



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Sabola a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha ve věci

žalobce: O. V., bytem v P. 10, Ch. 1059/30,

zastoupený Ing. Romanem Landgráfem, daňovým poradcem se
sídlem v plzni, Ke Kačí louži 3

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem v Brně, Masarykova 31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 09.11.2016, čj. 50026/16/5300-22441-711913,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 09.11.2016, čj. 50026/16/5300-22441-711913, jímž byla zamítnuta odvolání podaná žalobcem proti

dodatečným platebním výměrů vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále také jako správce daně), a to dodatečným platebním výměrům

- č. j. 6082600/15/2010-53523-107226 ze dne 23. 9. 2015, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (také jako DPH) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010 ve výši 177 741 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 35 548 Kč,

- č. j. 6083212/15/2010-53523-107226 ze dne 23. 9. 2015, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ze zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 ve výši 72 124 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 14 424 Kč,

- č. j. 6083364/15/2010-53523-107226 ze dne 23. 9. 2015, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011 ve výši 88 298 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 17 659 Kč,

- č. j. 6083487/15/2010-53523-107226 ze dne 23. 9. 2015, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011 ve výši 180 856 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 36 171 Kč,

- č. j. 6083608/15/2010-53523-107226 ze dne 23. 9. 2015, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 ve výši 133 847 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 26 769 Kč.

2. Dodatečným platebními výměry byla doměřena daň z přidané hodnoty podle pomůcek, neboť žalobce nesplnil zákonem stanovené povinnosti při dokazování v takovém rozsahu, aby bylo možné daň spolehlivě stanovit dokazováním. Správce daně v řízení konstatoval, že existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví žalobce nevěrohodným, neúplným a neprůkazným. Vážné a důvodné pochyby správce daně pramenily z rozporu mezi předloženými evidencemi vydaných jídel a jídelních lístků (správce daně jejich porovnáním zjistil, že jídelní lístky neobsahují veškerý sortiment, který byl žalobcem prodáván zákazníkům). Správce daně provedl rozbor evidence vydaných jídel a porovnal jej s množstvím jednotlivých nakoupených surovin, přičemž zohlednil také stav zásob předložený žalobcem. Správce daně přitom zjistil, že žalobce neevidoval příjmy z prodeje hotových pokrmů připravovaných z některých druhů masa. Dále správce daně zjistil, že byly na některé objednávky zákazníků poskytnuty slevy, jejichž důvodnost žalobce neprokázal. Z faktur, které žalobce zákazníkům vystavoval, nebylo možné zjistit, o jaké konkrétní pokrmy se v nich jedná, žalobce rovněž nevedl úplnou evidenci cen prodáváných jídel. Zjištěny byly rovněž rozdíly mezi zůstatky zásob masa vykázaných žalobcem a zůstatky, které měly dle výpočtu správce daně skutečně zůstat.
3. Při stanovení daně podle pomůcek správce daně vycházel ze zjištěné tržby za prodej jídla a nápojů v restauraci, kdy byly zohledněny také zásoby nakoupeného zboží vždy na začátku a na konci každého ze zdaňovacích období. Samostatně byla zjištěna cena za prodej steaků připravovaných z druhů speciálního hovězího masa, tržba za prodej vepřového, drůbežího rybího masa, za prodej polévek, předkrmů, jídel na pánvi, jídel na roštu, jídel z denní nabídky, za bezmasá jídla, saláty, dezerty a zmrzlinu, tržba za prodeje vína, piva, destilátů a nealkoholických nápojů, tržba za prodej teplých nápojů a tržba za cigarety. Při zjištění veškerých uskutečněných zdanitelných plnění vycházel správce daně z tržby zjištěné výpočtem daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011 za použití pomůcek. Při výpočtu tržeb za předmětná zdaňovací období byla uplatněna sazba 20%, při výpočtu daně správce daně postupoval podle 37 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

Při stanovení výše DPH byla zohledněna veškerá přijatá zdanitelná plnění, která žalobce vykázal za jednotlivá zdaňovací období.

4. Žalobce v žalobě namítl, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobce totiž zcela nesporně správci daně předložil svoji evidenci dle § 7b zákona o daních z příjmů, účetnictví (a evidenci pro účely DPH dle § 100 zákona o DPH) za kontrolovaná zdaňovací období, přičemž žalovaný žádným způsobem neprokázal existenci skutečností vyvracejících jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost. V napadeném rozhodnutí žalovaného ani v předmětných dodatečných platebních výměrech totiž není přezkoumatelným způsobem uvedeno, na základě jakých konkrétních důkazů a na základě jakých hodnocení těchto důkazů došel žalovaný k tomu, že prokázal skutečnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Přitom např. § 92 odst. 7 daňového řádu jasně konstatuje, že hodnocení důkazů musí výslovně obsahovat výčet důkazních prostředků, na základě kterých byly předmětné skutečnosti prokázány. Hodnocení důkazů tedy musí v daném případě obsahovat konkrétní výčet konkrétních důkazních prostředků, které správce daně právě použil pro prokazování skutečností dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející, právní domněnku správnosti předložených povinných evidencí, není dostačující, pokud správce daně pouze prokáže existenci pochybností. Není v souladu se zákonnou úpravou, pokud správce daně toliko sdělí okolnosti a úvahy, které jej vedly k tomu, aby se odchýlil od účetnictví, nýbrž je povinen prokázat skutečnosti vyvracející jeho správnost, úplnost apod.
5. Nepřezkoumatelné je tvrzení žalovaného v bodě [40] napadeného rozhodnutí, že správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících průkaznost a správnost účetnictví žalobce ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Klíčové skutkové otázky, zůstaly nevyjasněné, žalobce žalovanému prezentoval svými povinnými evidencemi (dle § 7b zákona o daních z příjmů a dle § 100 zákona o DPH), ale i dalším dokazováním, určité děje a skutky, které ovšem podle žalovaného nebyly dostatečně spolehlivě prokázány. Po skončení dokazování není situace stále vyřešena, platí přitom, že právě ta strana sporu, která své důkazní břemeno neunesla, musí strpět prohru ve sporu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nevysvětlil, podle čeho stanovil požadovanou míru intenzity důkazu, žádnou takovou legitimní a přezkoumatelnou úvahu ovšem napadené rozhodnutí žalovaného neobsahuje. Navíc pro unesení důkazního břemene žalobcem vyžaduje vysokou míru důkazů, zatímco pro unesení důkazního břemene žalovaným vyžaduje nízkou míru důkazů. Nic takového ovšem zákon neumožňuje, je proto potřeba takovýto postup žalovaného považovat za svévoli neslučitelnou se základními principy daňového práva i se základními principy práva ústavního. Jak v případě důkazního břemene zatěžující daňový subjekt, tak v případě důkazního břemene, které tíží správce daně, by měl být použit stejný důkazní standard (měla být vyžadována stejná míra důkazu). Žalovaný požaduje velmi vysokou míru důkazu (cca. 80-100%) pro nesení důkazního břemene žalovaným dle § 92 odst. 3 daňového řádu, zatímco pro nesení důkazního břemene dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které je povinen unést žalovaný, se evidentně spokojí s velmi malou mírou důkazu (20-40%), když se de facto spokojí s pouhým konstatováním neprokázaných pochybností. Žalovaný pak měl v napadeném rozhodnutí přezkoumatelně jasně vyjádřit, jakou míru důkazů a proč vyžaduje, a použít je pro obě strany stejně.

6. Žalovaný neprokázal, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu. Žalovaný neprokázal, že žalobce nesplnil při dokazování některou ze svých zákonných povinností, neprokázal, že právě a jen v důsledku nesplnění zákonných povinností při dokazování není možno stanovit daň dokazováním. Žalobce přitom předložil kompletní a rozsáhlou evidenci dle § 7b zákona o dani z příjmu a evidenci dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, na všechny výzvy žalovaného v průběhu daňové kontroly žalobce včas a řádně odpovídal. Rozsáhlost a kompletnost dokazování a skutkových zjištění v průběhu předmětné daňové kontroly lze doložit i samotným faktem rozsáhlosti (více jak 200 stran) výsledku kontrolního zjištění. V průběhu předmětné daňové kontroly nalezené dílčí nedostatky v evidencích žalobce nejsou způsobitelné pro legalizaci závěru správce daně o stanovení daně podle pomůcek, respektive nejsou způsobitelné pro naplnění hypotézy ustanovení paragrafu 98 odst. 1 daňového řádu. Stanovení daně podle pomůcek (kontumační vyměření daně) musí být, jak konstatuje soudní judikatura, chápáno jako *ultima ratio*, nikoliv jako běžný princip řešení běžných dílčích nedostatků v evidencích daňových subjektů.
7. Žalobce dále namítl, že žalovaným použité pomůcky nebyly dostatečně spolehlivé, tedy nesplňují normu uvedenou v § 98 odst. 4 daňového řádu. Tyto pomůcky nebyly vhodně zvolené a nebyly ani dostatečně přiměřené. Samotná konstrukce výpočtu pomůcek podle určitých vybraných poměrových ukazatelů z evidence žalobce nevykazuje dostatečnou míru racionality, která je pro současný stav práva klíčovým atributem. Z rozhodnutí není zřejmé, z jakých profesních a odborných východisek lze právě tento výpočet považovat za dostatečně spolehlivou pomůcku, zejména s ohledem na fakt, že žalovaný pro jeho konstrukci nevyužil žádného odborníka, přitom se zcela evidentně jedná o otázku odbornou a nikoliv čistě daňově právní. Žalobce v průběhu daňové kontroly správcem daně zcela konkrétně (ve svém písemném návrhu navrhoval provedení svědecké výpovědi odborníka či znalce v oboru gastronomie, který by správcem daně nejen rozptýlil jeho pochybnosti o obvyklosti fungování žalobce, ale který by správcem daně rovněž umožnil lépe vystihnout a nastavit eventuální pomůcku. Neprovedení výsledku žalobcem navrženého odborníka či znalce činí rozhodnutí nezákonným. Argument žalovaného uvedený v této souvislosti v bodě [59] napadeného rozhodnutí, že žalobce neoznačil žádnou konkrétní osobu, není relevantní ani legitimní. V této souvislosti žalobce navrhoval, aby soud provedl výslech experta z oboru gastronomie, který by byl způsobilý odpovědět na expertní otázky z předmětného odboru podnikání.
8. Žalobce poukázal na legitimitu určité chybovosti lidského faktoru; pokud žalovaný zohledňoval, že v denním rozpisu tržeb chybí nějaká položka, která se vyskytuje na účtence ze stejného dne, pak se jedná o chybu číšníka, tedy důsledek lidského faktoru, který je pochopitelný a ospravedlnitelný zejména proto, že představuje jen nepatrnou část všech položek. Na důkaz toho stavu žalobce v průběhu daňové kontroly doložil tabulku, ze které je patrné, že zmíněná chybovost představovala částku 0,35% v roce 2010, a částku 0,69% v roce 2011.
9. Jako důkazní prostředky nelze použít internetové stránky vzhledem k otevřené a neztotožněné povaze tohoto média. Argumentace žalovaného o existenci nějakého jídelního lístku na nějakých internetových stránkách nemůže být přijatelným důkazním prostředkem, vůbec ne důkazem o tom, jaké byly či nebyly skutečné tržby žalobce. Skutečná nabídka byla vždy psána na vývěsní tabuli a pokrmy zde byly průběžně měněny

zejména z důvodu použití speciálního masa. Prvoinstanční správce daně ani žalovaný neodůvodnili, proč by měl být žalobce povinen mít nějaký úplný oficiální jídelní lístek, resp. že by tyto jídelní lístky měl dokonce povinnost archivovat.

10. K závěru žalovaného, že určitá část nakoupeného hovězího masa nebyla spotřebována pro vydaná jídla zákazníkům, žalobce namítl, že se jedná o zcela běžné ztráty způsobené odřezem, zmetkovostí či reklamacemi zákazníků. Žalobce v průběhu daňové kontroly navrhl, aby provedl jakákoliv možná zjištění či postupy k prokázání toho, jde o obvyklé praktiky v daném oboru. Žalobce takto navrhoval provedení výsledku vhodné přezvědné osoby (odborníka z hotelové školy nebo obchodní inspekce), nebo provedení místního šetření u nějakého srovnatelného referenčního daňového subjektu, popř. provedení výsledku znalce se specializací ve vhodném oboru. Žalovaný dokazování v tomto rozsahu nerealizoval, tedy řízení tím zatížil vadou řízení způsobující nezákonnost rozhodnutí.
11. Žádný obecně závazný předpis v oblasti daní neukládá pak daňovým subjektům vést kompletní cenovou evidenci v takové míře podrobností, jak vyžaduje žalovaný. Žádný obecně závazný předpis v oblasti daní pak neukládá daňovým subjektům vést a už vůbec ne ukládat a archivovat jídelní lístky. Nemohl pak žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě [47] konstatovat, že žalobce nepředložením jídelních lístků s úplnou nabídkou jídel nesplnil svoji povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Prokázat úplnost jídelního lístku je možné pouze tehdy, pokud se prokáže, že neexistuje takové jídlo dodávané žalobcem, které není uvedeno na jídelním lístku. Takto předestřený požadavek by bylo možné splnit pouze tehdy, pokud by se prokázalo, že existuje pozitivně takové jídlo, které není možné nalézt v jídelním lístku. Nic takového žalovaný, neprokázal. Ze stejného důvodu neobstojí konstatování žalovaného v bodě [48] napadeného rozhodnutí o negativních právních důsledcích pro žalobce na základě toho, že nebyly předloženy úplné podrobné receptury jídel za kontrolovaná zdaňovací období. Žádný předpis žalobci neukládá takové receptury vůbec mít, resp. je archivovat.
12. Žalobce namítl, že konstatování žalovaného v bodě [51] rozhodnutí, tj. že „bylo prokázáno, že evidence předložená odvolatelem za kontrolovaná zdaňovací období neobsahuje veškeré příjmy, které odvolatel získal prostřednictvím své ekonomické činnosti. Shrnutím důkazního řízení jednoznačně vyplynulo, že (...) uskutečněných zdanitelných plnění nebyl uveden veškerý prodej zboží, konkrétně zde nejsou uvedena veškerá uskutečněná zdanitelná plnění (...)“ je nepřezkoumatelné. Napadené rozhodnutí neobsahuje jediný důkazní prostředek, který by žalovaný použil tak, že by jím prokazoval, že evidence předložená žalobcem neobsahuje veškeré příjmy. Napadené rozhodnutí žalobce obsahuje toliko vyslovení pochybností o správnosti a úplnosti evidence tržeb ve vedené žalobcem.
13. Pokud pak žalovaný stanovení daně podle pomůcek opřel také o tvrzení, že žalobce neprokázal úplnost tržeb za prodaná jídla či úplnost příjmů dosažených z podnikatelské činnosti, pak požadavek prokázání těchto skutečností je v rozporu s tzv. negativní teorií důkazní, podle které nelze spravedlivě žádat, aby prokázal reálnou neexistenci určité právní skutečnosti. Takový fakt totiž se stoprocentní jistotou prokázat nelze. Ten, kdo tvrdí negativní skutečnost, je od důkazního břemene osvobozen. Nelze proto po daňovém subjektu požadovat prokázání reálné neexistence určité právní skutečnosti, což tedy znamená, že správce daně nemá právo toto prokázání po daňovém subjektu požadovat,

resp. není oprávněn z jeho neprovedení daňovým subjektem vyvozovat jakékoli závěry pro daňové řízení. Pokud je daňový subjekt na svoji obhajobu nucen předložit tvrzení negativní skutečnosti, je pak od důkazního břemene stran pravdivosti tohoto tvrzení osvobozen. Jestliže tedy správce daně požadoval prokázání toho, že určité výnosy jsou ve správné výši, pak je potřeba tento požadavek chápat jako požadavek na prokázání jejich úplnosti, což za použití běžných logických pravidel neodvratně vede k tomu, že správce daně požaduje po daňovém subjektu prokázat neexistenci dalších příjmů (tržeb), tedy prokázat reálnou neexistenci určité právní skutečnosti, k čemuž právě ustálená judikatura i právní doktrína konstatuje, že takový negativní důkaz nelze po nikom spravedlivě požadovat, a že v takovém případě je to právě protistrana (zde žalovaný), na kterého v důsledku této negativní důkazní teorie přešlo důkazní břemeno. V daném případě stíhá důkazní břemeno, a sice konkrétně ohledně prokázání pozitivního tvrzení, tj. prokázání pravdivosti tvrzení o existenci dalších (žalobcem netvrzených) příjmů (tržeb), žalovaného. Žalovaný ovšem takové pozitivní tvrzení neprokázal, konkrétně neuvedl ani jeden důkazní prostředek svědčící o tom, že reálně existují určité konkrétní příjmy, které žalobce měl uvést do své evidence daňových příjmů.

14. Pokud žalovaný konstatoval odchylky či nesrovnalosti, nic mu nebránilo v tom, takové výsledky dokazování zohlednit při stanovení daně dokazováním. Neobstojí stanovení daně podle pomůcek, právě proto, že správce daně podrobně konstatoval konkrétní zjištění o konkrétních nesrovnalostech, tedy nemůže být současně pravda, že nebylo možno stanovit daň dokazováním.
15. Žalovaný žádným legitimním a přezkoumatelným způsobem nevysvětlil, proč nepoužil způsob, kdyby za základ výpočtu stanovení daně podle pomůcek vzal porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, tak jak to výslovně předpokládá v § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Neobstojí argumentace žalovaného uvedená v bodě [69] napadeného rozhodnutí, že provádění místního šetření u srovnatelného subjektu je zcela nadbytečné vzhledem k zásadě hospodárnosti a procesní ekonomie. Žalovaný tím porušil princip proporcionality, když zcela legitimní silný ústavněprávní argument žalobce na maximální spolehlivost použitých pomůcek popřel uplatněním zásady hospodárnosti a procesní ekonomie.
16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl žalobu zamítnout pro nedůvodnost. K rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem v rámci daňového řízení žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, resp. na odst. 8 žalobou napadeného rozhodnutí, v němž jsou odkazy na vybrané rozsudky vztahující se k této problematice.
17. Námitky žalobce ohledně důkazních standardů jsou obecné a ničím nepodložené. Není přitom povinností žalovaného k unesení důkazního břemene prokázat, že údaje jsou v evidenci žalobce zaznamenány v rozporu se skutečností, jak se domnívá žalobce. Daň byla doměřena z důvodu pochybností správce daně o správnosti a úplnosti evidence předložené žalobcem. Žalobce tyto pochybnosti nevyvrátil a neprokázal, že jím předložená evidence je v souladu se skutečností, v důsledku čehož žalobce neunesl své důkazní břemeno. Žalovaný i správce daně postupovali v souladu se zásadou volného hodnocení důkazu vyjádřenou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Daňové řízení nelze označit za klasické sporné řízení, ačkoliv může

určité prvky sporu vykazovat. V daňovém řízení správce daně a daňový subjekt nevystupují jako dvě strany sporu a nepředkládají důkazy za účelem výhry nad druhou stranou. Daňové řízení je vedeno v souladu s ust. § 1 odst. 2 daňového řádu za účelem správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Dokazování správce daně tedy provádí s cílem správně zjistit a stanovit daň, nikoliv s cílem vyhrát nad daňovým subjektem. Z toho důvodu nelze ani rozdělovat důkazy na důkazy správce daně a důkazy daňového subjektu. Je pouze jeden soubor důkazu směřující ke správnému zjištění a stanovení daně. V souvislosti s tím tedy ani nelze hovořit o tom, že by u různých skupin důkazů byla vyžadována různá intenzita či míra a už vůbec ne v žalobcem uvedených procentních hodnotách, jejichž výše není žalobcem racionálně zdůvodněna. Důkazní standard je určen ve smyslu ust. § 92 odst. 2 daňového řádu zejména tím, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení dane byly zjištěny co nejúplněji.

18. V daňovém řízení byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ust. § 98 daňového řádu, jak byly vymezen v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 69/2010 ze dne 30. 5. 2011. Fakt, že žalobce předložil jím vyjmenované evidence, sám o sobě nestačí pro unesení důkazního břemene. Samotné reakce žalobce na výzvy správce daně představují pouze naplnění povinnosti součinnosti žalobce a nepostačují k unesení důkazního břemene (usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 7. 2002, sp. zn. I. ÚS 161/02). Stejně tak o unesení důkazního břemene a kvalitě jednotlivých důkazů nic nevypovídá počet stran výsledku kontrolního zjištění či počet provedených důkazů.
19. Žalobce neuvádí, v čem konkrétně spatřuje nespolehlivost, nevhodnost a nepřiměřenost zvolených pomůcek, § 98 odst. 3 daňového řádu pak obsahuje demonstrativní výčet pomůcek, které mohou být použity při stanovení daně, nikoliv předpokládaný výčet pomůcek, které by měly být použity. Správce daně proto povinnost provést porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností nemá. Správce daně nebyl povinen při stanovení pomůcek využít znalosti odborníka v oboru gastronomie. Návrh žalobce na jeho výsledcích pak byl s ohledem na jeho neurčitost podnětem či doporučením, z nichž neplyne povinnost správce daně ve smyslu ust. § 92 odst. 6 daňového řádu.
20. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že se jednalo o chybovost v evidenci vydaných jídel, kdy byla tržba za prodané jídlo stornována minusovou částkou, aniž by předtím byla částka za prodej stejného konkrétního jídla zaznamenána jako tržba v předmětné evidenci. Tabulka chybovosti se vztahuje k jiné části kontrolního zjištění a nemá souvislost s částí kontrolního zjištění, ve kterém je popisována tržba za prodej hotových jídel v denním rozpisu. Předložená tabulka tak nemohla prokázat, že nedochází ke krácení příjmu z prodeje jídel v restauraci. Zjištěna přitom byla celá řada nesrovnalostí, přičemž vážné a důvodné pochyby správce daně i rozhodnutí žalovaného nestojí výhradně na posouzení chybovosti číšníka.
21. V souladu s § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít i internetové stránky žalobce, internetové stránky žalobce pak samy o sobě bez dalšího nevyvolávají vážné a důvodné pochyby. Porovnáním cen steaků na internetových stránkách žalobce s cenami, za které žalobce steaky prodával v restauraci, bylo správcem daně zjištěno, že tyto ceny se shodují. Nelze tedy přisvědčit tvrzení žalobce, že nabídka hovězích steaků na

vývěsní tabuli v restauraci byla jiná a že jídelní lístky na internetových stránkách žalobce nic nevypovídají o nabídce jídel v restauraci a jeho tržbách. Vybrané evidence v souvislosti s provozováním restaurace a ubytovací činností byl žalobce povinen vést na základě rozhodnutí prvoinstančního správce daně o uložení záznamní povinnosti č. j. 74689/05/133900-2665 ze dne 24. 8. 2005, které nabylo právní moci dne 26. 8. 2005. Toto rozhodnutí bylo vydáno na základě § 39 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatku, ve znění účinném ke dni 24. 8. 2005, přitom správce daně byl oprávněn uložit žalobci povinnost vést zvláštní záznamy. Těmito byly v případě žalobce evidence ubytovaných osob, evidence denních tržeb, evidence vydaných jídel, evidence jízd motorového vozidla, evidence cen a slev, evidence mank a škod a evidence provozovaných akcí.

22. Povinnost mít oficiální jídelní lístek, vést a archivovat úplné jídelní lístky a receptury jídel z obecně závazných právních předpisů nevyplývá, nicméně jídelní lístky předložil ke kontrole sám žalobce. Pokud nemohly být jídelní lístky předloženy kompletní, mohla být prokázána úplná nabídka jídel prodávaných v restauraci za kontrolovaná zdaňovací období včetně údajů o množství a prodejních cenách jiným způsobem. V případě nabídky jídel psaných na vývěsní tabuli tak připadá v úvahu například předložení fotografií této tabule se všemi jednotlivými nabídkami či vedení evidence. Pouze z nepředložení jídelních lístků s úplnou nabídkou jídel však žalovaný závěr, že žalobce nesplnil svou povinnost dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, neučinil. Po žalobci nebylo požadováno prokázání úplnosti evidence bez dalšího jen na základě libovůle. Povinnost žalobce prokázat svá tvrzení za účelem unesení důkazního břemene vznikla až v důsledku prokázání vážných a důvodných pochyb správce daně. Nebylo povinností správce daně prokazovat, že evidence žalobce neobsahuje veškeré příjmy. V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu byl povinen prokázat vážné a důvodné pochyby o úplnosti a správnosti údajů vykázaných v přiznáních k dani podaných za kontrolovaná zdaňovací období.
23. Při jednání účastníci řízení setrvali na skutkové a právní argumentaci a procesních návrzích.
24. Žaloba není důvodná.
25. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně pak podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazují skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
26. Daňový subjekt dokládá svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně při hodnocení daňovým subjektem předložených důkazních prostředků může vyjádřit pochybnosti o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, tedy vyvracet

skutkový stav tvrzený a dokladovaný daňovým subjektem. Jeho důkazní povinnost se neupíná ke skutečnému stavu skutkového stavu případu, nýbrž ke konkrétním skutečnostem, na základě kterých hodnotí předložené účetnictví či jiné důkazní prostředky jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, přechází důkazní břemeno zpátky na daňový subjekt, na kterém je, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k vyjádřeným pochybnostem správce daně, tedy aby správci daně nabídl takové důkazy, které jeho pochybnosti popřou (v tomto ohledu lze odkázat např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012 – 34, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 – 115).

27. Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy ji nelze stanovit dokazováním. Poukaz žalobce na § 92 odst. 7 tak není případný, neboť dokazování ve smyslu tohoto ustanovení v řízení neproběhlo. Skutečnosti vyvolávající pochybnosti o žalobcem předložených dokladech jsou pak v rozhodnutí popsány v odst. 20 až 32, 40 až 42 a 46 až 51 a 56 rovněž je v rozhodnutí odkázáno na relevantní části zprávy o daňové kontrole (odst. 51). Rozhodnutí žalovaného je tedy přezkoumatelné (v soudním řízení lze posoudit, zda žalobce skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňoval stanovit daň dokazováním).
28. Obecně lze uvést, že daňové řízení není řízením sporným, správce daně a daňový subjekt v tomto řízení ve sporu nejsou, cílem řízení je správné zjištění a stanovení daně, které je v zájmu jak správce daně (státu), tak daňového subjektu. Rozložením důkazní povinnosti a důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt je fakticky stanoveno základní pravidlo jak k takovému stanovení daně dospět. Neobstojí úvaha žalobce o vítězné a prohrajší straně daňového řízení, ani jeho závěr, že věc dosud v daňovém řízení nebyla vyřešena, a vyvstala potřeba věc řešit prostřednictvím posuzování důkazní síly jednotlivých důkazů; tím více to platí v posuzovaném případě, kdy daň dokazováním možné stanovit nebylo. Neobstojí pak ani žalobcova konstrukce, že žalovaný měl v odůvodnění rozhodnutí poměřovat důkazní sílu jednotlivých důkazů, a pokud tak neučinil, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Z žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, jaké pochyby měl správce daně o dokladech žalobce, přitom důkazní povinnost správce daně ve vztahu k této skutečnosti splnil a důkazní břemeno unesl. Námitku žalobce, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu soud neshledal důvodnou. Z rozhodnutí ani z obsahu správního spisu se nepodává, že by správce daně či žalovaný přikládaly důkazům žalobce menší důkazní sílu, žalobce ostatně ani konkrétní případy takového postupu správce daně či žalovaného blíže neurčil.
29. Namít-li žalobce, že své důkazní břemeno unesl, neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by skutkové závěry správce daně a žalovaného ve vztahu ke skutečnostem, pro které byly žalobcem předkládané doklady shledány neúplnými, vyvracely. Nelze dovozovat, jak namítá žalobce, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly naplněny pouze proto, že žalobce nebyl v průběhu daňové kontroly pasivní a že předkládal množství důkazních prostředků. Rozhodný pak není počet listů kontrolního zjištění správce daně, nýbrž jeho obsah. Rozsah kontrolních zjištění, rozsah žalobcem předložených evidencí vedených podle daňových předpisů, či jeho reagování na výzvy správce daně totiž

nevypovídají o kvalitě tvrzení a předložených důkazů ani o unesení důkazního břemene žalobcem. Neobstojí tak také námitka žalobce, že vlastně bylo v řízení rozsáhlé dokazování prováděno, tedy bylo možné daň na jeho základě stanovit. V řízení správce daně prokázal neúplnost a nevěrohodnost evidencí předkládaných žalobcem, výsledkem tohoto stavu bylo stanovení daně podle pomůcek. Dokazování tedy v daném případě nesměřovalo ke stanovení vlastní daňové povinnosti, na podkladech přeložených žalobcem by pak stanovená daňová povinnost neodpovídala skutečnému stavu věci.

30. K uvedené námitce soud dále odkazuje na obsah zprávy o daňové kontrole. Žalobce obecným tvrzením zcela pomíjí precizně popsaná zjištění správce daně, kterými odůvodnil stanovení daně podle pomůcek. Žalobce tak pomíjí zcela podložený závěr správce daně, že v záznamní povinnosti vydaných jídel nejsou evidována veškerá hlavní jídla žalobcem v restauraci připravovaná a placená zákazníky hotově či platební kartou, závěr o neúplné cenové evidenci prodávaných jídel, o neoprávněném krácení tržeb v předmětných zdaňovacích obdobích, o zjištěných rozdílech v záznamní povinnosti vydaných jídel a evidenci denní tržby, kdy byly zákazníkům vystaveny v konkrétních případech účtenky, tedy za jídla nevykázaná v denní evidenci tržeb, bylo fakticky placeno, zcela pak žalobce pomíjí rozsáhlá a podložená zjištění správce daně o nepoměru nakoupeného množství masa ve vztahu k masu spotřebovanému v pokrmech prezentovaných žalobcem v záznamní povinnosti vydaných jídel. Zjištění správce daně pak logicky vyústila v pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti žalobcem předložené evidence vedené podle § 7b zákona č. 586/1992 Sb. a evidence vedené podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb. V důsledku toho nebylo možné stanovit daň na základě dokazování. Soud uzavírá, že podmínky pro použití pomůcek byly splněny, neboť byly zjištěny rozpory mezi daňovým tvrzením a obsahem žalobcem vedených evidencí, které nebyly odstraněny ani důkazy předloženými v průběhu daňového řízení. Důkazní břemeno pak nepřešlo zpět na správce daně, neboť žalobce správcem daně zpochybněné skutečnosti neprokázal. Soud se ve vztahu ke skutkovému stavu zjištěnému v daňovém řízení neztotožnil s právním rozбором negativní důkazní teorie, jak byl předestřen žalobcem. V řízení byly zjištěny a prokázány objektivní okolnosti svědčící o neúplnosti žalobcem předkládaných evidencí. Důkazní břemeno k vyvrácení těchto skutečností leželo na žalobci, žalobce je neunesl. Důkazní povinnost a důkazní břemeno k prokázání faktické existence dalších žalobcových (žalobcem nevykázaných) příjmů správce daně ani žalovaný neměli.
31. Relevantní ve vztahu k závěrům správce daně není námitka žalobce odkazující na jím zpracované a při daňové kontrole předložené tabulky o chybovosti číšníků. Správce daně jednoznačně prokázal krácení tržeb v předmětných zdaňovacích obdobích. I případné potvrzení chybovosti jako projevu lidského faktoru nemá vliv na zjištění, že tržba za konkrétní vydaná jídla odraz v žalobcem předložené záznamní povinnosti vydaných jídel nenachází. S ohledem na (žalobcem ani věcně nezpochybněné) množství zjištěných skutečností, z nichž správce daně dovodil neúplnost a nevěrohodnost žalobcem přeložených evidencí, je pak případný projev lidského faktoru v žalobcem namítaném rozsahu pro závěry správce daně nepodstatný.
32. Na místě není ani zpochybňování rozhodnutí správce daně o uložení záznamní povinnosti č. j. 74689/05/133900-2665 ze dne 24. 8. 2005, které nabylo právní moci dne 26. 8. 2005 a na základě kterého byl žalobce povinen vést evidence ubytovaných osob, evidence denních tržeb, evidence vydaných jídel, evidence jízd motorového vozidla, evidence cen a slev,

evidence mank a škod a evidence provozovaných akcí. Žalobce se zjevně tímto rozhodnutím řídil a evidence vedl, zjevně pak díky těmto evidencím bylo správci daně také umožněno rozhodnout o daňové povinnosti žalobce v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, tedy zajistit, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

33. Důvodná není námitka o nepoužitelnosti archivních internetových stránek žalobce jako důkazu. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Nic nebránilo v tom, aby správce daně internetové stránky žalobce jako důkaz použil. Důkaz byl správcem daně hodnocen samostatně i kontextu všech důkazů, přitom přezkoumatelným a přiléhavým způsobem projevil, jak tento důkaz hodnotil. Ztotožnění cen jídel skutečně vydaných a cen jídel na internetových stránkách žalobce je pak úvahou odpovídající logice věci, naopak jako nereálné soud posoudil tvrzení žalobce, že jídelní lístek umístěný na internetu sloužil pouze k reklamním účelům a realitě neodpovídal.
34. Jídelní lístky byly v daňovém řízení předloženy žalobcem, jejich neúplnost se pak podává z dalších zjištění, z nichž správce daně dovodil neúplnost a nevěrohodnost žalobcem předložených evidencí. Žalobci nebylo vytýkáno konkrétní porušení právní normy v souvislosti s vedením jídelního lístku, nýbrž správce daně jednoduše hodnotil důkazy v daňovém řízení předložené. Zásadní je v tomto ohledu zjištění správce daně o tom, že v záznamní evidenci vydaných jídel nejsou evidována veškerá jídla, což se projevilo i na žalobcem vykázaných příjmech, přitom k tomuto závěru žalobce dospěl po kompletním hodnocení všech důkazů, nikoliv pouze hodnocením úplnosti jídelních lístků. Poukaz žalobce na to, že žádný právní předpis mu povinnost vést a archivovat úplné jídelní neukládá, nijak nezpochybňuje úvahy správce daně uvedené výše. Pro posouzení věci není žalobní námitka relevantní. Rovněž se hodnocením jídelního lístku jako důkazu správce daně a žalovaný nedopustili excesivního jednání, z kterého by se podávalo, že by po žalobci byly vyžadovány evidence, které žalobce podle zákona vést nemusí. Požadavek k prokázání úplnosti jídelního lístku směřoval ke skutečnostem vyvracejícím důvodné pochyby správce daně, přitom správce daně takové důvodné pochyby prokázal.
35. Soud se s žalobcem neztotožnil v námitce potřeby odborného posouzení důvodu vzniku ztrát při zpracování žalobcem nakoupeného masa. Ze zprávy o daňové kontrole jsou podrobně popsány jednotlivé případy rozdílu v množství nakoupeného masa oproti masu skutečně zpracovanému; údaje, které žalobce správci daně prostřednictvím předložených dokladů poskytl, pak stačilo v souladu s pravidly elementární logiky a nikoliv složitých výpočtů posoudit. Odborných znalostí v tomto rozsahu potřeba nebylo. Odborné posouzení obvyklých praktik v daném oboru či důkaz obvyklé praxe u jiného subjektu pak byly zjevně nadbytečnými již jen s ohledem na množství nespotřebovaného masa – v jednotlivých zdaňovacích obdobích jde i o stovky kilogramů konkrétních druhů mas. V tomto směru pak soud dále pro úplnost odkazuje na zjištění správce daně, kterými

vyvracel tvrzení žalobce, že zbytkové maso bylo použito při přípravě dalších jídel. Argumentace žalobce odkazující na nutný odřez masa (šlachy, tuk) či reklamace zákazníků již jen s ohledem na množství „nespotřebovaného“ masa neobstojí. Příléhavý je pak poukaz správce daně i na žalobcem vůči zákazníkům deklarovanou vysokou kvalitu masa, jakož i na fakt, že jídla připravoval ze speciálního dováženého (tedy zřejmě kvalitního) masa. Soud vadu řízení v neprovedení důkazů neshledal. Neshledal pak soud důvod pro výslech takové osoby či posouzení obvyklé praxe u jiného subjektu ani ve vztahu k archivaci jídelních lístků, vedení evidence receptur apod. Skutečnosti zjištěné v daňovém řízení na základě podkladů v něm posuzovaných umožnilo učinit podložený závěr ve vztahu věrohodnosti a úplnosti žalobcem předložených evidencí, další provádění dokazování by na objektivně existujícím zjištěném skutkovém stavu ničeho nezměnilo. Soud z tohoto důvodu neshledal ani důvod, aby takové dokazování prováděl v soudním řízení. Závěr žalovaného, že nebyla žalobcem dostatečně konkretizována osoba, která má být v daňovém řízení vyslechnuta, či její odborné stanovisko poskytnuto, je svých charakterem prvním nabízejícím se vypořádáním s takovým požadavkem tj. ještě v rovině procesní; soud na něm nevidí nic nezákonného, pro posouzení věci tato námitka nemá s ohledem na výše uvedené závěry valného významu.

36. K námitce žalobce směřující k volbě a přiměřenosti pomůcek lze odkázat na konstantní soudní judikaturu Nejvyššího správního soudu (také jako NSS; např. rozsudky ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 – 90, ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008 – 81, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 – 71, ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156, popř. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 – 48). Stanovení daně podle pomůcek je náhradní formou stanovení daňové povinnosti. Vzhledem k chybějícím důkazům jde o kvalifikovaný odhad, který musí vykazovat určitou relevanci ve vztahu k realitě a musí vycházet z racionální úvahy obsahující jednoznačnou konkretizaci skutečností vedoucích k přechodu na pomůcky, jakož i toho, jakých pomůcek správce daně použil, jakými úvahami byl veden a jaké konkrétní výhody při stanovení daňové povinnosti ve prospěch daňového subjektu uplatnil. Pomůcky nejsou prostředkem kontumace v daňovém řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě představují kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek může být méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně by měly být použity tak, aby se realitě co možná nejvíce přiblížily (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 – 108).
37. Ani žalovanému, ani soudům nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 – 126, č. 1356/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt proto může v zásadě polemizovat pouze s výslednou daňovou povinností, a je proto povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. V řízeních o opravných prostředcích proto lze dosáhnout nápravy toliko jednoznačných excesů. Daňový subjekt tedy má zacílit svá tvrzení na to, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Namítaná „nedostatečná

spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek (rozsudky NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, a ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 - 49).

38. Žalobce tak byl povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti přitom leží na žalobci, neprokazuje přitom tvrzení špatného výběru pomůcek, nýbrž skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být stanovena. Žalobcova argumentace se však vztahovala výhradně ke skutečnostem, jejichž přezkum je v souvislosti s přezkumem rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek vyloučen. Celkový výsledek stanovení daňové povinnosti žalobce výslovně nerozporoval a její nepřiměřenost nijak nedokládal. Pro úplnost soud uvádí, že pomůcky jsou v § 98 odst. 3 daňového řádu vymezeny demonstrativně, způsob, jakým byla výsledná daňová povinnost žalobce, kdy správce daně vycházel z tržby zjištěné výpočtem daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011 za použití pomůcek, odpovídá co možná nejvíce realitě podnikání žalobce. Při zohlednění tržeb za prodej jídla a nápojů v restauraci, zásob nakoupeného zboží vždy na začátku a na konci každého ze zdaňovacích období, tržby za prodej steaků připravovaných z druhů speciálního hovězího masa, tržeb za prodej vepřového, drůbežího rybího masa, za prodej polévek, předkrmů, jídel na pánvi, jídel na roštu, jídel z denní nabídky, za bezmasá jídla, saláty, dezerty a zmrzlinu, tržeb za prodeje vína, piva, destilátů a nealkoholických nápojů, tržby za prodej teplých nápojů a tržby za cigarety pak tyto okolnosti nevyžadovaly porovnání se srovnatelným subjektem, jak požadoval žalobce. Poukaz na absenci odborných znalostí správce daně, a to i ve vztahu k jeho úvaze o neúplnosti a nevěrohodnosti žalobcem přeložených evidencí soud neshledal důvodným. Správce daně i žalovaný mají odbornou kapacitu skutečnosti rozhodné pro jejich rozhodnutí posoudit.
39. Ze shora uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že žalovaný správní orgán při svém rozhodování neporušil zákonem stanovené povinnosti a nevydal nezákonné rozhodnutí, a proto podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního žalobu zamítnul tak, jak je uvedeno ve výroku I. tohoto rozsudku.
40. Výrok II. o náhradě nákladů řízení soud opřel o ustanovení § 60 odst. 1 soudního řádu správního a contrario, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí l z e podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů

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

Praha 13. prosince 2018

Mgr. Aleš Sabol

předseda senátu