



ČESKÁ REPUBLIKA
R O Z S U D E K
J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Ing. A. K.**, zast. Mgr. Lucií Šmidákovou, advokátkou se sídlem AK Moravské nám. 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 6. 2012, č.j. 7567/12-1102-709598 a dodatečnému platebnímu výměru vydaném Finančním úřadem ve Znojmě ze dne 19. 4. 2011, č.j. 100993/11/346916709858, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, kterým bylo změněno rovněž výše uvedené rozhodnutí Finančního úřadu ve Znojmě (dále jen „správce daně“), dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2007, přičemž tímto výměrem byla dodatečně doměřena daň ve výši 675 200 Kč a penále ve výši 135 040 Kč, tj. celkem 810 240 Kč (pozn.

o odvolání žalobce rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost coby odvolacího orgánu přitom přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je tedy v dané věci žalovaným správním orgánem).

Finanční úřad ve Znojmě z vyhledávací činnosti a při daňové kontrole u jiného subjektu zjistil, že žalobce v roce 2007 nabyt ještě další příjmy než ty, které uvedl ve svém daňovém přiznání. Jednalo se o příjmy v celkové částce 2 110 000 Kč, kdy bylo správcem daně zjištěno, že:

- od společnosti INEXA TECHNOLOGY LIMITED, se sídlem ve Velké Británii (dále jen „INEXA“), byla na bankovní účet žalobce připsána částka 1 000 000 Kč;
- od společnosti NOVOTOS, s.r.o., se sídlem v České republice, Moravské náměstí 629/4, Brno (dále jen „NOVOTOS“), byla v roce 2007 na bankovní účet žalobce připsána částka v celkové výši 291 000 Kč a dále byla žalobci v hotovosti vyplacena částka ve výši 819 000 Kč; celkem tedy od společnosti NOVOTOS žalobce obdržel částku 1 110 000 Kč.

Soud jen pro přehlednost uvádí, že žalobce jednal vždy v součinnosti s dalšími osobami – Mgr. L. T., Ing. M. P., Ing. V. Š. a Ing. J. P., jejichž věci jsou rovněž projednávány u zdejšího soudu. Tyto fyzické osoby byly spolu s žalobcem společníci a jednatelé společnosti NOVOTOS, od které žalobce obdržel celkem 1 110 000 Kč a která v dané době byla jediným akcionářem společnosti TOS ZNOJMO, v níž uvedené fyzické osoby tvořily spolu s žalobcem také představenstvo této společnosti; dále byli tyto fyzické osoby spolu s žalobcem akcionáři společnosti CENTOS, v níž rovněž tvořili představenstvo společnosti (žalobce byl předsedou představenstva) a Ing. P. zde byl předsedou dozorčí rady. Ve vztahu ke společnosti INEXA bylo v rámci daňového řízení s Ing. P. zjištěno, že žalobce (i uvedené fyzické osoby) obdržel plnou moc k zastupování této společnosti, a to v rozsahu, který není mezi nezávislými subjekty obvyklý a svým obsahem odpovídal plným mocím, které vystavují tzv. offshore společnosti (právnícké osoby registrované v zemích, které jim umožňují příznivý daňový režim, pozn. krajského soudu) pro utajené vlastníky společnosti tak, aby byli oprávněni jednat za společnost v takovém rozsahu jako statutární zástupce.

Žalobce byl správcem daně třikrát od října 2010 do konce roku 2010 předvolán k zahájení daňové kontroly a to na dny 9. 11. 2010, 30. 11. 2010 a na jakýkoliv pracovní den od doručení třetí výzvy do 31. 12. 2010. Žalobce se dvakrát omluvil (služební cesta, hospitalizace). Ve vztahu ke třetí výzvě žalobce správci dani připsal oznámil, že se k zahájení kontroly dostaví dne 30. 12. 2010. Dne 27. 12. 2010 se pak z jednání omluvil z důvodu doložené pracovní neschopnosti. Ze všech jednání byl žalobce řádně omluven. Správce daně uskutečnil dne 10. 12. 2010 také místní šetření v místě výkonu zaměstnání žalobce za účelem zahájení daňové kontroly. Žalobce byl přítomen, ale odmítl se se zástupcem správce daně sejit, protože měl poradu vedení a musel se na ni připravit. Dodal, že po skončení porady odjíždí služebně pryč. Zároveň sdělil, že sejit se s ním a zahájit daňovou kontrolu bude možné v dalším týdnu od 13. 12. 2010 do 17. 12. 2010, nicméně se ani v tomto termínu nedostavil. Všechny tyto pokusy správce daně o zahájení daňové kontroly tedy byly neúspěšné.

Správce daně proto žalobce vyzval dne 7. 12. 2010 přípisem pod č. j. 163316/10/346916709858, k podání dodatečného daňového přiznání podle ustanovení § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) s upozorněním na zákonnou možnost správce daně zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek dle ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP. Výzva byla žalobci doručena po předchozím uložení dne 23. 12. 2010; lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání uplynula dne 7. 1. 2011.

Žalobce reagoval přípisem označeným jako „námitka proti postupu správce daně – proti Výzvě k podání dodatečného daňového přiznání“ doručenými správcí daně dne 10. 1. 2011. Na tyto námitky reagoval správce daně sdělením ze dne 2. 3. 2011, č. j. 42477/11/346916709858, tak, že po zvážení žalobcem uváděných skutečností, ve kterých spatřuje nesprávný postup správce daně a po jejich prošetření, vyřídil správce daně tyto námitky v souladu s ustanovením § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v účinném znění (dále jen „DŘ“) tak, že stížnost shledává nedůvodnou, což odůvodnil a poučil žalobce ve smyslu ustanovení § 261 odst. 6 DŘ o možnosti prošetření stížnosti nejbližší nadřízeným správcem daně. Této možnosti žalobce, jak je patrné ze spisové dokumentace, nevyužil.

Dne 21. 4. 2011 správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci za zdaňovací období kalendářního roku 2007 doměřena daň podle pomůcek. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím žalovaného, a uvedený dodatečný platební výměr byl potvrzen.

II. Obsah žaloby

Žalobce odůvodnil žalobu tím, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť pro doměření daně neexistovaly nikdy zákonné důvody.

Dle žalobce žalovaný svoje rozhodnutí opírá o ust. § 114 odst. 4 DŘ, zatímco, jak vyplývá z komentovaného výkladu, ustálené judikatury a zejména z důvodové zprávy k daňovému řádu, tento upravuje možnost stanovení daně podle pomůcek v ustanovení § 98 DŘ (nikoliv tedy v ustanovení § 114 odst. 4 za použití § 145 odst. 2 DŘ, jak tvrdí žalovaný). Podmínkou užití pomůcek tedy je, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, které jej stíhá podle ustanovení § 92 odst. 3 DŘ, a dále skutečnost, že správce daně sám nemá k dispozici důkazní prostředky, za pomoci kterých je možné stanovit daňovou povinnost. Žalovaný nemůže legálně obhájit své stanovisko, že žalobce nepodal v zákonem stanovené lhůtě dodatečné daňové přiznání a již vůbec neobstojí uplatnění námitek, pokud žalovaný tvrdí, že výši žalobcových příjmů zjistil při vyhledávací činnosti.

Dle žalobce se pomůcky použijí jen tam, kde není možné zjistit základ daně. V případě žalobce však správce daně zjistil naprosto přesně příjem žalobce. Doměření daně za použití pomůcek je proto nezákonné.

Dle názoru žalobce správce daně dostatečně při použití pomůcek nezohlednil ani okolnosti, z nichž vyplývají pro daňový subjekt výhody dle ustanovení § 98 odst. 2 DŘ. Žalobce předložil žalovanému výsledek daňové kontroly srovnatelného daňového subjektu za

roky 2008 a 2009 – Mgr. L. T., s tím, že v u něj provedené daňové kontrole nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně. Dle žalobce měl žalovaný k této skutečnosti přihlédnout i při hodnocení žalobcových příjmů v roce 2007, neboť pocházely ze stejných hospodářských operací. Vyhodnocení žalovaného, že se jedná o jiné daňové řízení u jiného daňového subjektu (a následující postup žalovaného dle ustanovení § 145 odst. 2 DŘ) je nezákonné, neboť nebyla dodržena podmínka zákonnosti při postupu žalovaného ve věci samé. Žalobce rovněž namítal, že správce daně nepostupoval v souladu s ustanovením § 1 odst. 2 DŘ, tedy aby stanovení daně podle pomůcek směřovalo k co nejsprávnějšímu určení výše daňové povinnosti. Žalovaný jakožto odvolací orgán měl prověřit splnění všech uvedených podmínek a v tomto rozsahu také své rozhodnutí odůvodnit.

Žalobce dále s odkazem zejména na ustálenou judikaturu k ZSDP uvedl, že se domnívá, že výzva není úkonem k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, jak předpokládá zákon pro přetrhnutí prekluzivní lhůty, neboť tímto úkonem není zahájena určitá konkrétní aktivní činnost správce daně, což dokládá mj. i úkony správce daně, jelikož ten po doručení předmětné výzvy již nečinil žádné další aktivní kroky k vyměření daně. S ohledem na uvedené tak namítal prekluzi práva žalovaného na doměření předmětné daně. Současně žalobce namítal i účelovost a formálnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Předmětnou výzvu zaslal správce daně žalobci před datem, na které byl žalobce předvolán k zahájení daňové kontroly. Tato výzva neměla dle žalobce jiný účel, než přetrhnout na poslední chvíli lhůtu, která svědčí správci daně k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, která měla uplynout dne 31. 12. 2010. S odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, žalobce tvrdí, že takové formální právní úkony správce daně nemají oporu v zákoně ani v ustálené judikatuře a považují se za nezákonné.

V dalším bodě žaloby žalobce rovněž namítal, že žalovaný měl přihlížet i k důkazním návrhům a k důkazním prostředkům, předloženým až v odvolacím řízení, a to i přesto, že nebyly předloženy ani navrženy v řízení doměřovacím ve smyslu ustanovení § 112 odst. 1 písm. e) a § 115 odst. 1 DŘ. Odvolací řízení, tedy i v případě odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené za použití pomůcek, je vedeno principem úplné apelace, když dovoluje přezkoumávat prvostupňové rozhodnutí po skutkové i právní stránce. Žalovaný tedy k návrhům důkazních prostředků přihlédnout musí, pokud směřují k naplnění cíle správy daní. Tento postup je i v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 14. 11. 2006, sp. zn. 2 Afs 24/2006 nebo rozsudek ze dne 14. 4. 2009, sp. zn. 8 Afs 15/2007). Žalobce tudíž považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné, neboť se v odvolacím řízení nezabýval jím předloženými důkazy a tím zkrátil žalobce na jeho zákonných právech.

