



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci

žalobkyně: **DAHA-REAL s. r. o.**, IČO: 28174551
sídlem Mánesova 812/6, 120 00 Praha 2
zastoupené advokátem JUDr. Mgr. Filipem Rigelem, Ph.D.
sídlem Teplého 2786, 530 02 Pardubice

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

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 9. 2022, č. j. 32670/22/5300-21444-711275,

takto:

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

Odůvodnění:

- I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 26. 10. 2022 u Městského soudu v Praze (dále jen „soud“) domáhala přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 1. 9. 2022, č. j. 32670/22/5300-21444-711275 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně ze dne 7. 9. 2021 (dále jen „odvolání“) proti 21 dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dne 23. 8. 2021, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a současně stanovena povinnost uhradit penále za zdaňovací období leden až duben 2016, červen až prosinec 2016, leden až září 2017 a listopad 2017 (dále jen „dodatečné platební výměry“). Napadeným rozhodnutím žalovaný jednak (pod výroky I. a XII. až XXI.) zrušil 11 dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období leden 2016, leden až září 2017 a listopad 2017 (č. j. 7008956/21/2002-52522-107739, č. j. 7010024/21/2002-52522-107739, č. j. 7010061/21/2002-52522-107739, č. j. 7010120/21/2002-52522-107739, č. j. 7010179/21/2002-52522-107739, č. j. 7010233/21/2002-52522-107739, č. j. 7010440/21/2002-52522-107739, č. j. 7010487/21/2002-52522-107739, č. j. 7010550/21/2002-52522-107739, č. j. 7010609/21/2002-52522-107739, č. j. 7010662/21/2002-52522-107739) a řízení zastavil a jednak (pod výroky II. až XI.) změnil 10 dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období únor až duben 2016 a červen až prosinec 2016 (č. j. 7009043/21/2002-52522-107739, č. j. 7009139/21/2002-52522-107739, č. j. 7009359/21/2002-52522-107739, č. j. 7009415/21/2002-52522-107739, č. j. 7009522/21/2002-52522-107739, č. j. 7009587/21/2002-52522-107739, č. j. 7009790/21/2002-52522-107739, č. j. 7009845/21/2002-52522-107739, č. j. 7009910/21/2002-52522-107739, č. j. 7009974/21/2002-52522-107739), a to tak, že výši stanovené daně a výši penále snížil.

II. Napadené rozhodnutí

2. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalobkyně *první odvolací námitkou* namítala, že unesla své důkazní břemeno stran prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH a zdůraznila, že v daňovém řízení je třeba vycházet z určité dostatečné míry pravděpodobnosti a po daňovém subjektu (zde žalobkyni) nelze požadovat prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou. Žalobkyně následně poukázala na množství jednotlivých důkazů ve vztahu k plněním od jednotlivých dodavatelů a uvedla, že naopak správce daně své důkazní břemeno neunesl, když neidentifikoval vážné a důvodné pochybnosti zpochybňující soulad se skutečností.
3. Ve *druhé odvolací námitce* žalobkyně uvedla, že v řízení před správcem daně nedošlo k projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 18. 8. 2021, č. j. 3913847/21/2114-60561-204390 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“). Žalobkyně postrádala informaci o tom, že dokazování již bylo ukončeno a že je možno přikročit k vydání Zprávy o daňové kontrole. Dle žalobkyně došlo v reakci na výsledek kontrolního zjištění k „masivnímu“ dokazování a bylo zcela na místě žalobkyni informovat o tom, jak je toto doplněné dokazování hodnoceno, aby mohla na případná zjištění dále adekvátně reagovat.
4. Závěrem odvolání žalobkyně navrhla, aby žalovaný dodatečné platební výměry zrušil a řízení zastavil, případně věc vrátil správci daně.
5. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 2. 9. 2022. Žalovaný k *první odvolací námitce* zrušil 11 a změnil 10 dodatečných platebních výměrů, jak je uvedeno shora. Žalovaný uvedl, že vzal v potaz oblast zpochybněné hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně (fakticita) a následně hodnotil důkazy ve spisovém materiálu a hodnocení správce daně zachycené ve Zprávě o daňové kontrole. Tímto úhlem pohledu bylo žalovaným

shledáno, že některé dílčí námitky žalobkyně jsou důvodné. Pouze v případě plnění od dvou dodavatelů (LEAVING s. r. o. a Evženie, spol. s r. o.) bylo žalovaným zjištěno, že žalobkyně neprokázala nárok na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

6. *Druhé odvolací námitce* žalovaný přisvědčil v tom směru, že správce daně měl vyhotovit doplněný výsledek kontrolního zjištění a umožnit žalobkyni se k němu vyjádřit, což správce daně neučinil. Dle žalovaného se nicméně nejednalo o vadu, která by měla vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů. Žalovaný dále doplnil, že se jednalo o vadu odstranitelnou, jelikož v tomto případě nedošlo k zásahu do procesních práv žalobkyně, neboť žalobkyně měla právo proti závěrům správce daně brojit v rámci odvolání, což žalobkyně také učinila. K tomu pak dále žalovaný uvedl, že s tímto závěrem seznámil žalobkyni v rámci Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 16. 5. 2022, č. j. 18615/22/5300-21444-712211 (dále jen „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi“) a poskytl jí prostor pro realizaci práva vyjádřit se k doplněnému výsledku kontrolního zjištění obsaženému ve Zprávě o daňové kontrole ve lhůtě stanovené v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Žalobkyně na Seznámení se zjištěnými skutečnostmi nijak nereagovala. Tímto měl žalovaný za to, že učinil vůči žalobkyni maximum, aby mohla realizovat svá zákonná práva v probíhajícím daňovém řízení.

III. Žaloba

7. Proti napadenému rozhodnutí v rozsahu výroků II. až XI., kterými žalovaný změnil 10 dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období únor až duben 2016 a červen až prosinec 2016, podala žalobkyně včasnou žalobu.
8. Přestože úvodem žaloby žalobkyně zopakovala své přesvědčení, že unesla důkazní břemeno ve vztahu ke všem dodavatelům, jejichž dodaná zdanitelná plnění byla u žalobkyně předmětem kontroly, výslovně vymezila, že skutkově obsáhlou problematiku věci obsahem žaloby nečiní. V podané žalobě tak žalobkyně brojila toliko proti procesním pochybením správce daně v průběhu řízení v prvním stupni.
9. *První žalobní námitkou* žalobkyně namítala, že po rozsáhlém doplnění dokazování nebyl vydán upravený výsledek kontrolního zjištění, se kterým by byla žalobkyně seznámena a ke kterému by se mohla vyjádřit. Správce daně proto nepostupoval dle žalobkyně v souladu s § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“), což v napadeném rozhodnutí přiznal i žalovaný. Uvedené pochybení zamýšlel žalovaný napravit vydáním Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a poskytnutím možnosti žalobkyni se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit. Tuto (samotným žalovaným přiznanou) vadu řízení před správcem daně však dle názoru žalobkyně nelze překlenout v odvolacím řízení. Žalobkyně uvedla, že jde o období § 36 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), dle kterého zejména platí, že účastníkům musí být před vydáním rozhodnutí ve věci dána možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí. Náprava věci v odvolacím řízení proto není možná, což plyne dle žalobkyně z jí citované judikatury k § 36 odst. 3 správního řádu i z judikatury k daňovému řádu, neboť daňový subjekt přichází o jednu instanci. Možnost vyjádřit se k finálnímu výsledku kontrolního zjištění, který je zachycen ve Zprávě o daňové

kontrole, je také v rozporu s jasnou dikcí § 88 odst. 4 daňového řádu, který výslovně přikazuje možnost vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění.

10. Ve *druhé žalobní námitce* žalobkyně uvedla, že odepření možnosti žalobkyně vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění bylo navíc účelové. Daňová kontrola byla zahájena dne 26. 9. 2018. Dodatečné platební výměry byly vydány 23. 8. 2021, tedy asi měsíc před vypršením lhůty ke stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně měla proto za to, že pokud by měl správce daně znovu vydat opravený výsledek kontrolního zjištění a zaslat ho žalobkyni k vyjádření s poskytnutím přiměřené lhůty, pak by právo na stanovení daně prekludovalo. Proto ukončení daňové kontroly (bez opakovaného vydání dosavadního výsledku kontrolního zjištění) je dle žalobkyně jen zastřeným úkonem.
11. Závěrem žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí v rozsahu výroků II. až XI. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 20. 12. 2022 předně reagoval z procesní opatrnosti i na poznámku žalobkyně stran unesení důkazního břemene u všech dodavatelů. Následně se žalovaný vyjádřil k samotným žalobním námitkám.
13. K *první žalobní námitce* žalovaný uvedl, že poskytl žalobkyni v rámci Seznámení se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 daňového řádu možnost se dodatečně k doplněnému výsledku kontrolního zjištění vyjádřit. Žalobkyně však této možnosti nikterak nevyužila. Žalobkyně mohla svá procesní práva dle § 88 odst. 4 daňového řádu uplatnit v rámci odvolacího řízení. Opravný systém v rámci daňového řádu je systémem apelačním, tj. dovoluje přezkoumání rozhodnutí po skutkové i právní stránce. Nadřízený orgán může rozhodnutí změnit, potvrdit i zrušit. Jelikož daňový řád připouští i rozhodovací modalitu „změnit“, je zřejmé, že daňové řízení před správcem daně a odvolacím orgánem tvoří jeden koherentní celek (srov. např. rozsudek NSS, č. j. 9 Afs 166/2017–29). O tom ostatně svědčí i § 115 daňového řádu. V daném případě byla žalovaným shledána vada v dokazování – vada odstranitelná. Žalovaný coby odvolací orgán dal proto žalobkyni možnost (§ 115 daňového řádu), aby modifikovala skutkový stav, namítala-li, že byla o toto ochuzena (§ 88 odst. 4 daňového řádu). Pakliže žalobkyně této možnosti nevyužila, ba dokonce se ani o to nepokusila, nelze její pasivitu dávat k tíži žalovanému.
14. Ve vztahu ke *druhé žalobní námitce* žalovaný označil tvrzení o účelovosti postupu správce daně z důvodu blížící se prekluze práva stanovit daň za spekulaci. Žalovaný zdůraznil, že správce daně byl v dobré víře ve správnost procesního postupu, kterou je nutné reflektovat a která se presumuje [srov. základní zásady správy daní, zejm. zásada zákonnosti (§ 5 odst. 1 daňového řádu)]. Žalovaný dodal, že i nezákonné rozhodnutí o stanovení daně (platební výměr / dodatečný platební výměr) prodlužuje lhůtu pro stanovení daně (viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 154/2020-24, bod [15] a násl.). Ze závěrů tohoto rozsudku též plyne, že pokud vehementní procesní aktivita daňového subjektu (zde žalobkyně) neustále přibližuje okamžik marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, tím spíše (a *minori ad maius*) nelze spatřovat účelovost vydání rozhodnutí o stanovení daně na sklonku lhůty pro stanovení daně.
15. Žalovaný závěrem navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

16. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s., osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
17. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili (souhlas žalobkyně byl v souladu s § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. presumován). Soud v projednávané věci vyšel z podkladů obsažených ve správním spise, které pro posouzení a rozhodnutí věci shledal dostatečnými. Správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008–117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
18. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující pro rozhodnutí ve věci relevantní skutečnosti.
19. Dne 26. 9. 2018 byla u žalobkyně Protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 4367856/18/2114-60561-205939 vydaným Finančním úřadem pro Středočeský kraj podle § 87 odst. 1 daňového řádu zahájena daňová kontrola. Daňovou kontrolu vedl Finanční úřad pro Středočeský kraj, nikoliv Finanční úřad pro hlavní město Prahu, který následně vydal dodatečné platební výměry (§ 8 odst. 2 věta druhá ve spojení s § 10 odst. 4 písm. b) zák. č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů).
20. Po proběhlém šetření bylo žalobkyni dne 17. 3. 2020 zasláno Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění č. j. 1171416/20/2114-60561-204390, jehož přílohou byl Výsledek kontrolního zjištění (dále jen „První seznámení“). Téhož dne byla žalobkyni rozhodnutím č. j. 1171417/20/2114-60561-204390 stanovena lhůta k vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyně se k Výsledku kontrolního zjištění vyjádřila dne 29. 5. 2020, doložila doklady a navrhla provedení svědeckých výpovědí a doplnění zjištění, které správce daně postupně provedl.
21. Dne 18. 8. 2021 bylo žalobkyni doručeno Oznámení o ukončení daňové kontroly č. j. 3916406/21/2114-60561-205939 (dále jen „Oznámení o ukončení daňové kontroly“). K Oznámení o ukončení daňové kontroly byla přiložena Zpráva o daňové kontrole. Následně vydal správce daně dne 23. 8. 2023 dodatečné platební výměry.
22. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně včasné odvolání, na které reagoval žalovaný vydáním Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 16. 5. 2022, č. j. 18615/22/5300-21444-712211, ve kterém uvedl, že po Prvním seznámení žalobkyně s Výsledkem kontrolního zjištění došlo k významnému doplnění dokazování (viz písemnosti založené ve spisu správce daně pod pořadovým číslem 30 až 110), což ostatně odráží i text Zprávy o daňové kontrole, kdy obsahu Výsledku kontrolního zjištění odpovídá pouze 178 z celkových 261 stran. S ohledem na to žalovaný konstatoval, že v tomto případě došlo na základě vyjádření žalobkyně ze dne 29. 5. 2020 k podstatné změně výsledku kontrolního zjištění, v důsledku čehož měl správce daně dle § 88 odst. 5 daňového řádu ve spojení s odst. 1 až 4 cit. ustanovení před vydáním Zprávy o daňové kontrole vyhotovit doplněný výsledek kontrolního zjištění a umožnit žalobkyni se k němu vyjádřit, což správce daně neučinil. Žalovaný dodal, že se jedná o vadu odstranitelnou. Podáním odvolání byla tato procesní vada dle žalovaného zhojena. Žalovaný dále uvedl, že v souladu se zásadou vstřícnosti s tímto zjištěním žalobkyni seznamuje a poskytl jí procesní

prostor pro realizaci práva vyjádřit se k doplněnému výsledku kontrolního zjištění před vydáním napadeného rozhodnutí. Žalobkyně na výzvu nereagovala.

23. Následovalo vydání žalobou napadeného rozhodnutí, jak je uvedeno shora.
24. Při posouzení věci vycházel soud z následující právní úpravy.
25. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, „[s]právce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.“
26. Dle § 88 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, „[n]a žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.“
27. Dle § 88 odst. 1 daňového řádu „[s]právce daně na základě provedené kontrolní činnosti sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů.“
28. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu „[p]okud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření.“
29. Dle § 88 odst. 4 daňového řádu „[d]aňový subjekt je v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění oprávněn zejména a) vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, b) podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění.“
30. Dle § 88 odst. 5 daňového řádu „[d]ojde-li na základě vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění k podstatné změně tohoto výsledku, postupuje se podle odstavců 1 až 4.“
31. Dle § 88a odst. 1 daňového řádu „[d]aňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou.“
32. Dle § 88a odst. 4 daňového řádu „[d]ojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, může správce daně doručit rozhodnutí o stanovení daně spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly.“
33. Dle § 115 odst. 1 daňového řádu „[v] rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.“
34. Dle § 115 odst. 2 daňového řádu „[p]rovádí-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 prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“
35. Dle § 262 daňového řádu „[p]ři správě daní se správní řád nepoužije.“
36. Dle § 36 odst. 3 věta první správního řádu „[n]estanoví-li zákon jinak, musí být účastníkům před vydáním rozhodnutí ve věci dána možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí; to se netýká

žadatele, pokud se jeho žádosti v plném rozsahu vyhovuje, a účastníka, který se práva vyjádřit se k podkladům rozhodnutí vzdal.“

37. Dle § 82 odst. 4 správního řádu *„[k] novým skutečností a k návrhům na provedení nových důkazů, uvedeným v odvolání nebo v průběhu odvolacího řízení, se přihlédne jen tehdy, jde-li o takové skutečnosti nebo důkazy, které účastník nemohl uplatnit dříve. Namítá-li účastník, že mu nebylo umožněno učinit v řízení v prvním stupni určitý úkon, musí být tento úkon učiněn spolu s odvoláním.“*
38. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu *„[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“*
39. Dle § 148 odst. 3 daňového řádu *„[b]yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“*
40. Soud o věci uvažil následovně.
41. Předně soud ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí některou z vad, jejichž existenci je povinen zkoumat z úřední povinnosti ve smyslu § 76 s. ř. s. Jelikož soud neshledal důvody pro to, aby zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení, které by bránily jeho přezkoumání v rozsahu namítaných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009–84), přikročil k vlastnímu přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích žalobkyní uplatněných námitek.
42. K první žalobní námitce soud předesílá, že není sporu o tom, zda došlo v řízení před správcem daně k nezákonnému procesnímu postupu – správce daně byl povinen vyhotovit doplněný výsledek kontrolního zjištění a umožnit žalobkyni se k němu vyjádřit (§ 88 daňového řádu), což neučinil. Uvedené dle odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz str. 46) i dle obsahu vyjádření k žalobě žalovaný nikterak nerozporuje. Podstatou věci je, zda žalovaný mohl uvedené pochybení správce daně napravit v rámci odvolacího řízení postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu.
43. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) je správní řízení *„ovládáno zásadou jednotnosti řízení. Tato zásada znamená, že řízení představuje jeden celek až do vydání rozhodnutí a pojímá se dohromady (ve svém komplexu). Jako jeden celek jsou vnímána též všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (srov. např. rozsudek ze dne 15. 3. 2017, čj. 5 Azs 270/2016-39). V zásadě tedy není vyloučeno, aby odvolací správní orgán napravit vady řízení před správním orgánem prvního stupně. Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, čj. 5 Afš 16/2003-56, a rozsudky ze dne 28. 12. 2007, čj. 4 As 48/2007-80, ze dne 26. 3. 2008, čj. 9 As 64/2007-98, či ze dne 29. 11. 2012, čj. 4 Ads 97/2012-66), případné nedostatky odůvodnění prvostupňového rozhodnutí mohou být napraveny druhostupňovým rozhodnutím, jelikož rozhodnutí správních orgánů prvního a druhého stupně tvoří jeden celek. To platí tím spíše, když odvolací orgán vychází ze stejného spisového materiálu, resp. stejných skutkových zjištění jako správní orgán prvního stupně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2017, čj. 7 Azs 86/2017-33)“* (viz rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2019, č. j. 1 Azs 459/2018-26). Odvolací správní orgán je proto *„oprávněn provést určité dílčí korekce odůvodnění rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, jestliže jinak dojde k závěru, že odůvodnění odvoláním napadeného rozhodnutí není v rozporu s*

právními předpisy a je správné. V této souvislosti je přitom třeba zdůraznit, že z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jeden celek (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003–56, publikováno pod č. 534/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007–80).“ (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2013, č. j. 4 As 10/2012–48).

44. Nyní posuzovaná situace je však do jisté míry odlišná, neboť se nejedná o pouhou nápravu nedostatků odůvodnění prvostupňového rozhodnutí prostřednictvím dílčí korekce provedené odvolacím správním orgánem, ale o nápravu procesního postupu správce daně (zhojení vady) orgánem odvolacím. Nelze proto bez dalšího ze shora citované judikatury vycházet.
45. Žalobkyně v podané žalobě opakovaně argumentovala ustanovením § 36 odst. 3 správního řádu, dle kterého musí být účastníkům řízení dána možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí před vydáním rozhodnutí ve věci.
46. Soud na tomto místě předně uvádí, že § 262 daňového řádu použití správního řádu pro správu daní jednoznačně zapovídá. Daňové řízení totiž vykazuje natolik výrazná specifika, pro která je jen velmi obtížné hledat obecné základy v textu platného správního řádu.
47. Správní řízení dle správního řádu je ovládáno zásadou koncentrace řízení zakotvenou v § 82 odst. 4 správního řádu a je tak rozděleno do dvou fází (řízení před orgánem prvního stupně a řízení odvolací), kdy účastník řízení je podle zásady „právo přeje bdělým“ nucen aktivně hájit svá práva již před orgánem prvního stupně. Již ve fázi řízení před správním orgánem prvního stupně se tak uplatňuje subsidiarita procesních prostředků sloužících k ochraně subjektivních práv účastníka řízení, který by tak veškeré jemu známé skutečnosti, námítky a prostředky k ochraně svých práv měl zásadně uplatnit již u správního orgánu prvního stupně. Účastník řízení se tak zabraňuje uplatnit nova po vydání prvostupňového rozhodnutí (srov. JEMELKA, Luboš, PONDĚLÍČKOVÁ, Klára, BOHADLO, David. § 82 [Náležitosti odvolání]. In: JEMELKA, Luboš, PONDĚLÍČKOVÁ, Klára, BOHADLO, David. Správní řád. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 630, marg. č. 26.)
48. Naproti tomu v odvolacím daňovém řízení se zásada koncentrace řízení neuplatní. Jak vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52: „[T]ento fakt jasně vyplývá z § 111 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět.“ Odvolatel tak může až do doby vydání rozhodnutí o odvolání pozměňovat a doplňovat odvolání o nové námítky, dosud neuplatněné, může rovněž navrhopvat nebo předkládat nové důkazní prostředky. Řízení je totiž vedeno zásadou úplné apelace, připouštějící skutkové i právní novoty. Může-li odvolací orgán ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, není žádný důvod, aby ve své procesní aktivitě byl omezován odvolatel. To souvisí s tím, že náprava právních a skutkových vad prvostupňového rozhodnutí má místo přímo ve vlastním odvolacím řízení [nejedná-li se o skutečnosti, pro které je nutné řízení zastavit dle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Má-li tedy odvolací orgán k dispozici stejné nástroje a postupy, jimiž disponoval prvostupňový orgán, musí mít i stejnou procesní povinnost a odpovědnost. Zrcadlem k tomu jsou procesní práva daňového subjektu a vytvořený prostor pro jejich uplatnění.“
49. Z rozdílného charakteru odvolacího řízení vedeného podle správního řádu a odvolacího daňového řízení vyplývá i důvod striktní judikatury vážící se k § 36 odst. 3 správního řádu (viz např. žalobkyní odkazované rozsudky NSS ze dne 14. 11. 2003, č. j. 7A 112/2002 – 36 a

ze dne 17. 12. 2003, č. j. 5A 152/2002-41, jakož i nálezn Ústavního soudu ze dne 3. 3. 2005, sp. zn. II. ÚS 329/04), neboť v řízení vedeném podle správního řádu nemá účastník po vydání prvostupňového správního rozhodnutí v zásadě již možnost navrhnout další důkazy. Vzhledem k tomu, že v daňovém řízení účastník takto omezen není, nelze judikaturu odkazující se k § 36 odst. 3 správního řádu uplatnit analogicky na úpravu dle § 88 odst. 5 daňového řádu, ale toliko na problematiku upravenou v § 115 odst. 2 daňového řádu, který se vztahuje k seznámení s podklady rozhodnutí před vydáním rozhodnutí o odvolání, jež je v rámci daňového řízení konečné.

50. V projednávané věci se z obsahu správního spisu i z obsahu napadeného rozhodnutí podává, že žalovaný v rámci odvolacího řízení shledal vadu v postupu prvostupňového správce daně a tuto vadu napravil, když v rámci odvolacího řízení poskytl žalobkyni doplněný výsledek kontrolního zjištění a umožnil jí se k němu vyjádřit. Jak konstatoval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, „[r]ozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“
51. Žalobkyně se tak mohla s ohledem na shora vymezené principy a specifika daňového řízení vyjádřit k dosud provedenému dokazování a závěrům z něj plynoucím, tvrdit v odvolacím řízení nové skutečnosti a navrhnout nové důkazy. Tato její možnost nebyla omezena koncentrací řízení. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, „i odvolací řízení se nese v taktu rozdělení důkazní povinnosti mezi správce daně a daňový subjekt, jejího střídání a přenášení, uvozené zásadou vzájemné součinnosti dle § 6 odst. 2 daňového řádu.“ Proti závěrům správce daně brojila žalobkyně v podaném odvolání. Žalovaný následně poskytl žalobkyni prostor pro realizaci práva vyjádřit se k doplněnému výsledku kontrolního zjištění obsaženému ve Zprávě o daňové kontrole ve lhůtě stanovené v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi, čímž vadný postup správce daně zhojil. Žalobkyně však svého práva vyjádřit se k dosavadním závěrům plynoucím z dokazování a práva tvrdit a dokládat nové skutečnosti na podporu své argumentace nevyužila, když na Seznámení se zjištěnými skutečnostmi nijak nereagovala.
52. Soud nevěšel ani na související žalobní námitku porušení dvojinstančnosti řízení, kterou žalobkyně podepřela odkazem na rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012-41. Nejvyšší správní soud v recentním rozsudku ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022-49, který z žalobkyní citovaného rozsudku č. j. 7 Afs 20/2012-41 vycházel, v bodě [34] shrnul: „odkázat proto lze například na závěry rozsudku ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012-41 [pozn. městského soudu: správně č. j. 7 Afs 20/2012-41], dle kterého „pochybil-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích“. V nyní souzeném případě stěžovateli nic nebránilo své návrhy a argumenty uplatnit, ostatně tohoto práva několikrát využil, než odmítl její závěrečné projednání. Obdobně též v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 -36, kasační soud uvedl, že „v rekapitulované věci došlo k procesní vadě, aniž došlo k porušení práv daňového subjektu. Procesní vada stran seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole tak mohla být odstraněna v rámci odvolacího řízení. (...)

Jelikož se stěžovatelka proti skutkovému stavu, na němž byly založeny sporné dodatečné platební výměry, mohla efektivně bránit, procesní pochybení při seznamování stěžovatelky se zprávou o daňové kontrole mohlo být odstraněno v rámci odvolacího řízení a nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.“ V nyní souzené věci je tak zejména podstatné, že postup správce daně nemohl mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť stěžovateli byla dána možnost řádně uplatnit všechna jeho práva a vznést patřičné námitky.“ (podtržení doplněno soudem).

53. Ze shora uvedeného je zřejmé, že Nejvyšší správní soud vyložil rozsudek č. j. 7 Afs 20/2012-41 odlišně od žalobkyně a argumentoval jím naopak ve prospěch nápravy procesních vad v rámci odvolacího daňového řízení; nadto se citovaný rozsudek vztahoval k projednání zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Od 1. 1. 2021 je však účinná nová právní úprava, dle které § 88 daňového řádu upravuje povinnost správce daně sdělit daňovému subjektu dosavadní výsledek kontrolního zjištění, přičemž žádný prvek koncentrace, který by nepřipouštěl další vyjádření daňového subjektu a návrhy na doplnění dokazování, úprava neobsahuje. Na sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění pak navazuje § 88a daňového řádu tím, že je daňovému subjektu doručeno oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole, která je současně konečným výsledkem kontrolního zjištění [§ 88a odst. 2 písm. b) daňového řádu]. Podle § 88a odst. 1 daňového řádu již k žádnému projednávání zprávy o daňové kontrole a navrhování důkazů nedochází, daňový subjekt je o ukončení daňové kontroly jen informován. Nemůže tedy nastat koncentrace řízení, která by omezovala možnost odstranit případné vady v postupu správce daně v odvolacím řízení v mezích § 115 daňového řádu.
54. Na základě shora uvedeného soud uzavírá, že žalovaný procesní vadu, které se dopustil správce daně v prvostupňovém řízení, vzhledem k principu úplné apelace, již je odvolací daňové řízení ovládáno, svým postupem zhojil. První žalobní námitka proto není důvodná.
55. Ani *druhou žalobní námitku*, kterou žalobkyně napadala účelovost postupu správce daně s ohledem na blížící se konec lhůty pro stanovení daně, neshledal soud důvodnou.
56. Předně soud považuje za vhodné poznamenat, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.], přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby tak v zásadě předurčuje i obsah a rozsah soudního přezkumu. Soud není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobkyni domýšlet či dotvářet žalobní námitky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2021, č. j. 1As 475/2020-37, resp. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54).
57. Žalobkyně v podané žalobě své tvrzení o účelovosti postupu správce daně nijak konkrétně neodůvodnila; toliko vymezila časové okamžiky zahájení daňové kontroly a vydání dodatečných platebních výměrů a s poukazem na judikaturu uvedla, že ukončení daňové kontroly bez opakovaného vydání dosavadního výsledku kontrolního zjištění považuje za zastřený úkon, kterým se správce daně snažil vyhnout blížící se prekluzi daně.
58. Pouhá blížící se prekluze práva stanovit daň však bez dalšího dostatečným odůvodněním účelovosti postupu správce daně není. Přesto soud k dané námitce uvádí, že v nyní

posuzovaném případě byla daňová kontrola u žalobkyně zahájena dne 26. 9. 2018, přičemž od tohoto dne běžela v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu nová tříletá lhůta pro stanovení daně. Dodatečné platební výměry byly vydány dne 23. 8. 2021, tedy v zákonné 3leté prekluzivní lhůtě, byť téměř v jejím závěru (v předposledním měsíci).

59. Pro posouzení účelovosti provedeného úkonu správce daně (resp. v nyní posuzované věci účelovosti neučinění úkonu správcem daně – nesdělení změněného výsledku kontrolního zjištění dle § 88 odst. 5 daňového řádu), kterým se měl správce daně snažit vyhnout marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně, je nezbytné posouzení konkrétních okolností daného řízení.
60. Judikatura například dovodila (NSS v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, č. 4005/2020 Sb. NSS), že *„[z]ahájení daňové kontroly přerušuje prekluzivní lhůtu pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), byť správce daně před zahájením této kontroly nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 145 odst. 2 daňového řádu), ač pro to podle zákona byly podmínky. Takovéto opomenutí správce daně sice je nezákonné, avšak nejde o takovou vadu, která by měla vztah k výši následně doměřené daně.“* Naopak, z rozsudku NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, č. 3703/2018 Sb. NSS, se podává, že *„[z]ruší-li soud takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a vrátí-li věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, nadále platí, že lhůta pro stanovení daně byla řádně prodloužena. Je však třeba, aby zrušené rozhodnutí nebylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.“* Obdobně podle rozsudku NSS ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21, *„[z]a úkon způsobující prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nelze považovat takovou výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, kterou správce daně vydal formálně na samém konci dosavadní prekluzivní lhůty za výhradním či hlavním účelem spočívajícím v zachování lhůty pro doměření daně.“*
61. Jinými slovy, aby postup správce daně, kterým mělo dojít k tvrzenému účelovému postupu v obavě z blížící se prekluze, byl považován za zneužití procesní pravomoci správce daně, a tedy za neúčinný co do přerušování lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, musí účelovost takového postupu dosahovat určitého stupně intenzity. Pouhé dílčí pochybení nestačí a je nutné v širším kontextu posoudit, zda úkon (resp. zde neprovedení úkonu) směřoval k naplnění účelu daňového řízení, nebo pouze k vyhnutí se marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, č. j. 7 Ans 2/2009-38, č. 2527/2012 Sb. NSS).
62. V projednávaném případě byla v průběhu celého trvání daňové kontroly vyvíjena činnost správcem daně vycházející ze součinnosti žalobkyně. Podle obsahu správního spisu soud neshledal, že by byl správce daně v průběhu daňové kontroly nečinný a s úkony započal až v jejím závěru s blížícím se koncem 3leté lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně ostatně nic takového ani netrdila. V průběhu daňové kontroly byla žalobkyně velmi aktivní, mj. navrhovala doplnění dokazování, které správce daně souvisle prováděl. V rámci daňové kontroly tedy neukazovalo nic na snahu správce daně odkládat vydání dodatečných platebních výměrů na samý konec lhůty. Po vyhodnocení důkazních prostředků provedených na návrh žalobkyně po prvním seznámení s výsledkem kontrolního zjištění měl správce daně za to, že výsledek kontrolního zjištění se nezměnil, jelikož závěr správce daně ohledně nutnosti odepření nároku na odpočet daně stále trval. Stran namítané účelovosti nesprávného procesního postupu je tak nutné reflektovat dobrou víru správce

daně, která se presumuje (viz zásada zákonnosti dle § 5 odst. 1 daňového řádu). Úkolem soudu není přezkum nevyřčených a ničím nedoložených motivů správce daně, který není z logiky věci ani možný.

63. Procesní postup zvolený správcem daně (byť nesprávný), kdy namísto sdělení doplněného výsledku kontrolního zjištění bylo žalobkyni doručeno Oznámení o ukončení daňové kontroly s příloženou Zprávou o daňové kontrole, tak podle obsahu spisového materiálu v širším kontextu předcházejících úkonů směřoval k naplnění účelu daňového řízení, nikoli pouze k vyhnutí se marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně. Jednalo se toliko o dílčí pochybení správce daně, které samo o sobě nemůže vést k vyhodnocení jednání správce daně jako účelového.
64. Nad rámec shora uvedeného soud poznamenává, že otázkou důkazního standardu, resp. otázkou unesení důkazního břemene žalobkyní v daňovém řízení stran dodavatelů LEAVING s. r. o. a Evženie, spol. s r. o. se nezabýval, neboť žalobkyně ve vztahu k těmto skutkovým otázkám žádné konkrétní námitky nevznesla a neučinila je tak předmětem přezkumu, když výslovně uvedla, že *„skutkově obsáhlou problematiku věci nečiní obsahem žaloby“*, neboť *„přednost mají procesní pochybení správce daně v průběhu řízení v prvním stupni.“*
65. Soud připomíná, že soudní řízení je ovládáno zásadou dispoziční. Prostý nesouhlas žalobkyně se závěrem žalovaného o neunesení důkazního břemene v případě dodavatelů LEAVING s. r. o. a Evženie, spol. s r. o., aniž by s ním žalobkyně jakkoli věcně polemizovala, je tak pro jeho vyvrácení zcela nedostatečný. Soud přitom ověřil, že žalovaný již v bodě 88 napadeného rozhodnutí k žalobkyni doloženým dokladům o úhradě za jednotlivá plnění fakturovaná ze strany dodavatelů LEAVING s. r. o. a Evženie, spol. s r. o. jednoznačně uvedl, že *„pouze na základě doložených dokladů o úhradě nelze dospět k závěru, zda se tato plnění fakticky uskutečnila. Jinak řečeno, bezhotovostní úhrady samy o sobě prokazují pouze finanční tok, nikoliv však faktické uskutečnění zdanitelných plnění a mají důkazní sílu pouze ve spojení s dalšími důkazy, které nejsou ve vzájemném rozporu, tvoří ucelený komplex a logicky na sebe navazují (srov. rozsudek NSS č. j. 8 AfS 14/2012 – 61 ze dne 26. 9. 2012). Tato situace však v přezkoumávané věci nenastala, neboť odvolatel nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky, jimiž by prokázal, že předmětná plnění skutečně přijal“*. S uvedeným pak koresponduje i závěr žalovaného shrnutý v bodě 92 napadeného rozhodnutí, že žalobkyně v případě plnění od dodavatelů LEAVING s. r. o. a Evženie, spol. s r. o. neprokázala nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH.

VI. Závěr a náklady řízení

66. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
67. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci byl úspěšný žalovaný, kterému však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení nevznikly.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 15. srpna 2024

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu