěžovatel dovolával ve svém rozhodnutí i ve vyjádření k žalobě, městský soud se ale s touto argumentací nevypořádal.

[13] Dále namítá, že pro vytváření specifických podmínek v dokazování chybí zákonná opora, neboť daňový řád dokazování prostřednictvím utajovaných informací neupravuje. Tuto oporu neposkytuje ani judikatura správních soudů. Pokud důkazní břemeno přešlo na žalobkyni, bylo na ní, aby jej unesla a volila tomu odpovídající důkazní prostředky, které režimu utajení nepodléhají. Je na úvaze daňového subjektu, jakými důkazními prostředky své důkazní břemeno unese. Volba důkazních prostředků jde podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu k tíži daňového subjektu.

[14] Stěžovatel poukazuje na složitost a časovou náročnost zajištění přístupu k utajovaným informacím. Ať už by byla zvolena forma zproštění mlčenlivosti či opatření osvědčení/bezpečnostní prověrky pro nakládání s utajovanými informacemi, podléhají tyto formy umožňující přístup k utajovaným informacím určitým zákonným podmínkám/kritériím, kterým jsou podrobovány konkrétní osoby, přičemž zpřístupnění utajované informace je pak umožněno pouze za konkrétním účelem. Stěžovatel má však za to, že toto nelze po daňových orgánech oprávněně požadovat, neboť jde o kroky, jimiž by fakticky ohrozily řádné zjištění, stanovení a výběr daní. Režim utajovaných informací podle stěžovatele nemůže být důvodem pro ztěžování správy daní a už vůbec pak nesmí mít za následek ohrožení cíle správy daní.

[15] Nakonec má stěžovatel též za to, že na danou věc nelze aplikovat český zákon o ochraně utajovaných informací, protože konečným uživatelem bezpečnostních systémů byla vojenská zpravodajská služba Slovenské republiky. Proto je zde relevantní slovenská právní úprava a městský soud v napadeném rozsudku odkazuje na „*nesprávný zákon*“.

[16] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že napadený rozsudek je věcně správný a kasační stížnost není důvodná. Popírá, že by dle závěrů napadeného rozsudku došlo k porušení zásady rovnosti, neboť žalobkyni nebyla přiznána žádná zvláštní práva oproti jiným daňovým subjektům, které by se nacházely v procesním postavení žalobkyně. Závěry městského soudu jsou obecně platné vůči všem případům stejného skutkového a právního charakteru a nevztahují se pouze na případ žalobkyně.

[17] Přestože žalobkyně poskytla správci daně maximum možných informací a podkladů, správce daně se domáhal předložení dalších dokumentů. Vyhověním stupňujících se požadavků správce daně by žalobkyni eventuálně nezbylo nic jiného, než správci daně zpřístupnit utajované informace. Tím by však porušila svou povinnost k jejich ochraně. Žalobkyně jiné důkazní prostředky již k dispozici neměla a neměla tedy možnost volby, jak tvrdí stěžovatel.

[18] Dále žalobkyně poukazuje na *Dohodu mezi vládou České republiky a vládou Slovenské republiky o vzájemné ochraně utajovaných skutečností* ze dne 3. 2. 2005, vyhlášené pod č. 127/2005 Sb. m. s., která byla změněna mezivládní dohodou ze dne 25. 6. 2008,

pokračování

vyhlášenou pod č. 70/2009 Sb. m. s. Podle této dohody existuje mezi Českou republikou a Slovenskou republikou princip vzájemnosti a smluvní strany jsou povinny přijmout příslušná opatření k ochraně utajovaných informací podle právních předpisů jedné smluvní strany ze strany druhé smluvní strany.

[19] Podle žalobkyně se stěžovatel v kasační stížnosti omezil jen na obecné tvrzení o složitosti a časové náročnosti kroků k zajištění přístupu k utajovaným informacím, avšak nic konkrétního k tomu neuvádí. Z tohoto obecného tvrzení nelze dovodit, o jaké konkrétní kroky se má jednat a jaká je jejich časová náročnost. Žalobkyně nesdílí obavy stěžovatele, že zajištění přístupu k utajovaným informacím by mohlo ohrozit výkon daňové správy, neboť i v této situaci dává daňový řád správci daně dostatečný časový prostor ke zjištění a stanovení daně.

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná osoba s požadovaným vysokoškolským právnickým vzděláním. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věta první s. ř. s.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Úvodem se Nejvyšší správní soud zabýval kasační důvodem dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatel v tomto ohledu městskému soudu vytkl, že nedostatečně reagoval na jeho argumentaci k zásadě procesní rovnosti. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem neztotožňuje. Městský soud v napadeném rozsudku osvětlil, z jakých důvodů přikročil ke zrušení rozhodnutí stěžovatele; shledal nedostatečnou tu část odůvodnění tohoto rozhodnutí, v níž stěžovatel posoudil jako nedůvodnou odvolací námitku k důkazním prostředkům v režimu utajovaných informací.

[23] Nebylo přitom povinností městského soudu, aby podrobně vyvracel stručné závěry žalovaného, v nichž na zásadu rovnosti odkazoval. Kasační soud připouští, že by bylo vhodnější, pokud by městský soud ozřejmil bližší důvody, proč závěrům žalovaného nepřisvědčuje. Nicméně pokud tak neučinil, nezatížil tím napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, neboť zrušující důvod je z něj nadále patrný a stěžovatel s ním polemizuje v podstatné části kasační stížnosti. Kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak není dán.

[24] Co se týče vlastního právního posouzení věci [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], jádrem sporu je otázka, zda daňové orgány měly žalobkyni umožnit provedení navržených důkazů, obsahujících utajované informace, či zda je takový důkaz (fakticky) nepřípustný a žalobkyně mohla unést důkazní břemeno pouze navržením takových důkazů, které utajované informace neobsahují.

[25] Úvodem Nejvyšší správní soud předesílá, že považuje za nutné korigovat dílčí závěr městského soudu vyslovený v napadeném rozsudku. Městský soud přikročil ke zrušení rozhodnutí stěžovatele s odkazem na § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro jeho nepřezkoumatelnost. Tu spatřoval městský soud v nedostatku důvodů, konkrétně v tom, že stěžovatel vypořádal odvolací námitku žalobkyně ohledně jejích důkazů v režimu utajovaných informací jen zmínkou o zásadě rovnosti stran.

[26] Tento závěr však neobstojí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vyhrazena pouze tak závažným vadám, které fakticky znemožňují dobrat se důvodů, které vedly správní (daňový) orgán k výroku rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 – 38, a další tam uvedenou judikaturu; všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V rozsudku ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 130, Nejvyšší správní soud také konstatoval, že „[p]řestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.“ Nejvyšší správní soud tímto dává za pravdu stěžovateli, že jeho rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, a to z dále popsaných důvodů.

[27] Z obsahu rozhodnutí stěžovatele kasační soud zjistil, že stěžovatel řádně rekapituloval obsah námítky žalobkyně v odstavci 17 a v odstavci 42 k ní uvedl toto:

„[...] lze konstatovat, že na okolnost, že pro uskutečnění těchto dodávek bezpečnostních systémů byla nutnou podmínkou bezpečnostní prověrka odvolatele [tj. žalobkyně], 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.“

[28] Z obsahu správního spisu stěžovatele dále vyplývá, že výše uvedená námitka nebyla uplatněna přímo v odvolání, ale v listině označené jako „stížnost na postup správce daně v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob za období roku 2013“ ze dne 26. 2. 2019, která byla adresována Generálnímu finančnímu ředitelství. To ji přípisem ze dne 18. 3. 2019 postoupilo k vyřízení správci daně, který ji označil za nepřijatelnou s tím, že námitka bude vypořádána v rámci odvolání (odstavec 12 rozhodnutí stěžovatele).

[29] Z výše uvedeného je patrné, že se stěžovatel ve svém rozhodnutí o odvolání žalobkyně k přednesené námitce vyjádřil. Uvedl též, proč ji neshledává důvodnou (viz citaci z rozhodnutí stěžovatele v odstavci [27] výše). Rozhodnutí stěžovatele tedy není nepřezkoumatelné.

pokračování

[30] Z obsahu napadeného rozsudku je patrné, že ačkoli městský soud dospěl k dílčímu (nesprávnému) závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele (odstavec 39 napadeného rozsudku), fakticky je přezkumu podrobil a závěr stěžovatele ohledně „*nemožnosti brát zřetel*“ na režim utajovaných informací shledal nezákonným (odstavce 40 až 43 napadeného rozsudku). Proti těmto závěrům městského soudu též stěžovatel brojí v kasační stížnosti (viz odstavec [12] až [15] výše).

[31] Nejvyšší správní soud předesílá, že tyto závěry městského soudu obstojí (z důvodů blíže popsanych níže) a městský soud nepochybil, pokud po provedeném jednání rozhodnutí stěžovatele zrušil – byť tak měl učinit pro nezákonnost (§ 78 odst. 1, věta první s. ř. s.), a nikoli pro nepřezkoumatelnost (§ 76 odst. 1 písm. a) a § 76 odst. 3 s. ř. s.).

[32] Co se týče vlastního právního posouzení jádra sporu – tedy zda daňové orgány měly žalobkyni umožnit provedení navržených důkazů, obsahujících utajované informace, stěžovatel předně tvrdí, že takový postup by byl v rozporu se zásadou procesní rovnosti dle § 6 odst. 1 daňového řádu. Přitom je zjevné, že nerovnost spatřuje v tom, že by žalobkyně mohla předkládat důkazy v režimu utajovaných skutečností, zatímco jiné daňové subjekty tak nečiní.

[33] Podle § 6 odst. 1 daňového řádu *osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti.*

[34] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 93 odst. 1 téhož zákona jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*

[35] Nejvyšší správní soud se k aplikaci zásady rovnosti vyjádřil například v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 9 Afs 72/2012 – 76. V něm uvedl, že „*[z]ásada rovnosti si žádá, aby ve srovnatelných případech státní orgány přistupovaly k jednotlivci – nositeli ústavně zaručených základních práv a svobod – srovnatelným způsobem.*“

[36] Zásada procesní rovnosti dle § 6 odst. 1 daňového řádu je jen jiným vyjádřením principu „rovnosti zbraní“, který se uplatňuje i v jiných řízeních, včetně řízení soudního (srov. § 36 odst. 1 s. ř. s. a § 18 odst. 1 občanského soudního řádu). Ústavní soud uvedl k aplikaci této zásady v souvislosti s civilním soudním řízením o vydání předběžného opatření v nálezu ze dne 19. 1. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 16/09 (judikatura Ústavního soudu je dostupná na <https://nalus.usoud.cz/>), že „*[z]e zásady rovnosti účastníků řízení (...) nelze vyvozovat abstraktní postulát, že všichni účastníci řízení musí v každém okamžiku řízení současně disponovat určitým procesním prostředkem. V případě některých procesních prostředků plyne naopak z jejich povahy a účelu, že jejich uplatnění může být v dispozici pouze jedné strany. Tak tomu bude i v případě návrhu na předběžné opatření, neboť toto opatření slouží k zaručení*

projednatelnosti nároku a účinnosti případného poskytnutí soudní ochrany“ (zvýraznění přidáno – pozn. NSS).

[37] Ústavní soud se dále též obsáhle zabýval ústavními aspekty dokazování (zejména dokazování před soudy). Jeho závěry lze shrnout tak, že soudy nemusejí provést důkazy, které jsou irelevantní, nezpůsobivé tvrzenou skutečností prokázat či by jejich provedení bylo nadbytečné (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01).

[38] V souladu s odkazovanou judikaturou Ústavního soudu i Nejvyšší správní soud klade důraz na provedení navrhovaných důkazů v daňovém řízení. V rozsudku ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019 – 68, vyslovil, že *„[a]by měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí správce daně nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl.“*

[39] Výše uvedenou právní úpravu a judikaturu lze stručně shrnout tak, že: (a) princip procesní rovnosti neznamená, že by účastníci řízení (zde osoby zúčastněné na správě daní) museli mít v každý okamžik k dispozici stejné procesní prostředky; (b) procesní rovnost má „formální“ charakter – „stranám budiž měřeno stejným metrem“ bez ohledu na nahodilé okolnosti (například zda je předvoláván jako svědek osoba ve výkonu trestu odnětí svobody); a (c) orgán veřejné moci musí provést důkazní návrhy účastníka řízení, ledaže jsou nadbytečné, irelevantní nebo nezákonné.

[40] Z hlediska výše uvedeného je zřejmé, že stěžovatel vychází z premisy opačné k premise sub (a) výše. Má totiž (implicitně) za to, že pokud se doposud žádný daňový subjekt nedomáhal provedení důkazu v režimu utajovaných informací, potom se žalobkyně v nyní projednávané věci domáhá jakéhosi „privilegovaného“ důkazního prostředku, který byl ostatním *de facto* odepřen. Tím by se žalobkyně ocitla v nerovném (výhodnějším) postavení ve vztahu k ostatním daňovým subjektům. Výše uvedené východisko sub (a) však právě ukazuje, že princip rovnosti neznamená rovnost absolutní, která zapovídá, aby se žalobkyně dovolala důkazního prostředku „nového typu“, na nějž v praxi nejsou daňové orgány zvyklé.

[41] Aplikace principu sub (b) výše pak znamená, že daňové orgány musejí „měřit stejným metrem“ v obdobných situacích, tj. zde pokud by jiný daňový subjekt navrhoval stejný typ důkazních prostředků v režimu utajovaných informací. Jinými slovy, porušením principu procesní rovnosti by bylo, kdyby správce daně daňovému subjektu, na nějž přešlo důkazní břemeno, jednou provedení těchto důkazních prostředků umožnil, a jinému daňovému subjektu za srovnatelných okolností podruhé již nikoli. O takovou situaci se však v projednávaném případě nejedná.

pokračování

[42] Konečně, posledně uvedená premisa sub (c) odpovídá i doslovnému znění § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci* (vyjma důkazních prostředků nezákonných). Z dokazování tedy nejsou vyloučeny důkazní prostředky v režimu utajovaných informací. Jinými slovy, nepostačuje, že zákonodárce v daňovém řádu výslovně neupravil tento způsob dokazování, vedení spisu apod., ale postačuje, že tento způsob dokazování **nevyloučil**. Nemá zde též žádnou relevanci, že se ke zkoumané konkrétní otázce dosud nevyslovila judikatura správních soudů. Jak uvedeno výše, pouhé „mlčení“ zákonodárce a judikatury nemůže implikovat zákaz předkládat důkazní prostředky daného druhu, resp. příkaz daňovému subjektu, aby volil jen takové důkazní prostředky, které nebudou obsahovat utajované informace – **tento zákaz, resp. příkaz by musel být výslovně stanoven zákonem**.

[43] Nejvyšší správní soud tedy k této dílčí otázce shrnuje, že dokazování v daňovém řízení v režimu utajovaných informací není v rozporu s principem procesní rovnosti (přičemž ovšem daňové orgány jsou povinny zajistit, aby v budoucnu měly tuto možnost všechny daňové subjekty, které za splnění dalších zákonných podmínek takové relevantní důkazy nabídnou).

[44] Stěžovatel poukazuje též na složitost a časovou náročnost zajištění přístupu k utajovaným informacím. Předně tento argument již necílí na právní posouzení zkoumané otázky. Pouze upozorňuje na praktické následky, pokud by Nejvyšší správní soud zaujal v otázce dokazování utajovanými informacemi v daňovém řízení shodný právní názor jako městský soud v napadeném rozsudku. Striktně vzato zde již tedy nejde o kasační námitku ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. Přesto však zdejší soud považuje za vhodné podotknout, že jisté praktické „nepohodlí“ či vybočení z dosud zavedené praxe nemůže představovat překážku pro realizaci zákonných procesních práv daňového subjektu (zde žalobkyně) na řádný a spravedlivý proces, zde konkrétně na předkládání **všech relevantních a zákonných důkazních prostředků** pro svoji obranu.

[45] Nad rámec nutného Nejvyšší správní soud dodává, že vzhledem k chybějící úpravě v daňovém řádu nezbude daňovým orgánům, než aby v daňovém řízení, v němž bude nutné provádět důkazy obsahující utajované informace, postupovaly dle zákona o ochraně utajovaných informací a případně dále s užitím analogie dle § 15 odst. 3, § 17 odst. 3, § 38 odst. 6, § 49 odst. 2 a § 55 odst. 2 a 3 správního řádu, neboť tato ustanovení upravují právě zvláštní procesní okolnosti při nakládání s utajovanými informacemi.

[46] Nedůvodná je též námitka stěžovatele, že městský soud nepřipadně odkázal na českou úpravu zákona o ochraně utajovaných informací, ačkoli předmětem utajení jsou informace ve Slovenské republice. Princip vzájemnosti na základě dvoustranné dohody mezi Českou republikou a Slovenskou republikou příhodně popsala žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti a kasační soud v podrobnostech na toto vyjádření odkazuje (viz odstavec [18] výše) s tím, že se s ním plně ztotožňuje.

[47] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. Považoval však za nutné

korigovat závazný právní názor městského soudu, jak byl uveden v napadeném rozsudku (odstavec 46) a to tak, že v dalším řízení bude stěžovatel povinen zajistit provedení důkazních návrhů žalobkyně způsobem, jenž bude v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o ochraně utajovaných informací.

[48] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů mu nenáleží.

[49] Právo na náhradu nákladů řízení náleží procesně úspěšné žalobkyni, a to za jeden úkon právní služby učiněný jejím zástupcem, konkrétně za vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 13. 9. 2021 [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „*advokátní tarif*“]. Žalobkyni tedy náleží odměna ve výši 3 100 Kč za daný úkon právní služby [§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, ve spojení s § 7 bodem 5 téhož předpisu], společně s náhradou hotových výdajů za tento úkon ve výši 300 Kč, celkem tedy 3 400 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), proto se odměna zvyšuje o částku odpovídající sazbě této daně (21 %), konkrétně o 714 Kč. Celková výše náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti činí v daném případě částku 4 114 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce JUDr. Miroslava Zamišky, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 13. prosince 2022

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu