

Česká republika
NÁLEZ
Ústavního soudu

Jménem republiky

Ústavní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lucie Dolanské Bányaiové a soudců Michala Bartoně a Zdeňka Kühna (soudce zpravodaje) o ústavní stížnosti stěžovatelky obchodní společnosti **NARIS Software s.r.o.**, sídlem Primátorská 296/38, Praha 8 – Libeň, zastoupené Mgr. Karlem Kadlecem, advokátem, sídlem Vojtěšská 232/15, Praha 1 – Nové Město, proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2026 č. j. 3 Afs 262/2024-41, za účasti **Nejvyššího správního soudu**, jako účastníka řízení, a **Odvolacího finančního ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, a **České advokátní komory**, sídlem Národní 118/16, Praha 1 – Nové Město, zastoupené JUDr. Mgr. Jirím Kmecem, Ph.D., advokátem, sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1 – Nové Město, jako vedlejších účastníků řízení, takto:

I. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2026 č. j. 3 Afs 262/2024-41 bylo porušeno základní právo stěžovatelky na ochranu advokátního tajemství zaručené v článku 13 a v článku 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

II. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2026 č. j. 3 Afs 262/2024-41 se ruší.

Odůvodnění:

I.
Podstata věci

1. Ústavní soud se poprvé vyjadřuje k ochraně advokátního tajemství v daňovém řízení, konkrétně k situaci, kdy klient uplatňuje v přiznání k dani z příjmů právnických osob náklady na právní služby advokáta a daňová správa zpochybňuje daňově účinné vynaložení těchto nákladů. Ústavní soud zdůrazňuje, že advokátní tajemství požívá ústavní ochrany též v daňovém řízení. Správce daně nesmí podmiňovat daňovou účinnost vynaložených nákladů na advokátní služby tím, že se klient ochrany advokátního tajemství zcela vzdá; správce nesmí ani požadovat více informací o obsahu právních služeb, než je nezbytně nutné pro dosažení řádného vyměření daně.

II.
Skutkové okolnosti případu a procesní vývoj věci

2. Finanční úřad pro Plzeňský kraj jako správce daně dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 26. 4. 2021 stěžovatelce jednak doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 vyšší o částku přes 146 tis. Kč a stanovil daňové penále přes 29 tis. Kč, jednak doměřil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 nižší o částku 660 tis. Kč a stanovil daňové penále v částce 6 600 Kč. Jedním z důvodů bylo, že správce měl pochybnosti o faktickém vynaložení nákladů na právní služby advokáta. Stěžovatelka tyto pochybnosti podle správce daně

nevyvrátila. Odvolací finanční ředitelství (dále též „OFŘ“) rozhodnutím ze dne 9. 11. 2023 stěžovatelčino odvolání proti oběma platebním výměrům zamítlo a výměry potvrdilo.

3. Stěžovatelčinu žalobu Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 26. 9. 2024 č. j. 55 Af 1/2024-61 zamítl. Nejvyšší správní soud pak zamítl její kasační stížnost rozsudkem nyní napadeným ústavní stížností. Správní soudy k otázce nákladů za právní služby uvedly, že je třeba vyjít z rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Stěžovatelka unesla své primární důkazní břemeno tím, že předložila smlouvu o poskytování právních služeb a související faktury vystavené advokátní kanceláří. Správce daně ale konkrétně a srozumitelně vyjádřil důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti a úplnosti účetnictví stěžovatelky.

4. U nákladů na paušálně sjednané právní služby nebylo podle správních soudů zřejmé, jaké konkrétní služby byly v kontrolovaných obdobích poskytnuty ani jak souvisely s dosaženými příjmy. Ze smlouvy s advokátní kanceláří plyne, že se advokátní kancelář zavázala pro stěžovatelku poskytovat tyto právní služby: *monitoring a právní rešerše aktuální legislativy; přípravu a zpracování legislativních návrhů dle požadavků stěžovatelky a další služby dle zadání*. Odměna byla stanovena paušální měsíční částkou 50 tis. Kč; po předchozí dohodě mohla být poskytnuta další odměna. Změny či dodatky ke smlouvě bylo možno provést jen písemnou formou.

5. Soudy vzaly v potaz, že stěžovatelka během daňové kontroly uvedla, že v roce 2016 vykonávala činnost pro názorovou platformu *Exekutoři proti teritorialitě*, nespecifikovala však její konkrétní náplň. Nepředložila žádné písemné dodatky ke smlouvě, byť z fakturovaných částek v letech 2016 a 2017 (35 tis. Kč, od dubna 2016 a v roce 2017 25 tis. Kč) plyne, že muselo dojít ke změnám v rozsahu či způsobu poskytovaných služeb. Od roku 2017 se navíc změnil předmět činnosti stěžovatelky na administraci pohledávek pro advokátní kanceláře poskytující právní pomoc věřitelům. Činnost pro *Exekutory proti teritorialitě* měla být ukončena k 31. 12. 2016. Z předložených faktur ani ze smluvní dokumentace neplyne, jaké konkrétní právní služby byly v roce 2017 stěžovatelce poskytovány ani zda tyto služby souvisely s příjmy z činnosti pro uvedenou platformu, či se správou pohledávek pro advokátní kanceláře.

6. Stěžovatelka ani po výzvách správce daně, které následovaly po zpochybnění jejích prvotních tvrzení, nepředložila žádné důkazní prostředky prokazující faktické uskutečnění právních služeb ani blíže nespecifikovala jejich druh, obsah a rozsah ve vazbě na účtovanou cenu. Správní soudy se proto ztotožnily se závěry daňových orgánů, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla. Soudy nepřisvědčily námitce, že postupem správce daně došlo k faktickému podmínění daňové účinnosti nákladů na právní služby prolomením důvěrnosti vztahu mezi advokátem a klientem. Správce daně povinnost mlčenlivosti podle zákona o advokacii respektoval; tato povinnost ale daňový subjekt nezbavuje daňových povinností ani nesnižuje důkazní břemeno, které jej podle § 92 odst. 3 daňového řádu tíží bez ohledu na povahu poskytované služby.

7. Podle Nejvyššího správního soudu stěžovatelka vychází z nesprávného předpokladu, že u výdajů na právní služby nelze aplikovat obecné pravidlo o důkazním břemeni daňového subjektu, neboť tyto služby požívají zvláštní ústavní ochrany důvěrnosti vztahu mezi advokátem a klientem. Povaha výdaje sice může ovlivnit způsob jeho doložení, nicméně to nemění základní princip, že daňový subjekt musí prokázat splnění podmínek daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňové orgány po stěžovatelce nepožadovaly sdělení *konkrétního obsahu právních rad, procesních strategií či jiných informací chráněných mlčenlivostí* (zdůraznil NSS), nýbrž pouze takovou míru konkretizace přijatých plnění, která

by umožnila posoudit existenci, rozsah a ekonomickou relevanci poskytovaných služeb ve vztahu k její podnikatelské činnosti. Stěžovatelka však poskytované služby nijak nekonkretizovala, čímž své důkazní břemeno neunesla.

8. Povinnost zachovávat advokátní mlčenlivost podle § 21 zákona o advokacii tíží výlučně advokáta. Daňový subjekt, jako příjemce právních služeb, není touto povinností omezen a je oprávněn poskytovat informace v rozsahu nezbytném pro prokázání daňové uznatelnosti svých výdajů, aniž by tím porušoval zákonem chráněnou důvěrnost vztahu s advokátem. Požadavek daňového orgánu na doložení alespoň rámcového obsahu právních služeb a jejich souvislosti s (očekávanými) příjmy stěžovatelky, navíc za situace, kdy je daňové řízení neveřejné, nelze považovat za prolomení advokátní mlčenlivosti.

9. Právní služby poskytnuté stěžovatelce jen stěží mohly mít z materiálního hlediska důvěrný či pro stěžovatelku vysoce citlivý charakter. Přísná ochrana advokátní mlčenlivosti má jistě místo např. ve věcech trestního práva, kdy by vyjádření obsahu právních služeb či instrukcí klienta mohlo mít vážné důsledky pro jeho práva či dokonce být v rozporu se zákazem sebeobvinění, případně ve věcech, kdy advokát disponuje listinami obsahujícími obchodní tajemství, poskytuje poradenství ve věcech soutěžního práva a hodnotí rizika protisoutěžního jednání apod. Zde ale šlo o právní služby „*zcela triviální*“ a stěžovatelce nemohlo být na újmu, pokud by správci daně blíže vymezila obsah služeb i důvody sjednání paušální odměny a úpravy její výše.

10. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že procesní strategie stěžovatelky, která po „*přenesení důkazního břemene*“ setrvala na názoru, že předložené doklady, které byly jen formálního charakteru, jsou dostačující, a odmítla předložit jakékoli další důkazní prostředky s odkazem na paušální charakter plnění a důvěrnost vztahu s advokátem, vedla k tomu, že důkazní břemeno neunesla. Je legitimní požadovat po jakémkoli podnikateli, který hodlá uplatnit výdaj jako daňově uznatelný, aby přizpůsobil svou důkazní připravenost povaze tohoto výdaje. Pokud se rozhodne uplatňovat jako daňově uznatelné paušální náklady na právní služby, musí být schopen doložit alespoň jejich rámcový obsah a prokázat jejich věcnou a časovou souvislost se svou podnikatelskou činností. Ústavní ochrana vztahu mezi advokátem a klientem nemůže být vykládána tak, že by fakticky vylučovala možnost ověřit splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nelze ji chápat jako prostředek, který by poskytoval neomezené oprávnění („*bianko šek*“) k uplatňování paušálních nákladů na právní služby bez jakéhokoli doložení jejich souvislosti s podnikatelskou činností.

III.

Argumentace stěžovatelky v ústavní stížnosti

11. Stěžovatelka tvrdí, že daňové orgány a poté správní soudy nepřihlédly ke specifické povaze služeb advokáta. Proto vyložily daňové předpisy protiústavně. Při uzavření smlouvy s advokátní kanceláří v roce 2014 byla odměna advokáta sjednána v paušální měsíční částce 50 tis. Kč, v dalších letech došlo postupně *konkludentně* ke snížení paušální částky až na 25 tis. Kč, placenou od dubna 2016. Daňové orgány znaly obecné vymezení poskytovaných právních služeb, znaly účel jejich poskytování i konečné příjemce, v jejichž zájmu byly právní služby poskytovány. Dokazováním nebyly nijak zpochybněny faktury od advokáta nebo provedené platby. Nešlo o nekontaktního nebo nespolehlivého dodavatele, nešlo ani o dodavatele, který by nebyl s to sjednané právní služby poskytnout. Vzhledem k výši měsíční paušální částky a obvyklé hodinové sazbě renomovaných advokátních kanceláří nešlo ani o zjevně nepřiměřené výdaje v rozsahu, který by vzbuzoval

pochybnosti. Proto je třeba považovat za excesivní požadavky správce daně na zpřístupnění obsahu poskytnutých služeb nebo dokonce zproštění mlčenlivosti advokáta.

12. Nejvyšší správní soud odkazuje na údajně srovnatelné rozsudky k unesení důkazního břemene a zdůrazňuje neveřejnost daňového řízení, kterou ospravedlňuje požadavek správce daně na konkretizaci právních služeb. Citované rozsudky ale na věc nedopadají, nelze přece srovnávat jiné poradenské služby se službami advokátními. Nejvyšší správní soud se nezabýval hledáním rovnováhy mezi výběrem daní a ochranou právní pomoci, tím zcela rezignoval na ochranu práva zaručeného čl. 37 odst. 2 Listiny.

13. Argument, že daňové řízení je neveřejné, a proto se není třeba obávat, že by se informace o obsahu právního poradenství staly veřejně přístupnými, jsou nepochopením významu mlčenlivosti. Mlčenlivost chrání vztah klienta a advokáta nikoli pouze před veřejností, ale také před státem jako takovým. Finanční úřad je stát. Skutečnost, že informace zůstanou uvnitř úřadu, nijak neřeší fakt, že stát získal přístup k informacím, které mají zůstat důvěrné.

14. Nejvyšší správní soud vytváří jakýsi koncept „materiální důvěrnosti“ a advokátní mlčenlivost rozděluje na „důležitou“ ve věcech trestních a „triviální“ ve věci stěžovatelky. Povinnost mlčenlivosti je však absolutní a nedělitelná. To, že se k obsahu právních rad dostane „jen“ úředník daňové správy, nijak nesnižuje intenzitu zásahu do důvěrného vztahu. Nejvyšší správní soud ignoruje, že stát je v mnoha vztazích (včetně legislativního procesu, o který mj. v dané věci šlo) v pozici mocenského suveréna, před nímž advokát klienta chrání právě poskytováním právních služeb, jejichž konkretizaci správce daně požaduje.

15. Stěžovatelka polemizuje se závěrem Nejvyššího správního soudu, že daňová správa po ní nechtěla sdělit konkrétní obsah právních rad. Daňové orgány přesně to po stěžovatelce požadovaly. A i kdyby stěžovatelka připustila, že daňové orgány chtěly poskytnuté právní služby jen více konkretizovat, není jasné, jakou měla mít tato konkretizace formu. Rámcový obsah právních služeb byl prokázán, správce daně ale trval na formálním prokázání poskytnutých právních služeb jejich výstupy. Stěžovatelka nepochybně mohla ve spolupráci s advokátem vytvořit seznam konkrétních právních témat souvisejících s podnikáním, předložit jej správci daně a označit jej za obsah poskytnutých služeb. Nebylo by to však nic jiného než další tvrzení. Pokud by pak správce požadoval prokázání tohoto seznamu konkrétními výstupy, stěžovatelka by se ocitla ve stejné situaci. Stěžovatelka proto odmítla jít cestou kreativního výkaznictví a na přání daňových orgánů vytvářet umělé seznamy poskytovaných právních služeb, zároveň však také trvala na zachování mlčenlivosti o skutečném obsahu služeb, které advokát poskytoval.

16. Jak vědí daňové orgány i oba správní soudy, činnost stěžovatelky i poskytované právní služby se týkaly teritoriality exekutorů. Toto téma je předmětem sporů mezi exekutory a debata probíhá také veřejně za účasti politiků, organizací a veřejnosti. Téma je předmětem rozdílných názorů napříč politickým spektrem a do veřejného diskursu vstupují vlivové organizace na straně věřitelů i dlužníků. Od roku 2014 existoval záměr politiků na zavedení teritoriality exekutorů. Exekutoři, kteří s tím nesouhlasili, založili názorovou platformu *Exekutoři proti teritorialitě*. Vzhledem k zákonným omezením exekutorské profese uzavřela stěžovatelka smlouvy s členy uskupení, aby zajišťovala vlastním jménem, za jejich peněžní prostředky a v jejich prospěch různé služby podporující platformu, to včetně právního servisu. Monitoring problematiky exekucí včetně připravovaných právních norem a potřeba aktivně působit v legislativním i politickém prostředí proti snahám o zavedení teritoriality byly součástí společné strategie proti teritorialitě. S ohledem na citlivost působení proti prosazovanému zájmu tehdejší vládnoucí politické reprezentace nebyly vedeny písemné

záznamy o objednávkách služeb či záznamech z jednání, což bylo správci daně známo. Není proto zřejmé, z čeho vycházel Nejvyšší správní soud v úsudku, že poskytované právní služby byly triviální a stěží mohly mít z materiálního hlediska důvěrný či vysoce citlivý charakter.

17. Stěžovatelka dále obsáhle popisuje, jakým způsobem státní moc proniká do stále více oblastí života. Advokátní stav je poslední nezávislou profesní skupinou, nad kterou se státu nedaří získat mocenskou kontrolu. Napadené rozhodnutí je prvním krokem k tomu, aby stát tuto kontrolu získal. Důkazní standard při prokazování daňově uznatelných výdajů na právní služby se musí lišit od důkazního standardu prokazování jiných služeb a musí respektovat důvěrnost informací o službách poskytovaných advokátem. Primárním hlediskem musí být přiměřenost vynaložených výdajů a nikoli samotná souvislost právních služeb s ekonomickou činností či snad dokonce pouhá otázka potřeby právních služeb při podnikání.

18. Stěžovatelka též kritizuje, že Nejvyšší správní soud nepřibral do řízení Českou advokátní komoru jako osobu zúčastněnou na řízení. V každém případě měl dle stěžovatelky přihlídnout k jejímu stanovisku alespoň jako k podání přítele soudu, *amicus curiae*.

IV.

Průběh řízení před Ústavním soudem

19. Ústavní soud si vyžádal soudní spisy obou správních soudů a též si vyžádal daňový spis správce daně a OFŘ. Vyzval též účastníky, aby se vyjádřili k ústavní stížnosti.

20. Ústavní soud nenařizoval ústní jednání, neboť došel k závěru, že by nepřispělo k dalšímu objasnění věci.

IV. A. Vyjádření Nejvyššího správního soudu

21. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že stěžovatelka přehlíží fakt, že obecné vymezení obsahu přijatých právních služeb bylo jen jedním z důvodů, které vedly daňové orgány k neuznání nákladů s nimi spojených. Nešlo o situaci, kdy by daňový subjekt dokládal svá daňová tvrzení veškerými dostupnými doklady, které by ve svém souhrnu podávaly bezrozporný obraz o jeho daňové povinnosti. Již jen proto nelze ústavní stížnost považovat za důvodnou. Nejvyšší správní soud si byl specifické povahy přijatých advokátních služeb vědom a důvěrnost vztahu mezi advokátem a klientem respektoval. V bodě 42 odůvodnění uvedl, že právě specifčnost přijatého plnění „*může ovlivnit způsob jeho doložení*“, což ale neznamená, že by daňový subjekt byl zproštěn svého důkazního břemene podle § 92 odst. 3 daňového řádu.

22. Nejvyšší správní soud nevyslovil závěr, že by stěžovatelka mohla povinnost plynoucí pro ni z § 92 odst. 3 daňového řádu splnit jediné tím, že by správci daně zpřístupnila konkrétní výstupy přijatých advokátních služeb, či že by zprostila advokáta mlčenlivosti; poslední uvedený postup byl zmíněn jen jako jedna z možností, jak mohla postupovat. Naopak z bodu 45 rozsudku jednoznačně vyplývá, že za akceptovatelný požadavek daňové správy by bylo možné považovat doložení „*alespoň rámcového obsahu právních služeb a jejich souvislosti s (očekávanými) příjmy*“. Stěžovatelka nicméně ani v tomto rozsahu neposkytla správci daně součinnost; sama ostatně připouští, že doplnit svá daňová tvrzení nad rámec již předložených dokladů odmítla. Pak se ale mýlí, tvrdí-li, že k prokázání výdajů na právní služby jako výdajů daňově uznatelných postačilo, pokud byl správci znám účel přijatých plnění a jejich koneční

příjemci, spolu s obecným vymezením poskytovaných služeb, což doložila fakturami a doklady o provedení plateb; to vše v kontextu nezpochybněné způsobilosti advokátní kanceláře poskytnout plnění a přiměřenosti výdajů odpovídajících povaze poskytnutých služeb. Formálně perfektní doklady představují jen prvotní povinnost daňového subjektu při prokazování existence a předmětu přijatých plnění.

23. Ani specifická povaha advokátních služeb nemůže vést k rezignaci na prověření jejich existence, alespoň rámcového obsahu a použitelnosti v souvislosti s podnikáním daňového subjektu. Se stěžovatelkou lze jistě souhlasit, že je nutné nacházet rovnováhu mezi imperativem důvěrnosti poskytovaných advokátních služeb a zájmem státu na řádném plnění fiskálních povinností daňových subjektů. Pro hlubší analýzu věci (provedení testu proporcionality, kterého se stěžovatelka v ústavní stížnosti dovolává) ovšem stěžovatelka neposkytla žádné další informace ani argumenty, jak to činí (opožděně) až v ústavní stížnosti.

24. V kontextu argumentace stěžovatelky lze připustit, že deklarované advokátní služby vskutku nemusely být „triviální“, lze však jen znovu upozornit, že takto konkrétní argumentaci stěžovatelka v soudním řízení neuplatnila (ač jí v tom evidentně nic nebránilo) a pro další úvahy o přiměřenosti požadavků daňových orgánů na bližší doložení obsahu přijatých služeb proto nebyl dán prostor.

25. Nejvyšší správní soud proto navrhuje, aby Ústavní soud ústavní stížnost buď odmítl pro zjevnou neopodstatněnost, anebo zamítl.

IV. B. Vyjádření Odvolacího finančního ředitelství

26. Odvolací finanční ředitelství tvrdí, že věc nemá ústavněprávní rozměr. Ústavní stížnost je spíše obecná a vyjadřuje nespokojenost s výsledkem soudních řízení. Povinnost mlčenlivosti advokáta stěžovatelku nezabavuje důkazního břemene. Bylo na ní, zda advokáta zbaví povinnosti mlčenlivosti, respektive jak jinak bude prokazovat svá daňově relevantní tvrzení. V unesení důkazního břemene nebyla správcem daně omezena v tom, které konkrétní důkazní prostředky má předložit. Daňové orgány po stěžovatelce nepožadovaly sdělení konkrétního obsahu právních rad, procesních strategií či jiných informací chráněných mlčenlivostí, ale takovou míru konkretizace přijatých plnění, která by umožnila posoudit existenci, rozsah a ekonomickou relevanci poskytovaných služeb ve vztahu k podnikatelské činnosti stěžovatelky.

27. Ústavní soud nesmí zasahovat do rozhodovací činnosti správních soudů, nepřísluší mu přehodnocovat jejich skutkové a právní závěry, nejde-li o otázky ústavněprávního významu. Zde o žádné takové otázky nejde. Povaha prokazovaného výdaje může ovlivnit způsob jeho doložení, nicméně tato skutečnost nemění základní princip, že daňový subjekt musí prokázat splnění podmínek daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud se tedy daňový subjekt rozhodne uplatňovat jako daňově uznatelné paušální náklady na právní služby, musí být schopen doložit alespoň jejich rámcový obsah, a prokázat jejich věcnou a časovou souvislost se svou podnikatelskou činností. Takový požadavek nelze považovat za přehnaně formalistický.

28. Rozhodně nelze souhlasit, že by právní služby měly mít v důsledku statusu jejich poskytovatele (advokáta) jakési privilegované postavení a výdaje na ně vynaložené by měly být automaticky bez dalšího považovány za daňově účinné, aniž by byla zřejmá jejich souvislost s dosahováním, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů jejich příjemce, tedy základní předpoklad daňové účinnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních

z příjmů. Výklad navržený stěžovatelkou by vedl k absurdním důsledkům. Pokud stěžovatelka v ústavní stížnosti argumentuje jakýmsi „vyprázdněním“ povinnosti mlčenlivosti advokáta (ke kterému však nedošlo), obdobně by výklad stěžovatelky vedl k absolutnímu vyprázdnění důkazní povinnosti daňových subjektů, kterým by stačilo předložit daňové doklady a obecnou smlouvu, a tím by automaticky získaly poukázku na snížení základu daně o tyto výdaje v řádu např. statisíců Kč (jako v řešeném případě). Takový výklad rozhodně nelze označit za souladný se zásadou proporcionality, jíž se stěžovatelka v ústavní stížnosti opakovaně dovolává. Ani paušálně sjednaná odměna na tom nic nemění.

29. Není možno bagatelizovat, že daňové orgány jsou vázány mlčenlivostí o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvedí. Uplatnění daňově účinných výdajů je právem daňového subjektu, nikoli jeho povinností. Za situace, kdy daňový subjekt učiní svobodné rozhodnutí, že si jako daňově účinný chce uplatňovat náklad na právní služby, musí počítat s tím, že musí minimálně v nějakých obrysech „poodkrýt“ spolupráci s advokátem a alespoň v obecných obrysech prokázat, co bylo obsahem právních služeb a jak souvisí s jeho podnikatelskou činností (a tedy dosahovanými či očekávanými příjmy). Na tom není nic nepřiměřeného, a není proto namístě nepodložená obava stěžovatelky, že stát bude získané informace využívat jinak než pro účely daňového řízení. Nejde o dosažení jakési mocenské kontroly státu nad advokátním stavem.

30. Odvolací finanční ředitelství též souhlasí s NSS v tom, že právní služby zmíněné ve smlouvě jen stěží mohly mít z materiálního hlediska důvěrný či pro stěžovatelku vysoce citlivý charakter, neboť stěžovatelka poptávala pouze monitoring a právní rešerše aktuální legislativy a právní podporu s přípravou legislativních návrhů. Nešlo o právní služby u občanskoprávních, obchodněprávních (obchodního tajemství, soutěžního práva) či trestněprávních sporů, v nichž by byly řešeny citlivé rodinné, finanční či jiné otázky. Šlo jen o právní analýzy, rešerše a monitoring. Proto navrhuje, aby Ústavní soud ústavní stížnost odmítl jako návrh zjevně neopodstatněný.

IV. C. Přiznání postavení vedlejšího účastníka České advokátní komory a její vyjádření

31. Návrh na přiznání postavení vedlejšího účastníka řízení podala Česká advokátní komora. Této žádosti Ústavní soud usnesením ze dne 10. 6. 2026 vyhověl: právní zájem Komory na výsledku řízení je prokázán, neboť jeho výsledek se potenciálně týká všech advokátů zapsaných v seznamu advokátů vedeném Komorou, která je povolána hájit jejich zájmy.

32. Komora podala k ústavní stížnosti obsáhlé vyjádření. Zdůraznila v něm ústavní význam advokátního tajemství. Střetává se tu oprávněný zájem státu na řádném výběru daní a oprávněný zájem právnické osoby na respektování důvěrnosti vztahu klienta s advokátem. Také Evropský soud pro lidská práva v podobném duchu uvádí, že „jedním z klíčových prvků účinného zastupování zájmů klienta advokátem je zásada, že je třeba chránit důvěrnost informací, které si mezi sebou vyměňují. Tato výsada podporuje otevřenou a upřímnou komunikaci mezi klienty a advokáty.“ (rozsudky ESLP ze dne 11. 3. 2021 *Udovenko proti Ukrajině*, č. 33040/08, § 37; ze dne 3. 2. 2015, *Apostu proti Rumunsku*, č. 22765/12, § 96). Ať už v souvislosti s právní pomocí v civilním či trestním řízení, nebo v souvislosti s obecným právním poradenstvím, mohou jednotlivci, kteří se obrátí na advokáta, rozumně očekávat, že jejich komunikace bude soukromá a důvěrná (rozsudek ESLP ze dne 17. 12. 2020 *Saber proti Norsku*, č. 459/18, § 51). Ochranu důvěrnosti vztahu advokáta a jeho klienta poskytuje rovněž Listina základních práv Evropské unie a na ni navazující judikatura Soudního dvora Evropské unie.

33. Komora je přesvědčena, že správní soudy neprovedly vážení proti sobě stojících zájmů, proto se jim nepodařilo nastolit mezi nimi spravedlivou rovnováhu. Z odůvodnění rozsudku není patrné, že by provedl test proporcionality, jak jej definuje a provádí ve své judikatuře Ústavní soud (např. nález ze dne 10. 9. 2014 sp. zn. I. ÚS 3859/13, bod 23).

34. Jistě není důvod zpochybňovat – v obecné rovině – základní principy nastavení daňového řízení ve vztahu k uplatňování výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů a rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Tyto principy ale nelze uplatňovat kategoricky a nediferencovaně bez ohledu na to, o jaké výdaje jde, bez respektu k jiným oprávněným zájmům, které jsou s takovým výdajem spojeny. Poskytování právních služeb advokáty má specifickou povahu a vyžaduje privilegovaný přístup ze strany státních orgánů, včetně orgánů daňových.

35. Není sporné, že stěžovatelka unesla primární důkazní břemeno tím, že předložila správci daně smlouvu o poskytování právních služeb a faktury vystavené advokátní kanceláří. Sporné je, zda správce k těmto důkazům uplatnil skutečně vážné, konkrétní a důvodné pochybnosti, které byly způsobilé přenést důkazní břemeno zpět na stěžovatelku. Pokud pochybnosti vyslovené správcem daně byly konkrétní, pak rozhodně nebyly dostatečně důvodné a vážné na to, aby mohly vést k přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatelku, a to i kdybychom nepřihlíželi k privilegované povaze poskytování právních služeb.

36. Hlavní pochybnost správce daně vzbudila okolnost, že byt' smlouva s advokátní kanceláří hovoří o paušální měsíční odměně 50 tis. Kč, v průběhu doby se dle předložených faktur fakturovaná výše odměny snížila nejprve na 35 tis. Kč a pak na 25 tis. Kč. Nebyly předloženy žádné dodatky ke smlouvě, ačkoli ta připouštěla svoji změnu pouze v písemné formě. Komora nerozumí tomu, jak tato okolnost může představovat vážnou a důvodnou pochybnost o uplatňovaném výdaji na dosažení zdanitelných příjmů. Není zřejmé, proč by tato okolnost měla vyvolat pochybnosti o rozsahu či skutečném využití služeb advokátní kanceláře nebo o věcné souvislosti tohoto nákladu s příjmy stěžovatelky. Výše fakturace za právní služby sama o sobě by takové pochybnosti mohla vyvolávat jediné v případě, že by zde byl *prima facie* evidentní nepoměr mezi výší fakturace a například velikostí dané advokátní kanceláře (tedy že by bylo pochybné, že daná advokátní kancelář mohla být s ohledem na svou personální kapacitu vůbec schopna odvést objem práce odpovídající fakturaci) nebo povahou sjednaných právních služeb (např. by bylo pochybné, že právní služba si s ohledem na svoji povahu, rozsah a náročnost mohla vyžádat objem práce odpovídající fakturaci). Sjednaná výše měsíční odměny (50 tis. Kč) však žádné takové pochybnosti vyvolávat nemohla; tím méně částky později fakturované (35 tis. Kč a 25 tis. Kč).

37. Komora pro ilustraci uvádí, že v registru smluv jsou dostupné dvě smlouvy o poskytování právních služeb uzavřené advokátní kanceláří Legalcom z dané doby, přičemž v jedné si sjednala hodinovou odměnu ve výši 1500 Kč a ve druhé 1900 Kč (takové částky rozhodně nelze považovat za neobvykle vysoké v dané době, spíše naopak). Částka 50 tis. Kč by tak odpovídala zhruba 26–33 hodinám jejích právních služeb měsíčně, resp. 18–23 hodinám (při odměně 35 tis. Kč) či jen 13–17 hodinám (při odměně 25 tis. Kč). Šlo o relativně skromný rozsah právních služeb, který mohl hravě obstarat i jen jeden advokát či advokátní koncipient, a to vedle své další práce (při klasickém 40hodinovém pracovním týdnu by taková práce zabrala cca 8–21 % měsíční pracovní kapacity jednoho člověka). Ani povaha sjednaných právních služeb (*monitoring a právní rešerše aktuální legislativy; příprava a zpracování*

legislativních návrhů dle požadavků stěžovatelky) nemůže budít žádné pochybnosti o tom, zda jimi mohly být tyto objemy právních služeb naplněny.

38. Relevantní pochybnost by mohla teoreticky vzbudit situace opačná, pokud by advokát začal účtovat odměnu vyšší, než na jakou by měl nárok podle smlouvy. Stěží však lze o pochybnosti – natož o pochybnosti důvodné a vážné – hovořit v situaci, kdy advokát začne fakturovat částky nižší, než je dohodnutá paušální odměna. Nepochybně jde o určitou nesrovnalost v předložených dokladech, ovšem nikoli o nesrovnalost významnou. V praxi se lze běžně setkat s tím, že smluvní strany ne zcela dokonale formálně dodržují nastavené smluvní mechanismy, včetně mechanismů změny smluv, které mezi sebou uzavřely. Okolnost, že strany – ať už ústně nebo pouze mlčky – změnily obsah smlouvy, aniž by tuto změnu řádně zachytily v písemné podobě, byť si to mezi sebou na počátku sjednaly, není nijak neobvyklá. V daném případě pak tato nesrovnalost především není nijak na újmu státu a jeho pokladny. Paradoxně, pokud by advokátní kancelář po celou dobu fakturovala pravidelně 50 tis. Kč, jak bylo dohodnuto ve smlouvě, bylo by to pro státní pokladnu méně výhodné, neboť uplatňované daňově uznatelné výdaje by byly vyšší; žádnou důvodnou pochybnost na straně správce daně by to však z povahy věci nevyvolalo.

39. Vážné a důvodné pochybnosti by samo o sobě nemělo vyvolat ani to, že odměna za poskytování právních služeb byla sjednána jako paušální. Jde o standardní způsob nastavení smluvní odměny advokáta za poskytování právních služeb, a to vedle jiných možností, jako jsou zejména hodinová odměna; fixní odměna za konkrétní právní službu (úkon); odměna v podobě přiměřeného podílu z úspěchu v dané věci (*success fee*); nebo jakákoli jejich kombinace. Paušální odměna ani nepředpokládá, že by měl být v každém měsíci odveden stejný objem právních služeb. V konkrétním měsíci může být poskytnutý objem služeb nižší než objem zhruba odpovídající dohodnuté odměně, v jiném měsíci zase vyšší. Nelze vyloučit, že v určitém měsíci nebude poskytnuta právní služba žádná. Přesto advokátovi nárok na paušální odměnu vznikne a takovýto náklad bude třeba považovat za daňově uznatelný. Sjednáním paušální odměny na sebe bere klient riziko, že ve skutečnosti zaplatí advokátovi více, než kolik by mu zaplatil, pokud by si sjednal kupříkladu hodinovou odměnu. To je ale vyváжено rizikem advokáta, že poskytnutý objem právních služeb se ukáže jako vyšší, než jaký by zhruba odpovídal dohodnutému paušálu, a sjednaná odměna pro něj bude nakonec nevýhodná. Pro oba je pak paušální odměna výhodná v tom, že jim poskytuje jistotu výše odměny, kterou klient každý měsíc zaplatí (tedy že nebude vyšší než dohodnutá), a advokát každý měsíc obdrží (tedy že nebude nižší než dohodnutá).

40. Konečně, legitimní pochybnost o rozsahu či skutečném využití služeb advokáta nebo o věcné souvislosti tohoto nákladu s příjmy stěžovatelky nemohla vzbudit okolnost, že na přelomu let 2016 a 2017 došlo ke změně předmětu činnosti stěžovatelky. V obou případech šlo evidentně o činnosti týkající se exekučního vymáhání pohledávek a spolupráce s exekutory, byť je stěžovatelka začala vykonávat pro jiné subjekty.

41. Již při posuzování důvodnosti a vážnosti pochybností formulovaných správcem daně je nezbytné zohlednit specifický kontext poskytování právních služeb advokáty. I samotné zpřístupnění smlouvy o poskytování právních služeb a účetních dokladů, kterými byly služby poskytnuté na základě této smlouvy vyfakturovány, může představovat – v závislosti na konkrétním obsahu těchto dokumentů – významné narušení důvěrnosti informací sdílených mezi klientem a jeho advokátem. K přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt může v kontextu poskytování právních služeb advokáty dojít pouze u zvláště závažných konkrétních důvodných pochybností správce daně o tom, že jsou náklady na právní služby oprávněně uplatňovány jako daňově uznatelný výdaj.

42. Neakceptovatelná je pak představa správních soudů o tom, jakým způsobem měla stěžovatelka v daném případě postupovat, aby pochybnosti správce daně rozptýlila. Podle jejich názoru měla stěžovatelka prokázat, jaké konkrétní služby jí byly skutečně poskytnuty, což mohla učinit dvěma způsoby (viz bod 40 rozsudku NSS): buď předložením výstupů tvrzených plnění, anebo tím, že by v souladu s § 21 odst. 2 zákona o advokacii zprostila advokáta povinnosti mlčenlivosti v rozsahu nezbytném pro daňové řízení (advokát by potřebné informace a dokumenty poskytl správci daně sám za stěžovatelku). Komora se ohrazuje proti představě, že důvěrnost vztahu mezi advokátem a klientem by mohla být takto zásadně prolamována, ať již jedním nebo druhým způsobem.

43. Důvěrná povaha vztahu mezi advokátem a klientem si zaslouží ochranu bez ohledu na to, v jaké oblasti práva je služba poskytována. Jakkoli by se nabízelo, že zásadně nejvyšší míru ochrany musí nutně požívat ve věcech trestních s ohledem na závažnost zde ukládaných sankcí, v konkrétních případech může být újma způsobená porušením důvěrnosti vztahu advokát–klient citelnější v netrestní věci než ve věci trestní. Již proto je velmi ošidné škálovat míru ochrany vztahu mezi advokátem a klientem podle oblasti práva, v němž je právní služba poskytována. Zcela nepřipustné by bylo, pokud by ochrana důvěrnosti vztahu advokáta a klienta měla platit pouze u některých právních služeb a u jiných by neměla být poskytována ochrana žádná, jak plyne z rozhodnutí správních soudů.

44. Komora tudíž nemůže souhlasit s tím, že „*právní služby poskytnuté stěžovatelce jen stěží mohly mít z materiálního hlediska důvěrný či pro stěžovatelku vysoce citlivý charakter*“, resp. že v nyní projednávané věci šlo o „*právní služby zcela triviální*“ (bod 46 rozsudku NSS). Není zřejmé, co je triviálního na právních rešerších a přípravě a zpracování legislativních návrhů.

45. Jakkoli nelze polemizovat s tím, že „*povinnost zachovávat advokátní mlčenlivost podle § 21 zákona o advokacii tíží výlučně advokáta*“, je nepřijatelné tvrzení, že daňový subjekt není povinností advokátní mlčenlivosti omezen, proto „*je oprávněn poskytovat informace v rozsahu nezbytném pro prokázání daňové uznatelnosti svých výdajů, aniž by tím porušoval zákonem chráněnou důvěrnost vztahu s advokátem*“ (bod 45 rozsudku NSS). Nejvyšší správní soud se mylí, pokud uvedl, že poskytnutí informací o obsahu poskytnutých právních služeb samotným klientem není v rozporu s advokátním tajemstvím. Primární funkcí advokátní mlčenlivosti je bránit tomu, aby stát, nemůže-li z nějakého důvodu dostat požadované informace od klienta (daňového subjektu) přímo, nutil k poskytnutí těchto informací advokáta, se kterým klient tyto informace sdílí. Chráněn je na prvním místě klient a důvěrnost informací, které klient a advokát sdílí. Důvěrná povaha vztahu mezi advokátem a klientem je narušena bez ohledu na to, na které straně daného vztahu je tato důvěrnost státem prolomena. Stejně tak je lhostejné, zda předmětem zájmu státních orgánů jsou důvěrné informace, které sdělil klient advokátovi, anebo právní rady, které na základě těchto informací poskytl advokát klientovi.

46. Není významné, že daňové řízení je neveřejné. Funkcí důvěrné povahy vztahu mezi advokátem a klientem primárně není skryt sdílené informace před veřejností, ale právě před orgány státu. Daňové orgány i správní soudy věděly, že stěžovatelka vyvíjela aktivity ve prospěch uskupení *Exekutoři proti teritorialitě*, jehož cílem bylo působit proti záměru tehdejšího ministra spravedlnosti omezit možnost exekutorů působit na území celého státu. Šlo o citlivé politické téma, které rozdělovalo nejen politickou scénu, ale i laickou a odbornou veřejnost a také exekutory samotné. Lze si tak poměrně snadno představit, proč stěžovatelka neměla zájem daňovým orgánům odhalovat konkrétní výsledky své činnosti (v oné době byla

ministerstva spravedlnosti i financí navíc vedena politiky nominovanými za stejnou politickou stranu).

47. Správní soudy se nijak nezabývaly tím, zda účelu sledovaného daňovým řízením nebylo možné dosáhnout jinak než prolomením vztahu důvěrnosti mezi advokátem a klientem. Správce daně ani správní soudy nenabídly stěžovateli jinou možnost, jak unést své důkazní břemeno než vydat výsledky činnosti advokáta. Nelze pochybovat, že existují mírnější prostředky, kterými by bylo možno požadavkům správce daně učinit zadost, aniž by muselo dojít k tak flagrantnímu narušení důvěrné povahy vztahu stěžovatelky s jejím advokátem.

48. Určité prolomení důvěrné povahy vztahu advokáta a klienta shledal Ústavní soud ústavně souladným u povinnosti advokáta podávat kontrolní hlášení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Informace poskytnuté správci daně se ale omezovaly jen na to, komu advokát poskytl právní služby (nález ze dne 6. 12. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 32/15, bod 67).

49. V daňovém řízení při posuzování daňové uznatelnosti výdajů na právní služby proto platí: *a) Na správce daně musejí být kladeny vyšší nároky při formulaci vážných, konkrétních a důvodných pochybností o tvrzeních daňového subjektu, než by tomu bylo u běžných podnikatelských činností. K přenesení důkazního břemene zpátky na daňový subjekt tak dojde jen u zvláště vážných konkrétních důvodných pochybností správce daně, že jsou náklady na právní služby oprávněně uplatňovány jako daňově uznatelný výdaj. b) V žádném případě není možné požadovat, aby daňová uznatelnost výdajů na právní služby byla podmíněna tím, že se daňový subjekt zcela vzdá důvěrné povahy svého vztahu se svým klientem tím, že předloží správci daně konkrétní výsledky činnosti advokáta.*

50. Daňové orgány a správní soudy se v této věci spokojily se sice konkrétními, ale nedůvodnými pochybnostmi správce daně, které rozhodně nebylo možné označit za vážné. Nepokusily se ani nalézt způsob, jakým by v daném případě mohly být pochybnosti správce daně (byť nikoli dostatečně vážné a důvodné) rozptýleny bez toho, aby se stěžovatelka musela zcela vzdát veškeré důvěrnosti vztahu s advokátem.

51. S ohledem na výše uvedené se Komora připojuje k návrhu stěžovatelky, aby Ústavní soud napadený rozsudek zrušil.

IV. D. Replika Odvolacího finančního ředitelství

52. Odvolací finanční ředitelství podalo repliku k vyjádření Komory. Opakuje, že správci daně vznikly vážné a důvodné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Stěžovatelka neprokázala rozsah ani skutečné využití služeb advokátní kanceláře, resp. to, že tyto služby byly využity za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud ve vyjádření k ústavní stížnosti správně zdůraznil, že obecné vymezení obsahu přijatých právních služeb bylo jen jedním z důvodů, které vedly daňové orgány k neuznání nákladů s nimi spojených. V daném případě totiž nešlo o situaci, kdy by stěžovatel svá daňová tvrzení dokládal veškerými dostupnými doklady, které by ve svém souhrnu podávaly bezrozporný obraz o jeho daňové povinnosti.

53. Podle Komory by měly správci daně v zásadě postačovat prvotní doklady předložené stěžovatelkou, neboť by měl *a priori* důvěřovat, že právní služby advokát fakturoval oprávněně. Odvolací finanční ředitelství tento náhled důrazně odmítá, neboť z obecné smlouvy nebyl zřejmý rozsah služeb, jejich skutečné využití ani věcná souvislost s příjmy stěžovatelky. Přenos důkazního břemene by se v důsledku přijetí náhledu zastávaného Komorou u takových služeb stal v podstatě jen teoretickou možností. Daňoví poplatníci,

klienti advokátů, by tak na podkladě judikatury získaly fakticky *bianco šek* na to, aby jim náklady na právní služby byly vždy uznány jako daňově účinné. Komora pro tento postup zvolila označení „*privilegovaný přístup ze strany státních orgánů*“. Odvolací finanční ředitelství s tím nesouhlasí a trvá na tom, že povaha prokazovaného výdaje sice může ovlivnit způsob jeho doložení, nicméně tato skutečnost nemění základní princip, že daňový subjekt musí prokázat splnění podmínek daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud se tedy rozhodne uplatnit jako daňově uznatelné paušální náklady na právní služby, musí být schopen doložit alespoň jejich rámcový obsah, a prokázat jejich věcnou a časovou souvislost se svou podnikatelskou činností. Tento požadavek nemůže být přehnaný.

54. Nenastala tu situace, o níž mluví Komora, že by snad daňová uznatelnost výdajů na právní služby byla podmíněna tím, že se daňový subjekt zcela vzdá důvěrné povahy svého vztahu s advokátem tím, že předloží správci daně konkrétní výsledky činnosti advokáta. V unesení důkazního břemene stěžovatelku nikdo nelimitoval. Daňové orgány po stěžovatce nechtěly konkrétní obsah právních rad, procesních strategií či jiných informací chráněných mlčenlivostí, nýbrž takovou míru konkretizace přijatých plnění, která by umožnila posoudit existenci, rozsah a ekonomickou relevanci poskytovaných služeb ve vztahu k podnikatelské činnosti stěžovatelky. Stěžovatelka k prokázání daňové účinnosti výdajů na právní služby kromě smlouvy s advokátní kanceláří nepředložila nic a poskytované právní služby nijak blíže nekonkretizovala. Blížší vysvětlení právních služeb poskytla stěžovatelka poprvé až v ústavní stížnosti. Tyto argumenty tedy daňové orgány ani správní soudy nemohly vzít v potaz.

55. Odvolací finanční ředitelství proto navrhuje, aby Ústavní soud ústavní stížnost odmítl pro zjevnou neopodstatněnost, případně ji zamítl.

V.

Věcné posouzení ústavní stížnosti

56. Ústavní soud předesílá, že zásadně nezasahuje do rozhodovací činnosti správních soudů. Není vrcholem jejich soustavy, ale zvláštním soudním orgánem ochrany ústavnosti. Nepřehodnocuje skutkové a právní závěry správních soudů, nejde-li ovšem o otázky ústavněprávního významu (srov. již nálezy ze dne 25. 11. 2003 sp. zn. I. ÚS 504/03, podobně nálezy ze dne 23. 4. 2025 sp. zn. IV. ÚS 585/24, *Soudní přezkum podmíněných rozhodnutí v daňovém řízení*, bod 22).

57. Příkladem, kdy Ústavní soud musí v řízení o ústavní stížnosti zasáhnout, bude i situace, kdy správní soudy nedocenily ústavní význam sporné právní otázky. V této věci vyvstává právě taková otázka s ústavním přesahem, totiž význam ochrany advokátního tajemství v daňovém řízení. Ústavní přesah této otázky Nejvyšší správní soud dostatečně nezohlednil, což se odrazilo v několika zjevně neústavních závěrech. Jakkoli přezkum zákonnosti průběhu daňového řízení je vyhrazen správním soudům (jak ve vyjádření k ústavní stížnosti zdůraznilo OFŘ), nyní je situace odlišná. Daňové řízení narušilo ústavně chráněné advokátní tajemství a ústavně chráněný vztah mezi advokátem a jeho klientem.

58. Ústavní soud nejprve zvážil, zda snad stěžovatelka neuplatnila zcela novou argumentaci teprve v řízení o ústavní stížnosti, jak naznačuje Nejvyšší správní soud. Je pravda, že v textu žaloby uplatnila k advokátnímu tajemství poměrně stručnou argumentaci (viz body 6 až 8 žaloby). V žalobě shrnuje rozsah poskytovaných právních služeb (*monitoring a právní rešerše aktuální legislativy; přípravu a zpracování legislativních návrhů dle požadavků stěžovatelky a další služby*

dle zadání), vysvětluje, čím přijetí těchto služeb prokázala, kritizuje, že správce daně neměl žádné konkrétní pochybnosti o stěžovatelčiných tvrzeních, a že daňové orgány podmínily daňovou uznatelnost nákladů na právní služby prolomením advokátního tajemství.

59. Tuto řádně a včas uplatněnou argumentaci stěžovatelka v řízení o žalobě konkretizovala, a to během jednání před krajským soudem dne 26. 9. 2024 (k možnosti konkretizovat a precizovat včas uplatněné žalobní body srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010 č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, body 32 a 39). Byť krajský soud obsah jednání shrnul jen tak, že účastníci setrvali na dosavadních stanoviscích (bod 28 rozsudku krajského soudu), stěžovatelka na jednání mj. popsala předmět své činnosti v letech 2016 a 2017, kdy poskytovala činnost pro názorovou platformu *Exekutoři proti teritorialitě*, a to, že v roce 2017 začala poskytovat služby advokátním kancelářím při vymáhání pohledávek pro dopravní podniky. Dále vysvětlila činnost pro platformu, která zahrnovala právní servis, monitoring, legislativní návrhy a public relations. Poté krajskému soudu vysvětlila, jak v advokátních službách funguje paušální odměna (která v sobě též obsahuje rezervaci služeb). Zdůraznila, že závěr, že bez prokázání obsahu advokátního poradenství bude náklad nedaňový, je nezákonný a neústavní. Není podle stěžovatelky nic divného na tom, že některé listiny správci daně nepředložila, v soukromém právu je přece běžné, že spolu subjekty jednají neformálně (viz zvukovo-obrazový záznam na č. l. 59 spisu krajského soudu).

60. Na tuto argumentaci stěžovatelka navázala též v řízení o kasační stížnosti. Podobně jako v řízení před krajským soudem mj. vysvětlila, že ke snížení původně smluvně stanovené paušální odměny ve výši 50 tis. Kč měsíčně až na částku poloviční došlo fakticky, bez písemné změny smlouvy. Dále uvedla, že změny práv a povinností ze smlouvy konkludentním právním jednáním bez dodržení původně sjednané písemné formy dodatků nejsou ničím výjimečným a mohou vyvolat jen relativní neplatnost mezi smluvními stranami. Proto paušální měsíční odměna fakturovaná v poloviční výši oproti odměně původně smluvně stanovené nemohla vyvolat vážné a důvodné pochybnosti správce daně ohledně správnosti stěžovatelčina účetnictví (bod 6 kasační stížnosti).

61. Shrnutí: stěžovatelka argumentuje konzistentně již od samotného počátku soudního sporu. Ani nyní v ústavní stížnosti nejde nijak nad rámec uvedených argumentů, proto nic, co nyní uvádí, není materiálně nepřipustné. Ústavní soud se může zabývat veškerou stěžovatelčinou argumentací.

62. Jen stručně lze předeslat, že stěžovatelčina práva nemohla být porušena tím, že Nejvyšší správní soud nezacházel v průběhu řízení o kasační stížnosti s podáním České advokátní komory jako se stanoviskem *amici curiae* (přítele soudu). Je plně na správních soudech, zda s podáním osoby odlišné od účastníka řízení budou zacházet jako se stanoviskem „přítele soudu“. Jak trefně uvedl v minulosti rozšířený senát NSS, je to „*stále soud, který rozhoduje o tom, zda k takovému stanovisku přiblíďne nebo nikoli, aniž by bylo jeho povinností o tom podatele vůbec vyrozmínvat. Soud si totiž vybírá, koho za svého přítele bude chtít považovat.*“ (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 19. 9. 2019 č. j. 2 As 122/2017-73, č. 3936/2019 Sb. NSS, *Homeopatie*, bod 24). Ústavní soud ostatně postupuje v praxi stejně.

63. Ústavní soud nejprve popíše ústavní význam advokátního tajemství obecně (část **V. A.** níže). Následuje část komparativní, která analyzuje společné prvky ústavněprávní ochrany advokátního tajemství a obdobných institutů common law (o kterých se pro zjednodušení hovoří též jako o advokátním tajemství) v daňovém řízení (část **V. B.**). Ústavní soud poté

formuluje obecné ústavní principy ochrany advokátního tajemství platné v českém daňovém řízení (část V. C.) a tyto obecné principy pak použije na nynější věc (část V. D.).

V. A. *K ústavnímu významu advokátního tajemství*

64. Na zákonné úrovni je ochrana advokátního tajemství a povinnost mlčenlivosti advokáta zakotvena v § 21 zákona o advokacii, toto ustanovení ale odráží obecnější ústavní principy. Advokáti v demokratické společnosti totiž vykonávají zásadní úlohu. Povinnost mlčenlivosti (advokátní tajemství) je základním předpokladem pro poskytování právní pomoci advokátem (čl. 37 odst. 2 Listiny) a je specifickým a privilegovaným příkladem ochrany tajemství písemností a záznamů uchovávaných v soukromí (čl. 13 Listiny). Byť povinnost mlčenlivosti míří na advokáta, chrání především jeho klienta. Mlčenlivost advokáta je nezbytnou podmínkou fungování právního státu. Výkon profese advokáta vychází z důvěrného vztahu mezi advokátem a klientem a z důvěry klienta v mlčenlivost advokáta (srov. obecně náleze ze dne 25. 11. 2010 sp. zn. II. ÚS 889/10, *K prohlídce v kanceláři advokáta*, bod 17).

65. Svým významem je advokátní mlčenlivost součástí ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces (srov. náleze ze dne 11. 6. 2019 sp. zn. II. ÚS 3533/18, bod 20). Význam důvěrnosti vztahu advokáta a jeho klienta v demokratickém právním státě je kardinální. Vytváří nutný předpoklad pro skutečné naplnění základního práva na kvalifikovanou právní pomoc v každé konkrétní věci. Toto právo „*by totiž zůstalo mrtvým, v praxi reálně nepoužitelným, pokud by osoby potřebující kvalifikovanou právní pomoc byly vystaveny dvěma "obňům" - neposkytnutí všech potřebných informací advokátovi v obavě z jejich zneužití a přijetí rizika, že právní řízení či jiná forma právního styku dopadne kvůli tomu v klientův neprospěch, nebo poskytnutí všech informací a riskování, že daná věc sice dopadne pro klienta dobře, avšak citelná (eventuálně i větší) újma mu vznikne případným zneužitím těchto informací*“ (náleze ze dne 21. 11. 2023 sp. zn. IV. ÚS 662/23, *Uložení pořádkové pokuty advokátovi*, bod 25; k nedávnému potvrzení ústavního významu advokátního tajemství srov. náleze ze dne 25. 3. 2026 sp. zn. Pl. ÚS 8/25, *Konkordátní smlouva*, body 193 a 194).

66. K povaze profesní činnosti advokáta patří, že mu klient svěřuje tajemství a dostává od klienta další důvěrné informace. Rovněž advokát klientovi poskytuje důvěrné informace. Klient může rozumně očekávat, že tato sdělení zůstanou soukromá a důvěrná. Tato důvěra nemůže existovat bez jistoty zachování mlčenlivosti. Povinnost mlčenlivosti je tudíž primárním a základním právem i povinností advokáta (takto v daňovém kontextu, s odkazem na Etický kodex advokátů v Evropské unii, stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 30. 5. 2024 ve věci *Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg*, C-432/23, bod 23).

67. Jak uváděl první britský generální advokát Jean-Pierre Warner, základ ústavní ochrany důvěrnosti komunikace mezi advokátem a jeho klientem „*spočívá v tom, že v civilizované společnosti má člověk právo mít jistotu, že to, co si s advokátem sdělují, je chráněno před zveřejněním. K porušení této zásady tedy dochází již v okamžiku, kdy dojde ke zveřejnění obsahu takové komunikace, nikoli pouze v případě, že je tento obsah použit jako důkaz v nějakém řízení*“. A jak doplnil druhý britský generální advokát Lord Slynn of Hadley, „*at' už je tento princip popisován jako právo klienta nebo jako povinnost advokáta, nemá nic společného s ochranou či výsadami advokáta. Vychází v podstatě ze základní potřeby člověka v civilizované společnosti, aby se mohl obrátit na svého advokáta s žádostí o radu a pomoc a v případě zahájení řízení také o zastupování*“ (stanovisko generálního advokáta Warnera ze dne 20. 1. 1981 ve věci *AM & S proti Komisi*, 155/79, s. 1638-1639, a stanovisko generálního advokáta Lorda Slynna ze dne 26. 1. 1982 v téže věci, s. 1654).

68. Nedotknutelnost důvěrnosti vztahu mezi advokátem a jeho klientem samozřejmě není absolutní. Nejde o pravidlo, které by nešlo poměřovat s jinými ústavně chráněnými zájmy. Jeho omezení však musí být výjimečné a musí sloužit jiným ústavně zaručeným právům nebo ústavně chráněným zájmům (opět nález IV. ÚS 662/23, body 28 a 29).

69. Ústavní ochrana advokátního tajemství se nezastaví ani před branami daňového práva. Při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale je třeba též důsledně chránit práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu (takto obecně, nikoli přímo ve vztahu k advokátnímu tajemství, např. nález ze dne 9. 1. 2008 sp. zn. II. ÚS 2095/07).

70. Advokátní tajemství a jeho ochrana i v daňovém řízení je pilířem euroatlantické ústavní kultury, což lze ilustrovat na mnoha příkladech ze srovnávacího práva ústavního.

V. B. Advokátní tajemství v daňovém řízení v pohledu srovnávacího práva

71. Srovnávací ústavní právo ukazuje, že advokátní tajemství požívá ústavní ochrany též v daňovém řízení. Daňový orgán nesmí důkazní povinnost daňového subjektu proměnit v nátlak na zpřístupnění právních rad, strategie, instrukcí klienta nebo důvěrné komunikace mezi advokátem a jeho klientem. Na druhé straně platí, že daňový subjekt nemůže pod rouškou advokátního tajemství požadovat daňovou uznatelnost zcela neprůhledných výdajů na právní služby.

72. Na prvním místě je třeba uvést judikaturu **Soudního dvora Evropské unie** (která v nynější věci působí jako čistě komparativní zdroj, protože unijní právo se na tuto věc neuplatní, nejde totiž o oblast DPH ani o oblast přeshraniční unijní daňové spolupráce nebo jinou oblast regulovanou unijním právem). Článek 7 Listiny základních práv EU (právo na respektování soukromého a rodinného života, obydlí a komunikace) zaručuje důvěrnost právních konzultací, a to jak jejich obsahu, tak jejich existence. Osoby, které konzultují s advokátem, mohou rozumně očekávat, že jejich komunikace zůstane soukromá a důvěrná. Kromě výjimečných situací tedy musí mít možnost legitimně důvěřovat tomu, že jejich advokát bez jejich souhlasu nikomu nesdělí, že s ním nějakou věc konzultují (rozsudky SDEU ze dne 8. 12. 2022 *Orde van Vlaamse Balies a další*, C-694/20, bod 27, nebo ze dne 26. 9. 2024 *Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg*, C-432/23, bod 49; srov. již rozsudek ze dne 18. 5. 1982 *AM & S proti Komisi*, 155/79, body 21 násl., podle něhož ochrana důvěrnosti komunikace mezi advokátem a klientem byla součástí obecných principů právních plynoucích z práva členských států tehdejšího Evropského hospodářského společenství).

73. Tato ochrana logicky dopadá též do oblasti daňového práva a daňového řízení. Chráněna je právní konzultace s advokátem „*bez ohledu na oblast práva, v níž je klientovi poskytována konzultace nebo zastupování*“ (*Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg*, C-432/23, body 51 a 66, podobně důrazně bod 26 stanoviska generální advokátky Juliane Kokott v téže věci; v dané věci šlo o právní konzultace s advokátem v oblasti práva obchodních společností).

74. Ani v judikatuře **Evropského soudu pro lidská práva** není pochyb, že advokátní tajemství musí být chráněno též v oblasti daňového řízení (např. rozsudek ESLP ze dne 20. 12. 2016 *Lindstrand Partners Advokatbyrå AB proti Švédsku*, č. [18700/09](#), § 93 násl.).

75. Ve **Francii** veškerá korespondence mezi advokátem a jeho klientem, zejména právní posudky vypracované advokátem pro klienta, podléhají advokátnímu tajemství. Je to klient,

kdo se může rozhodnout dokumenty chráněné advokátním tajemstvím daňové správě poskytnout, nesmí však k tomu být nucen. Klient se může rozhodnout, že advokátní tajemství neprolomí, pak ale musí své náklady v daňovém řízení prokázat jinak. Faktury vystavované advokátem klientovi (není-li na nich blíže rozepsán obsah právních konzultací), zaplacené částky, datum a forma platby advokátním tajemstvím pro účely daňového řízení chráněny nejsou [srov. např. rozsudek francouzské Státní rady (*Conseil d'État*) ze dne 20. 5. 2025, č. [475782](#), body 12 násl., zde ve vztahu k doměření daně advokátce].

76. Velmi podobně je tomu v **Rakousku**. Kupříkladu ve vztahu k daňové kontrole advokáta dovodil rakouský Ústavní soudní dvůr již před více než padesáti lety, že daňové předpisy nelze vykládat tak, že advokáta (jako daňový subjekt) zavazují k něčemu, co mu zakazuje zákonná povinnost mlčenlivosti. Bylo proto nejen advokátovým právem, ale též jeho ústavní povinností předložit správci daně při daňové kontrole listiny upravené tak, aby v nich byly zakryty všechny informace, které podléhají advokátní mlčenlivosti (srov. náleze ze dne 17. 3. 1972 sp. zn. [B689/70](#), [VfSlg 6694/1972](#)).

77. Rovněž v **Německu** je advokátní tajemství při aplikaci daňového práva ústavně chráněno. Klient, který se svěřuje advokátovi, má legitimní a ústavně chráněný zájem na tom, aby tyto informace nebyly zveřejněny bez jeho souhlasu. Tento zájem je ústavně zaručen právem na informační sebeurčení (čl. 2 odst. 1 ve spojení s čl. 1 Základního zákona SRN). Povinnost advokáta zachovávat mlčenlivost se neomezuje pouze na existující mandátní vztahy. Zahrnuje i komunikaci, kterou advokát činí již při navazování mandátu nebo v případě, že k uzavření mandátu vůbec nedojde. Ale ani v Německu neplatí, že cokoli se mezi advokátem a jeho klientem stane, bude vyřazeno z poznání daňové správy. Německé soudy akcentují hodnotu rovnosti ve zdanění jako veřejný zájem s ústavním významem. Otázku, jaké konkrétní údaje lze od advokáta požadovat, je proto třeba rozhodnout na základě vážení mezi advokátní mlčenlivostí a ústavním zájmem na rovnoměrnosti zdanění s přihlédnutím k zásadě proporcionality (rozsudek Spolkového finančního dvora ze dne 26. 2. 2004, sp. zn. IV R 50/01, BFHE 205, 234, body 18 a 19, zde ve vztahu k nákladům advokáta na pohoštění).

78. O významu advokátního tajemství (v anglické právní terminologii *legal professional privilege*) v daňovém řízení není pochyb ani v common law. Jak uvedla v roce 2002 ve své tehdejší soudní kompetenci **britská Sněmovna lordů**, „advokátní tajemství je základním lidským právem, které má v systému common law hloubou tradice. Jde o nezbytný důsledek práva každé osoby na odborné právní poradenství. Takové poradenství nelze účinně získat, pokud klient nemůže advokátovi sdělit všechny skutečnosti bez obav, že by mohly být následně zveřejněny a použity v jeho neprospěch.“ (Regina v Special Commissioner and Another, Ex P Morgan Grenfell & Co Ltd, [\[2002\] UKHL 21](#), stanovisko Lorda Hoffmanna, bod 7, podobně v bodě 31 tamtéž citované rozhodnutí novozélandského nejvyššího soudu [*Court of Appeal*] *Commissioner of Inland Revenue v West-Walker* [1954] NZLR 191).

79. Interní instrukce britské daňové správy (*His Majesty's Revenue and Customs*, HMRC) z roku 2016, průběžně aktualizovaná (*HMRC Internal Manual. Compliance Handbook*, dále též jen „pokyny“), ve velkých detailech vysvětluje význam advokátního tajemství v daňovém řízení. Právě ono limituje, co vše může britská daňová správa legitimně požadovat ve výzvě daňovému subjektu k poskytnutí informací. Britská praxe chrání komunikaci mezi advokátem a klientem, ať už jsou dané dokumenty v držení advokáta, nebo klienta. Pokyny HMRC rovněž připouštějí praktické řešení v podobě začernění části textu: pokud dokument obsahuje jak obsah podléhající advokátnímu tajemství, tak obsah, který jím není chráněn, lze část podléhající advokátnímu tajemství začernit a poskytnout pouze informace, které jím

nejsou chráněny. Pokyny v podrobnostech rozvádějí postup správce daně, který při daňovém řízení narazí na advokátní tajemství, upřesňují, jak má vypadat výzva (srov. např. [CH22248](#) a [CH22250](#)) apod. Pokyny vymezují materiály, na které se vztahuje ochrana mlčenlivosti, tak, že to zahrnuje veškerou komunikaci přímo či nepřímo související s právním poradenstvím a rady o tom, co by klient měl a neměl dělat. Advokátní tajemství však v daňovém řízení nedopadá např. na faktury nebo smlouvy klienta s advokátem (kromě pasáží obsahujících údaje chráněné advokátním tajemstvím, typicky obsah právních konzultací), náklady fakturované advokátem klientovi, marketingové materiály, komunikace s klientem, která neobsahuje právní poradenství apod. ([CH22252](#)). V každém případě je na klientovi (který je advokátním tajemstvím chráněn), co vše má být daňové správě zpřístupněno (klient ale nese riziko, že v daňovém řízení neuneseme své břemeno tvrzení a břemeno důkazní).

80. Rovněž v mimoevropských jurisdikcích je jasné, že advokátní tajemství požívá v daňovém řízení zvláštní (ústavní) ochrany.

81. **Kanadský** Nejvyšší soud v daňovém kontextu zdůraznil, že ústavně chráněná je důvěrná komunikace advokáta s klientem za účelem vyžádání nebo poskytnutí právní rady; ochrana se poskytuje bez ohledu na to, zda jde o civilní, správní nebo trestní kontext [*Canada (Attorney General) v. Chambre des notaires du Québec* [2016] [1 SCR 336](#) body 30 až 33]. Advokátní tajemství (*solicitor-client privilege*) chrání klienta, nikoli advokáta; proto pouze klient se může účinně vzdát ochrany tohoto tajemství (bod 45 tamtéž). Často [citované](#) rozhodnutí kanadského odvolacího soudu pro Saskatchewan (*Court of Appeal for Saskatchewan*) uvádí, že advokátní tajemství pro účely daňového řízení zahrnuje komunikaci mezi advokátem a klientem, která zahrnuje vyžádání nebo poskytnutí právního poradenství, a kterou chtějí účastníci této komunikace chránit jako důvěrnou. Povaha či obsah komunikace se musí týkat právního poradenství. Advokát musí jednat v roli právníka poskytujícího právní poradenství, nikoli v jiné, neprávní funkci. Na čistě obchodní či strategické poradenství se – na rozdíl od právního poradenství – ochrana důvěrnosti nevztahuje. Dokumenty, které se dostanou do držení advokáta, aniž by souvisely s poskytováním právního poradenství, nejsou chráněny. Pokud z načasování, formátu či povahy poskytnutých faktických informací nelze rozpoznat povahu požadovaného právního poradenství, není tato komunikace chráněna. Není ale nutné, aby advokátovo sdělení reagovalo na výslovnou žádost o radu nebo ji samo nabízelo; postačí, lze-li jej zařadit do „kontinua“ komunikace, ve kterém advokát poskytuje poradenství. V případě pochybností, zda sporné sdělení spadá pod ochranu advokátního tajemství, je nutno zodpovědět otázku, zda zpřístupnění této komunikace třetím osobám může ohrozit účel, z něhož vychází ochrana tohoto tajemství – tedy aby si advokáti a jejich klienti mohli svobodně a otevřeně vyměňovat informace a právní rady [*Redhead Equipment v. Canada (Attorney General)*, [2016 SKCA 115](#), stanovisko soudce Ottenbreita, body 31 až 35].

82. Tyto obecné premisy v kanadské praxi znamenají, že je na daňovém subjektu, na kterém leží důkazní břemeno ohledně daňové účinnosti jeho výdajů advokátovi, aby tyto výdaje prokázal. Pouhé tvrzení, že „*tato informace spadá pod advokátní tajemství*“, nemůže důkazní břemeno unést. Není pochyb, že daňové subjekty mají právo zachovávat důvěrnost veškeré komunikace, na kterou se vztahuje advokátní tajemství. Pokud však nepředloží dostatečné podklady pro prokázání daňové uznatelnosti svých výdajů, riskují, že jim tyto výdaje uznány nebudou. Otázka, co představuje dostatečný důkaz o uznatelnosti výdajů na právní služby, bude záviset na konkrétních okolnostech každého případu. Jako dostatečný podklad pro prokázání odčitelnosti těchto výdajů může posloužit podrobná faktura, smlouva o poskytnutí služeb nebo zpráva o poskytnutých službách. Tyto dokumenty mohou být dokonce upraveny tak, aby byly skryty některé (z hlediska daňového práva irelevantní, z hlediska advokátního tajemství však významné) podrobnosti, a přesto obsahovat dostatek

informací, které umožní posoudit daňovou účinnost těchto výdajů. Lze požadovat popis úkolů, které advokát vykonal, a částky, které za tyto úkoly účtoval. Zpravidla však nelze vyžadovat, aby daňový subjekt předložil úplná právní stanoviska, nepodepsané návrhy smluv nebo jiné podrobnosti o svých jednáních s advokátem. Je plně na daňovém subjektu, který je advokátním tajemstvím chráněn, zda poskytne daňovým orgánům více informací (rozhodnutí kanadského daňového soudu ve věci *Richard A. Kanan Corporation v. The Queen*, [2011 TCC 211](#), body 20 násl.).

83. Na základě těchto úvah kanadský daňový soud dospěl k závěru, že daňový subjekt, který v daňovém přiznání uplatňuje nárok na uznání určitých nákladů na právní služby, musí rovněž akceptovat, že k uznání tohoto nároku bude nutné poskytnout alespoň nějaké informace. Aby však daňový subjekt mohl předložit požadované důkazy, neměl by být nucen odhalit podrobnosti právního poradenství ani předat celý spis svého advokáta. Lze akceptovat rovněž takovou úpravu relevantních dokumentů, aby nebyla ohrožena důvěrnost poskytnutých informací. Daňový subjekt musí mít možnost unést důkazní břemeno, aniž by byl nucen vzdát se práva na zachování advokátního tajemství (tamtéž, body 29 a 30).

84. V **Jižní Africe** pak ohledně přístupu daňové správy ke komunikaci advokáta a jeho klienta tamní soudy rozlišují, zda dokument odhaluje – ať už přímo, nebo nepřímo – podstatu nebo obsah komunikace, anebo pouhou zmínku, že k nějaké komunikaci mezi advokátem a klientem došlo. Proto i advokátem vystavené faktury mohou být v daňovém řízení chráněny advokátním tajemstvím, pokud jejich popisná část odhaluje povahu právního poradenství, právní otázku nebo strategii vedení sporu; pak opět připadá do úvahy částečné „začernění“ faktury [rozsudek západokapského vrchního soudu (*Western Cape High Court*) *A Company and Others v Commissioner for SARS* [2014 ZAWCHC 33](#), bod 40].

V. C. Shrnutí obecných ústavních východisek ochrany advokátního tajemství v českém daňovém řízení

85. Byť český Ústavní soud otázku střetu advokátního tajemství s povinností daňového subjektu unést důkazní břemeno v daňovém řízení doposud neřešil, z jeho judikatury lze spolehlivě dovodit, že nic neústavního není na tom, pokud správce daně zjistí v daňovém řízení „údaje o výši, četnosti nebo frekvenci plateb uskutečňovaných mezi advokátem a jeho klienty“ (náleze ze dne 6. 12. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 32/15, *Kontrolní hlášení v zákoně o DPH*, bod 67; srov. ke kontrolnímu hlášení také rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2021 č. j. 1 Afs 423/2020-35, č. 4274/2022 Sb. NSS, *PRK Partners*, body 10 a násl.).

86. Ze shora podané komparace a z české judikatury o ústavním významu advokátního tajemství lze pro účely českého ústavního práva vyvodit následující rozsah advokátního tajemství v daňovém řízení a principy, které česká právní kultura sdílí s právními systémy jiných demokratických právních států euroatlantického okruhu.

87. Skutečnosti související s advokátním poradenstvím v oblasti občanského či správního práva podléhají stejné ústavní ochraně jako poradenství v oblasti trestního práva. Advokátní tajemství nerozlišuje, v jakém odvětví práva je advokátní služba poskytována.

88. Odkaz klienta, jehož daňové povinnosti jsou prověřovány správcem daně, na advokátní tajemství neslouží jako automatický důkaz, že právní výdaje jsou daňově uznatelné. Advokátní tajemství nadto chrání pouze důvěrné právní poradenství, nikoli všechny daňově relevantní skutečnosti související s poskytnutou právní službou.

89. Správce daně, týká-li se prokazovaná daňověprávní skutečnost výdajů na advokátní služby, musí ve vztahu k advokátnímu tajemství dodržovat přiměřené postupy, nikoli požadovat detailní věcný obsah právního poradenství, či dokonce předložení celé právní dokumentace nebo jiného hmotného výsledku právního poradenství. Správce daně by neměl vyžadovat poskytnutí konkrétního obsahu právních rad ani jinak porušit důvěrný charakter poskytnutých právních služeb nad rámec toho, co je nezbytně nutné pro dosažení řádného vyměření daně.

90. Klient, jehož příjmy a výdaje jsou předmětem daňové kontroly, má plné právo využít ústavněprávní ochrany, kterou mu na přijaté advokátní služby poskytuje advokátní tajemství. Pak ale musí tvrzení o přijatém plnění, vznikne-li o něm legitimní spor, doložit důkazy, na které se advokátní tajemství nevztahuje, včetně případného redigování textu podléhajícího advokátnímu tajemství (bezpečnostní začernění citlivých údajů) nebo neutrálního popisu poskytnutých advokátních služeb. Klient tedy má právo na zachování důvěrnosti materiálů a jiných informací chráněných advokátním tajemstvím i v daňovém řízení, daňově relevantní důsledky poskytnutých právních služeb ale musí prokázat jinak.

V. D. Aplikace na nynější případ

91. Ústavní soud opakuje, že v této věci ani daňové orgány, ani správní soudy dostatečně nezohlednily ústavní význam právních služeb, které podléhají advokátnímu tajemství. Dokonce i Nejvyšší správní soud směřuje nyní posuzovanou problematiku daňové uznatelnosti advokátních služeb se službami jinými (bod 44 napadeného rozsudku, kde se odkazuje na rozsudky NSS ze dne 13. 5. 2020 č. j. 6 Afs 7/2020-52, *ARMONET*; ze dne 25. 4. 2023 č. j. 6 Afs 41/2022-33, *H2 Medical*; a ze dne 16. 5. 2023, č. j. 10 Afs 93/2021-69, *STOCK Plzeň-Božkov*, ve všech případech šlo o nejrůznější konzultační a poradenské služby, nikoli o služby advokáta).

92. Nejvyšší správní soud zaujal ústavně neakceptovatelný závěr, že zvláštní právní ochrany požívají jen advokátní služby v oblasti trestního práva, obchodního tajemství či hospodářské soutěže (bod 46 napadeného rozsudku). Je tomu ale přesně naopak, advokátova povinnost mlčenlivosti není omezena na nějakou právní oblast (viz bod 87 shora).

93. Stejně tak není jasné, proč Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku popsal nyní sporné právní služby jako „zcela triviální“ (ve vyjádření k ústavní stížnosti nicméně od tohoto hodnocení ustoupil, srov. bod 24 shora).

94. Konečně na ochranu advokátního tajemství nemá dopad neverejná povaha daňového řízení (opačně závěry v bodě 45 napadeného rozsudku). Stěžovatelka má pravdu, že skutečnosti podléhající advokátnímu tajemství jsou chráněny před kýmkoli, tj. i před správcem daně.

95. Je proto třeba zvážit, zda tato pochybení mají dopad na celkovou ústavnost napadeného rozsudku. K tomu je třeba stručně shrnout základní zásady dokazování v daňovém řízení a poté detailně rozebrat vývoj daňového řízení v této věci.

(a) Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení obecně

96. Ústavní soud již opakovaně potvrdil jako ústavně souladné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, jak jej vyložila judikatura NSS (a jak se to uvádí též v bodě 28 napadeného

rozsudku). Každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení (§ 92 odst. 3 daňového řádu). V daňovém řízení nedochází k přenosu či přechodu důkazního břemene. Důkazní břemeno stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého daňového řízení, a to vždy v rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu (takto např. rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2025 č. j. 2 Afs 147/2024-42, *Pony Bike*, bod 29, s odkazy na početnou prejudikaturu; k témuž obecně již náleze ze dne 24. 4. 1996 sp. zn. Pl. ÚS 38/95, *Ústavnost úpravy dokazování v daňovém řízení*).

97. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit a prokázat skutečnosti zpochybňující věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tíží důkazní břemeno k důvodnosti jeho pochyb. Nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“. „*Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předešlé informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu.*“ (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*).

98. Z judikatury NSS plyne, že jednou z pochybností správce daně může být (v **kontextu všech dalších zjištěných okolností**) též rozpor mezi částkou za plnění podle rámcové smlouvy a skutečně fakturovanou částkou, nebo to, že deklarované výdaje nesplňují podmínky smlouvy, kterou daňový subjekt předložil (např. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2020 č. j. 10 Afs 79/2020-32, *ROBOTERM*, body 43 a 46), respektive to, že daňové doklady vystavované dodavatelem neodpovídají obsahu smlouvy (rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2024 č. j. 6 Afs 168/2023-44, *KR 17 Management*, body 39 až 42).

99. Platí ale, že nikoli každá odchylka faktury od rámcové smlouvy je, sama o sobě, „*vážnou a důvodnou*“ pochybností. V právě uvedených věcech byl rozpor mezi smlouvou a faktickými plněními jen **částí širší mozaiky pochybností**, kterou správce daně daňovému subjektu předestřel (srov. podobně např. cit. věc 2 Afs 147/2024, *Pony Bike*, bod 37: „*na pochybnosti správce daně je nutno nablížit v celkovém kontextu, nikoli selektivně vybírat jednotlivá tvrzení*“; podobně rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2024 č. j. 1 Afs 220/2023-90, *BONUSS-CZ*, body 101 a 102). Ve věci *ROBOTERM* správce daně stavěl na vícero samostatných okruzích pochybností a ve věci *KR 17 Management* dokonce na deseti okruzích (např. obecnost popisu plnění, nejasné měrné jednotky, časové nesrovnalosti, absence poptávané dokumentace, ekonomická nelogičnost výběru dodavatele i průběhu plateb, formálnost předávacích protokolů, absence zázemí dodavatele atd.). Podobně rozsáhlý katalog pochybností snesl správce daně i ve věci *Pony Bike*, bod 54. Naopak vágní a čistě formální pochybnosti správce daně samy o sobě neobstojí (takto např. rozsudky NSS ze dne 31. 7. 2024 č. j. 2 Afs 25/2023-55, bod 32, či ze dne 18. 7. 2024 č. j. 7 Afs 70/2023-37, *Balint*, body 19 násl.).

(b) Dokazování v daňovém řízení v této věci

100. Stěžovatelka v nynější věci uplatnila náklady na právní služby poskytované obchodní společností Legalcom advokátní kancelář, s.r.o. (ta v roce 2018 zanikla a byla nahrazena ARROWS advokátní kancelář, s.r.o.). Stěžovatelka k prokázání svých tvrzení předložila

smlouvu s advokátní kancelář o poskytování právních služeb ze dne 1. 10. 2014 a přijaté a proplacené faktury. Ze smlouvy¹ pak mělo plynout, že se advokátní kancelář zavazuje poskytovat stěžovatelce právní služby vymezené jako *monitoring a právní řešení aktuální legislativy, přípravu a zpracování legislativních návrhů dle požadavků klienta, další služby dle zadání klienta*. Dle čl. IV. smlouvy odměna za právní služby činí paušální měsíční částku 50 tis. Kč a po předchozí vzájemné dohodě může být za ně poskytnuta další odměna. Bylo též ujednáno, že jakékoli změny či dodatky k této smlouvě mohou být provedeny pouze písemnou formou odsouhlasenou oběma smluvními stranami. Za leden až březen 2016 advokátní kancelář fakturovala 35 tis. Kč, od dubna 2016 do prosince 2016 pak měsíčně 25 tis. Kč. V roce 2017 pak advokátní kancelář fakturovala stěžovatelce každý měsíc 25 tis. Kč. Stěžovatelka k povaze právních služeb dále sdělila, že v roce 2016 vykonávala činnost pro názorovou platformu *Exekutoři proti teritorialitě*, kterou dále vysvětlila.

101. Správce daně zdůraznil, že stěžovatelka nepředložila ke smlouvě s advokátní kancelář žádný dodatek pro roky 2016 a 2017, ačkoli ke změnám smlouvy muselo dojít. Na to správce usuzoval především z toho, že na rozdíl od původního znění smlouvy z roku 2014 advokátní kancelář v letech 2016 a 2017 měsíčně fakturovala nejprve 35 tis. Kč, od dubna 2016 pak již jen 25 tis. Kč. Z faktur (které odkazovaly na smlouvu) ani z obecné smlouvy nevyplynulo, *jaké konkrétní právní služby* byly stěžovatelce poskytovány a jak souvisely s vykázanými příjmy jednotlivých roků. Správce daně tak měl pochybnosti ohledně faktického vynaložení nákladů na právní služby, účelu jejich vynaložení, prokazatelnosti jejich vztahu k dosahovaným, popř. očekávaným příjmům, o tvrzené hodnotě a rozsahu plnění. Stěžovatelka přes výzvu správce daně žádné další relevantní dokumenty nepředložila a odkázala na advokátní tajemství mezi klientem a advokátem. Správce daně o poskytnutí potřebných dokumentů prokazujících poskytnutí právních služeb vyzval advokátní kancelář, ta však odmítla informace poskytnout s odkazem na povinnost mlčenlivosti, které ji stěžovatelka nezpřístupila. Z výsledku soudního exekutora Juraje Podkonického správce daně jen zjistil, že advokátní kancelář poskytovala služby pro názorovou platformu exekutorů, nezjistil ale, o jaké konkrétní právní služby šlo (s. 9 až 11, s. 23, s. 28 zprávy o daňové kontrole).

102. Ústavní soud souhlasí se stěžovatelkou, že **pochybnosti správce daně k roku 2016 nebyly vážné a důvodné**. Tyto pochybnosti stály jen na tom, že stěžovatelka nevymezila přijaté právní služby dostatečně určitě a že v roce 2016 nastal rozpor mezi paušální měsíční odměnou stanovenou ve smlouvě a měsíční odměnou skutečně fakturovanou. Ani s jedním nelze souhlasit. Není pravda, že stěžovatelka služby nijak nevymezila. Vymezení právních služeb ve smlouvě (bod 100 shora) a argumentace stěžovatelky dává poměrně plastický obrázek její činnosti (a alespoň rámcovou představu o službách advokátní kanceláře pro stěžovatelku). Je absurdní tvrdit, že vážnou a důvodnou pochybností je situace, kdy advokátní kancelář účtovala (byť bez písemného dodatku k rámcové smlouvě) méně, než podle smlouvy mohla. Zde se lze ztotožnit s tím, co uvedla Česká advokátní komora: v logice správce daně by tedy bylo v pořádku, a správci by žádné pochybnosti nevznikly, pokud

¹ Smlouva nyní v daňovém spisu založena není. Ústavní soud předesílá, že (podobně jako NSS) neměl k dispozici úplný daňový spis. Stěžovatelka ale v tomto směru žádné námitky nesnáší a Ústavní soud tak vyšel ze závěru NSS, že nejde o vadu s vlivem na zákonnost (tím méně pak ústavnost) rozhodnutí správních soudů. NSS k tomu podotkl, že v předloženém daňovém spisu není ani zmíněná smlouva, ani faktury, s výjimkou dvou faktur advokátní kanceláře za období březen a duben 2016. Ze „*znění výzev správce daně, ze zpráv o daňové kontrole i rozhodnutí [OFŘ], je však zřejmé, že správce daně těmito dokumenty v průběhu daňového řízení disponoval a jejich obsah dostatečně popsal, přičemž stěžovatelka tato skutková zjištění v průběhu daňového řízení ani později nespochybnila*.“ Byť tedy OFŘ pochybilo, neboť soudy nepředložilo „*kompletní daňový spis, nejde v projednávané věci o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť obsah nepředložených listin nebyl mezi účastníky řízení sporný a lze z něj proto vycházet (§ 132 in fine občanského soudního řádu, § 64 s. ř. s.)*.“ (bod 32 napadeného rozsudku).

by fakturována byla původní smluvní částka (čímž by ale stěžovatelce vznikaly podstatně větší daňové výhody).

103. Správce daně pro rok 2016 tedy neměl „*vážné a důvodné pochyby*“ ke stěžovatelčiným tvrzením, účinně proto její daňová tvrzení nezpochybnil. Nemohl ani požadovat další „poodkrytí“ skutečností chráněných advokátním tajemstvím, tím méně pak kompletní vzdání se advokátního tajemství (k tomu viz dále). Stěžovatelka tedy pro rok 2016 za tohoto skutkového stavu nic dalšího prokazovat nemusela.

104. Pro rok 2017 byla situace jiná a pochyby správce daně vážnější. Nešlo totiž jen o čisté formální odlišnosti mezi platbou podle smlouvy a platbami skutečně fakturovanými. Rovněž opora v obsahu rámcově vymezených právních služeb podle smlouvy z roku 2014 byla slabší. Správce daně totiž zdůraznil, že činnost stěžovatelky pro platformu *Exekutoři proti teritorialitě* měla být ukončena ke konci roku 2016, byť stěžovatelka ještě v lednu a únoru 2017 své služby fakturovala několika málo zbylým exekutorům. S ohledem na změnu činnosti stěžovatelky v roce 2017, která nově vykonávala správu pohledávek pro čtyři advokátní kanceláře poskytující právní pomoc věřitelům (což stěžovatelka specifikovala tak, že měla unikátní softwarové řešení pro správu a vymáhání těchto pohledávek a s nimi související správu advokátních spisů – viz podání stěžovatelky ze dne 8. 3. 2020), tak vyvstaly správci daně další pochybnosti, neboť ani pro rok 2017 nepředložila stěžovatelka žádné dodatky ke smlouvě uzavřené s Legalcom v roce 2014 (s. 29 zprávy o daňové kontrole).

105. V roce 2017 tedy přestala stěžovatelka poskytovat služby platformě *Exekutoři proti teritorialitě*. Právě pro tyto služby byla původně sjednána advokátní kancelář a s touto kanceláří podepsána již opakovaně zmiňovaná smlouva. Obsah této smlouvy pro rok 2017 tak přinejmenším zčásti přestal dávat rozumný smysl. Například „*příprava a zpracování legislativních návrhů dle požadavků klienta*“ na první pohled v nové činnosti stěžovatelky nepřicházela do úvahy. Logicky se pak také nabízí otázka, jak je možné, že se přes zásadní změnu v činnosti stěžovatelky v roce 2017 nezměnila od dubna 2016 fakturovaná částka za advokátní služby.

106. Proto Ústavní soud nepovažuje za neústavní závěr správních soudů, že správce daně pro rok 2017 formuloval konkrétní vážné a důvodné pochybnosti, na které měla stěžovatelka reagovat (srov. obecná východiska v bodech 96 až 98 shora).

107. Pro posouzení ústavnosti napadeného rozsudku (a prakticky též rozhodnutí daňových orgánů) ve vztahu k roku 2017 je však podstatné, zda správce daně umožnil stěžovatelce unést důkazní břemeno jinak než zpřístupněním všech skutečností podléhajících advokátnímu tajemství. Z úvah správce daně je zjevné, že *jedinou* možností, jak mohla stěžovatelka své důkazní břemeno unést, je zpřístupnění všech poskytnutých právních služeb, respektive zproštění advokáta povinnosti mlčenlivosti (viz s. 33 zprávy o daňové kontrole, kde se mluví o požadavku na „konkrétní obsah“ fakturovaných služeb; ještě jasněji pak s. 19 a shodně s. 45 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně opakovaně říká, že stěžovatelka neměla ani „vůli“ rozhodné skutečnosti prokázat, neboť advokátní kancelář *nezprostila povinnosti zachovávat mlčenlivost*).

108. Správce daně tak vyšel z toho, že *jedinou* možností, jak mohla stěžovatelka v roce 2017 své důkazní břemeno unést, bylo vzdát se ochrany advokátního tajemství.

109. Takovýto závěr je neústavní. Nyní jsou jádrem sporu údaje spojené s advokátním tajemstvím. Daňové orgány musí respektovat jejich ústavně chráněnou povahu. Nemohou

chtít více, než je nezbytné pro správné stanovení a výběr daně. Nemohou chtít něco, co má být – vzhledem k ústavně garantované důvěrnosti – skryto před jejich zraky. Ústavní soud opakuje, že správce daně nesmí vyžadovat poskytnutí konkrétního obsahu právních rad (z jakéhokoli právního odvětví) ani jinak porušit důvěrný charakter poskytnutých právních služeb nad rámec toho, co je nezbytně nutné pro dosažení řádného vyměření daně. Musí tak ve vztahu k advokátnímu tajemství dodržovat přiměřené postupy, nikoli požadovat detailní věcný obsah právního poradenství či dokonce předložení celé advokátní dokumentace nebo jiného hmotného výsledku právního poradenství (srov. bod 89 shora).

110. Teprve z rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství se jeví, že zproštění mlčenlivosti advokáta nebyla jediná možnost, jak stěžovatelka mohla své důkazní břemeno unést (v bodě 107 tam OFŘ uvádí, že to, že stěžovatelka nezbavila advokáta povinnosti mlčenlivosti, jí nekladou daňové orgány k tíži, je však na ní, aby přijetí advokátních služeb prokázala jinak). Byl to pak především Nejvyšší správní soud, který – přes některé jiné již zmíněné neústavní formulace – nelimitoval unesení důkazního břemene tím, že stěžovatelka zpřístupní daňové správě skutečnosti podléhající advokátnímu tajemství (srov. např. bod 45 a bod 47 napadeného rozsudku).

111. Přes právě uvedené však zůstává skutečností, že správce daně vůbec nezvažoval jakékoli mírnější možnosti, jak mohla stěžovatelka své důkazní břemeno unést. Trval jen a pouze na kompletním zpřístupnění poskytovaných právních služeb a na tom, aby veškeré výsledky činnosti advokáta stěžovatelka či její advokát poskytli. Pak se ale nelze se divit, že stěžovatelka trvala na svých ústavních právech a správci daně žádné další informace neposkytla (srov. bod 15 shora, kde stěžovatelka správně říká, že správce daně trval na formálním prokázání poskytnutých právních služeb právě a jen poskytnutím výsledků právního poradenství). To, že své důkazní břemeno mohla unést i (nějak) jinak, se dozvěděla pozdě – teprve v odvolacím řízení z konečného rozhodnutí OFŘ.

112. Ústavní soud zdůrazňuje, že stěžovatelka mohla své důkazní břemeno pro rok 2017 unést mnoha způsoby, které by nezasáhly nepřiměřeným způsobem do ochrany advokátního tajemství. Stěžovatelka mohla předložit správci písemný dodatek ke smlouvě s advokátní kanceláří. Pokud takový dodatek neexistoval (což se zdá s ohledem na procesní vyjádření stěžovatelky pravděpodobné), mohla stěžovatelka alespoň rámcově a v obecné rovině vysvětlit (a doložit), co pro ni v roce 2017 advokátní kancelář dělala a jak se to promítlo v její nové činnosti správce pohledávek pro čtveřici advokátních kanceláří. Stěžovatelka mohla svá tvrzení prokazovat například předložením rešersí, právních analýz, jiných písemných dokumentů, byť třeba s redigovaným textem tak, aby se nevzdala ochrany klíčových informací podléhající advokátnímu tajemství (např. začerněním či jinou editací citlivých údajů, které stěžovatelka nechtěla správci daně poskytnout). V žádném případě však nebylo možno stěžovatelku nutit, aby se zcela vzdala ústavně garantované ochrany advokátního tajemství a svého advokáta zprostila povinnosti mlčenlivosti.

113. Ústavní soud souhlasí s Nejvyšším správním soudem, že je legitimní požadovat po jakémkoli podnikateli, který hodlá uplatnit výdaj jako daňově uznatelný, aby přizpůsobil svou důkazní připravenost povaze tohoto výdaje. Ústavní ochrana vztahu mezi advokátem a klientem nemůže být vykládána tak, že by fakticky vylučovala možnost ověřit splnění podmínek v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud však podcenil ústavní význam advokátního tajemství: zatímco pro rok 2016 neaplikoval důsledně judikaturu o vážných a důvodných pochybnostech správce daně, tak pro rok 2017 nezohlednil, že správce daně po stěžovatce vyžadoval neomezený přístup ke skutečnostem chráněným advokátním tajemstvím, přesně, jak stěžovatelka opakovaně uváděla.

114. V konečném důsledku tak napadený rozsudek neobstojí. Pro rok 2016 se totiž správci daně vůbec nepodařilo vyslovit o účtovaných výdajích na advokátní služby žádné vážné a důvodné pochyby. Pro rok 2017 se to správci daně sice podařilo, ovšem poté v rozporu s ústavními požadavky trval na kompletním odkrytí advokátního tajemství, tedy na tom, aby se stěžovatelka vzdala ochrany advokátního tajemství. Teprve z rozhodnutí OFŘ se stěžovatelka dozvěděla, že své důkazní břemeno mohla unést (nějak) jinak než tím, že se kompletně vzdá ochrany skutečností chráněných advokátním tajemstvím.

VI. Shrnutí

115. Nejvyšší správní soud nedocenil ústavní význam ochrany advokátního tajemství v daňovém řízení, čímž porušil stěžovatelčino základní právo na ochranu advokátního tajemství zaručené v článku 13 a v článku 37 odst. 2 Listiny. Nejvyšší správní soud důsledně neaplikoval svou judikaturu, podle níž správce daně musí proti tomu, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, formulovat nikoli jakékoli pochybnosti, ale pochybnosti *vážné a důvodné*. Pro rok 2016 správce daně sice o účtovaných výdajích vyslovil pochybnosti, ale ty byly jen čistě formální, rozhodně *nebyly ani vážné, ani důvodné*. Pro rok 2017 se správci daně sice podařilo takové pochybnosti formulovat, ovšem poté v rozporu s ústavními požadavky trval na kompletním odkrytí advokátního tajemství, tedy na tom, aby se stěžovatelka ochrany advokátního tajemství vzdala. Nejvyšší správní soud takovýto názor sice (správně) odmítl, ovšem nedocenil, že stěžovatelka neměla v řízení před správcem daně vůbec prostor pro jakýkoli jiný postup, než aby se ochrany advokátního tajemství kompletně vzdala; v odvolacím daňovém řízení se pak teprve z konečného rozhodnutí dozvěděla, že své důkazní břemeno mohla unést (nějak) jinak než tím, že se kompletně vzdá ochrany skutečností chráněných advokátním tajemstvím.

116. Ústavní soud proto ústavní stížnosti vyhověl a napadený rozsudek zrušil [§ 82 odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. a) zákona o Ústavním soudu].

117. Nejvyšší správní soud nyní zruší jednak rozsudek krajského soudu, jednak rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství a vrátí tomuto daňovému orgánu věc k dalšímu řízení. Odvolací finanční ředitelství v dalším řízení vyjde z toho, že pro rok 2016 se správci daně nepodařilo formulovat zákonem vyžadované pochybnosti zpochybňující stěžovatelčino původní daňové tvrzení o přijatých advokátních službách. Pro rok 2017 se to sice správci podařilo, stěžovatelka ale musí dostat šanci důkazní břemeno unést, a to způsobem výše naznačeným (srov. bod 112 shora).

Poučení: Proti rozhodnutí Ústavního soudu se nelze odvolat.

V Brně dne 16. září 2026

Lucie Dolanská Bányaiová
předsedkyně senátu