



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **M. s. r. o.**, IČO X  
sídlem X  
zastoupená advokátkou Mgr. Michaelou Miklášovou  
sídlem Wagnerovo nám. 1541, 266 01 Beroun

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

**o žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 1. 3. 2018, č. j. 8673/18/5300-21442-712226

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2018, č. j. 8673/18/5300-21442-712226, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.**
- II. Žalobkyni se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.**

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci a obsah podání účastníků**

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil pět dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 8. 2017:
  - č. j. 3793582/17/2101-50522-208994, jímž byla za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014 žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) ve výši 151 715 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 30 343 Kč,
  - č. j. 3803111/17/2101-50522-208994, jímž byla za zdaňovací období únor 2015 žalobkyni doměřena daň ve výši 13 743 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2 748 Kč,

- č. j. 3809573/17/2101-50522-208994, jímž byla za zdaňovací období březen 2015 žalobkyni doměřena daň ve výši 9 343 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 868 Kč,
- č. j. 3886036/17/2101-50522-208994, jímž byla za zdaňovací období duben 2015 žalobkyni doměřena daň ve výši 17 177 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 3 435 Kč,
- č. j. 3818190/17/2101-50522-208994, jímž byla za zdaňovací období duben 2016 žalobkyni doměřena daň ve výši 50 283 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 10 056 Kč,

(dále jen „dodatečné platební výměry“), jejichž zrušení se žalobkyně taktéž domáhá.

2. Žalobkyně namítá, že je napadené rozhodnutí nezákonné, neboť nikdy nepořídila a nepřijala plnění od slovenských obchodních společností B. S., s.r.o., IČO X (dále jen „B.“), J., s. r. o., IČO X (dále jen „J.“), ani P. S., s. r. o., IČO X (dále jen „P.“). Nemohla jí proto vzniknout žádná daňová povinnost s nimi spojená. Domněnky a úvahy správce daně a žalovaného nejsou podle žalobkyně důkazy. Ani otisk razítka jakéhokoli subjektu nelze považovat za důkaz, jelikož razítko s libovolným textem si může nechat zhotovit kdokoli. Správce daně ani žalovaný tak neprokázal (neopatřil důkazy), že vůbec došlo k dodání zboží, že dodávky od vyjmenovaných společností jsou přičitatelné žalobkyni coby jejich příjemci (tj. zda existoval řetězec pokynů, zmocnění či smluvních ujednání jdoucích od statutárního orgánu daňového subjektu až k osobě zboží přepravující – za žalobkyni totiž mohl jednat toliko její jednatel) a že žalobkyně jako daňový subjekt byla oprávněna nakládat s předmětným zbožím jako vlastník podle § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro dotčená zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Přitom žalobkyni ve smyslu negativní důkazní teorie nestíhá důkazní břemeno prokázat, že zboží nepořídila a nepřijala. Žalobkyně podotkla, že tuto argumentaci již ostatně uplatnila v rámci odvolacího řízení.
3. Na podporu svých tvrzení žalobkyně soudu navrhla provést listinné důkazy, a to konkrétně protokoly o výslechu svědků Ing. A. C. a M. M., ze kterých vyplývá, že svědci jednající za dodavatele jednatele žalobkyně neznali (nadto z listin předložených M. M. plyne, že vozidlo, kterým měla být uskutečněna přeprava, má slovenskou registrační značku), jakož i (blíže neoznačený) spis Daňového úřadu Bratislava. Vedle nich pak navrhla provést výslech dalších (blíže neoznačených) osob, které měly být předání zboží přítomny.
4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí, kde se již s námitkami žalobkyně podrobně vypořádal. Shrnul, že důkazní břemeno v řízení skutečně tížilo toliko správce daně. Žalovaný nicméně dospěl k tomu závěru, že jej správce daně unesl, jelikož shromáždil dostatečné množství důkazů (nejednalo se tedy o pouhé domněnky), které v souhrnu svědčily o tom, že žalobkyně přijala zdanitelná plnění od slovenských dodavatelů. Žalobkyně měla možnost se k důkazům vyjádřit a navrhnout doplnění dokazování, žádný z důkazů však nerozporovala ani nenavrhl provedení dalšího dokazování. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně teprve až v řízení před soudem namítá, že jí přijetí sporných zdanitelných plnění není přičitatelné. V průběhu daňového řízení nicméně nevyvstala pochybnost, že transakce byly realizovány osobami jménem žalobkyně. Žalovaný pokládá za nežádoucí snahu žalobkyně, aby bylo po pasivitě žalobkyně v daňovém řízení argumentováno a dokazováno až v řízení před soudem, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 89/2013-29. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl. Pro případ úspěchu žaloby pak navrhl, aby žalobkyni podle § 60 odst. 7 s. ř. s. nebyla přiznána náhrada nákladů řízení z důvodu její liknavosti v daňovém řízení.
5. K protokolům, jež žalobkyně navrhla soudu k důkazu, žalovaný uvedl, že byly sepsány slovenskými daňovými orgány až po vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný připustil, že by se

sice mohlo jednat o nové důkazy a skutečnosti, na jejich základě by se ale žalobkyně mohla domáhat obnovy řízení, při přezkumu napadeného rozhodnutí z nich však vycházet nelze. Tvrzení svědků, že jednatele žalobkyně neznají, ale podle žalovaného neznamenaají v podstatě nic, jelikož to je přirozené s odstupem několika let v situaci, kdy se jednalo pouze o drobné transakce v případě subjektů, jež realizují možná až tisíce takových transakcí ročně. V případě dodavatele J. je pak z podkladů patrné, že transakce žalobkyně realizovala prostřednictvím osoby odlišné od jednatele.

### Podstatný obsah správního spisu

6. Soud ze správního spisu zjistil, že žalobkyně v přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014 a jednotlivých měsíců únor až duben 2015 a duben 2016 neuvedla, že by pořídila zboží z jiného členského státu, a tudíž v té návaznosti nepřiznala DPH.
7. Ve spise jsou dále založeny podklady získané ze Slovenské republiky na základě žádostí o mezinárodní výměnu informací k ověření spolupráce žalobkyně se slovenskými obchodními společnostmi B., J. a P., které ve všech případech prokázaly, jak následně zobchodované zboží nabyly. Součástí spisu je konkrétně:
  - odpověď ve vztahu ke slovenské obchodní společnosti P., jejíž přílohou jsou daňové doklady (faktury) č. 150100259 a č. 150100315, dodací listy k fakturám č. 150100259 a č. 150100315, čestná prohlášení o přepravě zboží do členského státu EU (České republiky) ze dne 20. 2. 2015 a ze dne 2. 3. 2015, příjmové pokladní doklady č. 14HP00592 a č. 15HP00071 včetně účtenek ze dne 19. 12. 2014 a ze dne 2. 3. 2015 a zálohová faktura č. 140800543, jež jsou všechny opatřeny otiskem razítka žalobkyně s připojením podpisu blíže neoznačené osoby. Z této odpovědi vyplývá, že žalobkyně byla pro dodavatele běžným zákazníkem, objednávka proběhla telefonicky, na prodejně si vybrala zboží (parkety a příslušenství) patrně oprávněná osoba žalobkyně a následně byla telefonicky objednávka potvrzena, přičemž zboží si žalobkyně prostřednictvím oprávněné osoby též vyzvedla a sama zařídila jeho odvoz. Úhrada proběhla v hotovosti přes registrační pokladnu a žalobkyně též potvrdila, že zboží vyvezla do České republiky.
  - odpověď ve vztahu ke slovenské obchodní společnosti J., jejíž přílohou jsou mj. daňové doklady (faktury) č. 50140009, č. 50140010, č. 50140011, č. 50140012, č. 50160009 a č. 50160012, čestná prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu EU ze dne 25. 3. 2014, 31. 3. 2014, 13. 4. 2016 a 25. 4. 2016, účtenky ze dne 14. 4. 2014, 15. 4. 2016, 25. 4. 2016, 9. 5. 2016 a 16. 5. 2016 a výpisy z bankovního účtu vedeného pro J. u T. b., a.s. Na dvou fakturách se nachází otisk razítka žalobkyně, který je také na všech čestných prohlášeních o přepravě zboží do jiného členského státu EU, a to spolu s podpisem a identifikací přebírající osoby (buď F. Ř., nebo V. Š.) a v některých případech i číslem předloženého průkazu totožnosti. Z výpisu z bankovního účtu dodavatele vyplývá, že na něj vložil dne 6. 6. 2014 v hotovosti I. D. dva vklady částkou a variabilním symbolem odpovídající fakturám č. 50140009 a 50140012. Z textu odpovědi na mezinárodní dožádání vyplývá, že jednatel dodavatele se měl jednou setkat s „*panem M.*“ v B., kontakt na něj ale nemá a neexistují ani objednávky či e-mailová komunikace. Dodavatel, který se zabývá nákupem a prodejem hodinek a šperků, obchoduje jen na základě doporučení, nemá (kamenný) obchod ani webové stránky. Jeho jednatel v této sféře již obchoduje přibližně 30 roků. Žalobkyni dal kontakt na dodavatele pan D., klient a posléze známý jednatele dodavatele. Dodavatel měl veškeré obchody zahrnuté ve svém účetnictví i daňových přiznáních a výkazech.
  - odpověď ve vztahu k slovenské obchodní společnosti B., jejíž přílohou jsou daňové doklady (faktury) č. 50150001 a č. 50150002 vystavené na jméno žalobkyně a účetní doklady ze dne 11. 3. 2015 a ze dne 15. 4. 2015 včetně účtenek ze dne 12. 3. 2015 a ze dne 30. 11. 2015 (tj. v posledním případě s prodlevou přesahující 7 měsíců). Z této

odpovědi vyplývá, že dodavatel provozuje kamenný obchod v B., v němž si žalobkyně osobně odebrala zboží (grily, grilovací doplňky a kuchyňské potřeby).

8. Správce daně na základě podnětu kontrolního oddělení ze dne 12. 4. 2017 (č. j. 1988163/17/2101-60561-208949) vydal tentýž den 12. 4. 2017 pět výzev podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 368/2016 Sb. (viz čl. XI bod 1 zákona č. 170/2017 Sb.; dále jen „daňový řád“), aby žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání k DPH za jednotlivá zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014 a měsíců únor až duben 2015 a duben 2016, a to ve lhůtě osmi dnů ode dne doručení těchto výzev. Poslední z výzev byla doručena přímo žalobkyni již dne 12. 4. 2017, zbývající výzvy pak byly doručeny zástupci žalobkyně dne 18. 4. 2017. Daňové řízení tak bylo zahájeno dnem, kdy správce daně učinil vůči žalobkyni jednotlivé výzvy jako první úkony ve věci (§ 91 odst. 1 daňového řádu).
9. Dne 24. 4. 2017 zástupce žalobkyně u správce daně nahlédl do spisu, při čemž se žalobkyně seznámila s výsledky shora rekapitulovaných mezinárodních dožádání, jakož i se spisem vztahujícím se ke zdaňovacím obdobím 2. až 4. čtvrtletí 2014, ledna a května až července 2015, října až prosince 2015 a ledna 2016. V rámci jednání žalobkyně toliko požádala o prodloužení lhůty k podání dodatečných daňových přiznání k DPH do 2. 5. 2017. Následně v podání ze dne 28. 4. 2017 pak žalobkyně správci daně stručně sdělila, že po seznámení se s opatřenými podklady dospěla k závěru, že jí povinnost podat dodatečná daňová přiznání k DPH nevznikla.
10. Dne 2. 8. 2017 pořídil správce daně úřední záznam o hodnocení důkazů ve smyslu § 92 odst. 7 daňového řádu. V něm ke každému zkoumanému zdaňovacímu období shrnul obsah odpovědí na mezinárodní dožádání a získaných dokumentů a uzavřel, že žalobkyně se ke zjištěným skutečnostem potvrzujícím přijetí zboží z jiného členského státu nevyjádřila a nijak neobjasnila nesoulad plynoucí z toho, že žalobkyně přijetí těchto plnění nepřiznala. Byť žalobkyně neposkytla součinnost, správce daně stanovil na základě těchto zjištění daň dokazováním, jelikož má dostatek důkazů pro závěr, že žalobkyně plnění z jiného členského státu přijala. Jelikož žalobkyně své tvrzení ničím nedoručila, měl správce za to, že žalobkyně tato plnění nepoužila pro svou ekonomickou činnost, a proto jí nebyl uznán nárok na odpočet. Na základě těchto zjištění pak správce daně jednotlivě provedl přepočty základu daně a DPH. Toto hodnocení se poté odrazilo i v odůvodnění pěti dodatečných platebních výměrů vydaných správcem daně dne 11. 8. 2017.
11. Žalobkyně napadla všechny dodatečné platební výměry včas odvoláním, ve kterém argumentovala pouze tím, že nikdy nepořídila a nepřijala předmětná plnění od slovenských obchodních společností B., J. ani P., a nemohla jí proto vzniknout v jejich důsledku daňová povinnost, a tím, že s ohledem na tzv. negativní důkazní teorii jí v dané věci netíží důkazní břemeno. Vůbec se však nevyjádřila ke shromážděným podkladům (dokladům s razítky žalobkyně, zjištěním od dodavatelů zachyceným v odpovědích z mezinárodních dožádání), z nichž správce daně vyšel.
12. Ve stanovisku k podanému odvolání proti dodatečným platebním výměrům správce daně mj. zdůraznil, že se žalobkyně nevyjádřila k žádnému důkaznímu prostředku, ačkoli jde o doklady, kde byla uvedena jako odběratel a na nichž v řadě případů byly otisky razítka, které se shoduje s razítkem, jež žalobkyně užívá (k tomu správce daně přiložil kopii faktury vydané žalobkyní z jiných daňových řízení).
13. Dne 1. 3. 2018 pak žalovaný vydal napadené rozhodnutí, jímž odvolání žalobkyně zamítl a současně dodatečné platební výměry potvrdil. S odvolacími důvody se žalovaný vypořádal tak, že dal žalobkyni za pravdu jen potud, že důkazní břemeno v daném případě tížilo toliko správce daně. Po žalobkyni přitom nebylo požadováno, aby prokazovala, co se podle jejího tvrzení nestalo. Žalovaný poté, co jednotlivé důkazní prostředky konkrétně vyjmenoval a popsal, však dospěl k závěru, že správce daně důkazní břemeno unesl, neboť shromáždil dostatečné množství důkazů, které prokazují pořízení zboží od slovenských dodavatelů B., J. a P., které žalobkyně přepravila do České republiky jakožto jiného členského státu. O tom, že žalobkyně zboží pořídila,

podle žalovaného svědčí formální označení žalobkyně na daňových dokladech včetně jejího DIČ a otisky jejího běžně používaného razítka i na dalších listinách, a podpurně i ta skutečnost, že slovenští dodavatelé dodání zboží potvrdili a zahrnuli do souhrnných hlášení (daňových příznání). Žalovaný poukázal na to, že ačkoli žalobkyně namítala, že zboží od slovenských dodavatelů nikdy nepořídila a nepřijala, nijak nerozporovala jednotlivé důkazní prostředky. Žalovaný neshledal argumentaci žalobkyně důvodnou a uzavřel, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když v předmětných zdaňovacích obdobích žalobkyni doměřil daň podle § 25 odst. 1 zákona o DPH z důvodu pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 odst. 1 zákona o DPH. Napadené rozhodnutí bylo doručeno zástupkyni žalobkyně dne 1. 3. 2018.

### Posouzení žaloby soudem

14. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.
15. Podle § 16 odst. 1 zákona o DPH se pořízením zboží z jiného členského státu pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tohoto jiného členského státu do členského státu od něj odlišného
  - a) osobou, která uskutečňuje dodání zboží,
  - b) pořizovatelem, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, nebo
  - c) zmocněnou třetí osobou.
16. Podle § 25 odst. 1 zákona o DPH při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku vzniká plátcí nebo identifikované osobě povinnost přiznat daň k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Pokud však byl daňový doklad vystaven před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, vzniká plátcí nebo identifikované osobě povinnost přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu.
17. Podle § 143 odst. 1 věty první daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového příznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední.
18. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu může k doměření z moci úřední dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.
19. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
20. Otázku, zda jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek v případě, kdy daňový subjekt na výzvu správce daně vydanou podle § 145 odst. 2 daňového řádu reaguje, nikoli však předložením dodatečného daňového příznání, nýbrž popřením své daňové povinnosti, již zodpověděl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, publikovaném pod č. 3291/2015 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud dospěl k tomu závěru, že jelikož má daňový subjekt právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, předkládat svá vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhopat důkazy (bod 46), není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň podle pomůcek, nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem výzvy k předložení dodatečného daňového příznání a tento nesouhlas správci daně ve lhůtě stanovené ve

výzvě (nejpozději však před vydáním platebního výměru správcem daně I. stupně) kvalifikovaným způsobem sdělí (bod 50). Nejvyšší správní soud zdůraznil, že prvořadým cílem správy daně je správné zjištění a stanovení daně, a z toho důvodu daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním (bod 33).

21. Jelikož žalobkyně na výzvy správce daně ze dne 12. 4. 2017 včas reagovala právě tak, že odmítla, že by jí vznikla povinnost podat dodatečná daňová přiznání k DPH, lze shora uvedené právní závěry zaujaté Nejvyšším správním soudem vztáhnout i na nyní projednávanou věc. Ostatně není ani sporu o tom, že za účelem dodatečného stanovení daně žalobkyní správce daně v souladu s výše popsányými principy přistoupil právě k dokazování.
22. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu provádí dokazování příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Podle odst. 2 téhož ustanovení správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
23. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v rádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
24. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
25. Podle § 92 odst. 7 daňového řádu správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.
26. Základ argumentace žalobkyně tkví v tom, že v daňovém řízení platí negativní důkazní teorie, a že z toho důvodu nenesla důkazní břemeno prokázat své tvrzení, že zboží nepořídila a nepřijala. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že tato (odvolací) námitka je v dané věci zcela irelevantní, jelikož po žalobkyni (ani) nebylo požadováno, aby prokázala něco, co se podle jejího tvrzení nestalo. Souhlasil tak se žalobkyní, že důkazní břemeno ohledně pořízení zboží od slovenských dodavatelů za situace, kdy žalobkyně tyto skutečnosti popřela (resp. tvrdila prostý opak), tížilo toliko správce daně.
27. Jakkoli je právní posouzení této otázky mezi účastníky řízení nesporné, je úlohou soudu, aby přezkoumal, zda jde o správný výklad ustanovení § 92 daňového řádu.
28. Úvodem je záhodno uvést, že v daňovém řízení je důkazní břemeno obecně rozloženo mezi správce daně i daňový subjekt, neboť daňový řád v § 92 odst. 3 a 5 stanoví, které skutečnosti prokazuje v řízení ten který z nich. V komentářové literatuře se v té návaznosti stran důkazní teorie lze dočíst, že: „[z]ásadně **nelze prokazovat neexistující skutečnosti** (negativní důkazní teorie); tvrdí-li tedy např. daňový subjekt, že určité příjmy neměl, popř. že se určitá věc nestala, nelze po něm požadovat, aby tuto skutečnost prokázal. **Zde naopak je to správce daně, kdo je povinen prokázat opak, aby tvrzení daňového subjektu zpochybnil.**“ [viz MATYÁŠOVÁ, Lenka a Marie Emílie GROSSOVÁ. § 92 Dokazování. In: MATYÁŠOVÁ, Lenka a Marie Emílie GROSSOVÁ. Daňový řád: Komentář. Nakladatelství Leges, 2015 (dostupné v systému ASPI); zvýraznění doplněno soudem].
29. Uvedený právní názor autorek shora citovaného komentáře nepochybně vyvěrá též z toho, jak se k této problematice (opakovaně) vyjadřuje Nejvyšší správní soud. Již k rozsudku ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006-115, č. 1663/2008 Sb. NSS, byla schválena připojená právní věta, podle níž „[d]ůkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, stíhá daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést, nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení však není postaveno na

*prokázání ‚negativní skutečnosti‘, tedy toho, co daňový subjekt netvrdí, ale na tom, co sám uvádí. Nelze proto vyžvat daňový subjekt k tomu, aby prokazoval, že předmětnou částku v daném roce nepřijal, resp. nevydal.“* Jakkoli byl zákon č. 337/1992 Sb. s účinností od 1. 1. 2011 zrušen daňovým řádem, (nový) § 92 odst. 3 daňového řádu nahradil (původní) § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. s obdobným zněním. Citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu se tak stejnou měrou vztahuje i na interpretaci ustanovení § 92 daňového řádu (že na tomto právním názoru Nejvyšší správní soud setrvává, svědčí z poslední doby např. odst. 33 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, jenž vychází z klíčového závěru, že nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokázal to, co sám netvrdí).

30. Právě uvedené zdroje tak, co do prvního dojmu, představují určitou oporu pro žalobkyni uplatňovanou argumentaci, že nebylo její povinností prokázat, že nepořídila ani nepřijala zboží od slovenských dodavatelů, což dále posílilo konstatování žalovaného, že důkazní břemeno skutečně bylo na správci daně. Soud však v kontextu žalobního bodu o vadném rozložení důkazního břemene musí žalobkyni upozornit na skutečnost, že její procesní postup nemá při podrobnějším zkoumání oporu v právním řádu ani ve shora zmíněné judikatuře, která totiž není založena na tzv. negativní důkazní teorii, jak by se na první pohled mohlo zdát, nýbrž na tom, zda daňový subjekt určitou skutečnost v daňovém řízení tvrdil či nikoliv.
31. Ostatně je třeba konstatovat, že v právní teorii již dlouhá léta převládá závěr, že negativní důkazní teorie (alespoň v její čisté podobě) je překonána, a to i s vědomím toho, že praxe obou nejvyšších soudů je v tomto směru roztržštěná, jelikož ve vztahu k používaným floskulím, že „*negativní skutečnosti se nedokazují*“ nebo že po procesním subjektu „*nelze požadovat prokazování, že něco neudělal*“, zásadně chybí jakékoliv vysvětlení takto prezentovaného, údajně zjevného názoru. Vůbec totiž není pravdou, že by nebylo možné prokazovat neexistenci určité právní skutečnosti a v řadě případů to dokonce sám zákonodárce výslovně požaduje [typicky např. v případě povinnosti prokázat nedostatečnost vlastních prostředků při žádosti o osvobození od soudních poplatků podle § 36 odst. 3 s. ř. s., prokázat neexistenci diskriminačního důvodu k rozdílnému zacházení (§ 133a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů), v případě povinnosti vlastníka hospodářského zvířete, jež způsobilo škodu, podle § 2934 zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) prokázat, že nezanedbal dozor nad zvířetem, v případě povinnosti škůdce u škody způsobené vadou výrobku prokazovat podle § 2942 odst. 2 občanského zákoníku, že výrobek nevedl na trh, že vada neexistovala v době uvedení na trh apod.]. V jiných případech pak takový požadavek ze zákona vyplývá nepřímou (povinnost škůdce prokazovat s ohledem na § 2911 občanského zákoníku nedostatek svého zavinění, bylo-li zjištěno, že škoda vznikla v příčinné souvislosti s porušením jeho právní povinnosti, povinnost dlužníka v případě námitky, že uznaný dluh ve skutečnosti nevznikl, prokazovat v důsledku § 2053 občanského zákoníku neexistenci uznaného dluhu aj.).
32. Neexistenci řady skutečností lze přitom snadno prokazovat přímými důkazy (neexistenci dopravní značky v místě například fotografií, nemožnost dostavit se k jednání třeba dokladem o hospitalizaci, nepřijetí dodávky kupříkladu svědeckou výpovědí osob přítomných při odmítnutí zásilky), jiné negativní skutečnosti lze pak prokazovat důkazy nepřímými (nepřítomnost důkazem tzv. alibi, neschopnost úhrady třeba důvěryhodným účetnictvím spolu s výpisy z bankovních účtů, chybějící vztah k určitým osobám např. výslechem zaměstnanců či statutárních orgánů subjektu). Neexistenci určité skutečnosti tedy prakticky vždy lze prokázat přinejmenším důkazem existence s prokazovaným stavem nekompatibilní pozitivní skutečnosti. Shora citované striktní závěry komentářové literatury a judikatury tudíž nelze (zejména v takto paušálním pojetí) považovat za správné, a vlastně ani logické.
33. Uvedené závěry ostatně odporují i samotnému jazykovému znění rozhodné právní úpravy v podobě daňového řádu. Ten totiž při rozložení důkazního břemene žalobkyni jakožto daňovému subjektu v § 92 odst. 3 daňového řádu ukládá prokazovat všechny skutečnosti, které je

povinna uvádět v řádném daňovém tvrzení. Žalobkyně přitom byla v řádném daňovém přiznání k DPH povinna vykázat hodnotu přijatých zdanitelných plnění z jiných členských států a také ji vykázala, a to v nulové hodnotě. Ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu jí tak ukládá v daňovém řízení nést důkazní břemeno k jí tvrzené skutečnosti, že žádná plnění z jiných členských států v příslušných zdaňovacích obdobích nepřijala. Oproti tomu správci daně § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ukládá prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. To přitom v této souvislosti správce daně, potažmo žalovaný splnili, neboť podle ustálené judikatury není nutné správnost záznamů daňového subjektu přímo vyvrátit, nýbrž dostačí, je-li jejich důvěryhodnost provedeným dokazováním podstatně zpochybněna. Z uceleného souboru podkladů shromážděných daňovými orgány přitom nutně vyplývají zcela zásadní pochyby o správnosti tvrzení žalobkyně, popř. jejího účetnictví, v němž patrně údaje o přijetí dodavateli vykázaného zboží ze Slovenska chybějí. Z hlediska výslovné právní úpravy daňového řádu tak bylo na žalobkyni, aby důkazní břemeno k jí uváděné skutečnosti unesla. Takový požadavek přitom nijak neodporuje ani nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb., jelikož se po daňovém subjektu požaduje prokázání právě toho, co sám tvrdí. Uvedené závěry přitom odpovídají tzv. teorii analýzy norem, jež je aktuální právní teorií na rozdíl od tzv. negativní důkazní teorie uznávána, spolu ještě např. s teorií analýzy skutečností [pro ilustraci srovnej dílo Škop, M. *Dokazování negativních skutečností*. Praha, 2019. diplomová práce (Mgr.). Univerzita Karlova. Právnická fakulta. Dostupné z: <https://is.cuni.cz/webapps/zzp/download/120334733>].

34. Na druhou stranu soud připouští, že požadavek na prokázání negativních skutečností může být v některých případech příliš přísný. Obtížnost dokazování negativních skutečností je dána zejména v případě prokazování trvajících negativních skutečností, ve vztahu k nimž zůstává negativní důkazní teorie do jisté míry právní teorií akceptována. Prokazování nepřijetí zdanitelných plnění určitého druhu v rámci celého trvání konkrétního zdaňovacího období přitom v zásadě představuje případ uložení důkazního břemene ve vztahu k neexistenci trvajících skutečností, byť usnadněného díky omezení určitým časovým úsekem. Důkazní povinnosti daňového subjektu a správce daně jsou však i v takové situaci přirozeně vyváženy kombinací právní úpravy v § 92 odst. 5 písm. c) a § 92 odst. 3 daňového řádu. V první fázi daňový subjekt své důkazní břemeno k tvrzené absenci pořízení zboží z jiného členského státu unáší předložením účetních záznamů, která absenci takových zdanitelných plnění potvrzuje. Je na správci daně, aby nesl důkazní břemeno ke skutečným, jež důvěryhodnost a pravdivost předložené daňové a účetní evidence zpochybňuje, a to prokázáním konkrétních skutečností, jež jsou v rozporu s evidovaným stavem, resp. které o správnosti evidence budí zásadní pochybnosti. Splněním povinnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně přitom konkretizuje sporné skutkové otázky (jde o jakousi analogii vysvětlovací povinnosti známé z občanského soudního řízení, viz např. bod 16 nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 987/07), neboť takto jednoznačně seznamuje daňový subjekt s konkrétními zjištěními, jež nasvědčují odlišnému průběhu skutkového děje, než jaký byl daňovým subjektem vykazován. Tím se přitom otvírá daňovému subjektu široký prostor pro navrzení a předložení důkazů, jimiž by byly okolnosti, z nichž správce daně vycházel při zpochybnění účetní evidence, vyvráceny či jimiž by bylo vysvětleno, že i přes původní dojem tyto poznatky nejsou v kolizi s daňovým subjektem tvrzenou negativní skutečností, a tedy nelze mít za to, že by nebylo možné vycházet z obsahu jím vedených povinných evidencí. Vyvrácením či vysvětlením vzniklých pochybností se tak důkazní břemeno znovu vrací na stranu správce daně, který musí buď prezentovat nové (důkazně podložené) skutečnosti zpochybňující tvrzení daňového subjektu ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, nebo původní, popř. pozměněné daňové tvrzení akceptovat.
35. Pouze tam, kde by zpochybnění trvajících negativních skutečností dokládaných evidencí daňového subjektu nebylo spojeno s existencí konkrétních skutečností, proti nimž by se daňový subjekt mohl vymezovat konkrétními tvrzeními a důkazními návrhy (např. tam, kde by správce

daně přenesl důkazní povinnost na daňový subjekt již na základě vnitřních rozporů a obdobných vad samotné účetní či daňové evidence, aniž by to zároveň vedlo k nutnosti doměření daně za užití pomůcek), by zachování práva na spravedlivý proces (a tedy požadavek ústavně konformního výkladu) výjimečně mohlo vést k nutnosti ustoupit od důkazní povinnosti daňového subjektu předpokládané v ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, tak jak to očekává tzv. negativní důkazní teorie. V ostatních případech však není důvodu popírat rozložení důkazního břemene předepsané ustanoveními daňového řádu.

36. Při promítnutí těchto zásad na projednávaný případ lze uvést, že správce daně v průběhu daňového řízení konkrétními skutkovými zjištěními podstatně zpochybnil tvrzení žalobkyně a její případnou účetní evidenci, podle níž v předmětných zdaňovacích obdobích žádné zboží z jiného členského státu nepořídila. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) a současně poskytl prostor žalobkyni, aby zjištění plynoucí ze shromážděného materiálu o pořízení zboží žalobkyní v předmětných zdaňovacích obdobích v konkrétních dnech od slovenských dodavatelů B., J. a P., které bylo podle prohlášení opatřených razítkem žalobkyně přepraveno do jiného členského státu (České republiky), obdobně konkrétními tvrzeními a důkazními návrhy vyvrátila, popř. aby jinak unesla své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu k jí tvrzené absenci takových zdanitelných plnění. Žalobkyně však namísto toho mlčela, resp. odpovídala obecnými frázemi, které žádným způsobem konkrétní shromážděné důkazy nezpochybňovaly. První konkrétní námitka (o tom, že jedinou osobou oprávněnou k převzetí zboží za společnost byl její jednatel, že určité razítko si může pořídit kdokoliv a že pracovník společnosti P. jednatele žalobkyně při svém výslechu nepoznal) a první důkazní návrhy žalobkyně předložila poprvé až v žalobě. V dané situaci tudíž bylo třeba, aby soud posoudil, zda žalovaný mohl v dané situaci dospět k závěru, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno k svému daňovému tvrzení, že ve sporných zdaňovacích obdobích žádné zboží na Slovensku nepořídila (byť žalovaný nepřesně, avšak pro žalobkyni vstřícněji hodnotil, zda správce daně unesl důkazní břemeno ke skutečnosti, že žalobkyně zboží pořídila na Slovensku).
37. Materiálně vzato správní orgány dospěly k pro žalobkyni nepříznivému výsledku s tím odůvodněním, že žalobkyně nedostatečně ozřejmila jí tvrzený skutkový stav věci, a to za situace, kdy správce daně (žalovaný) měl za to, že shromáždil podklady pro správné zjištění a stanovení daně v rozsahu, jenž ob stojí v konkurenci s prakticky nulovou procesní aktivitou žalobkyně. Soud ovšem konstatuje, že nemůže přisvědčit závěru žalovaného, že bylo prokázáno, že žalobkyně pořídila na Slovensku doměřená zdanitelná plnění. V porovnání s průběhem jiných zdanitelných plnění žalobkyně dokladovaných ve správním spise k ostatním souběžně prověřovaným zdaňovacím obdobím se totiž správcem daně zjištěné obchody na Slovensku podstatně odlišují, neboť v jiných transakcích za žalobkyni vždy jednal jen její jednatel osobně a k razítku připojoval vlastní podpis, který se však liší od podpisů u razítek na dokladech shromážděných správcem daně k nyní sporným zdaňovacím obdobím. Tento odlišný *modus operandi* přitom není nijak vysvětlen a vede k oprávněným pochybnostem, zda nebylo razítko žalobkyně ve slovenských transakcích skutečně zneužito bez jejího vědomí v situacích, za nichž nelze uskutečňovaná právní jednání přičítat žalobkyni, přičemž z ničeho neplyne, že by i přes případnou neplatnost takových právních jednání žalobkyně skutečně nabyla právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník právě v České republice.
38. Dopusud zjištěný skutkový stav však ani při existenci těchto pochybností zároveň neumožňuje závěr, že bylo prokázáno, že žalobkyně neuskutečnila žádné pořízení zboží v jiných členských státech EU.
39. Při správném rozložení důkazních povinností v daňovém řízení by bylo možné pouze konstatovat, že skutečný stav zůstal neprokázán (tzv. stav *non liquet*) a že žalobkyně neunesla důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu ke svému daňovému tvrzení. Při neexistenci konkrétních skutkových tvrzení a důkazních návrhů by bylo za takového stavu možné tvrdit, že nemohla být pro svou procesní pasivitu v daňovém řízení úspěšná. Vzhledem k odlišnému

postupu žalovaného v rozhodné otázce však soud nemůže přistoupit k zamítnutí žaloby pro neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně, neboť by tím byla v nepřijatelné míře zasažena její právní jistota a právo na spravedlivý proces, jelikož žalobkyně byla v daňovém řízení ubezpečena o tom, že jí důkazní břemeno k rozhodným skutečnostem netíží.

40. S ohledem na nastalou procesní situaci však není ani namístě, aby veškeré dokazování směřující ke shora vysvětlenému unesení důkazního břemene žalobkyně bylo přenášeno do řízení před správním soudem, jelikož i přes obecnou zásadu plné jurisdikce (kontrola nejen právních, ale i skutkových vad v postupech veřejné správy) role správních soudů při zjišťování skutkového stavu zůstává pouze doplňující a odpovídá jejich přezkumnému úkolu. Pokud zákonodárce svěřil určitou oblast do rozhodování orgánů veřejné správy, je v první řadě na nich, aby po řádném a úplném vyhodnocení rozhodných skutečností učinily konkrétní rozhodnutí. Role správních soudů může být jen subsidiární a směřuje ve skutkové oblasti k přezkumu správnosti a ucelenosti hodnocení již správními orgány provedených důkazů; skutková zjištění správní soud činí na základě vlastního dokazování jen jako doplněk k dokazování provedenému již ve správním řízení, aniž by takto mohl nahrazovat důkazní činnost veřejné správy a přisvojovat si pravomoc rozhodování v oblasti veřejné správy nad rámec nezbytný k prověření správnosti a zákonnosti již učiněných závěrů. Na subsidiární roli správního soudnictví ve zjišťování skutkového stavu nemůže mít vliv ani skutečnost, že žalobkyně není (obecně vzato) soudním řádem správním limitována ve své žalobní argumentaci a důkazních návrzích rozsahem své předchozí aktivity v daňovém řízení.
41. S ohledem na vzniklou procesní situaci proto soud v návaznosti na uplatněné žalobní body dospěl k závěru, že (poměřováno předpokladem žalovaného, že důkazní břemeno tíží správce daně) skutkový stav, z něž žalovaný vyšel při vydání napadeného rozhodnutí, nemá dostatečnou oporu ve správním spise a že (zejména s ohledem na uplatněná žalobní tvrzení a důkazní návrhy) vyžaduje zásadní doplnění. Vedle navrhovaného výsledku osob jednajících za dodavatele (žalobkyní předkládaných protokolů o jejich výsledku před slovenskými daňovými orgány) se nabízí například prověření počtu osob oprávněných jednat jménem žalobkyně (např. z pozice zaměstnanců či pověřených osob), porovnání s obvyklou praxí žalobkyně v případě jiných plnění a zdaňovacích období, výslech ztotožněných osob (v případě dodavatele J. dokumenty zachycují jméno, příjmení i číslo dokladu dvou různých osob), jež měly žalobkyni na Slovensku zastupovat, či ověření skutečnosti, kdo v rozhodné době užíval vozidlo, jehož poznávací značka je zachycena na jednom z dokumentů společnosti P..
42. S ohledem na předchozí závěr, jenž podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zakládá důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí i bez jednání proto soud k provedení navrhovaného rozsáhlého dokazování nepřistoupil, neboť je v první řadě na žalovaném, aby doposud shromážděné podklady o shora navržené důkazy doplnil a provedené dokazování jako celek znovu uceleně vyhodnotil, a to s přihlédnutím k závaznému právnímu názoru soudu o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. V tomto směru je též na žalobkyni, aby svůj postup v řízení uzpůsobila tomu, že je to ona, koho v souladu s § 92 odst. 3 daňového řízení tíží důkazní břemeno ve vztahu k podloženým a řádně specifikovaným pochybnostem správce daně, že v souladu se svými dosavadními daňovými tvrzeními žádné takové zboží ze Slovenska jakožto jiného členského státu EU nepořídila. Je tedy na ní, aby včas v daňovém řízení činila konkrétní tvrzení a důkazní návrhy, s nimiž se musí žalovaný řádným způsobem vypořádat. V opačném případě by soud již v dalším soudním řízení, byl-li by nový závěr žalovaného založen na neunesení důkazního břemene žalobkyní, v zásadě nebyl oprávněn doplňovat a rozšiřovat dokazování o skutečnosti a důkazy, jež žalobkyně mohla v daňovém řízení uplatnit, avšak ke své škodě tak neučinila.

### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

43. Soud na základě výše uvedeného uzavřel, že napadené rozhodnutí (v návaznosti na nesprávný závěr o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení žalobkyně) vychází z nedostatečných podkladů pro skutkový závěr, že správce daně s praktickou jistotou prokázal, že žalobkyně ve sporných zdaňovacích obdobích pořídila zboží na Slovensku, a že dokazování k této otázce v rámci tentokrát již správně rozloženého důkazního břemene je nezbytné podstatným způsobem doplnit. Proto soud napadené rozhodnutí postupem podle § 76 odst. 1 písm. b) zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán shora vysloveným závazným právním názorem (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
44. Soud však nemohl vyhovět návrhu žalobkyně na zrušení dodatečných platebních výměrů, neboť v situaci, kdy k jejich zrušení s ohledem na znění § 116 daňového řádu nemohl přistoupit žalovaný, není k postupu podle § 78 odst. 3 s. ř. s. oprávněn ani soud (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, č. 1997/2010 Sb. NSS).
45. S ohledem na výsledek řízení by podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení příslušelo úspěšné žalobkyni. Soud však musel přisvědčit žalovanému, že v postupu žalobkyně lze spatřovat důvody hodné zvláštního zřetele pro výjimečné nepřiznání náhrady nákladů řízení postupem podle § 60 odst. 7 s. ř. s., proti čemuž ostatně sama žalobkyně, ač s takovým návrhem žalovaného byla obeznámena a měla možnost se k němu vyjádřit, nic nenamítala. Důvodem zvláštního zřetele je skutečnost, že postup žalobkyně, kterým se snažila přenést v rozporu s pravidly dělby moci a zásadou subsidiarity soudního přezkumu správních rozhodnutí těžiště dokazování až do řízení před správním soudem, lze klasifikovat jako obcházení zákona, resp. akt zneužití práva. Byť tento procesní postup nedosahoval s ohledem na shledané vady v postupu žalovaného takové závažnosti, aby opravňoval soud přímo k neposkytnutí právní ochrany cestou zamítnutí žaloby, je patrné, že soudní řízení bylo primárně vyvoláno procesní liknavostí žalobkyně. V takové situaci není namístě jí k tíži žalovaného správního orgánu přiznat právo na náhradu nákladů řízení.

### Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 21. října 2020

**JUDr. Věra Šimůnková, v. r.**  
předsedkyně senátu