



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Dáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **L. M.**, zast. Ing. Janem Věbrem, daňovým poradcem, se sídlem Potácelova 50, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

I. Žaloba **s e z a m í t á .**

II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně dne 20.4.2009 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 11.3.2009, č.j. 3996/09-1102-702767, kterým žalovaný zamítl její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Humpolci č.j. 23162/08/092970/3290 ze dne 8.7.2008, kterým byla žalobkyni dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003.

Žalobkyně v žalobě namítla nedostatečné zahájení daňové kontroly a brojila proti tomu, že se žalovaný nevypořádal dostatečně s odvolacími námitkami souvisejícími s nedostatkem zahájení daňové kontroly. Namítla, že jí nebyl sdělen důvod kontroly a její cíl

v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 a navíc pracovníci provádějící kontrolu nebyli pověřeni k provádění konkrétní kontroly.

Žalobkyně dále namítla, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole nebylo nedůvodné, neboť správce daně porušil její procesní práva. Jednak nebylo sděleno, na základě kterých důkazů dospěl správce daně ke svým závěrům. Žalovaný dále neúplně a nesprávně zjistil skutkový stav a nesprávně ho posoudil. Správce daně se relevantním způsobem nevyrovnal s námitkami daňového subjektu a v návrhu zprávy o kontrole nepopsal, na základě kterých správních uvážení dochází ke svým závěrům. Daňová kontrola byla zmatečná a nelogická. Žalovaný se relevantním způsobem nevypořádal s námitkou doručení zprávy o daňové kontrole, když datum podpisu (doručení) je teprve tehdy, až správce daně doplní zprávu ve smyslu Nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01. Nelze proto dokázat, že by jí byla doručena zpráva o kontrole a tudíž daňová kontrola není ukončena.

Následně žalobkyně brojila proti stanovení daně podle pomůcek, když uvedla, že na základě seznamu předložených dokladů má za to, že doložila vše, co jí zákon ukládá a správce daně neprokázal opak. Žalobkyně taktéž namítla, že ji žalovaný nemohl postihnout za neplnění resortních směrnic, které nejsou zákonnou normou.

Žalovaný ve vyjádření ze dne 4.8.2009 odkázal na rozhodnutí a příslušný spisový materiál. K aplikaci nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 zdůraznil, že se jedná o ojedinělý názor, který není součástí konstantní judikatury, nebyl zveřejněn ani ve Sbírce zákonů, a který je rozporný se zákonem o správě daní a poplatků. Jako ochranu daňového subjektu žalovaný chápe systém náhodného výběru prováděných daňových kontrol, když odkazuje na šetření, z jehož výsledků vyplynulo, že nutnost existence podezření před zahájením daňové kontroly není pravidlem ani v jiných evropských státech. Dále odkázal žalovaný na rozhodnutí v souvislosti s otázkou výkonu kontroly řádně pověřenými pracovníky správce daně.

Žalovaný s ohledem na ostatní žalobní námitky uvedl, že správce daně zjišťoval rozhodné skutečnosti co nejúplněji a naopak žalobce nesplnil povinnosti uložené mu výzvami k dokazování – mimo jiné nepředložil skladovou evidenci ani jinou evidenci, která by prokázala splnění podmínek nároku na odpočet DPH, neprokázal provedení inventarizace, neprokázal skutečnost, že přijatá plnění byla použita při podnikání. Jelikož neprokázal inventarizaci, nelze pokládat účetnictví daňového subjektu za průkazné. Povinnost inventarizovat vyplývá z ustanovení § 29 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Pokud stav zásob v účetnictví nebyl veden věrohodným a průkazným způsobem, nemohla být provedena věrohodně a průkazně ani inventarizace.

Nevedla-li žalobkyně účetnictví způsobem dle zákona o účetnictví, není účetnictví „správné“ ve smyslu tohoto zákona. Nevedla-li skladovou evidenci a neúčtovala-li žalobkyně v pomocných knihách o svém majetku, nelze její účetnictví osvědčit za úplné, protože správce daně prokázal, že předložené účetnictví je jako důkazní prostředek neúplné, nesprávné a neprůkazné.

Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že nemůže požadovat prokázání skutečností vyplývajících z Opatření Ministerstva Financí č.j. 281,283/77 411/2000, neboť je jím v souladu se zákonem o účetnictví upraveno obsahové vymezení účetních knih. Pro úplnost odkázal žalobce i na vyhlášku č. 507/2002 Sb., která mimo jiné uvádí obsahové vymezení pomocných knih. Ačkoliv není stanoven konkrétní způsob vedení skladové evidence, musí tato vždy poskytovat informace o tom, v jakém množství a ceně byl předmět evidence pořízen, a v jakém množství a za jakým účelem byl použit.

V průběhu řízení nebyl předložen žádný důkaz, který by v plném rozsahu neexistenci nebo neúplnost účetnictví nahradil. Žalovaný dále odkázal na zprávu o daňové kontrole, ze které vyplývají úvahy správce daně při hodnocení důkazních prostředků, a taktéž i jeho závěry. K předloženým „inventurám“ žalovaný konstatoval, že samy o sobě nic nevypovídají o průkaznosti účetnictví, neboť teprve porovnáním se stavem účetním se ukáže, jaký byl stav majetku v účetnictví a nakolik odpovídá skutečnému stavu.

Žalovaný dále konstatoval, že žalobkyně byla opakovaně seznámena se závěry správce daně, který se s jeho námitkami vypořádal. Taktéž odmítl námitku, že správce daně neodůvodnil svůj postup v rámci důkazního řízení. Žalovaný uvedl, že celkem pětkrát přistoupil správce daně k projednání zprávy o daňové kontrole a žalobkyně tedy měla dostatek času a příležitosti se seznámit se závěry správce daně a bylo jí umožněno se k nim vyjádřit. Jelikož žalobkyně opakovaně namítala porušení zákona ze strany správce daně a jelikož tyto námitky správce daně již vypořádal, nemohlo být namítání stejných nebo obdobných skutečností důvodem, pro který nelze projednat výsledky daňové kontroly a předat zprávu. Názorový nesoulad nelze považovat za důvod pro neukončení daňové kontroly.

K námitce nesouhlasu se stanovením daně pomocí pomůcek žalovaný opakovaně odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a uvedl, že byly splněny podmínky zákonem stanovené, aby daň podle pomůcek byla stanovena dostatečně spolehlivě.

V replice k vyjádření žalovaného označila žalobkyně argumentaci k nálezu Ústavního soudu č. I. ÚS 1835/07 za „*laický názor, který nemůže ve správním ani jiném soudnictví uspět*.“ Na podporu své argumentace odkázala na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11.1.2006, č.j. 2 Afs 66/2004-53 a na stanovisko Ministerstva financí ze dne 2.2.2009.

Žalovaný zaslal soudu vyjádření k replice žalobkyně, v němž ve věci nálezu I. ÚS 1835/07 setrval na názoru obsaženém v předchozím vyjádření. Ohledně námitky běhu prekluzivní lhůty ve smyslu teorie 3+0 uvedl žalovaný, že bez ohledu na způsob výpočtu prekluzivní lhůty, učinil správce daně krok k jejímu přerušení 30.1.2006 a tedy i ve lhůtě uváděné žalobkyní.

O žalobě rozhodl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 16.12.2009, č.j. 31Ca 76/2009-46, kterým rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, když zejména přisvědčil námitce žalobkyně ohledně vadného procesního postupu správce daně při zahájení daňové kontroly. Tuto námitku žalobkyně soud vypořádal takto:

Zásadní žalobní námitku uplatnil žalobce proti procesnímu postupu správce daně při zahájení daňové kontroly. V této souvislosti se dovolával ústavně konformního výkladu a závěrů vyplývajících z nálezu Ústavního soudu ve věci vedené pod sp. zn. I. ÚS 1835/07 a vytkl žalovanému, že jeho námitky nevypořádal již v odvolacím řízení, když je shodně jako v žalobě uplatnil již v odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím správce daně. Proto se na prvním místě soud zabýval touto žalobní námitkou, tedy postupem správce daně při zahájení daňové kontroly ve smyslu uvedeného nálezu Ústavního soudu, jehož aplikace se žalobce v žalobě dovolal, a jeho dopady na projednávanou věc.

Při posouzení této námitky je zapotřebí vycházet z konstantně judikovaného závěru, že daňová kontrola je jedním procesním úkonem (srov. např. Nález Ústavního soudu ze dne 20.11.2002, č.j. I. ÚS 512/02 – nalus.usoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2004, č.j. 5 Afs 16/2004-60, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního

soudu pod č. 437/2005, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110, publikované ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 735/2006, příp. konečně Nález Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, č.j. I. ÚS 1835/07).

S ohledem na vázanost soudu ustanovením § 89 odst. 2 Ústavy České republiky a při plném respektu k ústavně konformnímu výkladu přijatého Ústavním soudem České republiky, svou povahou precedenční závaznosti, se soud zabýval otázkou, zda Nález Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 1835/07 dopadá na souzenou věc. Povinnost ústavně konformního výkladu je konstantně judikována jak Nejvyšším správním soudem i Ústavním soudem. Jako interpretační vodítko při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech jsou nálezy Ústavního soudu ČR závazné jak pro orgány moci soudní, tak i pro orgány moci výkonné, a je proto povinností nejen soudu (ale též správních orgánů), v této věci žalovaného, se těmito názory a interpretačními pravidly i ve skutkově a právně obdobných jiných věcech řídit (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.9.2005, č.j. 2 Afs 180/2004-44 – viz. www.nssoud.cz).

Podle článku 89 Ústavy České republiky jsou vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu závazná pro všechny orgány i osoby. V souladu s bohatou judikaturou Ústavního soudu ČR (srov. např. rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 184/96, sp.zn. III. ÚS 200/2000, sp.zn. I. ÚS 77/97, sp.zn. II. ÚS 23/97, sp.zn. II. ÚS 156/95, sp.zn. I. ÚS 70/96, sp.zn. IV. ÚS 197/96 - Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 7, nález č. 32, svazek 20, nález č. 151, svazek 12, nález č. 142, svazek 9, nález č. 109, svazek 5, nález č. 9, svazek 7, nález č. 29, svazek 8, nález č. 77) je právní názor obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu, má-li obecnou povahu, obecně závazný při řešení typově shodných případů. Ústavně konformní výklad, k němuž je výlučně povolán ústavní soud a právní názor Ústavního soudu, je pro obecné soudy závazný, zejména též z pohledu obecného principu rovnosti v právech podle článku 1 Listiny základních práv a svobod, neboť rovnost v právech ve vztahu k obecným soudům zakládá právo každého na stejné rozhodování v typově stejných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva. Bylo by porušením principu rovnosti v právech, kdy by obecný soud neposkytl účastníkům ochranu v jejich základních právech a svobodách, ač ve skutkově obdobném případě byla taková ochrana Ústavním soudem již přiznána. Zde soud plní svoji roli podle článku 90 Ústavy, když je povolán k tomu, aby zákonem stanoveným způsobem ochranu právům poskytl. Dále vycházel zdejší soud i z nálezu Ústavního soudu ze dne 7.7.2003 ve věci vedené pod sp.zn. IV. ÚS 40/2003, podle něhož „postup správního soudu, který nepřezkoumá rozhodnutí správního orgánu v celém rozsahu uplatněných žalobních námitek, odporuje zásadám spravedlivého procesu“ (obdobně též nález ze dne 24.2.2004, sp.zn. II. ÚS 242/2002).

S ohledem na výše uvedené posoudil soud věc ve shodě s precedenčně závazným ústavně konformním výkladem ve světle rozhodnutí Ústavního soudu ve věci sp.zn. I. ÚS 1835/2007, (též s přihlédnutím k tomu, že na tento nález následně odkázal též jiný, pozdější, nález Ústavního soudu, a to ve věci vedené pod sp.zn. I. ÚS 705/2006).

Precedenční závaznost nálezů Ústavního soudu a povinnost jejich respektování lze dovodit obecně nejen z četných nálezů Ústavního soudu, ale též ze závěrů nálezu plenárního – viz např. Pl. ÚS 4/2006 nebo Pl. ÚS 9/06 ze dne 2.6.2009. Rovněž judikatura obecných soudů se zpravidla precedenční závaznosti nálezů Ústavního soudu v mnoha ohledech dovolává (např. rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 31.8.2006 ve věci vedené pod sp.zn. 28Co 865/2006, podle něhož rozhodnutí Ústavního soudu jsou podle článku 89 odst. 2 Ústavy

ČR závazná pro všechny orgány a osoby s tím, že v situaci, kdy je ústavní soud nejvyšším orgánem ochrany ústavnosti, jsou obecné soudy analogicky vázány právním názorem Ústavního soudu též na základě obecných ustanovení občanského soudního řádu - § 226 o.s.ř.). V nálezu Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 301/2005 se k principu precedenční závaznosti nálezů Ústavního soudu vyjádřil tento soud jednoznačně tak, že z článku 89 odst. 2 Ústavy v souvislosti s čl. 1 odst. 1 Ústavy plynou pro obecné soudy významné požadavky upínající se k jejich rozhodovací činnosti, v tom smyslu, že již učiněný výklad Ústavního soudu by měl být východiskem pro rozhodování následujících případů stejného druhu. Obecné soudy musí proto respektovat ústavněprávní výklady Ústavního soudu, tedy jím vyložené a aplikované nosné právní pravidlo, o němž se náleze opíral. Nesplnění těchto požadavků představuje porušení článku 89 odst. 2 Ústavy ve spojení s článkem 1 odst. 1 Ústavy a představuje též porušení subjektivního základního práva zakotveného v článku 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, to je práva domáhat se stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu.

Princip precedenční závaznosti senátního nálezu Ústavního soudu by byl prolomen a povinnost obecného soudu neřídit se právním názorem vysloveným v senátním nálezu Ústavního soudu by nastala pouze v případě, že by později bylo vydáno odchylné plenární stanovisko Ústavního soudu založené na jiném právním názoru, které by pak bezesporu nad senátním nálezem převažovalo. V daném případě tato situace nenastala, žalobcem uplatněné tvrzení vychází z interpretace ústavněprávních principů, k nimž dospěl Ústavní soud v nálezu sp.zn. I. ÚS 1835/2007, které nebyly žádným plenárním nálezem modifikovány, a proto tím spíše nepřísluší zdejšímu soudu nikterak závěry ústavněkonformního výkladu modifikovat vlastní interpretací či dokonce jejich nerespektováním.

Ústavní soud v uvedeném nálezu ve věci sp.zn. I. ÚS 1835/07, který byl východiskem a obsahově byl potvrzen i Nálezem Ústavního soudu ze dne 1.12.2008 ve věci sp.zn. I. ÚS 705/06, najisto postavil, že *„Je-li daňová kontrola jediným úkonem, pak to dle přesvědčení Ústavního soudu znamená, že důvody a podezření musí existovat v okamžiku zahájení kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly.“* Ústavní soud dále uvedl, že *„S ohledem na shora uvedené skutečnosti je Ústavní soud přesvědčen, že za formální daňovou kontrolu je třeba, a to především, považovat tu, která byla zahájena bez toho, že by zde a priori existovalo podezření o zkrácení daňové povinnosti a bez toho, že by byl daňový subjekt o konkrétních důvodech takového podezření při zahájení kontroly zpraven. Takový postup správce daně je nepřipustným porušením shora vymezené autonomní sféry jednotlivce a proto i realizací pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny.“*

Ústavní soud je navíc přesvědčen, že neústavnost takového postupu nemůže být zhojena ani skutečností, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že ke zkrácení daně ze strany stěžovatele (daňového subjektu) skutečně došlo. To nejen proto, že daňová kontrola představuje jeden (nedělitelný) procesní úkon, ale též proto, že "usvědčující" důkazy byly opatřeny protiústavním postupem.“

Tento ústavně konformní výklad (a závěry z něj plynoucí) nedovoluje zdejšímu soudu (k vznesené námitce žalobce o formálním úkonu zahájení daňové kontroly) učinit jiný závěr než ten, že pokud soud dospěje k názoru, že v přezkoumávané věci došlo k zahájení daňové kontroly neústavním způsobem tak, jak ho předestřel Ústavní soud, jedná se vždy o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.

V souzené věci soud z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 3.1.2006 seznal, že po obsahové stránce tento protokol nesplňuje náležitosti požadované Ústavním soudem na tento typ dokumentu, když obsahuje pouze vymezení zdaňovacích období a konkrétních daní, pro které je daňová kontrola zahajována a poučení o právech a povinnostech daňového subjektu. Nelze tedy dovodit, že správcem daně byly jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly důvody, pro které byla daňová kontrola zahajována.

Zdejší soud je při hodnocení věci povinen vycházet z ústavního rámce, který je pro rozhodování soudu dán zejména čl. 4 Ústavy, dle kterého jsou základní práva a svobody pod ochranou soudní moci a čl. 90 Ústavy, dle kterého jsou soudy povolány především k tomu, aby zákonem stanoveným způsobem poskytovaly ochranu právům, a je tedy povinen poskytnout jednotlivci ochranu práv, resp. základních práv, jak to vymezil Ústavní soud v citovaném nálezu. Zdejší soud nemůže odhlédnout od faktu, že Ústavní soud v citovaném nálezu označil výše popsaným způsobem zahájenou daňovou kontrolu jako zásah do základních lidských práv, neboť dochází k realizaci státní moci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví). Z uvedeného závěru Ústavního soudu lze dovodit, že daňová kontrola zahájená bez uvedení „*důvodů a podezření*“ je zahájena a následně tedy i realizována mimo zákonný rámec. Vzhledem k tomu, že se jedná o Ústavním soudem judikovaný zásah do základních lidských práv, lze považovat tuto vadu za zcela zásadní, neboť ochrana základních lidských práv musí být v demokratickém právním státě základním hlediskem činnosti soudů, když je konečně i ústavní povinností, která přináleží i obecným soudům. Jestliže tedy žalobce brojí svými námitkami zejména proti způsobu zahájení daňové kontroly, nelze jeho námitky odmítnout jako nedůvodné. Daňová kontrola, která je jedním úkonem správce daně (jak je konstantně judikováno, viz. výše), byla v přezkoumávané věci zahájena způsobem, který nebyl v souladu s ústavním pořádkem a její zahájení bylo nepřípustným porušením vymezené autonomní sféry jednotlivce, a proto i realizací pravomoci správce daně v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Jako celek proto byla realizována v rozporu se základními lidskými právy a mimo zákonný rámec. Nelze k ní tedy, jako k jednomu z úkonů v daňovém řízení, přihlížet. Vybočilo-li samotné zahájení daňové kontroly z ústavního rámce v rozsahu vyloženém v citovaném nálezu Ústavního soudu, jde o zjištění zásadního významu pro rozhodnutí soudu a v této procesní situaci se pak stává již zcela nadbytečným a bez jakéhokoli praktického významu přezkoumávat námitky proti dalšímu průběhu a závěru takové daňové kontroly.

Řízení vedené správcem daně je tak stíženo vadou řízení, která má za následek nezákonné rozhodnutí, neboť logicky pak k následným zjištěním správce daně v průběhu daňové kontroly nemůže být přihlíženo.

Pro úplnost nutno uvést, že v dané procesní situaci nebylo nutné zabývat se dalšími v žalobě vznesenými námitkami, neboť by to nemělo žádného praktického významu.

Nad rámec uvedeného zdejší soud považuje za nutné uvést, že je mu známa recentní judikatura Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009-46, který vytkl před vlastní hodnocení následující: „*Nejvyšší správní soud ovšem předem dalších úvah podotýká, že v nyní posuzované věci se daňová kontrola týkala právnické osoby, zatímco Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, posuzoval dotčení informační autonomie fyzické osoby. Potud lze nyní*

posuzovanou věc odlišit. Přes tuto odlišnost se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval stížní námitkou, že v posuzované věci se „jednalo o běžnou plánovanou kontrolu s tím, že příslušný finanční úřad neměl předem žádné konkrétní podezření, které by daňovou kontrolu ospravedlňovalo“, a vážil, zda mohlo dojít k dotčení základních práv stěžovatele.“

Soud je seznámen i s následujícími úvahami uvedenými v citovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a logikou odůvodnění tohoto rozsudku, který problematiku aplikace nálezu Ústavního soudu ve věci zahájení daňové kontroly rozlišil mezi fyzické a právnické osoby.

S ohledem na vše výše uvedené však neshledal zdejší soud jako únosné zmenšit ve vztahu k žalobci – fyzické osobě úroveň poskytované ochrany, kterou svým nálezem poskytl Ústavní soud.

Tento rozsudek nabyl právní moci 22.1.2010.

Pravomocný rozsudek Krajského soudu v Brně napadl žalovaný kasační stížností, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11.11.2010, č.j. 1 Afs 61/2010-76, kterým rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16.12.2009, č.j. 31Ca 76/2009-46, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s argumentací uvedenou v odůvodnění napadeného rozsudku zdejšího soudu pokud jde o aplikaci nálezu Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp.zn. I. ÚS 1835/07, a to z následujících důvodů:

Podstatou projednávané kasační stížnosti je právě otázka, zda zahájení daňové kontroly bez toho, že by byly daňovému subjektu sděleny důvody pro její zahájení, je v souladu se zákonem a ústavním pořádkem. S touto otázkou úzce souvisí hodnocení provedené daňové kontroly z pohledu § 47 odst. 2 daňového řádu, tedy zda takováto kontrola je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty. Tyto otázky řešil Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), o který krajský soud opřel své rozhodnutí a z jehož odůvodnění krajský soud ve svém rozsudku citoval. Otázkou závaznosti právního názoru Ústavního soudu vysloveného v tomto nálezu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval již v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, ve věci *NEW ONTARIO s. r. o.*, publikovaném pod č. 1983/2010 Sb. NSS (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz), a z ejména p ak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, ve věci *E. T. Holding, spol. s r. o.*, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb. NSS, na nějž navázal např. rozsudek ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, dále rozsudek ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, ve věci *CIKO s. r. o.*, či rozsudek ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 - 70, ve věci *HOFFMANN spol. s r. o. Chrudim*.

Pokud jde o závaznost nálezů Ústavního soudu, je třeba důrazně odmítnout tezi stěžovatele, že závaznost nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 je oslabena tím, že nebyl publikován ve Sbírce zákonů. K otázce závaznosti nálezů Ústavního soudu se Nejvyšší správní soud v obecné rovině vyslovil ve shora citovaném rozsudku ve věci *E. T. Holding*. Uvedl, že „*právní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejně*

rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva.“ V daném rozsudku Nejvyšší správní soud dále cituje z nálezu sp. zn. IV. ÚS 301/05 ze dne 13. 11. 2007 (N 190/47 SbNU 465), podle něhož „[o]becný soud je povinen respektovat vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o němž se opíral výrok nálezu Ústavního soudu, při rozhodování následujících skutkově obdobných případů. Postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezu vyjádřený odmítne respektovat, není v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, pokud je z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je nutno právní závěry prezentované Ústavním soudem revidovat. Důvodem ospravedlňujícím takový postup však nejsou pouhá tvrzení obecného soudu, že právní názory Ústavního soudu jsou argumentačně nezpochybnitelné, že judikatura Ústavního soudu je v připodobnitelných věcech nekonzistentní a že je respektuhodná jen tehdy, naznačuje-li podrobně další rozhodovací praxi. Reflektování ústavněprávních výkladů Ústavního soudu nemůže záviset na tom, zda jsou orgány veřejné moci subjektivně přesvědčeny o jeho správnosti a dostatečné přesvědčivosti. Obecné soudy musí zajistit užitím interpretačních principů rozumnou aplikaci nálezu Ústavního soudu i v případě, že jeho judikatura není zcela jednotná a konzistentní, přičemž nalézání konzistentní linie v ústavní judikatuře musí být činěno v dobré víře.“

Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ve věci E. T. Holding vyšel z rozsudku NSS ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, podle něhož „jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevyporádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevyporádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil.“

V návaznosti na tato východiska dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci E. T. Holding k závěru, že nález sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevyporádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Ústavní soud v citovaném nálezu především nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního soudu, který „vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídli, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.“ Ústavní soud ve svém nálezu explicitně nevyvrátil, že jím sledovaného cíle, tj. ochrany před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu, nelze dostatečně dosáhnout prostředky plynoucími z judikatury Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud se i v nyní projednávané věci domnívá, že z právě předestřených důvodů se lze odchýlit od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu.

Výše uvedená konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu považuje daňovou kontrolu za preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem je možnost jejího namátkového provedení, tj. správce daně nemusí *a priori* disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Tyto znaky jsou typické pro jakékoliv kontroly prováděné v oblasti veřejné správy. Naproti tomu vytýkácí řízení podle § 43 daňového řádu je konstruováno výrazně odlišným způsobem. Předpokladem zahájení vytýkácího řízení je, že vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Vzhledem k tomu, že nedochází k vyměření daně, musí správce daně ve výzvě podle § 43 daňového řádu sdělit tyto své pochybnosti daňovému subjektu (k tomu blíže srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publikované pod č. 1729/2008 Sb. NSS). Ačkoliv daňová kontrola i vytýkácí řízení slouží stejnému účelu (tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy), zásadním rozdílem mezi nimi je, že v případě vytýkácího řízení daňový řád vyžaduje, aby správce daně před jeho zahájením disponoval konkrétními pochybnostmi a sdělil je daňovému subjektu. Na tuto skutečnost poukazuje i odlišné stanovisko předsedkyně senátu JUDr. Ivany Janů k nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. JUDr. Ivana Janů ve svém odlišném stanovisku, stejně jako následně i Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *E. T. Holding*, odmítla nahlížet na daňovou kontrolu jako na formu trestního obvinění. Na této myšlence je naopak postaven již několikrát zmiňovaný nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi plně respektuje ústavní kautely postupu správních orgánů v daňovém řízení. V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud opět odkazuje na svoji bohatou judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, rozsudek ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44, rozsudek ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, nebo rozsudek ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2 Aps 3/2006 - 53).

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že námitka žalobkyně, že daňová kontrola u ní byla zahájena svévolně a v rozporu s ústavním pořádkem České republiky, nebyla krajským soudem posouzena při zvážení principů shora uvedených; závěr krajského soudu, že daňové řízení je stíženou vadou, která má za následek nezákonné rozhodnutí, tak nemůže uspět. Správce daně byl v posuzovaném případě oprávněn zahájit u žalobkyně daňovou kontrolu,

aniž by současně uvedl konkrétní podezření, že žalobkyně přiznala svoji daňovou povinnost v nesprávné výši. Správce daně nebyl tudíž povinen sdělit žalobkyni důvody pro zahájení daňové kontroly. Tento právní názor přitom obстоjí i v testu proporcionality (v podrobnostech srov. shora citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu, zejména rozsudek ve věci *E. T. Holding*). Daňová kontrola provedená u žalobkyně tak byla zahájena v souladu se zákonem i ústavním pořádkem.

Tímto právním závěrem zavázal zdejší soud při novém projednání věci.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu nabyt právní moci 7.12.2010.

Poté Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby opětovně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (ust. § 75 odst. 2 věta první s.ř.s.) a řízení předcházející jeho vydání. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, při splnění podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s.ř.s. poté, co účastníci řízení s tímto postupem vyjádřili souhlas.

Při plné vázanosti vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedené v citovaném rozsudku pak dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Zásadní žalobní námitka žalobkyně proti procesnímu postupu správce daně při zahájení daňové kontroly je v plném rozsahu vypořádána v odůvodnění citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, který konstatoval a na jisto postavil, že zahájení a průběh daňové kontroly byl plně z pohledu správce daně v souladu se zákonem, jakož i ústavním pořádkem. V podrobnostech soud odkazuje na citované odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, jímž je plně vázán.

Důvodná není ani námitka žalobkyně, že neměla být stanovena daň podle pomůcek, neboť v řízení žalobkyně doložila vše, co jí zákon ukládá.

V dané věci se jedná o stanovení daně na základě pomůcek, kdy je přezkoumání prvostupňového rozhodnutí odvolacím orgánem a následně i přezkumná činnost soudu omezena pouze na okolnost, zda byly v daňovém řízení splněny všechny předpoklady pro stanovení daně tímto způsobem.

Podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ve znění platném pro přezkoumávanou věc, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním podle odst. 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Podle ustanovení § 1 odst. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro přezkoumávanou věc, stanoví tento zákon rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho průkaznosti pro všechny právnické osoby a dále pro fyzické osoby, které provozují podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost podle zvláštních předpisů, pokud prokazují pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pro účely tohoto zákona se považují osoby podle odst. 1 za účetní jednotky. Podle ustanovení § 4 odst. 2 citovaného zákona jsou účetní jednotky povinny dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto

položek, rozsah údajů ke zveřejnění z účetní závěrky, postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky, které stanoví federální ministerstvo financí a vyhláší je oznámením o jejich vydání ve sbírce zákonů.

V postupu správce daně prvního stupně ani žalovaného nelze shledat žalobkyní namítanou nezákonnost.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), a povinnost svá tvrzení doložit (břemeno důkazní). Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním, je jeho povinností stanovit daň za použití pomůcek. Zákonné podmínky pro tento způsob stanovení daně podle pomůcek, jsou zakotveny v ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností tak, že zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odst. 1 - 4, je správce daně oprávněn vyměřit daň za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Je přitom současně vázán ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Pro tento předpokládaný postup musí být splněny předpoklady a musí být zohledněny též okolnosti, z nichž mohou plynout výhody pro daňový subjekt. Rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek je omezen ustanovením § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků na zjištění, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a absence důkazů tak neumožňuje stanovit daň dokazováním, jakož i na zjištění, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovená dostatečně spolehlivě. Pro žalovaného platí, že v odvolacím řízení, vázán ustanovením § 50 odst. 5 citovaného zákona, zkoumá pouze to, zda zákonné podmínky byly dodrženy a neshledá-li v postupu správce daně prvního stupně žádná pochybení, je povinen odvolání daňového subjektu pro neodůvodněnost zamítnout. Žalovaný jako odvolací orgán nemůže zasahovat do volné úvahy prvostupňového správce daně, vztahující se k volbě pomůcek. Ani v přezkumném řízení soudu na základě žaloby, není soud oprávněn do těchto úvah zasahovat a v řízení pouze posuzuje, zda se správce daně a následně žalovaný při svém rozhodování neodchýlili z rámce, který je zákonem vymezen a zda o odvolání bylo rozhodnuto způsobem zákonem stanoveným.

V přezkoumávané věci se soud nejprve zabýval otázkou, zda byl v případě žalobkyně naplněn první předpoklad stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, zda správce daně splnil své zákonné povinnosti, a zda jeho závěr, je závěr souladný se zákonem. Správce daně žalobkyni vyzval k prokázání skutečností, které sama tvrdila, žalobkyně k výzvě správce daně neprokázala skutečnosti správcem daně požadované a nevyvrátila ani oprávněné pochybnosti o správném vedení daňové evidence za příslušné zdaňovací období. Zjištění správce daně jsou popsána v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, na které krajský soud plně odkazuje. Vzhledem k neprůkaznému vedení skladové evidence nemohl správce daně objektivně zjistit, jaká byla skutečná výše příjmů a výdajů žalobkyně, veškeré nesrovnalosti ve vedení účetnictví jsou podrobně popsány jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v odůvodnění rozhodnutí. Správci daně nezbylo než konstatovat, že vlivem nesplnění povinností žalobkyně prokázat skutečnou výši příjmů a výdajů, nebylo možno stanovit daň dokazováním a při stanovení daňového základu a daně pak nezbylo než použít pomůcek. Tyto závěry žalobkyně v žalobě nemohla nijak zpochybnit tvrzením, že doložila vše, co jí zákon ukládá. Bylo přitom pouze na žalobkyni, na niž plně leželo důkazní břemeno, aby správci daně potřebné důkazy poskytla. Nestalo-li se tak, jde plně k její tíži, že správce daně nemohl stanovit daň dokazováním. Na stanovení daně podle pomůcek nelze nahlížet jako na sankci, ale jako na

subsidiární způsob stanovení daně, který je namísto aplikovat vždy, kdy objektivně nelze použít dokazování. Uvedené závěry soudu jsou plně v souladu s bohatou a konstantní judikaturou správních soudů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2005, č.j. 5 Afs 47/2005-59, ze dne 28.5.2009, č.j. 1 Afs 46/2009, ze dne 18.2.2010, č.j. 7 Afs 2/2010-97 – vše www.nssoud.cz).

S tím co bylo uvedeno, v návaznosti na citovaná zákonná ustanovení zákona o účetnictví, pak úzce souvisí námitka žalobkyně ohledně resortní směrnice – opatření MF č.j. 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, jak vyplývá ze změn a doplnění provedených opatřením č.j. 281/33 494/2001 a č.j. 281, 283/97 410/2001 a její výtky, že se žalovaný resortní směrnice snaží legalizovat do podmínek platné právní úpravy zákona o účetnictví.

Jakkoli pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány jsou povinny řídit se jimi ve své správní praxi, což neplatí pouze v případech, kdy by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy. Tato praxe zavedená citovaným opatřením MF není nezákonná, neboť jeho smyslem je zajistit jednotný postup finančních orgánů při aplikaci zákonného ustanovení. Opatřením zavedená praxe je zcela ve prospěch daňových subjektů, nijak nezasahuje negativně do jejich práv a povinností. Pokyny ministerstva financí ČR jsou interními předpisy, které upravují a sjednocují praxi správních orgánů, takže pro vlastní správní praxi jsou závazné. Správní praxe pak zakládá legitimní očekávání účastníků řízení, kteří důvodně očekávají, že správní orgány budou v totožných případech postupovat stejně. Z pohledu legitimního očekávání účastníků daňových řízení je tedy nutno opatření MF 281 plně respektovat, zvláště, když žalobkyni, kvalifikovaně zastoupené v řízení daňovým poradcem, musí být obsah uvedených opatření znám.

Zdejší soud proto nemohl přisvědčit námitkám žalobkyně, že by nebyly dány zákonné podmínky pro použití pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť z odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného vyplývá, že žalobkyně nesplnila své povinnosti, které jí vyplývají z ustanovení § 16 odst. 2 a § 31 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, její účetnictví bylo neprůkazné, nesprávné a neúplné, k výzvě správce daně nedoložila skladovou či jinou evidenci, která by věrohodně zachycovala pohyby materiálu a zboží a byl tudíž správce daně oprávněn stanovit daň za použití pomůcek.

Vzhledem ke všem shora uvedeným důvodům, při zdůraznění plné vázanosti zdejšího soudu právními závěry Nejvyššího správního soudu, uvedenými ve shora citovaném rozsudku, na něž zdejší soud účastníky odkazuje, pokud jde o hodnocení zahájení průběhu a konce prováděné daňové kontroly ve vztahu k uplatněné námitce prekluze práva daň doměřit, nemohl zdejší soud jinak, než shledat žalobkyní uplatněné námitky jako nedůvodné a žalobu dle § 78 odst. 7 zamítnout.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Podle § 110 odst. 2 s.ř.s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému, který měl ve věci plný úspěch žádné náklady související s tímto řízením nad rámec jeho jinak běžné administrativní činnosti, nevznikly. Soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u ě n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává v příslušném počtu vyhotovení u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Brno, Moravské náměstí 6. 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 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.

Krajský soud v Brně dne 31. ledna 2012

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu