



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **OMB composites EU, a. s.**, IČO 281 66 787
sídlem Ke Kukaláku 60, 252 44 Psáry – Dolní Jirčany
zastoupené Pavlem Vyroubalem, advokátem,
sídlem Palackého 168, 755 01 Vsetín,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2018, č. j. 23505/18/5200-11434-703000,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 6. 2018, č. j. 23505/18/5200-11434-703000, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně prvního stupně“), kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12.

2013 ve výši 603 250,- Kč. Současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně (tj. 120.650,- Kč).

2. Orgány finanční správy vyhodnotily jako daňově neúčinné výdaje za nájem obloukové haly (bez č. p.) postavené na pozemku evidovaném v katastru nemovitostí jako st. p. č. X v k. ú. a v obci Králíky (dále též „oblouková hala“) a za nájem nemovitostí, automobilů a výrobních technologií, neboť žalobkyně neodstranila pochybnosti orgánů finanční správy ohledně trvání nájemního vztahu a výše nájemného v případě obloukové haly, resp. pochybnosti ohledně předmětu nájmu a výše nájemného v případě nájmu nemovitostí, automobilů a výrobních technologií.
3. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2018, č. j. 23505/18/5200-11434-703000, podala žalobkyně žalobu, v níž pouze velmi obecně (a tudíž zcela nedostatečně) namítala, že důkazní břemeno unesla, neboť „předložila účetnictví“ a současně „prokázala, že sporné deklarované výdaje skutečně nastaly“. Žalobkyně též řádně reagovala na všechny výzvy orgánů finanční správy. Pokud přesto orgány finanční správy dospěly k závěru, že jejich pochybnosti nebyly žalobkyní vyvráceny, měly žalobkyni opakovaně vyzývat k „objasnění daných nejasností“, dokud by žalobkyně všechny pochybnosti orgánů finanční správy neodstranila. Žalobkyně sice připustila, že v průběhu řízení svá tvrzení opakovaně měnila či korigovala, zdůraznila však, že takový postup není nezákonný, navíc se jednalo o důsledek „personálních změn v obsazení společnosti“ („v důsledku nichž mohlo dojít k jistým nepřesnostem“).
4. Ve vztahu k nájmu obloukové haly žalobkyně konkrétně namítla, že „mezi stranami není sporné, že předmětem nájmu je oblouková hala jako celek“, přičemž žalobkyně „dostatečně specifikovala, co a na jakou částku započítává při vystavení daňových dokladů“, naopak žalovaný „nikterak nezdůvodnil ani nerozvedl, z jakých důvodů by měla být oblouková hala nebytovým prostorem“ (to však žalovaný vůbec netvrdil – pozn. soudu). Oblouková hala jako celek byla pronajata podle § 663 a násl. zák. č. 40/1964 Sb. Žalobkyně dále vyjádřila přesvědčení, že „není možné, aby na jedné straně docházelo na straně žalobkyně k užívání věci oproti tomu, že by ve prospěch vlastníka nedošlo k protiplnění“.
5. Pokud jde o nájem nemovitostí, automobilů a výrobních technologií, pak „žalobkyně nesouhlasila s tím, že by nespecifikovala předmět nájmu a výši nájemného“, a proto „v žádném případě není možno tyto položky odstranit z daňové účinných nákladů“. Žalobkyně prokazatelně užívala cizí věci, byla proto povinna poskytnout jejich vlastníkovvi „protiplnění“. Měl – li žalovaný „pochybnosti o správné výši nájmu“, měl „postupovat případnou korekcí výše nájmu, nikoliv však dehonestací jednotlivých položek týkajících se nájmu“.
6. V neposlední řadě žalobkyně žalovanému vytkla, že jeho rozhodnutí bylo založeno na jiných právních důvodech než rozhodnutí prvostupňového správce daně, což je dle žalobkyně nepřipustné.
7. Ze všech výše uvedených důvodů by dle žalobkyně mělo být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno.
8. 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 v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

9. 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 a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
10. Jak již bylo naznačeno výše, rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Obsah a kvalita žaloby tedy předurčuje podobu rozhodnutí soudu, protože míra podrobnosti odezvy správního soudu je závislá na tom, jak detailně své námitky žalobce v žalobě formuluje. Omezí-li se žalobce na pouhá obecná konstatování, nemůže na ně správní soud reagovat jinak než srovnatelně obecně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 9. 2018, č. j. 8 Afs 170/2018 – 36, bod 20). Žalovaný na 17 stranách podrobně odůvodnil své závěry sumarizované sub 1. Proti zevrubné a promyšlené argumentaci žalovaného žalobkyně v žalobě postavila pouze obecné (či dokonce přímo zmatečné – viz např. námitku týkající se posouzení obloukové haly jako nebytového prostoru) námitky. Soud se proto k těmto obecným námitkám vyjádří taktéž pouze obecně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, či rozsudek téhož soudu ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 As 191/2015 – 41, bod 11). Současně platí, že pokud žaloba neobsahuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správních orgánů, nemusí správní soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 – 128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014 – 88).
11. Dále je nutno připomenout, že soud již ve skutkově obdobné věci mezi týmiž účastníky rozhodoval (jednalo se daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2012), přičemž žalobu žalobkyně obsahující v podstatě shodné „žalobní body“ zamítl rozsudkem ze dne 16. 2. 2017, č. j. 52 Af 48/2016 – 94. Kasační stížnost žalobkyně proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2017, č. j. 2 Afs 72/2017 – 43, následná ústavní stížnost žalobkyně proti rozsudkům správních soudů byla jako zjevně neopodstatněná odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 27. 2. 2018, sp. zn. II. ÚS 576/18 [obdobě zdejší soud rozsudkem ze dne 11. 10. 2018, č. j. 52 Af 2/2018 – 122, zamítl žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ve věci daně z přidané hodnoty za období leden 2013 až prosinec 2013; kasační stížnost žalobkyně proti zmíněnému rozsudku ze dne 11. 10. 2018 je u Nejvyššího správního soudu evidována pod sp. zn. 2 Afs 387/2018). Za těchto okolností soud nenalézá žádný rozumný důvod pro případný odklon od dříve vyslovených závěrů.
12. Jádrem sporu je, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále též „ZDP“ či „zákon o daních z příjmů“).
13. 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.
14. Podle § 24 odst. 2 písm. h) bodu 1. zákona o daních z příjmů jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 také nájemné, přitom u nájemce, který má najat podnik nebo část podniku,

Shodu s prvopisem potvrzuje

tvořící samostatnou organizační složku, na základě smlouvy o nájmu podniku nebo části podniku podle zvláštního právního předpisu (dále jen „smlouva o nájmu podniku“) je výdajem (nákladem) pouze část nájemného, která převyšuje odpisy stanovené podle zvláštního právního předpisu.

15. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „*a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu*“ (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018 - 40, bod 16). Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 - 27, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017 - 46, bod 18).
16. Dle četné judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37, pak vyplývá, že: „*každý daňový subjekt a (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP*“ (obdobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 - 35, bod 60).
17. Dále platí, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017 - 39, bod 19, a ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 - 35, bod 53). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 – 84). Jinými slovy: Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před orgánem finanční správy, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 – 33, bod 29). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen již ze zákona a k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván, zvláště když již první výzva byla perfektní (jak tomu bylo v projednávané věci). Správce ani není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobilými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71). Opačný výklad by vedl k nekonečnému dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně, a proto je třeba jej s použitím argumentu *per reductionem ad absurdum* odmítnout. Nelze též zapomínat na to, že samotné „neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Opačný závěr by vedl k věcnému vyprázdnění důkazní povinnosti daňových subjektů, neboť ty by byly ušetřeny negativních důsledků vlastního porušení zákona“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35). Stát by tak např. musel na pasivitu daňového subjektu či na jeho protiprávní činnost (předložení podvržených dokladů) „reagovat vlastní činností zaměřenou na snížení daňového základu daňového subjektu. To je jednak absurdní, jednak v rozporu s celou konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení. Uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů je právem daňového subjektu, stát nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno rovnou“ (opět srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35).

18. V dané věci je mezi účastníky sporné, zda orgány finanční správy prokázaly své pochybnosti a zda se následně žalobkyni podařilo tyto pochybnosti vyvrátit a prokázat všechna tvrzení podstatná pro uznání nákladů na „nájemné“ jako nákladů daňové účinných.
19. Jde-li o nájem obloukové haly, žalobkyně při místním šetření dne 11. 6. 2014 uvedla, že oblouková hala byla postavena v roce 2009 a její cena byla 2 miliony korun. Výše nájemného měla dle daňových dokladů činit měsíčně 70.169,- Kč bez DPH. Ve vyjádření (ke kontrolnímu zjištění za zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2012) ze dne 11. 5. 2015 žalobkyně správci daně sdělila, že „výše nájmu byla stanovena poněkud vyšší, ale obě strany se na ceně dohodly (...). Navíc pronajímatel si vyšší nájemné sám uvědomil a od května 2012 nájemné přestal fakturovat, přestože nájemní vztah pokračoval nadále.“ Tuto skutečnost potvrdila žalobkyně i ve vyjádření (učiněném v průběhu odvolacího řízení týkajícího se zdaňovacího období leden 2011 až prosinec 2012) ze dne 26. 4. 2016, neboť žalovanému oznámila, že „od zhruba poloviny roku 2012 se nepočítalo s dlouhodobou životností obloukové haly (která je halou provizorní), proto bylo nájemné za obloukovou halu – dohodou obou stran –

zrušeno“. Ve vyjádření ze dne 24. 2. 2016 žalobkyně v rozporu s těmito tvrzeními uvedla, že i po květnu 2012 byl nájem za obloukovou halu fakturován, nikoliv však samostatně.

20. Taktéž v odpovědi na výzvu a ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění týkajícího se období leden až prosinec 2013 (doručeno správci daně dne 14. 3. 2016) žalobkyně tvrdila, že součástí nájemného fakturovaného v období leden až prosinec 2013 je i nájemné za obloukovou halu, což však nekoresponduje s dřívějším tvrzením žalobkyně, že nájemné za obloukovou halu přestalo být fakturováno již v roce 2012. Oproti předchozím rokům, kdy byly měsíčně vystavovány samostatné daňové doklady za nájem obloukové haly (70.169,- Kč + DPH 14.033,8 Kč) a za nájem technologií a vozového parku (284.311,- Kč + DPH 56.862,2 Kč), byl ve zdaňovacích obdobích roku 2013 vystavován společností OMB, s. r. o., měsíčně pouze jeden daňový doklad na částku 250.000,-Kč + DPH 52.500,- Kč. Tato změna nastala již od května 2012 a dle původních vyjádření žalobkyně byla důsledkem toho, že přestalo být účtováno nájemné za obloukovou halu. Nyní však žalobkyně tvrdí, že v částce 250.000,-Kč + DPH 52.500,- Kč je zahrnuto i nájemné za obloukovou halu. Žalobkyně přitom nijak nevysvětlila rozpor tohoto tvrzení s dřívějšími tvrzeními, neurčila, jaká část nájemného fakturovaného v roce 2013 připadá na nájemné za obloukovou halu, jak byla výše nájemného stanovena a jak je možné, že toto nájemné, které bylo fakturováno v nižší částce, než bylo do dubna 2012 původně fakturováno nájemné za technologie a vozový park, může i přes jeho pokles (který nebyl nijak vysvětlen) obsahovat kromě nájemného za jiné pronajaté věci i nájemné za obloukovou halu. Správný je proto závěr orgánů finanční správy, že žalobkyně způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti neprokázala, že součástí nájemného účtovaného v roce 2013 bylo i nájemné za nájem obloukové haly. Jelikož byla žalobkyně s pronajímatelem kapitálově (i personálně) propojena, nebylo možné z místního šetření určit, kdo ve skutečnosti obloukovou halu využíval. Vzhledem k výše uvedenému soud konstatuje, že orgány finanční správy unesly důkazní břemeno ohledně pochybností, neboť komplexně rozebraly tvrzení žalobkyně včetně předložených důkazů a přesvědčivě odůvodnily, které nesrovnalosti jejich pochybnosti založily. Lze tedy shrnout, že žalobkyně uvedla řadu tvrzení, která si odporují. Žalobkyně sice prokázala existenci a podobu haly ve vlastnictví pronajímatele, trvání nájemního vztahu a výši nájemného však nikoliv. V podrobnostech odkazuje soud na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (zejména na body 26 až 36), které obsahuje řadu skutkových a právních závěrů, jež žalobkyně žádnou konkrétní žalobní námitkou nezpochybnila.
21. Žalobkyně má pravdu v tom, že v průběhu daňového řízení může svá tvrzení měnit, nicméně pokud tak činí opakovaně a způsobem výše popsáním, musí předpokládat, že důsledkem takového postupu bude její znevěrohodnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 – 49, bod 32) a závěr orgánů finanční správy popsany výše. Jelikož nebyl prokázán způsob určení výše nájemného a ani to, kdo ve skutečnosti obloukovou halu využíval, nebylo též možno přistoupit „ke korekci výše nájemného“, jak navrhovala žalobkyně v žalobě.
22. Námitka, že žalovaný „nikterak nezdůvodnil ani nerozvedl, z jakých důvodů by měla být oblouková hala nebytovým prostorem“, se zcela míjí s důvody, o něž se opírá výrok žalobou napadeného rozhodnutí, a byla zřejmě do žaloby okopírována z návrhu na zahájení řízení vedeného u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 48/2016.

23. Správná není ani teze žalobkyně, že „*není možné, aby na jedné straně docházelo na straně žalobkyně k užívání věci oproti tomu, že by ve prospěch vlastníka nedošlo k protiplnění*“, neboť určitou věc bylo v rozhodném období možno po dohodnutou dobu užívat i bezplatně - např. na základě smlouvy o výpůjčce (§ 659 zák. č. 40/1964 Sb.). Na tomto místě je též nutno zdůraznit, že uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů je právem daňového subjektu, přičemž stát nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno bezchybně rovnou (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35).
24. Obdobně nelze souhlasit s názorem žalobkyně, že správní orgány měly žalobkyni opakovaně vyzývat k „*objasnění daných nejasností*“. Jak již bylo uvedeno výše, v daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz), tzn. že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS). Žalobce též prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. odstavec 21 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40, dostupného na www.nssoud.cz). Dále platí, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017 – 39, bod 19). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 – 84, dostupný na www.nssoud.cz). Jinými slovy: Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně i rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 – 33, bod 29). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen již ze zákona a k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván, zvláště když již první výzva byla perfektní (jak tomu bylo v projednávané věci). Správce ani není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobilými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71). Opačný výklad by vedl k nekonečnému dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně, a proto je třeba jej s použitím argumentu per reductionem ad absurdum odmítnout.

25. Žalobkyně má samozřejmě pravdu v tom, že daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně povinnou evidencí, účetními záznamy apod. Žalobkyně však již zamlčuje, že dle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 103/2015 – 39, který odkazuje na rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124) týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení účetní evidence daňového subjektu postačí, dokud správce daně nepředloží důvodné pochybnosti, že evidence neodpovídá skutečnosti (což se v projednávané věci stalo). Potom je daňový subjekt povinen unést důkazní břemeno, že deklarované skutečnosti opravdu nastaly (podrobněji k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 – 32, bod 30).
26. Nedůvodná je i námitka žalobkyně, že rozhodnutí žalovaného bylo založeno na jiných právních důvodech než rozhodnutí prvostupňového správce daně. Jednak prvostupňový správce daně i žalovaný dospěli ke shodnému závěru (žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně jí tvrzených skutečností), jednak žalobkyně přehlíží, že odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřipustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud již v minulosti opakovaně rozhodl, že postup odvolacího orgánu, kdy přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně prvního stupně, není v rozporu se zákonem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 – 74, obdobně i rozsudek stejného soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 7 Afs 88/2008 – 65, či rozsudek téhož soudu ze dne 28. 7. 2016, č. j. Afs 169/2015 – 97, bod 17).
27. Druhý nájemní vztah se týkal souboru zejména movitých věcí. Orgány finanční správy měly pochybnosti o předmětu nájmu a o výši nájemného. Pochybnosti opět plynuly zejména z rozporných tvrzení žalobkyně. Při místním šetření dne 11. 6. 2014 žalobkyně tvrdila, že nájemní vztah byl založen na základě smlouvy o nájmu podniku ze dne 6. 4. 2008. Předmětem nájmu měly být vyjmenované nemovitosti, automobily a výrobní technologie. Ve vyjádření ze dne 11. 5. 2015 žalobkyně uvedla, že od roku 2010 byly z nájemního vztahu vyňaty nemovitosti a některé automobily. Při ústním jednání dne 5. 2. 2016 poprvé v průběhu řízení žalobkyně správci daně sdělila, že nájemní vztah nezaložila písemná smlouva, ale ústní dohoda, neboť smlouva ze dne 6. 4. 2008 zanikla. V rozporu s tímto tvrzením se však ve správním spise nachází dodatek č. 1 ze dne 1. 3. 2010 k původní písemné smlouvě. Další nesrovnalosti se týkaly výčtu věcí, které měly být předmětem

nájmu. Žalobkyně rovněž nebyla schopna jednoznačně doložit výši hrazeného nájemného. Smlouva ze dne 6. 4. 2008 nájemné stanovila v souladu s předloženým znaleckým posudkem na 410.617,- Kč bez DPH za měsíc. Předložené daňové doklady vykazovaly měsíční částku 284.311,- Kč bez DPH a od 31. 5. 2012 došlo v dokladech ke snížení na 250.000,- Kč bez DPH (změna nebyla písemně podložena). Dne 31. 7. 2014 žalobkyně předložila rukou psaný výpočet změny výše nájmu od 1. 3. 2010 ve výši 284.311,- Kč, později dodala originál dodatku č. 1 se stejným vyčíslením. Dne 11. 5. 2015 pak žalobkyně předložila „*nové ocenění nájmu stav k 1. 3. 2010*“ s výslednou výší 221.537,- Kč. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům za období leden až prosinec 2012 žalobkyně opět tvrdila částku 284.311,- Kč. Nesouhlasí ani časová souvislost mezi změnou výše nájmu uvedenou v dodatku č. 1 a skutečnostmi, které změnu měly zapříčinit. Dle předložených dokladů pozbyl pronajímatel vlastnická práva k některým pronajatým automobilům (VW Passat a Iveco dne 3. 7. 2008, Avia dne 30. 3. 2009). Ke snížení nájmu však mělo dojít až dne 1. 3. 2010. Na základě těchto informací měly orgány finanční správy oprávněně důvodné pochybnosti o posuzovaném nájemním vztahu. Důkazní břemeno se tak přeneslo zpět na žalobkyni. Soud konstatuje, že v průběhu daňového řízení se dle správního spisu podařilo žalobkyni prokázat existenci pronajatých věcí, avšak již nebyla schopna spolehlivě doložit, zda všechny tvrzené věci byly v daném čase předmětem nájmu. Dále žalobkyně neprokázala, jaká byla skutečná výše nájemného. Ani v tomto případě tak žalobkyně neunesla důkazní břemeno. V podrobnostech odkazuje soud na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (zejména na body 37 až 50), které obsahuje řadu skutkových a právních závěrů, jež žalobkyně opět žádnou konkrétní žalobní námitkou nezpochybnila.

28. Pro úplnost soud dodává, že i ve vztahu k druhému nájemnímu vztahu platí to, co již soud uvedl sub 15, 16, 17 a 21, 24 až 26.
29. Nad rámec nutného odůvodnění (žalobkyně nenamítala, že mělo být užito pomůcek) soud dodává, že nebyly ani splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek. Nejprve je nutno zopakovat, že samotné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Opačný závěr by vedl k věcnému vyprázdnění důkazní povinnosti daňových subjektů, neboť ty by byly ušetřeny negativních důsledků vlastního porušení zákona a stát by tak musel na pasivitu daňového subjektu (či na jeho protiprávní činnost - např. na předložení podvržených dokladů) reagovat vlastní činností zaměřenou na snížení daňového základu daňového subjektu. To je jednak absurdní, jednak v rozporu s celou konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení. Uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů je právem daňového subjektu, přičemž stát nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno rovnou (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35).
30. Dále je třeba připomenout, že podle § 98 odst. 1 daňového řádu lze stanovit daň podle pomůcek tehdy, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. V případě žalobce však hypotéza tohoto ustanovení nebyla naplněna. Mezi základní povinnosti daňového subjektu, které má citované ustanovení na paměti, je podání daňového přiznání, součinnost se správcem daně při dokazování a při dalších úkonech či podrobení se daňové kontrole. Tyto povinnosti žalobce splnil. Patří mezi ně sice i

povinnost řádného vedení účetnictví, avšak ani ne zcela průkazné účetnictví daňového subjektu nutně nemusí vést ke stanovení daně podle pomůcek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS). Stanovení daně podle pomůcek je totiž náhradním způsobem stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. června 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54), přednost má vždy stanovení daně dokazováním (z poslední doby srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016 - 40). Žalovaný měl k dispozici údaje o příjmech žalobce za dané zdaňovací období a sporné bylo pouze to, zda žalobce vynaložil některé výdaje v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Tato otázka však vyžadovala spíše dokazování faktického stavu, nikoli ověřování záznamů v účetních dokladech. Krajský soud proto v tomto případě neshledává podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a ke stejnému závěru v obdobných případech opakovaně dospěl i Nejvyšší správní soud (srov. shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018 - 52, bod 40).

31. Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již odmítl, že by bylo možno tuto část stanovit jasně procentem, když v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, konstatoval, že jednotlivá dřívější rozhodnutí stanovující různě tuto procentuální míru „*nejsou ve vzájemném rozporu a vycházejí každé ze zcela jiných skutkových zjištění. Kdy je vyloučeno stanovení daně dokazováním a je třeba postupovat podle pomůcek, musí vždy reflektovat konkrétní skutečnosti*“. Zejména zde pak rozšířený senát konstatoval, že „*pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.*“
32. Z výše uvedeného je zřejmé, že se posuzovaný právní problém vzpírá zobecnění. Lze nicméně poukázat na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v nichž Nejvyšší správní soud akceptoval zpochybnění i cca 30 % všech výdajů (příjmy daňových subjektů přitom byly ponechány beze změny, byť bylo zřejmé, že výdaje musely být vynaloženy), aniž by současně dospěl k závěru, že bylo třeba postup dle § 98 daňového řádu.
33. V rozsudku ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 - 116, nešlo, podobně jako v nyní posuzovaném případě, o zpochybnění účetnictví jako celku, ale toliko o zpochybnění průkaznosti části dokladů představujících zhruba 30 % výdajů uplatňovaných daňovým subjektem a Nejvyšší správní soud v takové situaci shledal, že taková část zpochybněných výdajů zanesených v účetnictví daňového subjektu ještě nepředstavovala důvod k přikročení ke stanovení daně podle pomůcek: „Stěžovateli lze nepochybně přisvědčit v tom, že daňové orgány, potažmo krajský soud, nikterak nepochybnily, že stěžovatel v posuzovaných zdaňovacích obdobích skutečně určitým zbožím disponoval, přičemž toto zboží následně odprodal a tyto prodeje řádně zaúčtoval. Současně však nelze přehlédnout, že původ tohoto zboží a konkrétní náklady spojené s jeho pořízením, tak jak byly stěžovatelem deklarovány v jeho účetnictví, byly v daňovém řízení zcela nesporným způsobem vyvráceny (otázka původu zboží)“

či zpochybněny (otázka výdajů na jeho pořízení). Stěžovatel tedy svým účetnictvím (tzn. standardním způsobem) prokázal toliko příjmy spojené s prodejem zmiňovaného zboží, nikoli však výdaje na jeho pořízení. Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že za situace, kdy nebyl schopen výdajovou stránku rozporovaných obchodních případů doložit svým účetnictvím, muselo mu být umožněno doložit jím tvrzené skutečnosti jiným způsobem, tedy cestou důkazního řízení. Nutnost takového postupu však daňové orgány i krajský soud nikterak nezpochybnily. (...) Za popsaného stavu stěžovatel zcela logicky navozuje otázku možnosti stanovení své daňové povinnosti náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). I touto možností se krajský soud v odůvodnění svého rozsudku zabýval a zcela po právu ji odmítl. Nejvyšší správní soud souhlasí s jeho názorem, že účetnictví stěžovatele vztahující se k posuzovaným zdaňovacím obdobím netrpí natolik závažnými deficity, aby je nebylo možno použít pro potřeby dokazování. Ve smyslu konstantní judikatury (například rozsudky zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dostupné z www.nssoud.cz) lze na daňové pomůcky přejít pouze za situace, kdy je za nevěrohodné či neprůkazné možno označit podstatnou část účetnictví daňového subjektu. O takový případ se v posuzované věci nejedná, neboť ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně měl k dispozici účetní knihy stěžovatele, u nichž byla průkaznost vyvrácena toliko na výdajové stránce, a to v rozsahu, který v žádném zdaňovacím období nepřekročil 30 % účtovaných výdajů. (...) Je tedy zřejmé, že účetnictví stěžovatele jako celek nelze pro potřeby dokazování odmítnout, a nebyly proto splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu.“

34. Obdobně rozhodl Nejvyšší správní soud též ve věci sp. zn. 5 Afs 27/2015. V uvedené věci bylo taktéž zpochybněno 30 % všech výdajů daňového subjektu, přičemž příjmy nebyly zpochybněny. V odůvodnění rozsudku ze dne 16. 6. 2015, č. j. 5 Afs 27/2015 – 41, Nejvyšší správní soud konstatoval: „Podle krajského soudu měl stěžovatel, respektive finanční úřad, zareagovat na uvedenou disproporci tím, že by přikročil ke stanovení daně podle pomůcek. Z výše citované judikatury, ba dokonce i z citace samotného § 98 odst. 1 daňového řádu, je ovšem patrné, že tento názor není správný. Stanovení daně podle pomůcek není nástrojem k odstraňování tvrdosti či reakcí na pociťovanou nespravedlnost stanovení daně, tedy jako v nyní posuzovaném případě na to, že je zdaňován i příjem, u něhož se nepodařilo prokázat existenci a výši jemu odpovídajícího výdaje vynaloženého na získání předmětného zboží; nýbrž výhradně reakcí na to, že „nelze daň stanovit na základě dokazování“, jak tomu bude například právě tehdy, kdy je zpochybněna „podstatná část účetnictví“, nikoli kdy se daňovému subjektu toliko nepodařilo prokázat část daňově uznatelných výdajů, byť by i šlo o část významnou. Z výše provedeného srovnání s rozsudkem č. j. 2 Afs 32/2008 - 116 je však zjevné, že v nyní posuzovaném případě nastalé zpochybnění části dokladů, jež měly prokazovat 30 % žalobcových daňově uznatelných výdajů, nelze označit za zpochybnění „podstatné části účetnictví“. Zpochybnění takové části dokladů prokazujících výdaje, představující fakticky jen jednu sérii transakcí vůči jedinému dodavateli, nevyvolává podle názoru Nejvyššího správního soudu zpochybnění žalobcova účetnictví jako celku, a tedy nutnost přejít ke stanovení daně podle pomůcek.“
35. Konečně lze odkázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71, v jehož odůvodnění Nejvyšší správní soud uzavřel, že „se stěžovateli nepodařilo prokázat reálné vynaložení tvrzených nákladů na koupi 32 sporných vozidel, proto správce daně postupoval správně, když tyto stěžovatelem uplatněné výdaje dle § 24 odst. 1

zákona o daních z příjmů neuznal.... V průběhu daňového řízení tedy nebyla prokázána fakticita deklarovaných obchodních případů. Nebyl-li totiž zjištěn prodávající, nebylo možné zjistit ani reálnou výši prostředků vynaložených na koupi předmětných ojetých vozidel. Skutečnost, že nikdo nerozporoval výdej peněz panu K., ještě neznamená prokázání, že tyto výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení stěžovatelských zdanitelných příjmů. Ani samotná nerozporovaná existence vozidel ještě nevypovídá nic o tom, od koho byla získána a jaké s tím byly spojeny výdaje.“

36. Situace v nyní posuzovaném případě je obdobná. Daňovou kontrolou nebylo zpochybněno účetnictví žalobkyně jako celek či jeho podstatná část. Lze tedy uzavřít, že k použití pomůcek nebyly splněny podmínky stanovené v § 98 odst. 1 daňového řádu.
37. Nedošlo ani k porušení § 1 odst. 2 daňového řádu, dle kterého je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, neboť jak již bylo zdůrazněno výše, daňové řízení neovládá zásada vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospěl k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72).
38. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
39. 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). Ostatně Nejvyšší správní soud (rozšířený senát) dospěl k závěru, že žalované správní orgány mají právo na náhradu jen těch účelně vynaložených nákladů, které přesahují jejich běžnou úřední činnost, přičemž náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti. Běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu).

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje

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 30. ledna 2019

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu