



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **S. C., s. r. o.**, zastoupené Ing. D. H., daňovým poradcem proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Chrudimi**, se sídlem Pardubická 275, 537 59 Chrudim, proti nečinnosti správního orgánu, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 2. 11. 2006, č. j. 52 Ca 25/2006 - 58,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovaný **j e p o v i n e n** uhradit žalobkyni náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 2400 Kč k rukám jejího zástupce, daňového poradce Ing. D. H., do 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

U žalobkyně byla dne 2. 8. 2004 zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2002 a na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002. Ze zprávy o daňové kontrole, kterou zástupce žalobkyně podepsal dne 28. 11. 2005, mj. plyne, že faktura č. 50100056 z ledna 2002 není daňovým dokladem, protože v ní deklarované zdanitelné plnění se uskutečnilo až v dubnu 2002 a tehdy byla také příslušná zakázka správně vyfakturována; dále žalobkyně v květnu 2002 vystavila dobropis na lednovou fakturu. Správce daně vyhodnotil věc tak, že v lednu 2002 se zdanitelné plnění neuskutečnilo, a dobropis tak není možný; proto by měla být žalobkyni za květen 2002 doměřena daň z přidané hodnoty z částky zde uvedené.

Žalobkyně neuspěla u správce daně se svým návrhem na to, aby jí současně s doměřením daně za květen 2002 byla odpovídajícím způsobem snížena daň za leden 2002;

obrátila se proto na Krajský soud v Hradci Králové, pobočku v Pardubicích s žalobou na ochranu proti nečinnosti. Krajský soud žalobě vyhověl a rozsudkem ze dne 2. 11. 2006 uložil žalovanému, aby ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci rozsudku vyměřil dodatečným platebním výměrem daň z přidané hodnoty, k níž je žalobkyně povinna za zdaňovací období leden 2002. Odvolal se přitom na § 46 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), který pro vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost, ve své poslední větě odkazuje – v zájmu zachování rovnosti daňových subjektů – přiměřeně na postup při vyměření daně vyšší. Zdůraznil, že cílem daňového řízení není pouze to, aby nebyly zkráceny příjmy státní rozpočtu, ale též snaha o vyměření daňové povinnosti ve správné výši (tedy nikoli vyšší, než zákon ukládá). Lhůta k vydání dodatečného platebního výměru na nižší daň není stanovena, ale měla by být v souladu s principy dobré správy.

Proti rozsudku podal žalovaný kasační stížnost pro nesprávné posouzení právní otázky. Zdůraznil, že po skončení daňové kontroly, při níž byla zjištěna nesprávně stanovená daňová povinnost za leden 2002, upozornil žalobkyni na možnost podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost, a to jak ve zprávě o daňové kontrole, tak i při následném jednání. Správce daně při provádění daňové kontroly nemůže měnit ekonomickou úvahu daňového subjektu týkající se uplatnění nadměrného odpočtu: je pouze na daňovém subjektu, zda takový nárok uplatní, ve kterém zdaňovacím období po dobu tří let a v jaké výši (viz rozhodnutí Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 166/2001). Podle § 2 odst. 6 daňového řádu je správce daně povinen zahájit daňové řízení vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky; daňová pohledávka za leden 2002 však u žalobkyně nevznikla. Námitka, podle níž by žalobkyně nečinností žalovaného byla poškozena vyměřením penále, je lichá, protože teprve v průběhu kontroly bylo zjištěno, že žalobkyni na základě přiznání k DPH za leden 2002 byla stanovena daň nesprávně vyšší, a to vinou žalobkyně samotné. Jednotlivá zdaňovací období (zde leden 2002 a květen 2002) je třeba posuzovat odděleně. Nevyměřit penále za květen 2002 by bylo v rozporu se zásadou procesní rovnosti daňových subjektů (§ 2 odst. 8 daňového řádu). Žalovaný se rovněž domnívá, že tato rovnost by byla porušena právě tím, že by žalobkyni na základě daňové kontroly byla vyměřena daň nižší, kdežto subjekty, které v daňovém přiznání také pochybily, ale u nichž kontrola neproběhla, by tuto možnost neměly. Podle shora zmíněného usnesení Ústavního soudu lze uplatňovat případné zákonné daňové výhody jen v daňovém přiznání, ať už řádném nebo dodatečném. Poslední věta § 46 odst. 7 daňového řádu je pouze technickým návodem, jak postupovat v takovém případě, a neukládá správci daně povinnost vyměřovat daňovému subjektu nižší daňovou povinnost. O tom svědčí i umístění věty zcela na závěr odstavce, v němž je jinak řešena situace opačná.

Žalovaný proto navrhl, aby byl rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Zároveň navrhl, aby byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek; tento návrh však Nejvyšší správní soud zamítl usnesením ze dne 14. 6. 2007.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla, aby byla kasační stížnost buď odmítnuta jako nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 2 s. ř. s., nebo zamítnuta. Žalovaný se zmiňuje o ekonomické úvaze, která je na daňovém subjektu; to ale není případ žalobkyně, neboť tu nešlo o uplatnění nároku na odpočet daně z přijatého plnění na vstupu, ale o zjištění správce daně, které odhalilo pochybení v účetnictví žalobkyně. Žalobkyně podotkla, že žalovaný již dne 14. 11. 2006 vydal platební výměr na penále za květen 2002 ve výši 38 936 Kč, což je více než původní daňová povinnost. Kdyby žalovaný splnil svou zákonnou

povinnost a vydal dodatečný platební výměr na nižší daňovou povinnost za leden 2002, vznikl by na osobním daňovém účtu k lednu 2002 u DPH přeplatek ve stejné výši, ve které vznikl nedoplatek v květnu 2002. Podle § 59 daňového řádu by pak byl nedoplatek zaplacen přeplatkem a povinnost platit penále by žalobkyni nevznikla.

Kasační stížnost není důvodná.

Právní otázkou, která se v projednávané věci stala spornou, je výklad § 46 odst. 7 věty poslední daňového řádu. Toto ustanovení upravuje postup správce daně při zjištění, že vyměřená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti. Správce daně v takovém případě vyměří daň dodatečně (zákon jej k tomu striktně zavazuje a nedává mu prostor pro uvážení) a současně ji předepíše. Poslední věta citovaného ustanovení pak uvádí, že „*tento postup se uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost*“. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s výkladem tohoto pravidla, jak jej provedl krajský soud, a nemůže přisvědčit námitkám žalovaného. Žalovaný nevysvětluje přesně, co má na mysli oním „*technickým návodem*“, jímž je podle něj poslední věta citovaného ustanovení. Pokud by tím chtěl říci to, že i v případě dodatečného vyměření daně nižší se nově stanovená daň vyměří dodatečným platebním výměrem, že se současně předepíše a že právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu dodatečnému stanovení na překážku (pravidlo o náhradní lhůtě splatnosti zde z povahy věci nemá své místo, protože daňovému subjektu nevzniká nová platební povinnost), vzniká otázka, proč by se měly při dodatečném vyměření daně nižší uplatnit právě jen tyto postupy, a nikoli postup formulovaný v prvních větách citovaného ustanovení [„*zjistí-li správce daně (...), dodatečně daň vyměří...*“], tedy bezpodmínečný příkaz zákona doměřit daň, jakmile dojde ke zjištění].

Obstát nemůže argument žalovaného, podle nějž plyne nemožnost užít všechna pravidla obsažená v § 46 odst. 7 daňového řádu i v případě doměření daně nižší již jen ze samotného umístění pravidla o přiměřené aplikaci na samý konec ustanovení. Nutno připustit, že v zařazení pravidla na určité místo zákonného textu se často projevuje úmysl zákonodárce, jehož se pak lze dobrat pomocí systematického výkladu. U pravidel, která paušálně a ve větší či menší míře vztahují soubor pravidel vytvořených pro situaci A též na situaci B („*tento postup se uplatní přiměřeně/obdobně i v řízení o...*“; „*není-li v této hlavě stanoveno jinak, použijí se v řízení ustanovení upravující řízení o...*“), však žádný takový specifický úmysl není dán. Tato pravidla se zásadně umísťují až za všechna ostatní normativní pravidla nikoli proto, že by snad sama měla menší normativní význam, nýbrž z důvodu legislativně technické logiky. Nejprve je totiž třeba v zákonném textu vypočíst všechna pravidla vytvořená primárně pro určitou situaci (zde pro doměření daně v případě, že původně vyměřená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti); teprve k souhrnu těchto pravidel jako k celku je pak účelné vztáhnout normu stanovící, že právě uvedená pravidla se užijí i v jiných situacích a případně jakým způsobem (plně, přiměřeně, obdobně). Umístění věty o přiměřené aplikaci na konec ustanovení tedy nemá nic společného s významem této věty či rozsahem aplikace, nýbrž je projevem tradičního a osvědčeného legislativně technického postupu.

Přiměřená aplikace určitého souboru pravidel (není-li tu taxativní výčet těch vybraných ustanovení ze všech právě uvedených, která jediné mají být použita) pak obvykle nespočívá v tom, že se některá pravidla upravující situaci A *a priori* zcela vyloučí z aplikace a jiná se použijí plně (jak to naznačuje žalovaný). Přesněji vyjádřeno, může to tak být, pokud povaha některých pravidel upravujících situaci A vylučuje,

aby došlo k aplikaci i v situaci B (v našem případě jde o pravidlo upravující předepsání nově stanovené daně a její náhradní splatnost), a jiná pravidla jsou naopak vhodná. Výklad, který vylučuje z přiměřené aplikace ta pravidla, která jsou jádrem celé upravované právní situace, a připouští pouze pravidla upravující podrobnosti postupu při aplikaci hlavního pravidla, však stěží kdy může obstát. Ačkoli přiměřené použití právní normy či norem je projevem volnějšího vztahu mezi situacemi A a B, než je tomu u použití obdobného, přece jen zákonodárce takovou úpravou dává najevo podstatnou podobnost situací A a B. Je pochopitelné, že zákonodárce při formulaci § 46 odst. 7 daňového řádu dal přednost tomu, vsadit zde obsažená pravidla primárně do situace, v níž původní daň byla nesprávně vyměřena nižší (a nikoli vyšší): to souvisí se zájmem na úplném zjištění, stanovení a splnění daňových povinností (§ 1 odst. 2 daňového řádu) a se zájmem na tom, aby daňové příjmy nebyly zkráceny (§ 2 odst. 2 daňového řádu). Ústřední pravidlo celého § 46 odst. 7 však tkví právě v oné bezpodmínečné povinnosti správce daně při zjištění, že stanovená daň není v zákonné výši, vydat dodatečný platební výměr tak, aby výsledná daň byla v souladu se zákonem. Kdyby tato norma neměla dopadat se stejnou silou jak na případy původní daně nižší, tak na případy původní daně vyšší, bylo by celkem zbytečné vůbec formulovat pravidlo o přiměřeném použití obsažené v poslední větě citovaného ustanovení.

Vedle důvodů legislativně technických ale proti postoji žalovaného hovoří i systematický výklad. Úpravu postupu správce daně při zjištění, že daň byla vyměřena v nesprávné výši, je vhodné srovnat s úpravou postupu daňového subjektu v takové situaci. Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen podat dodatečné daňové přiznání (srov. § 41 odst. 1 daňového řádu). Zjistí-li však daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo jeho daňová ztráta vyšší, není podání dodatečného daňového přiznání jeho povinností, nýbrž právem, navíc omezeným (srov. § 41 odst. 4 daňového řádu). Samostatně se tu tedy upravují dva různé případy, které se odlišují právě na základě toho, zda daňový subjekt státnímu rozpočtu něco dluží, nebo zda státní rozpočet dluží jemu. Takové samostatná řešení pro postup správce daně ve dvou odlišných situacích však daňový řád neobsahuje: naopak, jak výše uvedeno, obě situace jsou upraveny v jediném ustanovení za pomoci pravidla přiměřené aplikace.

Konečně řešení, které zvolil krajský soud, je pak správné i s ohledem na základní zásady daňového řízení. Žalovaný se dovolává § 2 odst. 6 daňového řádu, podle nějž je správce daně povinen zahájit daňové řízení vždy, jsou-li splněny podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a dovozuje z toho, že taková povinnost tu naopak není, jsou-li splněny podmínky pro vznik či existenci pohledávky daňového subjektu za správcem daně. Toto tvrzení je pravdivé jen částečně. Správce daně skutečně není v daňovém řízení povinen aktivně vyhledávat okolnosti, které prospívají daňovému subjektu (srov. k tomu např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18.10.2005, č. j. 1 Afs 5/2005 - 58, dostupné na www.nssoud.cz, nebo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29.3.2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114 – bude publikováno pod č. 1223/2007 Sb. NSS); je však povinen založit své rozhodování na všech okolnostech, které v průběhu daňového řízení vyšly najevo, ať už jsou to okolnosti ve prospěch daňového subjektu, nebo v jeho neprospěch. O to, že okolnost vyšla najevo a správci daně je známa, pak snad ani nemůže být sporu v situaci, kdy daňový subjekt – jako žalobkyně v projednávané věci – na tuto okolnost opakovaně poukazuje a domáhá se toho, aby správce daně rozhodl v souladu s ní.

Žalovaný ve své kasační stížnosti pomíjí zásadu, na niž správně poukazuje žalobkyně – totiž že daňové příjmy státu by sice rozhodně neměly být kráceny (§ 2 odst. 2 daňového řádu), ale stát by se jimi ani neměl obohacovat nad rámec stanovený mu zákonem. Správou daně se ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Stejně tak daňová kontrola (§ 16 odst. 1 daňového řádu) slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Oním „*správným zjištěním*“ a „*správným stanovením*“ se má na mysli zjištění a stanovení daně právě v zákonné výši; nesprávné tak není pouze to, pokud daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i pokud odvedl více než měl, správce daně si toho je vědom, a přesto zůstává nečinný. Správa daně obecně ani daňová kontrola konkrétně sice nejsou primárně zaměřeny k tomu, aby vyhledávaly pochybení daňového subjektu, které jej vedlo k zaplacení daně vyšší, než mu zákon ukládá; pokud už však takové pochybení vyjde najevo a daňový subjekt na to správce daně upozorní, nelze toto zjištění přehlížet. Výsledkem daňového řízení by měl být stav, v němž si správce daně a daňový subjekt nic nedluží navzájem, nikoli stav, v němž pouze daňový subjekt nic nedluží státu, ale naopak to neplatí. Zjistí-li správce daně - i bez toho, že by o takové zjištění usiloval, což ostatně není jeho povinností - že je daňovému subjektu něco dlužen, měl by postupovat tak, aby tento dluh zahladil. To ostatně neplyne jen ze základních zásad daňového řízení, ale též z principů dobré správy a z požadavku na důvěru občanů ve spravedlivé a nestranné rozhodování správních orgánů.

Žalobkyni by jistě nic nebránilo v tom, aby sama podala dodatečné daňové přiznání na daň nižší, jak ji k tomu žalovaný vyzýval; takový postup ovšem přichází v úvahu tehdy, pokud správce daně není obeznámen s tím, že daň byla vyměřena ve vyšší než zákonem požadované částce, a pokud si je této nesrovnalosti vědom jen daňový subjekt. Získal-li však správce daně jakýmkoli způsobem informaci o tom, že tato situace nastala, je ve smyslu § 46 odst. 7 věty poslední daňového řádu jeho povinností tuto nerovnovážnou situaci napravit vlastním rozhodnutím a nečekat na případné podání dodatečného daňového přiznání.

Dovolává-li se žalovaný usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2002 ve věci sp. zn. II. ÚS 166/01, podle nějž nemůže správce daně měnit ekonomickou úvahu daňového subjektu, není to přiléhavé. Citované usnesení se zabývá daňovou ztrátou a možností jejího uplatnění v průběhu daňové kontroly; v této souvislosti lze též poukázat na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106 (rozhodnutí je dostupné na www.nssoud.cz a bude publikováno v srpnovém sešitu letošní Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). U daňové ztráty, která patří mezi položky odčitatelné od základu daně (§ 34 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), zákon přímo počítá s tím, že může být uplatněna v kterémkoli z pěti let následujících po jejím vyměření; umožňuje tak daňovému subjektu uvážit o tom, zda pro něj bude výhodnější uplatnit daňovou ztrátu najednou, nebo ji rozprostřít do několika let. Nadměrný odpočet lze sice také uplatnit po dobu tří let od konce zdaňovacího období, v němž se uskutečnilo zdanitelné plnění (§ 19 odst. 3 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty); v praxi však patrně okamžik a míra uplatnění nároku na nadměrný odpočet nebudou předmětem tak zásadních ekonomických úvah, jako tomu bude u daňové ztráty. Tato drobná odlišnost nadměrného odpočtu od daňové ztráty v podstatě nic nemění na tom, že správce daně vskutku nemůže ve vztahu k žádnému z těchto institutů vnucovat daňovému subjektu svou vůli v případě, že daňový subjekt zatím nemá v úmyslu uplatnit daňovou ztrátu či nárok na nadměrný odpočet, nebo to nemá v úmyslu vůbec.

V projednávané věci však vůbec nešlo o to, že by žalobkyně opomněla – ačkoli jí to zákon umožňoval – uplatnit nárok na nadměrný odpočet a poté se domáhala toho, aby správce daně její opomenutí napravil vydáním dodatečného platebního výměru. Žalobkyně se v době účtování o dani z přidané hodnoty za leden 2002 a v době, kdy podávala přiznání k této dani, domnívala, že postupuje správně a že jí nárok na nadměrný odpočet ve výši 37 708 Kč nevznikl; o svém pochybení se žalobkyně dozvěděla až při daňové kontrole. To, že nepožádala o vrácení nadměrného odpočtu již dříve, tedy nebylo důsledkem její ekonomické úvahy, kterou by bylo možno změnit až podáním dodatečného daňového přiznání, nýbrž jejího nesprávného právního úsudku. Pokud pak žalobkyně žádala správce daně, aby vydal dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2002, nejednalo se o uplatňování nároku na nadměrný odpočet, nýbrž o výzvu správci daně, aby vyvodil závěr ze zjištění, ke kterým dospěl při daňové kontrole. Správce daně tak měl učinit tím spíše, že v souvislosti se stejným obchodním případem doměřil žalobkyni daň za zdaňovací období květen 2002; zjištění o nesprávně nižší původně přiznané dani za květen 2002 tak mělo svůj zrcadlový odraz ve zjištění o nesprávně vyšší původně přiznané dani za leden 2002. Povinnost správce daně vydat dodatečný platební výměr na daň vyšší nebo nižší ve smyslu § 46 odst. 7 se navíc neodvozuje od toho, zda k nesprávnému stanovení původní daně došlo v důsledku pochybení daňového subjektu, nebo v důsledku dřívějších nesprávných zjištění samotného správce daně: tato povinnost je dána vždy, když správce daně jakoukoli nesprávnost zjistí. Je přitom lhostejné, kdo je původcem této nesprávnosti.

Co se týče otázky penále, ani jedna ze stran sporu nemá úplnou pravdu. Správné jsou úvahy žalobkyně o tom, že zaplatila-li žalobkyně za zdaňovací období leden 2002 více, než měla, vznikl na jejím daňovém účtu přeplatek, a zaplatila-li následně za zdaňovací období květen 2002 méně, než bylo její povinností, měl být tento nedoplatek uhrazen lednovým přeplatkem ve stejné výši (srov. § 64 odst. 2 daňového řádu). Správce daně neměl před provedením daňové kontroly možnost zjistit, že žalobkyni vznikl za leden 2002 přeplatek. Jakmile by však byla kdykoli po provedení kontroly existence přeplatku autoritativně deklarována (zde formou dodatečného platebního výměru na nižší daň za leden 2002), musel by správce daně i zpětně dovodit, že žalobkyni nemohl za květen 2002 vzniknout daňový nedoplatek, protože v době splatnosti daně za květen bylo na daňovém účtu žalobkyně více peněz, než činila její daňová povinnost; tím spíše by jí za zdaňovací období květen 2002 ani nemohlo být vyměřeno penále. Žalobkyně se ale mýlí v tom, že kdyby byla odkázána na podání dodatečného daňového přiznání, byla by poškozena vyměřením penále, zatímco kdyby správce daně bez dalšího vydal dodatečný platební výměr, tato újma by ji nestihla. Správce daně by v popsané skutkové situaci musel dospět ke stejnému závěru bez ohledu na to, zda by vydal dodatečný platební výměr z vlastního podnětu (na základě vlastních zjištění), jak mu to ukládá § 46 odst. 7 daňového řádu, nebo z podnětu dodatečného daňového přiznání podaného žalobkyní.

Žalovaný se mýlí, domnívá-li se, že penále za zdaňovací období květen 2002 by muselo být vyměřeno: přehlíží tím ustanovení § 64 odst. 2 daňového řádu, které mu ukládá, aby z úřední povinnosti převedl vzniklý přeplatek na úhradu nedoplatku u jiné daně. Je pravda, že projednávaná věc je poněkud netypická v tom, že přeplatek vznikl dříve než nedoplatek, a nedoplatek by tak nebyl uhrazen v den následující po dni vzniku přeplatku (srov. § 64 odst. 2 věta poslední), nýbrž v návaznosti na splatnost daně za květen 2002. Do důsledků vzato, není ani zcela přesné hovořit v souvislosti s tímto zdaňovacím obdobím o „nedoplatku“: ten vzniká tehdy, nezaplatí-li daňový dlužník splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti (§ 63 odst. 1 daňového řádu). V projednávané věci však již před splatností květnové daně existoval na daňovém účtu žalobkyně přeplatek z daně

lednové; okamžikem splatnosti květnové daně by tento přeplatek „ožil“, a v den splatnosti by tak byla květnová daň uhrazena. Nedoplatek na květnové dani tak ani pojmově nemohl vzniknout, natož aby byl penalizován.

Žalovaný se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalobkyni je pak žalovaný povinen uhradit náklady řízení spočívající v odměně daňového poradce ve výši 2100 Kč za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) zákona č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif) – podání vyjádření ke kasační stížnosti – a v paušální náhradě hotových výdajů souvisejících s tímto úkonem právní služby ve výši 300 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen uhradit žalobkyni 2400 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. července 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu