



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobce: **Radek Fořt**, DIČ: CZ6807261593,
bytem X,
zastoupený Ing. Petrem Rosenkranzem, daňovým poradcem,
sídlem 5. května 213, 418 01 Bílina,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2022, č. j. 39297/22/5200-10422-713106,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2022, č. j. 39297/22/5200-10422-713106, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 8. 2021, č. j. 1900978/21/2509-50521-507919 a č. j. 1900883/21/2509-50521-507919. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1900978/21/2509-50521-507919 správce daně podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 za použití pomůcek ve výši 153 210 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

1900883/21/2509-50521-507919 byla žalobci doměřena daň za zdaňovací období roku 2016 za použití pomůcek ve výši 160 695 Kč a daňová ztráta ve výši - 283 273 Kč.

Žaloba

2. V žalobě žalobce konstatoval, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daňové povinnosti, a proto by měl být tento postup používán jen v krajních případech a oprávněnost jeho použití by měla být jasným a srozumitelným způsobem správcem daně popsána a dokonce prokázána. Uvedl, že již v odvolání namítal, že ve zprávě o daňové kontrole takový popis absentuje, respektive jej představuje pouze formální citace zákona a následné místy až obecné konstatování, že daňový subjekt nesplnil svou zákonnou povinnost a že daň není možné stanovit dokazováním, a tudíž jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Poznamenal, že se ve zprávě o daňové kontrole nedočteme, zda k tomuto závěru správce daně dospěl z hodnocení důkazních prostředků vztahující se k nečitelným dokladům, vkladům podnikatele, počátečnímu stavu pokladny k 1. 1. 2016, výdajům za materiál, výdajům za provozní režii či duplicitním dokladům. Zpráva o daňové kontrole tedy neobsahuje jasný a srozumitelný popis úvahy správce daně, jež ho vedla k závěru, že žalobce nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností.
3. Dále namítal, že se žalovaný pokouší zmíněný zásadní nedostatek zprávy o daňové kontrole „doplnit a nahradit“ v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Úlohou odvolacího orgánu však dle žalobce není zhojovat nedostatky odvoláními napadených rozhodnutí (a s nimi souvisejících zpráv o daňové kontrole či jiných písemností prvostupňových správců daně), nýbrž rozhodovat o zákonnosti či nezákonnosti rozhodnutí vydaných podřízenými správci daně. Pokud pak žalovaný dospěl k závěru, že je nutné závěry správce daně doplnit, měl o tomto doplnění před vydáním vlastního rozhodnutí žalobce seznámit a umožnit mu se k doplněným závěrům vyjádřit, polemizovat s nimi a případně navrhnout doplnění dokazování. Toto právo však žalovaný svým postupem žalobci upřel. Žalobce se tedy až z odůvodnění touto žalobou napadeného rozhodnutí dozvěděl, že dle názoru žalovaného zákonnou povinností, kterou při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil, je povinnost evidovat majetek podle § 7b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), konkrétně povinnost evidovat zásoby. K této údajně nesplněné zákonné povinnosti žalobce uvedl, že předmětné ustanovení nijak přesněji nevymezuje, jakým způsobem má být majetek (zde zásoby) evidován. Jak v průběhu daňové kontroly, tak v podaném odvolání žalobce uváděl, že si sám řídí veškeré své stavební zakázky, sám organizuje nákup materiálu, jeho přepravu na místa výstavby a následnou stavební činnost. Téměř všechny pořizovaný stavební materiál je již v okamžiku nákupu určen na konkrétní v té době v reálném čase realizovanou stavební zakázku, tj. tento materiál není nijak skladován, je přímo dopravován na místa realizace výstavby, kde je bezprostředně nebo jen s velmi malým časovým rozmezím použit. Žalobce zcela výjimečně v kontrolovaných letech pořizoval materiál „na sklad“. Materiál, který měl skladem k 31. 12. 2015 a 31. 12. 2016, inventarizoval a sepsal do sestav „Skladové zásoby k 31. 12. 2015“ a „Skladové zásoby k 31. 12. 2016“. Tím žalobce dostal své zákonné povinnosti uložené mu v § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Pokud správce daně či žalovaný považují žalobcem zvolený způsob evidence zásob za nedostatečný, měli by ve zprávě o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem popsat, proč k takovému závěru dospěli. Ani v jedné ze zmíněných písemností však takový popis není uveden.
4. Dále žalobce uvedl, že v odst. 47 napadeného rozhodnutí žalovaný zmiňuje „zjištěná pochybení“ ve vedení evidence zakázek. Namítal, že neexistuje žádné zákonné ustanovení,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kteřé by daňovým subjektům ukládalo povinnost vést evidenci zakázek. Pokud neexistuje zákonná povinnost vést nějakou evidenci, není jistě možné při případném dobrovolném vedení nějaké evidence vykazovat nějaká pochybení. Už vůbec pak nemohou tato pochybení založit oprávnění správce daně stanovit daň za použití pomůcek.

5. Dále namítal, že vyzývat žalobce, aby prokázal, že veškeré výdaje za nákup materiálu byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je za hranicí zákonnosti. neboť správce daně dle žalobce nemá zákonné oprávnění vyzývat daňové subjekty k prokazování čehokoli. Správce daně musí mít v první řadě pochybnost o nějakém tvrzení daňového subjektu. Tato pochybnost nemůže být libovolná, ale musí být konkrétní a v písemnostech směřujících od správce daně k daňovému subjektu musí být srozumitelně a logicky odůvodněná. Ačkoliv veškeré výdaje za nákup materiálu samozřejmě také jsou konečnou množinou, vymezení výdajů, ke kterým se výzva vztahovala takto široce, bylo podle jeho názoru nepřipustné a výzva samotná pak byla výzvou nezákonnou. I kdyby žalobce na takovou výzvu následně vůbec nereagoval, nemohla by mít tato nereakce pro žalobce negativní důsledek, a to právě pro nezákonnost výzvy samotné. Žalobce však na tuto nezákonnou výzvu reagoval velmi rozsáhlou odpovědí. Všechny doklady vztahující se k nákupu materiálu použitých při realizaci zakázek označil číslem vydané faktury, čímž jednoznačně identifikoval nejen zakázky, na kterých byl tento materiál použit, ale dokonce identifikoval přímo faktury, kterými fakturoval stavební dodávky, při jejichž realizaci byl každý konkrétní materiál spotřebován. Z výše uvedených důvodů nenastala v průběhu daňové kontroly situace, že by žalobce nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze zákonných povinností. V takovém případě nebyl správce daně oprávněn přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek, jelikož nebyly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně tímto způsobem.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedl, že žalobce nesplnil svoji zákonnou povinnost vyplývající z § 7b zákona o daních z příjmů, neboť věrohodným způsobem neprokázal údaje o příjmech, výdajích a o stavu majetku a závazků. První podmínka pro stanovení daně podle pomůcek tedy byla dle žalovaného v případě žalobce splněna. Současně také žalobce nedisponoval takovou evidencí majetku, kterou by byl schopen prokázat, zda výdaje vynaložené na pořízení zásob lze považovat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů. Rovněž ani správce daně neměl k dispozici takové důkazní prostředky, aby mohl zjistit výši skutečně dosažených příjmů žalobce a vynaložených výdajů. S ohledem na tuto skutečnost lze dle žalovaného konstatovat, že žalobce nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře a v takovém rozsahu, že správce daně nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním, čímž byla naplněna rovněž druhá podmínka pro stanovení daně podle pomůcek. K naplnění třetí podmínky pro stanovení daně podle pomůcek pak žalovaný odkázal na strany 25 až 31 zprávy o daňové kontrole, kde je podrobně popsán vlastní výpočet vyčíslení daňové povinnosti daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 a 2016. Na tomto místě žalovaný pouze ve zkratce uvedl, že správce daně využil jako pomůcky dle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu nezpochybněné příjmy a výdaje u dílčího základu daně dle § 8 a § 9 zákona o daních z příjmů za zdaňovací období 2015 a 2016, nezpochybněné výdaje u příjmů dle § 7 zákona o daních z příjmů za zdaňovací období 2015 a 2016, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na výstupu uvedená v podaných daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období 2015 a 2016. Dále správce Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daně dle § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu využil vlastní poznatky získané při správě daní, a to finanční ukazatele stavebnictví v roce 2015 a 2016 zveřejněné Českým statistickým úřadem. Proto byl žalovaný toho názoru, že rovněž třetí podmínka pro stanovení daně podle pomůcek byla v případě žalobce splněna.

7. Žalovaný uvedl, že ani přes poskytnutá vyjádření žalobce a doložení značného množství důkazních prostředků nebyly odstraněny pochybnosti správce daně o tom, že veškeré vykázané výdaje sloužily na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť žalobce nedoložil a neprokázal, na kterých konkrétních zakázkách byl nakoupený materiál použit. Žalobce tudíž neprokázal vazbu vynaložených výdajů s příjmy. Žalovaný byl přitom přesvědčen o tom, že se správce daně dostatečně vypořádal s tím, proč žalobce důkazní břemeno neunesl, neboť na stranách 3 až 24 zprávy o daňové kontrole se správce daně vyčerpávajícím způsobem vyjadřoval, proč není možno jednotlivé důkazní prostředky hodnotit jako vyvracející pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvách k odstranění pochybností. Žalovaný proto s ohledem na rozsah odůvodnění, který věnoval správce daně jednotlivým provedeným důkazním prostředkům ve zprávě o daňové kontrole, zásadně nesouhlasil se žalobcem, že by závěry správce daně nebyly v této zprávě dostatečně odůvodněny. K namítané nepřezkoumatelnosti dodatečných platebních výměrů žalovaný opětovně odkázal na strany 3 až 24 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně uvedl své pochybnosti a současně také uvedl k jednotlivým pochybnostem a důkazním prostředkům, porušení jakého zákonného ustanovení se žalobce dopustil. Není tedy pravdou, že by v rozhodnutí správce daně absentovaly úvahy ohledně porušení zákonné povinnosti žalobce, jak tvrdí žalobce.
8. Zdůraznil, že v žalobcem uváděných odst. 42 až 45 napadeného rozhodnutí provedl pouze citaci příslušných ustanovení zákona, o které následně opírá svoji argumentaci při přezkumu rozhodnutí správce daně ohledně naplnění první podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Proto ani neměl žalovaný jako odvolací orgán povinnost seznámit žalobce dle § 115 odst. 2 daňového řádu v rámci odvolacího řízení, a současně ani nebyla žalobci odeprána možnost vyjádřit se k těmto doplněným či novým zjištěním, jak tvrdí žalobce, neboť se o nová zjištění nejednalo.
9. Žalovaný nesouhlasil se závěry žalobce, že zákon nijak nevymezuje, jakým způsobem mají být zásoby evidovány. Je povinností daňových subjektů, které vedou daňovou evidenci, evidovat majetek dle § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Pojem majetek je přitom dále rozveden v § 7b odst. 2, který se odkazuje na zvláštní právní předpisy o účetnictví. Těmito zvláštními předpisy o účetnictví se pak rozumí § 6 až 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.), pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Dle § 9 této vyhlášky se přitom majetkem rozumí také zásoby. V této souvislosti odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015-29.
10. Nesouhlasil s argumentací žalobce, že mu byla doměřena daň z důvodu nevedení evidence zakázek. Žalobci byla doměřena daň z toho důvodu, že neunesl důkazní břemeno, které jej tížilo. Bylo výlučně na žalobci, aby prokázal, že výdaj jím uplatněný je daňově účinný, tedy aby prokázal nejen, že takový výdaj vynaložil, ale i to, zda jej vynaložil za nákup skutečného zboží nebo že služba byla reálně poskytnuta. Daňový subjekt musí také prokázat vazbu daného výdaje na příjem, případně na předpoklad příjmů (např. zásoby). Je zcela v dispozici daňového subjektu, jakou evidenci si povede, ale tato musí prokazovat požadované skutečnosti, tj. faktické vynaložení výdaje a jeho vazbu na příjem. V případě žalobce řádné Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nevedení evidence zakázek způsobilo, že skladová evidence jako povinná zákonná evidence majetku nebyla schopna prokázat návaznost výdajů žalobce na jeho zdanitelné příjmy, a tím ani jejich daňovou uznatelnost. Žalovaným ani správcem daně tedy žalobci nebylo vytýkáno nevedení této evidence jako takové, nýbrž skutečnost, že povinně vedená evidence nebyla schopná prokázat oprávněnost výdajů žalobce jako daňově uznatelných.

11. K žalobcem namítané přílišné obsáhlosti, resp. rozsáhlosti výzvy k odstranění pochybností, žalovaný uvedl, že výzva ze dne 9. 4. 2020 byla vydána v rámci daňové kontroly. Tato daňová kontrola přitom byla zahájena v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 a 2016. Předmětnou výzvou požadoval správce daně doložit skutečnosti tvrzené žalobcem v jeho řádném daňovém tvrzení. Tyto skutečnosti je přitom dle § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokazovat žalobce jako daňový subjekt. Správce daně tedy vyzýval žalobce k doložení skutečností, k jejichž doložení byl žalobce ze zákona povinen, avšak tuto povinnost nesplnil. Dle žalovaného tedy není možno onu výzvu považovat za nezákonnou z důvodu rozsahu skutečností, které má žalobce jako daňový subjekt povinnost předložit.

Posouzení věci soudem

12. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
13. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
14. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Soud se nejprve zabýval obecně formulovanou námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí daňových orgánů. Soud po podrobném prostudování správního spisu, žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i dodatečných platebních výměrů a zprávy o daňové kontrole konstatuje, že daňové orgány naprosto srozumitelným a přezkoumatelným způsobem ve svých rozhodnutích uvedly právní úvahy, na jejichž základě v projednávané věci došlo k doměření daně z příjmu a ke zjištění, že žalobcem předložená evidence byla nedostatečná a neprůkazná. Žalovaný se též vypořádal se všemi odvolacími námitkami, jež žalobce uplatnil v odvolacím řízení. K námitce žalobce, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje jasný a srozumitelný popis úvahy správce daně, jež ho vedla k závěru, že žalobce nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze zákonných povinností, soud uvádí, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole jednoznačně popsal, že žalobce v průběhu daňové kontroly uvedl, že evidenci materiálu má pouze v poznámkách vedených podle zakázek, jejichž kopii předložil správci daně. Správce daně kontrolou těchto poznámek zjistil, že tato evidence obsahuje nesrovnalosti a nelze tuto evidenci považovat za evidenci nahrazující Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

evidenci skladovou. Ze zjištění správce daně vyplynulo, že k jednotlivým zakázkám nelze přiřadit jednotlivé druhy materiálu a nelze stanovit, za jakou cenu byl tento materiál odběratelům dodáván. Správce daně popsal konkrétní nesrovnalosti a pochybnosti ke konkrétním dokladům ve zprávě o daňové kontrole v části nazvané „Výdaje za materiál“. Ze zprávy o daňové kontrole se dále podává, že žalobce nesplnil povinnost evidovat majetek plynoucí z § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve kterém je uvedeno, že daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o příjmech, výdajích, majetku a závazcích; žalobce tedy nesplnil zákonnou povinnost vyplývající z § 7b zákona o daních z příjmů, neboť věrohodným způsobem neprokázal údaje o příjmech, výdajích a o stavu majetku a závazků. Soud tak nesouhlasí se žalobcem v tom, že by zpráva o daňové kontrole neobsahovala úvahu správce daně o tom, jakou zákonnou povinnost žalobce nesplnil. Daná námitka žalobce je proto nedůvodná.

16. Pokud žalobce namítal, že úlohou odvolacího orgánu není zhojovat nedostatky odvoláními napadených rozhodnutí, nelze se ním ani v tomto směru souhlasit. Soud zdůrazňuje, že specifikem odvolacího daňového řízení je nemožnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc k dalšímu řízení prvoinstančnímu správnímu orgánu (srov. § 116 odst. 1 daňového řádu). Judikatura správních soudů pak stojí na tom, že v odvolacím daňovém řízení musí existovat možnost napravit procesní pochybení prvoinstančního správního orgánu. V opačném případě by byl výsledkem zcela absurdní závěr, že vzniklá pochybení již nelze nijak napravit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010–73). Žalovaný tak jako odvolací orgán může např. i doplňovat úvahy správce daně nebo zhojovat nedostatky v dokazování.
17. Soud dále upozorňuje na § 114 odst. 4 daňového řádu, podle něhož směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.
18. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
19. Žalovaný byl dle § 114 odst. 4 daňového řádu povinen, jelikož žalobce napadl odvoláními dodatečné platební výměry, kterými byla žalobci doměřena daň dle pomůcek, přezkoumat dodatečné platební výměry pouze ve výše uvedeném omezeném rozsahu. Takto žalovaný postupoval a shledal, že byly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek a že použité pomůcky byly přiměřené. Důležité je konstatovat, že jak správce daně, tak i žalovaný měli shodný názor o oprávněnosti stanovení daně dle pomůcek. Žalovaný proto nezaujal odlišný právní názor než správce daně, a nelze tak hovořit ani o tom, že změna právního názoru ovlivnila napadené rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Soud též zdůrazňuje, že žalovaný v odvolacím řízení neprováděl žádné dokazování.
20. Jestliže odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování neprovádí, povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, z nichž tyto skutečnosti plynou, před vydáním rozhodnutí o odvolání nemá (srov. bod 68 a 70 rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017–52, publ. pod č. 4053/2020 Sb. NSS). Jelikož žalovaný v odvolacím řízení dokazování neprováděl a ani nedospěl k jinému právnímu názoru oproti

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

správci daně, neměl proto jako odvolací orgán povinnost seznámit žalobce dle § 115 odst. 2 daňového řádu v rámci odvolacího řízení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, a současně ani nebyla žalobci odepřena možnost vyjádřit se k těmto doplněným či novým zjištěním, jak tvrdí žalobce, neboť se o žádná nová zjištění nejednalo. Ani tyto námitky žalobce proto nejsou důvodné.

21. Soud poukazuje na to, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy ji nelze stanovit dokazováním. Odvolací orgán nejprve zkoumá, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a dále to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009-81, či ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90). Žalovanému ani soudům nepřisluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, publ. pod č. 1356/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt proto může zásadně polemizovat pouze s výslednou daňovou povinností, a je tudíž povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. V řízeních o opravných prostředcích proto lze dosáhnout nápravy toliko jednoznačných excesů. Daňový subjekt tak má zacílit svá tvrzení na skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, či ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).
22. K námitkám žalobce týkajícím se průkaznosti jeho daňové evidence, soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, v němž bylo uvedeno: *„Účelem daňové evidence je zajištění zjištění základu daně, přičemž podle uvedeného ustanovení daňová evidence obsahuje: a) údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) údaje o majetku a dlužích. Smyslem a účelem daňové evidence je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu, kterým je - zjednodušeně řečeno - hospodaření daňového subjektu. Daňovou evidenci by měl poplatník vždy vést tak, aby na jejím základě bylo možné zjistit dílčí základ daně a poplatník byl schopen prokázat a doložit všechny s tím související skutečnosti, tj. jak dosažené příjmy, tak částky uplatněné jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Součástí daňové evidence by proto měly být i příslušné doklady (vystavené a přijaté faktury, doklady o hotovostních a bezhotovostních platbách, o provedených zápočtech apod.). Daňový subjekt splní svoji důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svou daňovou evidencí, ledaže správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou evidence daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém případě jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí evidence nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými.“*
23. Podle § 7b zákona o daních z příjmů zajišťuje daňová evidence zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích (odst. 1). Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak (odst. 2). Zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků provede poplatník k

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů (odst. 4). Z uvedeného plyne, že žalobce byl povinen vést evidenci i o majetku a závazcích.

24. K námitkám týkajícím se evidence majetku a evidence zakázek soud poukazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, publ. pod č. 4140/2021 Sb. NSS, v němž je uvedeno následující: „*Hned zkraje NSS konstatuje, že není důvodná kategorická námitka stěžovatelky, že nemusela vést skladovou evidenci. Dle § 7b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, daňová evidence obsahuje údaje jednak o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, jednak o majetku a závazcích, resp. po novele účinné od 1. 1. 2014 o dlužích. Hovoří-li § 7b odst. 1 písm. b) o majetku, nepochybně pod tento termín spadají i zásoby zboží, které jsou tzv. krátkodobým či oběhovým majetkem. Dle § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak. Zákon v poznámce pod čarou odkazuje na § 6 až 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Ust. § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. reguluje pravidla o účtování o zásobách. Daňovým subjektům dává na výběr mezi průběžným vedením skladové evidence (způsob A) a periodickou evidencí tzv. kontrolou korunou (způsob B). Dle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. platí, že o zásobách se účtuje průběžně způsobem A, nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona. V obou případech tedy právní předpisy zdůrazňují, jak podtrhnul NSS, potřebu vést skladovou evidenci o zásobách tak, aby z ní bylo možno rozhodné údaje o stavu skladu vyčíst i v průběhu zdaňovacího období, nikoliv jen na jeho konci po sepsání inventurních soupisů, jak se nesprávně domnívá stěžovatelka (srov. podobně v případech, kdy daňové subjekty nevedly účetnictví, např. rozsudky ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009-81, či ze dne 27. 7. 2012, č. j. 7 Afs 10/2012-45; k povinnosti vést skladovou evidenci za předcházející úpravy za pomoci tzv. účetních standardů srov. také rozsudek ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 68/2010-174, BEMAJA).*
25. I daňové subjekty, které vedou daňovou evidenci dle § 7b zákona o dani z příjmů, tedy mají povinnost průkazně vést evidenci majetku (jinak řečeno i skladovou evidenci). Musí ji vést tak, že výdaje na pořízení zboží i příjmy související s prodejem zboží uvedené v daňové evidenci a promítnuté do základu daně budou odpovídat údajům a částkám, které lze získat z tzv. skladové evidence. Pro správce daně je tedy jedním z rozhodujících důkazních prostředků právě skladová evidence. Z ní je možné zjistit, kdy a na základě jakého dokladu byla zásoba (zboží) „naskladněna“ a „vyskladněna“ a ve spojení s označením pořizovacích a prodejních dokladů je možné dohledat osud „vyskladněné“ zásoby (zboží). Daňový subjekt musí vést stav zásob tak, aby bylo možné kdykoli v průběhu zdaňovacího období stav zásob a jejich ocenění prokázat. Jakkoli stěžovatelka prodávala celou řadu položek, které měly nákupní či prodejní cenu v řádu desítek či několika málo stovek korun, rozhodně nelze považovat za nepřiměřené, aby o takto nakupovaných a prodávaných zásobách vedla řádnou skladovou evidenci. Ostatně skladovou evidenci musí vést i restaurace, řemeslníci či výrobní podniky, v nichž je vedení skladové evidence např. s ohledem na rychlou zkázu surovin či přirozené úbytky o poznání složitější (srov. např. rozsudky ze dne 12. 12. 2019, č. j. 10 Afs 253/2019-39, SWISS Restaurant, bod 27; ze dne 11. 1. 2018, č. j. 4 Afs 122/2017-46; či již cit. rozsudek 7 Afs 10/2012). Není tedy pravda, že stěžovatelka nepotřebovala vést skladovou evidenci. Právní Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

předpisy jí jen – na rozdíl od daňových subjektů, které vedou účetnictví – nestanovují přesnou metodu vedení skladové evidence.

26. *Stěžovatelčinou primární povinností bylo řádně vést daňovou evidenci. Řádně měla evidovat nejen skutečněná a přijatá zdanitelná plnění, ale také majetek (tedy mimo jiné i zásoby, jež jsou jeho součástí). Způsob vedení evidence zásob musí být přesvědčivý a průkazný.“*
27. Nelze tedy souhlasit se žalobcem v tom, že nemusí vést průběžnou evidenci stavu zásob, ale že postačí, pokud provede zjištění skutečného stavu zásob na konci roku, neboť jen zcela výjimečně v kontrolovaných obdobích pořizoval materiál „na sklad“. Soud se ztotožňuje s daňovými orgány, že z podkladů doložených žalobcem nebylo zřejmé, na jaké zakázky byl veškerý nakoupený materiál spotřebován v kontrolovaných letech, doložení počátečního a konečného stavu zásob a jejich pohyb, doložení, že veškeré výdaje za nákup materiálu byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, doložení, že uvedené položky provozní režie vykázané v daňové evidenci jako daňový výdaj souvisí s vykázanými příjmy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud zdůrazňuje, že pouze průkazně vedená evidence majetku (zásob) bezpochybností prokáže, zda zásoby byly prodány, či spotřebovány (zdanitelné příjmy), nebo zůstaly na skladě (zápis o skutečném stavu zásob), popř. došlo ke škodám či k likvidaci zboží (porovnáním stavu skutečného se stavem dle daňové evidence). Bez průkazně vedené evidence majetku pak není ani žalobce schopen prokázat, zda výdaje vynaložené na pořízení zásob lze považovat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů. Soud pro úplnost poznamenává, že žalobce v průběhu daňové kontroly předložil správci daně jako důkazní prostředek poznámky podle zakázek, z nichž mělo být zřejmé, jaký materiál a jaké služby měly být spotřebovány ke konkrétní faktuře. Správce daně tyto poznámky k zakázkám vyhodnotil jako evidenci, kterou nelze považovat za evidenci dostatečně prokazující, že výdaje na nákup materiálu byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a že odpovídají vykazovaným příjmům. Ve zprávě o daňové kontrole na stranách 12 až 16 správce daně uvedl konkrétní příklady toho, proč nebyla evidence poznámek k zakázkám uznána jako evidence nahrazující skladovou evidenci, na kterou soud v podrobnostech odkazuje.
28. Z § 24 zákona o daních z příjmů tak jednoznačně plyne, že za výdaje snižující základ daně poplatníka lze uznat pouze takové výdaje, které poplatník – 1. skutečně vynaložil, 2. vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3. vynaložil v daném zdaňovacím období, 4. o nichž tak zákon stanoví. Aby mohl být výdaj uznán za výdaj daňový, musí být prokázána současná existence všech zmíněných podmínek. Je výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že výdaj jím uplatněný je daňově účinný, aby tedy prokázal nejen, že takový výdaj vynaložil, ale i to, zda jej vynaložil za nákup skutečného zboží nebo že služba byla reálně poskytnuta. Daňový subjekt musí také prokázat vazbu daného výdaje na příjem, případně na předpoklad příjmů (např. zásoby). Daňový subjekt přitom prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je zcela v dispozici daňového subjektu, jakou evidenci si povede, ale tato musí prokazovat požadované skutečnosti, tj. faktické vynaložení výdaje a jeho vazbu na příjem. Z obsahu správního spisu tudíž vyplývá, že žalobce nevedl daňovou evidenci, evidenci zakázek ani neuváděl na vystavených fakturách konkrétní spotřebovaný materiál, a nenaplnil tak požadavek § 7b zákona o daních z příjmů o evidenci majetku a neunesl své důkazní břemeno.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

29. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
30. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určující je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
31. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Správci daně v obecné rovině svědčí oprávnění požadovat po daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
32. Žalobce namítal, že výzva, kterou po něm správce daně požadoval prokázat, že veškeré výdaje za nákup materiálu byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je za hranicí zákonnosti. Soud podotýká, že tato námitka žalobce se zjevně týká toliko výzvy k prokázání skutečností ze dne 9. 4. 2020 (nikoliv tedy dřívější výzvy ze dne 17. 7. 2019), a to nadto jen bodu 1.1. písm. b). Soud zdůrazňuje, že žalobce při formulaci této

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

námítka přehlíží, že správce daně popsal, že v rámci místního šetření dne 23. 1. 2019 byla předložena sestava „Skladové zásoby k 31. 12. 2015“ a „Skladové zásoby k 31. 12. 2016“. Z dokladů prokazujících nákup materiálu správce daně zjistil, že materiál byl nakupován od různých dodavatelů za odlišné ceny a název materiálu v předložené sestavě není přesně specifikován. Správce daně pak po žalobci požadoval přiřadit k jednotlivým položkám uvedeným v sestavě „Skladové zásoby k 31. 12. 2015“ ve výši 220 530 Kč nákupní doklady, případně jakým způsobem byla cena za měrnou jednotku stanovena. Dále správce daně poukázal na to, že žalobcem nebyly doloženy veškeré podklady k fakturaci, byl nakupován materiál na zakázky, které nebyly vyfakturovány, nebyla předložena skladová evidence a nebyl přiřazen veškerý nakoupený materiál. Proto správce daně k výše uvedeným skutečnostem požadoval po žalobci doložit a jakýmkoliv důkazními prostředky prokázat, že veškeré výdaje za nákup materiálu byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že odpovídají vykázaným příjmům a že bylo postupováno v souladu s § 5 a § 23 téhož zákona.

33. Správce daně, jelikož žalobce nepředložil daňovou evidenci dle § 7b zákona o daních z příjmů, nemohl zjistit, na kterých konkrétních zakázkách byl žalobcem nakoupený materiál použit, a neprokázal tudíž vazbu vynaložených nákladů na jeho příjmy. Správce daně tak měl pochybnosti o tom, že veškeré žalobcem deklarované výdaje sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů. Správci daně tak vznikly oprávněné pochybnosti o oprávněnosti zahrnutí veškerých výdajů spojených s pořízením materiálů do daňově uznatelných výdajů a zahrnutí veškerých tržeb do příjmů, a tím i o správnosti vykazovaného základu daně. Popsané pochybnosti správce daně shledal soud důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak dle soudu unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. Nedůvodná je tak námitka, že by výzva k prokázání skutečností týkající se toho, aby žalobce prokázal, že veškeré výdaje za nákup materiálu byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je za hranicí zákonnosti.
34. Soud pro úplnost poznamenává, že žalobce neuplatnil námitky týkající se nesprávnosti výše stanovené daně dle pomůcek či že by výsledná daň byla nepřiměřená. Soud se tak nezabýval tím, zda výsledná daňová povinnost, která byla žalobci stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena.
35. Soud neprovedl k návrhu žalobce dle § 52 odst. 1 s. ř. s. dokazování správními spisy daňových orgánů, neboť správními spisy se dokazování v soudním řízení správním neprovádí. Vychází-li totiž soud ve správním soudnictví z údajů a listin obsažených ve správním spisu, nejedná se o dokazování ve smyslu nadepsaného ustanovení s. ř. s. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015-56, ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75). Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením řízení správního, přičemž správní spis je obrazem a výsledkem správního řízení, dokládající skutkový stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2019, č. j. 3 Afs 194/2017-25).
36. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
37. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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 nejblíže 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.

Ústí nad Labem 12. března 2024

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.