Další námitkou žalobce bylo porušení zásad správy daní a zásad „dobré správy“ ze strany žalovaného i správce daně. Žalobce zvláště namítal porušení zásad přiměřenosti, legality a legitimního očekávání. Pokud byl totiž žalobce správcem daně vyzván k podání dodatečného daňového přiznání s odkazem na jeho příjmy od společností NOVOTOS a INEXA, a pokud žalobce již 23. 9. 2009 uvedl do protokolu, že tyto příjmy pocházejí z prodeje cenných papírů držných déle jak 6 měsíců, a že takové příjmy považuje za osvobozené od daně z příjmu, měl a mohl správce daně vyzvat žalobce, aby doložil tato tvrzení. Namísto toho správce daně žalobci sdělil, že u jeho příjmů za rok 2007 ve výši 4 885 000 Kč nebylo dosud prokázáno, jsou osvobozeny od daně z příjmů. Žalobce reagoval tak, že namítal nesrozumitelnost výzvy,

kteřou správce daně vyhodnotil jako stížnost. Nyní žalovaný tvrdí, že žalobce zmeškal lhůtu pro prokazování, a že neunesl důkazní břemeno. Takový postup považuje žalobce za nezákonný.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 11. 12. 2012, opětovně ve zkratce popsál celé daňové řízení a vyjádřil se k námitkám žalobce.

Žalovaný upozornil, že výše uvedené příjmy žalobce nepopírá, z toho důvodu tak byl dán základní prvek daňového vztahu, tedy předmět daně. Správce daně tak byl oprávněn vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Pak bylo na žalobci, aby prokázal případné osvobození svých příjmů od daně. K žalobnímu bodu týkajícímu se nezákonného použití pomůcek pak žalovaný uvedl, že nemůže souhlasit s názorem žalobce, že na daný případ nemělo být aplikovaný ust. § 145 DŘ, ale pouze ust. § 98 DŘ. Jestliže žalobce dodatečné daňové přiznání nepodal, žalovaný správně aplikoval § 145 odst. 2 DŘ. Z dodatečného platebního výměru je pak podle žalovaného zřejmé, že správce daně současně aplikoval i ust. § 98 DŘ včetně odst. 2 a 3. Žalovaný dodal, že z důvodu absence součinnosti žalobce bylo vyměření daně podle pomůcek po výzvě k podání dodatečného daňového přiznání jediným zákonným způsobem, jak žalobci stanovit předmětnou daň.

Žalovaný také uvedl, že zkoumal i okolnosti, ze kterých žalobci vyplývají výhody (viz str. 3, kde se jednalo o uplatnění slevy na dani. Pokud žalobce tvrdil, že jako výhoda mělo být vzato i uznání osvobození daňových příjmů Mgr. T. od daně na základě daňové kontroly, žalovaný s tím nesouhlasil. Zdůraznil, že prokázání nároku na osvobození od daně z příjmů jiným daňovým subjektem v jiném zdaňovacím období není okolností, z níž vyplývají žalobci výhody. Z úřední činnosti je žalovanému známo, že za zdaňovací období roku 2007 by se uznání nároku na osvobození od daně dovolávat nemohl. Žalovaný jako odvolací orgán prověřil zákonem stanovené podmínky pro přechod ke stanovení daně podle pomůcek.

Žalovaný dále uvedl, že nemožnost dodatečného předkládání jakýchkoli důkazních prostředků, týkajících se stanovení základu daně a daně samotné, je dána tím, že již bylo rozhodnuto podle pomůcek a důkazy tak ztratily svou relevanci. Podle § 114 odst. 4 DŘ se přezkum a případné dokazování může týkat jen splnění zákonných podmínek stanovení daně podle pomůcek a jejich přiměřenosti. Podle žalovaného není pravdou, že se důkazními prostředky nezabýval (v této souvislosti odkázal např. na str. 8 svého rozhodnutí), to, že je vyhodnotil jako irrelevantní, neznámá, že se jimi nezabýval. Podmínky pro stanovení daně jsou v tomto případě uvedeny v § 145 odst. 2 DŘ a naplnění těchto podmínek odvolací orgán zkoumal. V souvislosti se vztahem mezi § 98 a 145 DŘ pak žalovaný citoval Komentář k daňovému řádu od BAXA, Josef a kol. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004-68.

Jestliže žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2006, č. j. 2 Afs 24/2006-81, žalovaný k tomu uvedl, že tento se týkal ručitele, který byl vyzván k zaplacení daňového nedoplatku a jednalo se tak o jiný druh výzvy. Uvedené rozhodnutí

navíc podle žalovaného podporuje názor o správnosti jeho postupu, když se v něm Nejvyšší správní soud vyslovil i k rozsahu přezkumu rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek.

Z dalšího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009 sp. zn. 8 Afs 15/2007, na který žalobce upozorňoval, podle žalovaného vyplývá, že ke stanovení daně dokazováním se lze „vrátit“ pouze za situace, že v odvolacím řízení bude zjištěno, že nebyly splněny podmínky upravené v § 145 odst. 2 DŘ.

K námitce porušení zásad správy daní a dobré správy (bod VI. žaloby) žalovaný uvádí, že žalobce byl řádně poučen o případné možnosti stanovení daně podle pomůcek, a pokud žalobce v reakci na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání tvrdil nějaké skutečnosti, měl možnost tyto začít prokazovat, což by prvotně znamenalo se správcem daně se kontaktovat (a po plánovaném zahájení kontroly dne 30. 12. 2010 začít skutečnosti i prokazovat). Zůstalo však jen u tohoto tvrzení, ačkoliv prvostupňové rozhodnutí bylo správcem daně vydáno až po více než 4 měsících od vydání předmětné výzvy.

K VII. žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že výzva nebyla pouze formálním úkonem, byla formulována zcela konkrétně a je z ní zřejmý skutkový základ pro její vydání. Podle žalovaného lze naopak jednání žalobce vnímat jako účelové, když neposkytl správci daně dostatečnou součinnost. Přestože se žalobce formálně omlouval (služební cesta, hospitalizace), byly tyto důvody pouze krátkodobé a následně se žalobce nijak nepokusil sjednat si náhradní termín k zahájení daňové kontroly. Žalovaný dodal, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání je úkonem směřujícím k dodatečnému stanovení daně a vzhledem k tomu, že o tomto úkonu byl žalobce zpraven 23. 12. 2010, došlo k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně a tato tříletá lhůta počala běžet znovu. Podle § 264 odst. 4 DŘ se účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, posuzují podle dosavadních právních předpisů. K prekluzi práva správce daně doměřit daň tak nedošlo.

IV. Replika žalobce

Žalobce ve své replice doručené zdejšímu soudu dne 30. 1. 2013 uvedl, že správce daně pochybil, jestliže nezahájil kontrolu se všemi osobami, o jejichž příjmech a zdanění měl pochybnost a tím porušil zákon, když nedodržel zásadu rovnosti daňových subjektů před správcem daně. Lze důvodně předpokládat, že žalovaný měl informace o příjmech žalobce již od března roku 2009 a to, že se správce daně svojí nečinností dostal do časové tísně pak nelze přičítat na vrub žalobce. Nelze se proto domnívat jinak a současně i namítat, že úkony správce daně směřující k zahájení daňové kontroly, jakož i výzva, byly tolik formálními úkony mající jediný cíl, a to udržet, resp. prodloužit, lhůtu pro doměření daně žalobci za rok 2007. Je evidentní, že správce daně čekal, jak bude rozhodnuto ve věci Ing. P. (což žalobce prokazuje přiloženými listinami) a je tedy dle žalobce zjevné, že úkony učiněné na sklonku prekluzivní lhůty vůči doměřovaným osobám, tedy i vůči němu, byly jen formálními úkony směřující k udržení, resp. prodloužení lhůty. Řízení vedené správcem daně vykazuje nezhojitelné vady, a proto žalobce navrhuje zrušení napadené rozhodnutí správce daně pro nezákonnost.

Žalobce dále nesouhlasil se stanoviskem žalovaného, že ust. § 98 DŘ na projednávaný případ nedopadá. Podle žalobce žalovaný zcela pomíjí strukturu DŘ, když ust. § 98 je v části druhé, tedy obecné části o správě daní a podle žalobce tak plně dopadá i na postup podle § 145 DŘ. Dle názoru žalobce lze použít pomůcky výhradně tam, kde nelze stanovit daň dokazováním. Dále dodal, že dle jeho názoru je správce daně oprávněn použít pomůcky jen a pouze pro stanovení výše daně; není oprávněn použít pomůcky pro odůvodnění zdanění příjmů, což správce daně učinil v projednávané věci (ve vztahu k použití pomůcek – výsledkům daňové kontroly Ing. P.). Žalovaný tak zaměnil použití pomůcek pro odůvodnění zdanění příjmů se stanovením výše daně podle pomůcek, čímž způsobil nezákonnost rozhodnutí.

Stran názoru žalovaného o povinnosti zabývat se důkazy a námitkami, které žalobce předkládal a namítal, žalobce uvedl, že pojem zákonné podmínky v § 114 DŘ je nutné chápat tak, že za podmínku se považuje i povinnost správce daně zkoumat, zda daňové řízení bylo vedeno v souladu se základními zásadami daňového řízení. Správce daně by měl zkoumat i to, zda stanovení daně podle pomůcek vedlo k co nejsprávnějšímu určení daňové povinnosti, jak vymezuje cíl správy daní dle § 1 odst. 2 DŘ. Žalobce dovodil, že odvolací orgán by měl z úřední povinnosti prověřit splnění všech (tedy i výše uvedených) podmínek a v tomto rozsahu své rozhodnutí odůvodnit.

Žalobce se vyjádřil i k otázce povinnosti žalovaného přihlížet ke skutečnosti, že odvolatel až v odvolacím řízení označil důkazní prostředky k tvrzením o skutkovém stavu, které nepředložil ani nenavrhl dříve. Podle žalobce zákon nepředpokládá koncentraci řízení a s ohledem na správné zjištění a stanovení daně lze dovodit, že odvolací orgán k návrhům důkazních prostředků přihlédnout musí, pokud směřují k naplnění cíle daní.

Závěrem své repliky žalobce shrnul skutečnosti, které jsou podle něj podstatou sporu, a setrval na návrhu, aby soud v záhlaví uvedená rozhodnutí zrušil.

V. Doplnění žaloby

Dne 12. 6. 2014 zaslal žalobce doplnění žaloby o důkaz – Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2014, sp. zn. 7 Afs 60/2013 s tím, že v odkazovaném rozsudku je veden spor o doměření daně ze stejného plnění – z prodeje cenných papírů společnosti CENTOS v roce 2007. Jedná se o rozsudek ve věci Ing. P., která je vedena u zdejšího soudu pod sp. zn. 30 Af 91/2011.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. s.ř.s., v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex off), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

VI.a K nezákonnosti postupu žalovaného a nezákonnosti postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek

K žalobní námitce stran nezákonného použití pomůcek krajský soud uvádí, že je třeba důsledně odlišovat smysl a účel jednotlivých postupů dle daňového řádu. Ust. § 98 odst. 1 DŘ výslovně uvádí, že pomůcky je možné použít tehdy, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností. Toto ustanovení tak předpokládá splnění povinnosti tvrzení a následné porušení povinnosti při dokazování. Stejně jak bylo judikováno v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004-68 [pozn.: zveřejněn ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 610/2005], které uvádí, že „užití pomůcek při stanovení daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 ZSDP) má jiné zákonné předpoklady než užití pomůcek při zjištění základu daně a stanovení daně při nepodání daňového přiznání nebo hlášení (§ 44 odst. 1 ZSDP)“, je totiž třeba přistupovat obdobně ke vzájemnému vztahu ustanovení § 145 odst. 2 DŘ vůči ustanovení § 98 odst. 1 DŘ, na které se odvolává žalobce. Účel ust. § 98 odst. 1 DŘ je totiž bezpochyby totožný s ustanovením § 31 odst. 5 ZSDP, čemuž odpovídá i téměř shodná textace těchto dvou zákonů. Krajský soud má tedy za to, že pro vztah mezi ustanovením § 145 odst. 2 DŘ a ustanovením § 98 odst. 1 DŘ lze použít stejné závěry jako pro vztah ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP k ustanovení § 31 odst. 5 ZSDP. Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 62/2004-68 uvádí: „pokud správce daně postupuje v intencích § 44 odst. 1 ZSDP tak, že základ daně a daň vyměří podle pomůcek, je zákonnost takového postupu dána tím, že daňový subjekt má daňovou povinnost, a ani na výzvu správce daně nepodal ve stanovené lhůtě daňové přiznání. Zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou tak v tomto případě jiné než tehdy, má-li být tímto náhradním způsobem stanovena daňová povinnost podle § 31 odst. 5 ZSDP, kdy mohou být užity pomůcky až tehdy, nemohla-li být daňová povinnost pro nesplnění některé ze zákonných povinností daňovým subjektem při dokazování dokazováním stanovena.“ Také v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 2 Afs 23/2006-68, se podává, že „stěžovatel se proto mýlí, pakliže tvrdí, že i za stavu, kdy vůbec nepodal daňové přiznání, bylo možno stanovit daň dokazováním. Právě daňové přiznání totiž představuje nezbytný základ pro následný proces dokazování; pokud vůbec podáno není, umožňuje citované ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP pouze stanovení daně podle pomůcek.“

Krajský soud shrnuje, že z citovaných rozsudků je zřejmé, že pokud daňový subjekt nepodal daňové přiznání, a to ani po výzvě správce daně (je tedy zcela pasivní ve vztahu ke správci daně), je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek, pokud daňovou povinnost takto stanovit lze; tedy, že správce daně má pro tento způsob stanovení daně dostatek podkladů. Jak již bylo uvedeno výše, stejný vztah jako mezi § 31 odst. 5 a § 44 odst. 1 DŘ se uplatní i pro žalobcem namítanou nutnost užití dokazování v řešeném případě, tedy ve vzájemném vztahu ustanovení § 145 odst. 2 DŘ a ustanovení § 98 odst. 1 DŘ. Tento závěr vychází i z komentářové literatury, která k ustanovení § 145 odst. 2 DŘ praví: „v těchto případech stanoví správce daně ve výzvě náhradní lhůtu k podání dodatečného daňového tvrzení a současně poučí daňový subjekt o důsledcích jeho včasného nepodání. Nesplní-li daňový subjekt podmínky výzvy a dodatečné daňové přiznání nepodá, je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek. Při stanovení daně tímto náhradním způsobem postupuje správce dle § 98; pro odlišnost situace (absence tvrzení daňovým subjektem) to

znamená, že stanovit daň podle pomůcek může však správce daně bez ohledu na nutnost předchozí úvahy o stanovení daně za užití důkazů – ty zpravidla správce daně nemůže mít pro pasivitu daňového subjektu k dispozici“ (srov. BAXA, Josef et al. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9). Soud jen pro úplnost dodává, že správce daně pomůcky využít nemusí a může stanovit daň dokazováním, pokud je samozřejmě možné stanovit daň podle již shromážděných důkazů (k tomu např. i důvodová zpráva k § 145 odst. 2 DŘ). Shromážděné důkazy ovšem zpravidla dávají jen důvodný předpoklad k doměření daně a pro stanovení daně tak jsou nedostatečné (ve smyslu § 1 odst. 2 a § 92 odst. 2 DŘ). V předmětné věci měl správce daně k dispozici jen poznatky o příjmech na účtu žalobce a zjištění o srovnatelném subjektu získaná při daňové kontrole tohoto subjektu (Ing. P.). Správce daně tak postupoval zcela správně, pokud v případě, že měl za to, že žalobce nepodal přes zákonnou výzvu ve stanovené lhůtě dodatečné daňové přiznání (což žalobce nezpochybňoval), stanovil daň na základě pomůcek, pro jejichž stanovení pak využil ustanovení § 98 DŘ. Krajský soud zdůrazňuje, jak jednoznačně vyplývá z výše uvedených judikatorních i doktrinárních závěrů, že ustanovení § 98 DŘ se neužije v tom ohledu, že by měl nejprve správce daně provádět dokazování, jak namítá žalobce. Tato žalobní námitka tak není důvodná.

Krajský soud ještě považuje za nutné nad rámec posouzení této žalobní námítky uvést, že plně souhlasí se žalobcem v tom smyslu, že pomůcky jsou institutem „ultima ratio“. Jedná se o situace, kdy je daňový subjekt zcela pasivní, nekomunikuje (nereaguje na výzvy správce daně). Žalobce v předmětné věci se správcem daně alespoň v určité míře komunikoval a zcela pasivní nebyl, neboť ve stanovené lhůtě zaslal správci daně podání nazvané „námitka proti postupu správce daně – proti Výzvě k podání dodatečného daňového přiznání“. Je otázkou, jak by soud přistoupil k posouzení tvrzení žalobce v uvedeném podání, kde žalobce uvedl, že daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 řádně přiznal a zaplatil. Uvedené tvrzení by totiž mohlo představovat nulové tvrzení daně v materiálním smyslu (k tomu srov. i komentář k § 145 odst. 2 DŘ in Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, 614 s.) a v takovém případě by nebyla splněna podmínka nepodání dodatečného daňového přiznání v § 145 odst. 2 DŘ. Tímto možným pochybením správce daně se ovšem krajský soud věcně nezabýval, jelikož tuto skutečnost žalobce v žalobě nenamítal. Oproti tomu u později podaných žalob, jak je soudu známo z jeho činnosti (pod sp. zn. 30 Af 42/2013, 30 Af 43/2013 a 30 Af 44/2013), vztahujících se k dalším žalobcovým zdaňovacím obdobím, již žalobce skutečnost, že na výzvu reagoval, výslovně namítal s tím, že současně ve své reakci předkládal i důkazy k potvrzení svých tvrzení. Jeho tvrzení o nezákonném použití pomůcek se však v projednávané věci vztahovalo výhradně ke vztahu § 98 odst. 1 a § 145 odst. 2 DŘ a konkrétně ke skutečnosti, že pokud má žalobce k dispozici důkazy, je povinen stanovit daň dokazováním (viz výše). Ani ve své replice pak žalobce své námitky ve vztahu k uvedenému nerozvedl. Podle ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Řízení před správním soudem je totiž postaveno na zásadě dispoziční a je na žalobci, aby stanovil rámec soudního přezkumu vymezením žalobních bodů, z nichž musí být zároveň patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 odst. 1 písm. d)). Soud z tohoto důvodu nemůže zastupovat funkci advokáta procesních stran. S výjimkou skutečností, ke kterým soud přihlíží z úřední povinnosti (zejména § 76 s.ř.s.), „je správní soud striktně vázán obsahem podaného žalobního návrhu, který nemůže překročit.

(...) není oprávněn (ani povinen) za žalobce domýšlet námitky ani dotvářet příliš obecné žalobní námitky z vlastní iniciativy.” (Blažek, T., Jirásek, J., Molek, P., Pospíšil, P., Sochorová, V., Šebek, P.: Soudní řád správní - online komentář. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2014). Uvedený postup by totiž zasahoval do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a § 36 odst. 1 s.ř.s.), neboť by odepřel žalovanému právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, sp. zn. 7 Afs 216/2006).

Ve vztahu k námitce porušení zásad správy daní a dobré správy soud uvádí, že správce daně se s pomocí hned tří rozhodnutí o předvolání snažil předvolat žalobce k zahájení daňové kontroly, pokusil se o místní šetření a poskytl žalobci široký prostor k tvrzení všech podstatných skutečností a k doložení těchto tvrzení. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla další možností žalobce tvrdit a doložit svá tvrzení. V tomto žalobci vůbec nic nebránilo. Soudu není jasné, proč by v daném případě bylo zahájení daňové kontroly v souladu se zákonem a zaslání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nikoli. Proč by takový postup měl být nezákonným a nepřiměřeným, navíc, když výzva představuje nepochybně menší zásah do sféry žalobce, než provedení daňové kontroly. Správce daně vydal první rozhodnutí o předvolání k zahájení daňové kontroly již 19. 10. 2010, tedy v dostatečném předstihu před uplynutím lhůty k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Žalobce mohl být již od uvedeného předvolání dostatečně aktivní a předkládat svá tvrzení podložená důkazy, či si alespoň sjednat schůzku za účelem zahájení daňové kontroly.

Krajský soud se zároveň nemůže ztotožnit s námitkou žalobce (v rovině, jak ji uplatnil), že správce daně je oprávněn použít pomůcku jen a pouze pro stanovení výše daně (nikoli pro její zdůvodnění), a pokud je známa výše základu daně, není možné vůbec stanovit daň podle pomůcek. S ohledem na základní cíl správy daní (§ 1 odst. 2 DŘ) musí mít stanovení daně nepochybně oporu v dokazování, a pokud správce daně postupuje podle pomůcek, pak ve zvolených pomůckách. Soud má za to, že s ohledem na poznatky správce daně nemohlo být jasné, jakou část zjištěných příjmů zahrnout do základu daně (jaká část příjmů je případně osvobozena od daně). Vzhledem ke vztahu žalobce a srovnatelného subjektu (Ing. P.) se soudu jeví jako vhodné a přiměřené, že s ohledem na případné osvobození od daně použil správce daně jako pomůcku právě srovnání s tímto subjektem, u kterého byla tato otázka dokazováním zodpovězena.

Předložený rozsudek Nejvyššího správního soudu (viz výše) nemohl na tomto závěru ničeho změnit, neboť se jednalo o jiné daňové řízení, ve kterém byla daň stanovena dokazováním na rozdíl od této projednávané věci. Zamítavý rozsudek zdejšího soudu ve věci žaloby manžela žalobkyně byl navíc zrušen z procesních důvodů (neprovedení navrhovaných důkazů) a nikoli z důvodů věcných.

VI. b K námitce nezohlednění okolností, z nichž vyplývají pro daňový subjekt výhody

Krajský soud v návaznosti na předchozí bod nijak nerozporuje, že mezi zákonné podmínky stanovení daně pomůckami náleží rovněž povinnost přihlídnout k výhodám pro daňový subjekt. Jak je patrné ze spisové dokumentace, správce daně v prvostupňovém rozhodnutí

v souladu s ustanovením § 98 odst. 2 DŘ zjišťoval okolnosti, z nichž by vyplývaly výhody pro daňový subjekt, a krom těch, které již byly uplatněny v řádném daňovém přiznání (a které správce daně uznal a ponechal beze změny – sleva na dani), žádné další výhody nezjistil. Krajský soud pokládá tento postup správce daně za zcela souladný se zákonem a tuto žalobní námitku tak shledává za nedůvodnou.

Stran žalobcova konstatování v souvislosti s tvrzenou výhodou v případě uznaného osvobození od daně u Mgr. T. dává krajský soud za pravdu žalovanému a uvádí, že se jedná o jiné daňové řízení, provedené za jiné zdaňovací období u jiného daňového subjektu. Jak vyplývá z tvrzení žalobce a jak je známo soudu z jeho rozhodovací činnosti, tak za zdaňovací období roku 2008 a 2009 se u Mgr. L. T. uskutečnila daňová kontrola daně z příjmu fyzických osob dle ustanovení § 88 DŘ, zatímco v řešeném případě byla doměřena daň podle pomůcek dle ustanovení § 145 odst. 2 DŘ, jak je rozebráno výše, za zdaňovací období roku 2007. Uvedené totiž neznamená, že podmínky osvobození od daně byly splněny i pro zdaňovací období roku 2007. Žalovaný ostatně uvedl, že z jeho úřední činnosti mu je známo, že tyto podmínky splněny nebyly. Soud k tomuto dodává, že žaloba Mgr. T. ve vztahu ke zdaňovacímu období 2007 vedená u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 134/2012 byla zamítnuta. Bylo na žalobci, aby včas prokázal splnění podmínek pro osvobození od daně u své osoby, což se ovšem nestalo.

VI.c K povinnosti přihlédnout k důkazům i v odvolacím řízení

K žalobní námitce stran povinnosti žalovaného přihlédnout k důkazům i v odvolacím řízení krajský soud s odkazem na vše výše uvedené uvádí, že ze znění ust. § 114 odst. 4 DŘ vyplývá, že odvolací orgán je povinen před vydáním rozhodnutí zkoumat otázku, zda jsou splněny zákonné předpoklady ke stanovení daní daňovému subjektu za pomoci pomůcek či nikoli. Nicméně zkoumání zákonnosti se omezuje toliko na zjištění, zda byly naplněny podmínky, za nichž lze k vydání rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek přikročit z hlediska dodržení procesního postupu.

Nelze tedy přisvědčit právnímu názoru žalobce, že měl žalovaný postupovat v odvolacím řízení v rozsahu úplné apelace. Takovýto postup by totiž byl v rozporu se zákonným zněním. Žalovaný nikde v napadeném rozhodnutí netvrdil, že nelze po vydání rozhodnutí předkládat žádné důkazní prostředky, ale že lze předkládat pouze takové, které se vztahují k přezkumu podmínek podle § 114 odst. 4 DŘ. Žalovaný postupoval tedy správně, pokud posuzoval postup správce daně pouze v rozsahu dodržení zákonných podmínek použití pomůcek a jejich přiměřenosti, a pokud odůvodnil, proč nemohl vzít v potaz žalobcem předložené důkazy. Tyto závěry nejsou protikladné s judikaturou Nejvyššího správního soudu uvedenou žalobcem, neboť ta na projednávaný případ nedopadá. Rozsudek ze dne 14. 11. 2006, sp.zn. 2 Afs 24/2006 se věnoval otázce postavení ručitele a vůbec se nejednalo o případ stanovení daně podle pomůcek. Rozsudek ze dne 14. 4. 2009, sp.zn. 8 Afs 15/2007 pak řešil otázku, zda může odvolací orgán vrátit věc k uplatnění autoremedury i v případě, že byla daň stanovena podle pomůcek. Tato žalobní námitka je tedy rovněž nedůvodná.

VI.d K námitce formálnosti a účelnosti výzvy správce daně a z ní vyplývající prekluze lhůty k vyměření daně

Krajský soud se rovněž zabýval namítanou formálností a účelovostí výzvy a z ní vyplývající prekluze lhůty k vyměření daně.

Výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla vydána dne 7. 12. 2010 (žalobci doručena dne 23. 12. 2010), tedy ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků (před účinností daňového řádu). Ustanovení § 264 odst. 4 věta druhá DŘ stanoví: „*Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty* [pozn. krajského soudu: lhůty pro vyměření nebo doměření daně] *a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.*“ Ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP pak stanoví: „*Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.*“ Z uvedených právních úprav je tedy zřejmé, že jestli výzva naplní zákonný předpoklad ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP, pak prvostupňové i napadené rozhodnutí byly vydány bezpochyby v zákonné lhůtě.

Krajský soud tedy musel posoudit, jestli výzva k podání dodatečného daňového přiznání vydaná dle ust. § 40 odst. 1 a § 41 ZSDP s následky dle ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP je obecně úkonem směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. S ohledem na případnou kladnou odpověď na první otázku pak musel posoudit, zda výzva k podání dodatečného daňového přiznání nebyla aktem ryze účelovým a formálním, jehož pravým účelem nebylo skutečně vyzvat žalobce na základě jeho procesní neaktivity k podání dodatečného daňového přiznání, jelikož jediným účelem bylo právě výše deklarované přerušování prekluzivní lhůty.

Soud má za to, že výzva je nepochybně výsledkem procesní aktivity správce daně ústící v dodatečné stanovení daně a tedy způsobilá k přerušování běhu lhůty pro vyměření daně nebo její dodatečné stanovení (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2013 č. j. 8 Afs 61/2012 – 38). Tento názor ostatně podporuje i současné znění daňového řádu, který v § 148 odst. 2 písm. a) výslovně stanoví, že se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně. Opačný výklad by směřoval k zcela absurdnímu závěru, který by umožňoval procesní neaktivitou daňového subjektu se účelně vyhýbat daňovému řízení. Právě následující postup správce daně při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení totiž respektuje primární povinnost tvrzení daňového subjektu a vytváří analogické podmínky v doměřovacím řízení k podmínkám původního (řádného) vyměření. Je tedy na vůli daňového subjektu, zda učiní i v tomto stádiu nalézacího řízení o své daňové povinnosti tvrzení, čímž otevře možnost postupu k odstranění pochybností, a tedy k zahájení dokazovacího postupu, nebo zda umožní správci daně doměřit daň z moci úřední buď na základě jím získaných důkazů, nebo podle pomůcek. A právě prvním úkonem k možnosti takového následného postupu správce daně je zaslání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Taková výzva pak musí vylicít důvodné okolnosti

nasvědčující tomu, že lze daň doměřit. Teprve tehdy může taková výzva vést k přerušení prekluzivní lhůty, tedy být úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení dle ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP.

Krajský soud na základě předložené spisové dokumentace shledal, že v předmětné výzvě je uvedeno, že správce daně na základě vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce prokazatelně obdržel další příjmy podléhající zdanění. Správce daně uvedl číslo účtu žalobce, na který byly tyto příjmy připsány a uvedl od jakých společností (NOVOTOS s.r.o. a INEXA TECHNOLOGY LIMITED) tyto příjmy pocházely. Dále uvedl, že tyto příjmy nebyly uvedeny v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 a vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání a obeznámil ho s důsledky nesplnění této výzvy. Krajský soud konstatuje, že aby mohl být s nesplněním výzvy spojen následek kontumace, tj. doměření daně bez součinnosti s poplatníkem podle pomůcek, jež má správce daně k dispozici, musí správce daně vydat výzvu určitou, srozumitelnou a také splnitelnou. Příkaz ve výzvě musí být dán tak jasně a nepochybně, aby mu poplatník mohl plně vyhovět. (srov. rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 10. 2007, sp. zn. 15 Ca 238/96). Zdejší soud má za to, že všechny tyto předpoklady byly v předmětné výzvě splněny. Žalobce věděl, na základě jakých okolností se správce daně domnívá, že jím podané řádné daňové přiznání je chybné; srozumitelně a ve zcela přiměřené lhůtě 15 dnů ho vyzval k podání dodatečného daňového přiznání a seznámil ho s možnými následky jeho nečinnosti. Předmětná výzva tak splňovala náležitosti na ni kladené. Zdejší soud se tak plně ztotožňuje se závěrem žalovaného, že došlo k naplnění všech zákonem daných požadavků pro přerušení prekluzivní lhůty a pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu výše uvedených zákonných ustanovení, a že se nejednalo pouze o úkon účelový a ryze formální.

Na základě výše uvedených skutečností krajský soud shledává, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání nebyla jen pouhým formálním úkonem, ale bezpochyby směřovala k dodatečnému stanovení daně z příjmů žalobce a správce daně měl zákonné oprávnění ji vydat. Jejím vydáním pak došlo k přerušení prekluzivní lhůty k vyměření daně, z čehož vyplývá, že prvostupňové i napadené rozhodnutí byly vydány v zákonné lhůtě.

VII. Závěr a náklady řízení

S ohledem na vše shora uvedené krajský soud závěrem uvádí, že shora uvedené žalobní námítky neshledal důvodné. Proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítnul.

Výrok o nákladech řízení vychází z 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, žádné náklady spojené s tímto řízením, jdoucí nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výrokové části tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

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.

V Brně dne 10. 10. 2014

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu