



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci

žalobkyně: **SVITAP J.H.J., spol. s r.o.**, IČO: 46509755
sídlem Kijevská 423/8, 568 02 Svitavy
zastoupená advokátem Milanem Jelínkem
sídlem Malé náměstí 124, 500 03 Hradec Králové

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2018, č. j. 19130/18/5200-11435-711918,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně (dále též „SVITAP CZ“) vyrábí a dodává technické tkaniny (stanovky a plachtoviny, lnářské tkaniny, filtrační tkaniny) a technickou konfekci (stany, haly, plachty, altány), tkaniny a pracovní oblečení, podstřešní a jiné folie, syntetické usně a vázací PET pásky. Žalobkyně má vlastní úpravnu a barvírnu tkanin. Nabízí také

kompletní sortiment bytového textilu, zejména výrobky z mikrovlákn a dále potahové tkaniny, úklidové textilie, ubrusy, utěrky, ručníky a povlečení.

2. Žalobkyně uvádí, že „vznikla ze státního podniku“ a sama sebe hodnotí (viz např. odpověď ze dne 11. 9. 2015 na výzvu správce daně) jako „ryze českou rodinnou firmu“, neboť jejím jediným společníkem je J. H. Ten je též jednatelem žalobkyně, jehož „pravou rukou“ je jeho syn M. H. Druhým jednatelem žalobkyně je L. H., další syn J. H. Žalobkyně zaměstnává též třetího syna J. H. (J. H. mladšího) a sestru J. H. (L. K.). Pro žalobkyni pracuje též partnerka J. H. M. V., která „vede marketing, řídí veletržní činnost“ apod. J. V., matka M. V., pak řídí „dlouhodobě nejúspěšnější Divizi 4“.
3. Po majetkovém vstupu do slovenského výrobce textilních výrobků Texilan, s. r. o. (od 1. 1. 2005 Tatraľan, s. r. o.), který byl realizován v srpnu roku 2004, se žalobkyně „rozhodla pokračovat v investicích v zahraničí“. Bylo zvoleno Chorvatsko, neboť „bylo po Slovensku vyhodnoceno jako země s nejnižší jazykovou bariérou“ (pozn. soudu: po slovenštině je ovšem češtině nejbližší lužická srbština a polština, nikoliv chorvatština, která není západoslovanským jazykem), navíc „zde byl předpoklad poptávky zboží při obnově válkou zničených regionů“ (pozn. soudu: válečný konflikt na území dnešního Chorvatska probíhal v letech 1991 až 1995). V roce 2006 proto byla v Chorvatsku založena dceřiná společnost SVITAP, d. o. o., za turizam a trgovinu (dále též „SVITAP HR“). Jednatel SVITAP HR je J. H., jednatel žalobkyně. Žalobkyně následně poskytla SVITAP HR půjčku. SVITAP HR za zapůjčené finanční prostředky koupila dům se dvěma apartmány [dům stojí na pozemku evidovaném v katastru nemovitostí jako parcela číslo 1359 o výměře 646 m²; SVITAP HR dále koupil přilehlé pozemky – pastviny parc. č. 20310/14 o výměře 53 m², parc. č. 20313/66 o výměře 410 m², a ideální část (10.838.202/281.480.800) parcely č. 20313/1 o výměře 13 933 m²] v turisticky oblíbené obci Rogoznice v centrální Dalmácii [SVITAP HR též koupila i apartmánový dům v Marušiči u Makarské, v němž žalobkyně na svých webových stránkách nabízí ubytování (viz <https://www.svitap.cz/in/1542/nabidka-novych-apartmanu-v-chorvatsku>)], když dle přesvědčení žalobkyně (viz např. odpověď žalobkyně ze dne 11. 9. 2015 na výzvu správce daně) „je třeba být v Chorvatsku přítomen a být připraven na změny“. Rogoznice se nachází 370 km jižně od hospodářského, dopravního a kulturního centra Chorvatska (Záhřeb). Dle odpovědi chorvatského správce daně na mezinárodní dožádání objekt v Rogoznici již v roce 2009 podle rozhodnutí příslušného chorvatského úřadu splňoval podmínky pro označení druhu objektu „kempové a jiný druh ubytování“ v kategorii *** (tři hvězdičky).
4. SVITAP HR následně SVITAP CZ pronajala za 22.000,- EUR/rok 66% všech nemovitostí, které vlastní v Rogoznici (žalobkyně v průběhu řízení před orgány finanční správy vzdor výzvám správce daně nespecifikovala, jakou konkrétní část nemovitostí užívala), a to na základě nájemní smlouvy ze dne 24. 7. 2006. Tento model (pronájem apartmánového domu od dceřiné společnosti) žalobkyně udržovala i v kontrolovaném zdaňovacím období roku 2013, byť fyzické i právnické osoby z EU mohly nakupovat nemovitosti v Chorvatsku (vyjma zemědělské a lesní půdy a půdy v chráněných krajinných oblastech a národních parcích) již od 1. února 2009.
5. Byť žalobkyně tvrdila, že „Chorvatská ekonomika je jednoznačně plná velkých podnikatelských příležitostí“, od roku 2006 do roku 2013 (resp. z žaloby plyne, že do dne podání žaloby) v Chorvatsku nezrealizovala jediný obchod, resp. žalobkyni nevykázala

žádné příjmy, které by bylo možno označit za výsledek činnosti žalobkyně na území Chorvatska (či dokonce přímo v Rogoznici). Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2013, o něž v nyní projednávané věci jde, žalobkyně v odpovědi ze dne 11. 9. 2015 (jakož i v odpovědi ze dne 18. 11. 2015) na výzvu správce daně uvedla, že nemovitosti v Rogoznici sloužily „fyzickým osobám, zaměstnancům a statutárním orgánům“, přičemž s vybranými osobami mohli na služební cestu vyjet („připojit se“) i jejich rodinní příslušníci a objekt v Rogoznici využívat, což je „v souladu s celosvětovým trendem ve vyváženosti a vhodném propojení práce a rodiny“. Např. k jednateli žalobkyně J. H. se mohli „připojit“ tři synové, dvě neteře, dvě vnučky, snacha, bratr a partnerka. K M. V. (partnerce jednatele žalobkyně) se mohl „připojit“ syn, bratr, synovec, švagrová. K J. V. (matce M. V.) se mohl „připojit“ syn, vnuk a tchýně. K L. K. (sestrě J. H.) se mohl „připojit“ syn, tři vnoučata a snacha. Dle žalobkyně tak má třetí generace rodiny H. v Rogoznici možnost „poznávat podnikatelské prostředí“ (viz odpověď žalobkyně ze dne 18. 11. 2015 na výzvu správce daně).

6. Konkrétně v roce 2013 žalobkyně:

- a) Vyslala do Rogoznice na tvrzenou služební cestu jednatele žalobkyně J. H., a to ve dnech 26. 2. až 1. 3., 19. 4. až 22. 4., 17. 5. až 22. 5., 21. 6. až 5. 7., 1. 8. až 13. 8., 30. 8. až 1. 9., 9. 10. až 12. 10, 27. 11. až 3. 12. Jednatel žalobkyně měl v Rogoznici „shromažďovat informace pro SVITAP CZ“. V této souvislosti žalobkyně v odpovědi ze dne 11. 9. 2015 na výzvu správce daně zdůraznila, že žalobkyně je „přední středoevropský výrobce technických tkanin“ a konečným výrobkem „může být zakrývací plachta“ či „plachtová loď“, přičemž blízkost „mariny v Rogoznici, která patří mezi ta největší kotviště v regionu, představuje neocenitelné zdroje informací a doplňuje informace z veletrhů a laboratorních zkoušek“.
- b) Dále za účelem „výkonu přípravné a pomocné činnosti“ pro SVITAP CZ („přípravnou a pomocnou činnost“ pro SVITAP CZ žalobkyně rozumí „zejména marketing, příprava textů pro materiály pro propagaci, příprava katalogů pro výstavy, vyhodnocení reklamních kampaní“ apod.) vyslala žalobkyně na tvrzenou služební cestu do Rogoznice jednatele L. H. (17. 5. až 25. 5.), jednatele J. H. (17. 5. až 25. 5., 21. 6. až 5. 7.), vedoucí prodeje Divize 4 J. V. (21. 6. až 30. 6.) a vedoucí oddělení marketing M. V. (21. 6. až 30. 6.). Žalobkyně v této souvislosti zdůraznila, že „Rogoznice je tvůrčí místo marketingový pracovníků SVITAP CZ a vedoucích pracovníků“ a že „obecně platí, že kvalita kreativní činnosti je přímo úměrná kreativitě prostředí, ve kterém je vykonávána“.
- c) Konečně žalobkyně za „za účelem plnění povinnosti řádného hospodáře“ (mezi které žalobkyně zahrnuje např. „úklid prostor, drobnou údržbu, péči o porosty a pozemky také kontrolu řádného zabezpečení objektu před nežádoucím vniknutím cizích osob“) vyslala na tvrzenou služební cestu L. K. (26. 2. až 1. 3., 19. 4. až 22. 4., 20. 5. až 25. 5., 9. 10. až 12. 10., 18. 12. až 20. 12.), J. H. ml. (26. 2. až 1. 3., 19. 4. až 22. 4., 20. 5. až 23. 5.), jednatele J. H. (27. 11. až 3. 12.), J. P. (19. 4. až 22. 4., 20. 5. až 25. 5., 1. 8. až 15. 8., 9. 10. až 12. 10., 27. 11. až 31. 12., 18. 12. až 20. 12.), Z. D. (20. 5. až 23. 5.), J. K. (20. 5. až 23. 5.), P. H. (20. 5. až 23. 5.), J. Š. (20. 5. až 23. 5., 19. 12. až 20. 12.) a J. M. (19. 12. až 20. 12.).

7. Následně žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2013 uplatnila jako daňově uznatelné náklady nájemné domu v Rogoznici [§ 24 odst. 2 písm. h) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále též „ZDP“ či „zákona o daních z příjmů“)] ve výši

569.359,- Kč, pojištění apartmánových domů v Rogoznici a Marušiči [§ 24 odst. 2 písm. e) a zc) zákona o daních z příjmů] ve výši 80.211,- Kč, cestovné do Chorvatska [§ 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů] ve výši 228.715,- Kč [žalobkyně uplatnila i odpisy software (§ 24 odst. 2 písm. a/ zákona o daních z příjmů) ve výši 12.260,- Kč]. Orgány finanční správy však tyto náklady neuznaly za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně a žalobkyni rozhodnutím Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 20. 12. 2016, č. j. 1809113/16/2808-50522-602020, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 4. 2018, č. j. 19130/18/5200-11435-711918, doměřily po provedené daňové kontrole daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013.

8. Dále žalobkyně na základě smlouvy o pronájmu dopravního prostředku ze dne 6. 12. 2012 (dále též „smlouva o pronájmu“) pronajala společnosti Tatraľan, s.r.o., osobní automobil RENAULT KOLEOS, a to na dobu neurčitou za 1050,- EUR/měsíc. Společnost Tatraľan, s.r.o., je spojenou osobou žalobkyně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tento smluvní vztah byl ukončen dne 21. 11. 2013 dohodou o ukončení smlouvy o pronájmu dopravního prostředku (dále též „dohoda o ukončení smlouvy o pronájmu“) ke dni 30. 11. 2013 z důvodu prodeje osobního automobilu nájemci. Současně účastníci dohody zpětně snížili nájemné za období leden 2013 až listopad 2013 z 11.550,- EUR na 1,- EUR. Snížení nájemného na 1,- EUR za leden až listopad 2013 žalobkyně zdůvodnila tím, že kupní cena za osobní automobil byla stanovena ke dni 1. 1. 2013 (č. IV. kupní smlouvy), nicméně v kupní smlouvě ze dne 21. 11. 2013, č. 01/2111/2013, je uveden stav najetých kilometrů ke dni 21. 11. 2013 ve výši 63 555 km a kupní cena byla sjednána ve výši 13 600,- EUR (po přepočtu pevným měsíčním kurzem 351.560,- Kč), tedy ve výši přibližně odpovídající odhadu časové ceny osobního automobilu, který dne 7. 11. 2013 vypracovala BON-CAR Svitavy, s.r.o. (stav najetých kilometrů ke dni 7. 11. 2013 ve výši 63 000 km a časová cena vozidla 375 000,- Kč vč. DPH). Neprokázaná teze o prodeji vozidla za cenu ke dni 1. 1. 2013 proto dle orgánů finanční správy neobstojí, nadto zpětné snížení nájemného na 1,- EUR za leden až listopad 2013 zjevně odporuje § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť mezi nespojenými osobami by takovéto nejmenší nemohlo být v běžném obchodním styku sjednáno. Dle orgánů finanční správy tak žalobkyně neoprávněně snížila příjmy (výnosy) z pronájmu osobního automobilu Renault KOLEOS, resp. dobropisováním nájemného od ledna do října roku 2013 ve výši 10.500,-EUR (přepočteno pevným měsíčním kurzem na 271.425,- Kč) a nezaúčtováním výnosů za pronájem za měsíc listopad 2013 ve výši 1050,-EUR (přepočteno pevným měsíčním kurzem na 27.142,-Kč) své příjmy zkrátila (dříve účtovanou částku za leden až listopad roku 2013 ve výši 11.550,-EUR snížila na nájemné ve výši 1,- EUR). Z výše uvedených důvodů byla žalobkyni rozhodnutím Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 20. 12. 2016, č. j. 1809113/16/2808-50522-602020, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 4. 2018, č. j. 19130/18/5200-11435-711918, doměřena po provedené daňové kontrole daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013.
9. Proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 4. 2018, č. j. 19130/18/5200-11435-711918, které tvoří společně s rozhodnutím Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 20. 12. 2016, č. j. 1809113/16/2808-50522-602020, jeden celek, podala žalobkyně žalobu. V žalobě žalobkyně nezpochybňovala skutkové a právní závěry orgánů finanční správy týkající se výdajů na pojištění apartmánových domů v Rogoznici a Marušiči [§ 24

odst. 2 písm. e) a zc) zákona o daních z příjmů] ve výši 80.211,- Kč, cestovného do Chorvatska [§ 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů] ve výši 228.715,- Kč a odpisů software [§ 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů] ve výši 12.260,- Kč. Námitky vznášela pouze proti skutkovým a právním závěrům orgánů finanční správy, které se týkaly neuznaných výdajů na nájemné domu v Rogoznici [§ 24 odst. 2 písm. h) zákona o daních z příjmů] ve výši ve výši 569.359,- Kč, jakož i proti navýšení příjmů souvisejících s pronájmem osobního automobilu RENAULT KOLEOS společnosti Tatraľan, s.r.o., v období leden až listopad 2013. Tento procesní postup žalobkyně je zřejmě důsledkem zužujícího pohledu žalobkyně na předmět daňového řízení, jak jej prezentovala pod bodem II žaloby (zde žalobkyně zmiňuje pouze neuznané výdaje ve výši 569.359,- Kč a dobropis nájemného ve výši 271.425,- Kč).

10. Ve vztahu k výdajům na nájemné apartmánového domu v Rogoznici žalobkyně nezpochybnila skutkový závěr orgánů finanční správy, že neprokázala, že nemovitosti v Rogoznici nevyužívala ve zdaňovacím období k činnosti, z nichž by jí plynuly příjmy podléhající dani z příjmů (skutková zjištění zachytil prvostupňový správce daně na stranách 1 až 20 zprávy o daňové kontrole a proti jeho zevrubným závěrům žalobkyně žádné konkrétní námitky nevznesla). Dle žalobkyně totiž věc neměla být posouzena podle § 24 odst. 2 písm. h) zákona o daních z příjmů, ale podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na výdaje za nájem nemovitostí v Rogoznici mělo být nahlíženo jako na výdaje spojené s dlouhodobým podnikatelským záměrem žalobkyně, který se nepodařilo úspěšně realizovat (žalobkyně hovoří o *„dílčím neúspěchu jinak úspěšné žalobkyně“*). Pokud by orgány finanční správy postupovaly tak, jak popisuje žalobkyně, musely by dospět k závěru, že žalobkyně prokázala, že výdaj ve výši 569.359,47 Kč za nájem nemovitostí v Rogoznici v roce 2013 byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů žalobkyně. V této souvislosti žalobkyně zdůraznila, že si nemovitosti pronajala proto, aby měla *„na území Chorvatska trvalé zázemí“* (aby *„se mohla prezentovat jako subjekt s vlastním trvalým a pevným zázemím na chorvatském území“*) a *„základnu pro své působení na chorvatském trhu“*, resp. že si *„zajistila nemovitost v Chorvatsku pro své podnikatelské účely“* (touto *„cestou se snažila rozšířit své aktivity na území Chorvatska, kde se snažila zajistit odbyt pro své výrobky“*). Nicméně *„chorvatští odběratelé nebyli schopni či ochotni akceptovat cenové podmínky žalobkyně a vývoz výrobků žalobkyně do Chorvatska se tak ukázal být nerentabilní“*. V kontrolovaném období žalobkyně *„usilovala o to využít“* svůj apartmánový dům *„k nákupu surovin (PET láhvi), které žalobkyně užívá k výrobě svých produktů“*. Dle žalobkyně je však podstatné, že svůj *„záměr vážně uskutečňovala a v okamžiku, kdy se i s přispěním vnějších příčin tento záměr ukázal být nerentabilním, hledala žalobkyně naprosto vážně a cíleně jiné způsoby, jak využít své přítomnosti v Chorvatsku“*. Tato *„kontinuální snaha žalobkyně“* dle žalobkyně *„plně odpovídá požadavkům generální klauzule“* (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). V této souvislosti žalobkyně zdůraznila, že *„prokázala nejméně jedno obchodní jednání, které proběhlo přímo v Chorvatsku“* [žalobkyně zřejmě míní setkání J. H. s advokátkou S. D. dne 17. 5. 2013 v 14.00 hod. na parkovišti u motelu Plitvická jezera (tedy cca 230 km od Rogoznice) za účelem jednání ve věci nákupu PET obalů], jakož i to, že u agentury CzechTrade (v žalobě žalobkyně zřejmě omylem uvádí CzechInvest) v roce 2014 poptala *„zprostředkování ověřených kontaktů v Chorvatsku“*. Dále žalobkyně připomněla, že *„předmětnou nemovitost využívala i jako kreativní pracoviště“*, kde *„se plnily úkoly, které vyžadovaly delší soustředěnou činnost či úkoly tvůrčího charakteru“*, což chtěla žalobkyně prokázat výsledkem partnerky J. H. M. V., která

„v předmětné nemovitosti vytvářela kolekce výrobků pro nadcházející období“. Neprovedení tohoto důkazu považuje žalobkyně za vadu řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí. Dle žalobkyně je též vadou, že orgány finanční správy nepřihlédly (k blíže neidentifikovaným) důkazním prostředkům vztahujícím se k jiným zdaňovacím období než období kontrolovanému. Žalobkyně výslovně připustila (bod 34 žaloby), že „neunesla své důkazní břemeno, neboť v kontrolovaném období stricto sensu neprokázala konkrétní výnosy dosažené svou přítomností na chorvatském trhu“, nicméně je přesvědčena, že se v případ částky 569.359,47 Kč jedná o daňově uznatelný výdaj, který měl být uznán s odkazem na § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle mínění žalobkyně by žalobkyně neměla být orgány finanční správy trestána za svůj podnikatelský neúspěch, resp. že „by neměla být sankcionována odepráním daňové uznatelnosti výdaje, který nevedl k legitimně očekávaným výnosům“.

11. Pokud jde navýšení příjmů souvisejících s pronájmem osobního automobilu RENAULT KOLEOS dceřiné společnosti Tatraľan, s.r.o., žalobkyně akcentovala, že „není pravdou, že by nájemné ve výši 1.500,- EUR měsíčně (v žalobě uvádí žalobkyně zřejmě omylem 10.500,- EUR měsíčně) za období leden až listopad 2013 bylo příjmem žalobkyně ve smyslu § 18 odst. 1 ZDP“, žalobkyně „tuto částku ve výnosech nemá“. Orgány finanční správy nebyly oprávněny „pominout dohodu o ukončení smlouvy o pronájmu dopravního prostředku“ ze dne 21. 11. 2013 (v níž bylo ujednáno, že původní nájemné za leden až listopad 2013 ve výši 11.550,- EUR bude zpětně sníženo a za období leden až listopad 2013 bude činit pouze 1,- EUR) a „upřít jí daňové účinky“.
12. Ze všech výše uvedených důvodů je žalobkyně přesvědčena, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné a mělo by být zrušeno.
13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) setrval na závěrech obsažených ve zprávě o daňové kontrole a v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
14. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
16. O daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj.
17. Ne každý uplatněný výdaj proto může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i jeho účelu nese

daňový subjekt (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70).

18. V rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, Nejvyšší správní soud konstatoval, že je podstatné, aby mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy existoval přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Nejvyšší správní soud též opakovaně vyslovil, že mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností daňového subjektu musí existovat jasná vazba, přičemž neuznatelné jsou takové výdaje, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování. Tato zcela konkrétní souvislost uplatňovaných výdajů s dosaženými příjmy musí být v daňovém řízení bezpečně prokázána daňovým subjektem, neboť je to on, kdo v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání.
19. Z výše uvedeného je patrné, že dosažení zdanitelného příjmu není podmínkou uplatnění vynaložených výdajů. Tudíž je možné uplatnit i výdaje související s podnikatelským záměrem. Podmínkou ovšem je, že mezi výdaji a očekávanými příjmy, jež mají vynakládané výdaje daňovému subjektu přinést, musí existovat přímý a bezprostřední a ekonomicky racionální vztah (srov. k tomu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, č. 1984/2010 Sb. NSS). Výdaje uznatelné na základě § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak nejsou primárně spojeny s určitou činností daňového subjektu (jako je tomu v případě odst. 2), ale s prokázáním účelnosti jejich vynaložení. Je proto na daňovém subjektu, aby při úvahách o vynaložení určitých výdajů zvažoval i skutečnost, zda se mu podaří prokázat jejich relevanci z daňového hlediska. Proto, hodlá-li daňový subjekt uplatnit výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musí počítat s tím, že ho v tomto směru bude stíhat nejenom břemeno tvrzení, ale především břemeno důkazní stran prokázání věcné souvislosti příjmů a nákladů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2011, č. j. 8 Afs 7/2011 - 122, a ze dne 12. 7. 2012, č. j. 1 Afs 53/2012 - 30).
20. V § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů jsou pak upraveny některé specifické případy výdajů (nákladů), u nichž zákonodárce považuje z nejrůznějších důvodů za vhodné výslovně vyjádřit, že jde o náklady daňově uznatelné. Důvody, pro které tak zákonodárce činí, jsou různého druhu, avšak lze vysledovat některé častěji se objevující. U mnoha výdajů (nákladů) podle citovaného ustanovení by mohlo být nejasné, sporné či dokonce značně pochybné, zda stupeň jejich souvislosti s činností, jež měla generovat zdanitelný příjem, je dostatečný pro závěr, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Proto zákonodárce tyto případy řeší výslovnou zmínkou, že jde o výdaje (náklady) uznatelné, čímž odpadá potřeba testovat je podmínkami generální klauzule podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2014, č. j. 7 Afs 33/2013 - 34). To samozřejmě nevylučuje, aby určitý výdaj, pokud nebude uznán daňově účinnými podle § 24 odst. 2 písm. h) zákona o daních z příjmů, nemohl být uznán jako daňově účinný podle § 24 odst. 1 zákona o dani

z příjmů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č. j. 5 Afs 152/2006-37).

21. Lze tedy shrnout, že rozdíl mezi § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů spočívá v tom, že výdaje podle odst. 1 musí být svázané s příjmy, byť jen očekávanými, kdežto výdaje podle odst. 2 nejsou podmíněny souvislostí s příjmy, ale s činností poplatníka vedoucí k příjmům (se zdaňovanou činností poplatníka). V obou případech (§ 24 odst. 1 i 2 zákona o daních z příjmů) je to však daňový subjekt, kdo musí prokázat kauzální nexus mezi zaplacenými výdaji a zdanitelnými příjmy anebo činností vedoucí k příjmům. To se ovšem žalobkyni nepodařilo.
22. Předně je nutno zdůraznit, že žalobkyně v průběhu daňového řízení i v průběhu řízení před soudem předkládala pouze obecná tvrzení, která nadto nepodpořila žádnými důkazními prostředky s odpovídající vypovídací kapacitou.
23. Dále je nutno akcentovat, že žalobkyně od roku 2006 vynakládala na nájemné a pojištění apartmánového domu v Chorvatsku cca 600.000,- Kč ročně (zcela stranou soud ponechává uplatněné cestovní výdaje, které jen v roce 2013 dosáhly výše 228.715,- Kč), přičemž po celou dobu nevykazovala (a zřejmě ani dosud nevykazuje, jak plyne ze žaloby) v Chorvatsku žádnou reálnou podnikatelskou aktivitu s hmatatelnými výsledky a v nemovitostech v Rogoznici nevykonávala žádnou činnost, z níž by jí plynuly příjmy podléhající dani (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2013 odkazuje soud na vyčerpávající skutkové a právní závěry orgánů finanční správy na stranách 1 až 20 zprávy o daňové kontrole a na body 39 až 45 žalobou napadeného rozhodnutí, s nimiž se soud zcela ztotožňuje a považuje za nadbytečné je zde opakovat). V nemovitostech v Rogoznici se též neuskutečnilo ani jediné obchodní jednání.
24. Žalobkyně setrvale obecně tvrdí, že si nemovitosti v Rogoznici pronajala proto, aby měla „na území Chorvatska trvalé zázemí“ a aby „se mohla prezentovat jako subjekt s vlastním trvalým a pevným zázemím na chorvatském území“. Přitom orgánům finanční správy nepředložila nic, co by prokazovalo, že nemovitosti v Rogoznici jako „své trvalé a pevné zázemí na území Chorvatska“, resp. „základnu pro své působení na chorvatském trhu“, prezentovala (ať již široké veřejnosti či obchodním partnerům). Nad rámec nutného odůvodnění soud navíc dodává, že např. CzechTrade (viz např. <https://www.businessinfo.cz/cs/clanky/chorvatsko-zakladni-podminky-pro-uplatneni-ceskeho-18863.html#TOP>) dlouhodobě uvádí, že „v Chorvatsku se obecně nedoporučuje malým a středním firmám (mezi které patří i žalobkyně – viz <https://www.czechinvest.org/cz/Sluzby-pro-male-a-stredni-podnikatele/Chcete-dotace/OPPI/Radce/Definice-maleho-a-stredniho-podnikatele>) zřizovat si vlastní zastoupení, pokud to není z hlediska předmětu podnikání nutné. Jako vhodnější se k uskutečnění obchodních transakcí jeví využití místní firmy nebo společníka, jež jsou seznámeni se specifiky místního trhu.“ Taktéž prověřené obchodní kontakty v různých oblastech lze za minimální náklady získat např. prostřednictvím zahraniční kanceláře CzechTrade v Chorvatsku, což doložila samotná žalobkyně, když prokázala, že za částku 5.000,- Kč jí byly na základě její objednávky ze dne 28. 11. 2014 CzechTrade v prosinci roku 2014 (objednávka byla učiněna až po zahájení daňové kontroly v předmětné věci – ta byla zahájena dne 13. 11. 2014) zprostředkovány obchodní kontakty s centrálními státními chorvatskými orgány i s firmami z oboru výkupů použitých PET lahví. CzechTrade též poskytuje i „asistenční

služby“ při jednáních např. s chorvatskými orgány veřejné správy apod. (tyto služby ostatně žalobkyně po zahájení daňové kontroly – v roce 2015 – jednou využila). Pro subjekt velikosti žalobkyně není tedy v situaci, kdy na území Chorvatska nerealizuje žádné obchody, ekonomicky iracionální pronajímat zde za 569.359,47 Kč ročně nemovitosti a „budovat si zde pevné zázemí“.

25. Stejně vágní a nevěrohodná jsou i další uplatněná tvrzení žalobkyně, např. tvrzení, že se žalobkyně „snažila rozšířit své aktivity na území Chorvatska, kde se snažila zajistit odbyt pro své výrobky“. Žalobkyně opět pouze obecně tvrdí určitý podnikatelský záměr, nepředložila však orgánům finanční správy žádné důkazy (např. analýzu chorvatského trhu před pokusem o vstup na něj, obchodní plány, investiční záměry, jejich průběžné a následné vyhodnocení apod.), které by její tvrzení učinila alespoň minimálně plausibilními. Žalobkyně též orgánům finanční správy nepředložila důkazy o obchodní komunikaci s potenciálními chorvatskými odběrateli výrobků žalobkyně, byť v žalobě tvrdí, že „chorvatští odběratelé nebyli schopni či ochotni akceptovat cenové podmínky žalobkyně a vývoz výrobků žalobkyně do Chorvatska se tak ukázal být nerentabilní“.
26. Existenci reálného a vážně uskutečňovaného podnikatelského záměru rozhodně neprokazuje jedno setkání J. H. s advokátkou S. D. dne 17. 5. 2013 ve 14.00 hod. na parkovišti u motelu Plitvická jezera (tedy cca 230 km od Rogoznice) za účelem jednání ve věci nákupu PET obalů, zvláště když žalobkyně neprokázala, že se toto setkání uskutečnilo (v den, kdy se tato schůzka měla v Chorvatsku uskutečnit, totiž jednatel žalobkyně současně ve Svitavách povoloval pracovní cestu a vyplacení zálohy synovi, jak je podrobně rozebráno na straně 12 zprávy o daňové kontrole). Žalobkyně neprokázala ani jeho skutečný obsah a výsledek (z žaloby lze dovodit, že žádný obchod realizován nebyl). Již vůbec pak soudu není zřejmý přímý a bezprostřední střední vztah mezi výdaji ve výši 569.359,- Kč za nájem nemovitostí v Rogoznici a tímto jednáním. Chce-li však žalobkyně naznačit, že jediným hmatatelným výstupem její sedmileté (2006 – 2013) snahy o průnik na chorvatský trh s využitím „základny“ v rybářské městečku Rogoznica, je jedno obchodní setkání s advokátem u Plitvických jezer, pak pouze potvrzuje výše uvedené, tj. že se z její strany jedná o neobhajitelný konstrukt. Žádný ekonomicky racionálně se chovající subjekt by za shora popsaných okolností výdaje v obdobném rozsahu nevynakládal. O daňové uznatelnosti tako vynaložených výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů proto nelze uvažovat.
27. V této souvislosti žalobkyně v žalobě namítala, se orgány finanční správy nezabývaly žalobkyní předloženými důkazními prostředky, které se týkaly jiných zdaňovacích období, neuvedla však, jaké konkrétní důkazní prostředky má na mysli. K tomu soud nejprve uvádí, že žalobkyně předkládala v průběhu daňového řízení řadu důkazních prostředků, přičemž orgány finanční správy se ke všem podrobně vyjádřily (zpráva o daňové kontrole čítala 46 stran, žalobou napadené rozhodnutí 15). Soud není oprávněn za žalobkyni žalobu dotvářet, resp. domýšlet, jaké konkrétní důkazní prostředky měla na mysli. Nadto tvrzení žalobkyně, že se orgány finanční správy důkazními prostředky vztahujícími se k jiným obdobím nezabývaly, není pravdivé, jak plyne ze zprávy o daňové kontrole a z bodu 41 žalobou napadeného rozhodnutí (kde žalovaný konstatuje, že tyto důkazní prostředky neprokazují daňovou uznatelnost výdajů, a to ani v jiných zdaňovacích obdobích). Přesto soud nad rámec nutného odůvodnění uvádí, že žádná z listin vztahujících se k jinému zdaňovacímu období daňovou uznatelnost výdajů spojených

s užívání apartmánového domu v Rogoznici podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neopodstatňuje. Např. soudu není vůbec zřejmá jasná vazba mezi vynaloženými výdaji za nájem (popř. pojištění apod.) apartmánového domu v Rogoznici v roce 2013 a dokládanou

- a) účasti jednatele žalobkyně na Česko-chorvatském podnikatelském fóru, které se uskutečnilo dne 18. 10. 2011 v Praze (popř. na teritoriálním setkání Chorvatsko pořádném ICC Česká republika v roce 2012),
- b) účastí jednatele žalobkyně (a J. P.) na dvoudenní „study visit“ konané ve dnech 27. 11. 2013 až 29. 11. 2013 v Záhřebu a zaměřené na „cooperation, trust building among companies, developing personal contacts between the cluster management team and the cluster participants“,
- c) účastí jednatele žalobkyně na tříhodinovém (včetně hodinové recepce) „Business Meeting from the Visegrad Group Countries“ v Záhřebu dne 4. 12. 2013 (fórum mělo umožnit setkání společností ze zemí V4 sídlících v Chorvatsku a chorvatských společností sídlících v zemích V4),
- d) účastí jednatele žalobkyně na jednání v prostorách chorvatské hospodářské komory v Záhřebu dne 16. 10. 2015, z něhož si jednatel žalobkyně přivezl dvě vizitky a obecnou nabídku právních služeb od právní kanceláře ze Záhřebu,
- e) nabídkou kanceláře CzechTrade v Chorvatsku a její akceptací z konce roku 2014 (za částku 5.000,- Kč byly na základě objednávky žalobkyně z 28. 11. 2014 CzechTrade v prosinci roku 2014 zprostředkovány žalobkyni obchodní kontakty s centrálními státními chorvatskými orgány i s firmami z oboru výkupů použitých PET lahví),
- f) účastí jednatele žalobkyně na jednání na Ministerstvu životního prostředí a přírody, Fondu na ochranu životního prostředí a ve společnosti Drava international, d. o. o., v Záhřebu dne 24. 3. 2015, přičemž žalobkyně tuto vazbu orgánům finanční správy ani soudu neobjasnila, již vůbec pak netvrdila. Pokud však chce žalobkyně naznačit, že ročně vynakládala statisícové částky za pronájem a pojištění apartmánového domu 380 km od Záhřebu, aby se mohla čtyřikrát za 9 let zúčastnit jednání v Záhřebu a uskutečnit jednu schůzku u Plitvických jezer, pak pouze potvrzuje již opakovaně vyslovený závěr, že její počínání bylo ekonomicky iracionální, a proto nemůže počítat s daňovým uznáním takto „vynaložených“ výdajů podle „generální klauzule“, které se v žalobě opakovaně dovolává (viz např. body 24, 31 a 36 žaloby).

28. K námitce žalobkyně, že by žalobkyně neměla být orgány finanční správy trestána za svůj podnikatelský neúspěch v Chorvatsku, soud poukazuje na rozsudky Nejvyšší správní soudu ze dne 4. 4. 2007, č. j. 1 Afs 23/2006-105, a ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35 (bod 37), v nichž Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „s každým podnikáním je vždy spojeno určité riziko, že ne všechny činnosti a záměry podnikatele přinesou ve svém důsledku zisk. Toto riziko by mělo jít – jak se to z podání žalobkyně jeví – k tíži státního rozpočtu v tom smyslu, že podnikatelé mohou vynakládat své peníze jakýmkoli způsobem, budou-li přitom tvrdit, že je jejich jednání vedeno úmyslem dosáhnout zisku, a poté si o tyto výdaje mohou snížit základ daně. Tento předpoklad je ale nesprávný. Riziko podnikání nese především podnikatel sám; co se pak výdajů k dosažení a udržení příjmů týče, je v prvé řadě na něm, aby zvážil, jakých zisků je reálně schopen dosáhnout, a aby k dosažení cíle zvolil prostředky tomu přiměřené. Nejsou-li jeho úvaha a jeho volba založeny na seriózním odhadu, nemůže následky

svého jednání přenášet na stát formou daňové ztráty či nižší daňové povinnosti. Je na daňovém subjektu, jak nakládá se svými prostředky, jaké ekonomické úvahy je k tomu vedou, a zda jeho výdaje jsou vedeny cílem dosáhnout později zisku, nebo cílem jiným; pro to, zda bude částka uznána jako daňový výdaj, je však nevýznamné tvrzení daňového subjektu o tom, že výdaje byly vynaloženy účelně“.

29. Dále žalobkyně v žalobě tvrdila, že „předmětnou nemovitost využívala jako kreativní pracoviště“, kde „se plnily úkoly, které vyžadovaly delší soustředěnou činnost či úkoly tvůrčího charakteru“. Až na jednu výjimku žalobkyně však neuvedla, kteří konkrétní zaměstnanci a které zcela konkrétní „kreativní“ úkoly plnily. Nepředložila též žádné hmotné výstupy této kreativní činnosti (např. katalogy, materiály pro propagaci, vyhodnocení reklamních kampaní apod.), aby mohly orgány finanční správy posoudit, jakou měla tvrzené kreativní činnost souvislost s podnikatelskou činností žalobkyně a zda mohla být vykonávána v Rogoznici. Pokud jde o M. V., pak ani v jejím případě žalobkyně nepředložila orgánům finanční správy tvrzené výstupy její kreativní činnosti (dokonce ani zápis ze služební cesty). Výsledkem M. V. by přitom nebylo možno nahradit předložení zmíněných hmotných výstupů její tvrzené kreativní činnosti, a proto orgány finanční správy nepochybily, když její výsledek neprovedly, neboť navržený důkazní prostředek neměl ve vztahu ke sporným skutečnostem potřebnou vypovídací potenci. Navíc je třeba zopakovat, že se žalobkyně v žalobě dovolává uznatelnosti výdaje ve výši 569.359,- Kč za nájem nemovitostí v Rogoznici s odkazem na § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. I kdyby proto prokázala, že v Rogoznici v roce 2013 M. V. konkrétní kreativní činnost vykonávala (a prokázala, co bylo jejím výstupem a jak byl tento výstup využit při podnikatelské činnosti žalobkyně), výdaj by nebylo možno uznat podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť není ekonomicky racionální udržovat kreativní pracoviště Chorvatsku za cca 600.000,- Kč/ročně jen proto, aby v něm mohl jeden zaměstnanec po dobu jednoho týdne ročně tvořit (M. V. mohla být vyslána na služební cestu). Žalobkyně proto nemůže legitimně očekávat, že orgány finanční správy budou takové výdaje akceptovat.
30. Nad rámec nutného odůvodnění (v žalobě tuto skutečnost žalobkyně nezmiňovala) soud dodává, že žalobkyně v průběhu daňového řízení tvrdila i to, že nemovitosti v Rogoznici využívala pro „sběr informací“ a pro skladování zásob a vzorků. S těmito tvrzeními se zejména prvostupňový správce daně vyčerpávajícím způsobem vypořádal a soud na jeho přílehlavé závěry (na stranách 12 a 15 zprávy o daňové kontrole) odkazuje. Ostatně žalobkyně posledně zmíněné závěry prvostupňového správce daně (aprobované žalovaným) v žalobě žádnou žalobní námitkou nepochybnila.
31. Důvodné neshledal soud ani námitky žalobkyně týkající se příjmů souvisejících s pronájmem osobního automobilu RENAULT KOLEOS. Soud opakuje, že žalobkyně na základě smlouvy o pronájmu dopravního prostředku ze dne 6. 12. 2012 pronajala společnosti Tatraľan, s.r.o., osobní automobil RENAULT KOLEOS, a to na dobu neurčitou za 1.050,- EUR/měsíc. Nájemní smlouva neobsahovala ujednání o budoucím odkupu vozidla nájemcem. Společnost Tatraľan, s.r.o., je spojenou osobou žalobkyně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tento smluvní vztah byl ukončen dne 21. 11. 2013 dohodou o ukončení smlouvy o pronájmu dopravního prostředku ke dni 30. 11. 2013 z důvodu „prodeje osobního automobilu pronajímatelem nájemci“. Současně účastníci dohody zpětně snížili (!) nájemné na za období leden 2013 až listopad 2013 z 11.550,- EUR na 1,- EUR (takové ujednání prima vista koliduje s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů),

čímž snížily i příjmy žalobkyně. Snížení nájemného na 1,- EUR za leden až listopad 2013 žalobkyně v dohodě o ukončení smlouvy o pronájmu dopravního prostředku zdůvodnila tím, že kupní cena za osobní automobil byla v kupní smlouvě ze dne 21. 11. 2013 (kupodivu) stanovena ke dni 1. 1. 2013 (č. IV. kupní smlouvy). Nicméně v kupní smlouvě ze dne 21. 11. 2013, č. 01/2111/2013, byla kupní cena sjednána ve výši 13 600,- EUR (stav najetých kilometrů ke dni 21. 11. 2013 ve výši 63 555 km). Dle odhadu, který ke dni 7. 11. 2013 vypracovala BON-CAR Svitavy, s.r.o. (stav najetých kilometrů ke dni 7. 11. 2013 ve výši 63 000 km), však časová cena osobního automobilu činila 375 000,- Kč vč. DPH. Za těchto okolností soud souhlasí s orgány finanční správy, že teze o prodeji vozidla za cenu ke dni 1. 1. 2013 neobstojí a že žalobkyně dobropisováním nájemného od ledna do října roku 2013 ve výši 10.500,-EUR (přepočteno pevným měsíčním kurzem na 271.425,- Kč) a nezaúčtováním výnosů za pronájem za měsíc listopad 2013 ve výši 1050,-EUR (přepočteno pevným měsíčním kurzem na 27.142,-Kč) své příjmy zkrátila (dříve účtovanou částku za leden až listopad roku 2013 ve výši 11.550,-EUR snížila na nájemné ve výši 1,- EUR a rozdíl vrátila s ní spojenému nájemci, nájemce však zkonsumované plnění již logicky žalobkyni zpětně vrátit nemohl). Dle názoru soudu orgány finanční správy nemohly přihlížet k ujednání o zpětném snížení nájemného, neboť se jednalo o úkon in fraudem legis (§ 39 občanského zákoníku z roku 1964). Ujednání o zpětném snížení nájmu byla z důvodu obcházení zákona (§ 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů) absolutně neplatným právním úkonem, a proto z něho od samého počátku (ex tunc) nemohla žádná subjektivní práva ani subjektivní povinnosti vzniknout. V důsledku toho nemohlo dojít ani ke snížení základu daně a k následnému snížení daňové povinnosti na dani z příjmů.

32. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
33. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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.

Pardubice 29. května 2019

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu