



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **K. M.**, zast. JUDr. Vladimírem Kašparem, advokátem se sídlem Na Poříčí 116/2, Liberec 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2011, č. j. 3428/11-1100-500144, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 19. 12. 2012, č. j. 59 Af 32/2011 - 40,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2011, č. j. 3428/11-1100-500144. Uvedeným rozhodnutím Finanční ředitelství v Ústí nad Labem zamítlo odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Frýdlantě (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 11. 2009, č. j. 27170/09/193970507248, kterým správce daně na základě odvolání stěžovatelky změnil dodatečný platební výměr správce daně na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ze dne 30. 4. 2009, č. j. 15197/09/193970507248, tak, že dodatečně stanovenou polovinu základu daně podle ustanovení § 13a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), snížil z částky 1 645 116,50 Kč na částku 1 497 347,50 Kč a dodatečně vyměřenou daň snížil z částky 526 464 Kč na částku 479 168 Kč.

Nejvyšší správní soud k osobám účastníků řízení uvádí, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, ke zrušení Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, které bylo v projednávané věci žalovaným správním orgánem. Dle citovaného zákona se jeho právním nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

II. Relevantní skutkové okolnosti vyplývající ze správního spisu

Stěžovatelka v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob uplatnila spolu s manželem Ing. L. M. za zdaňovací období roku 2006 institut společného základu daně manželů dle ustanovení § 13a zákona o daních z příjmů, který za dané zdaňovací období měl dle daňového přiznání činit 1 032 797 Kč. Stěžovatelka neměla v daném zdaňovacím období žádné příjmy, společným základem daně manželů se tudíž staly v plné výši příjmy manžela stěžovatelky. Správce daně finanční kontrolou provedenou u manžela stěžovatelky zjistil neoprávněné krácení daně, a proto protokolem ze dne 6. 4. 2009, č. j. 58/09/193930506129, zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2006. Stěžovatelka v průběhu daňové kontroly nepředložila žádné nové důkazy, než které předložil její manžel v průběhu daňové kontroly prováděné u jeho osoby.

Manžel stěžovatelky měl v roce 2006 příjmy dle ustanovení §§ 7 až 10 zákona o daních z příjmů. Správce daně u něj protokolem ze dne 11. 2. 2008, č. j. 19/08/193930/6129, zahájil daňovou kontrolu, při níž zjistil, že nezahrnul do základu daně za rok 2006 pohledávky související s ukončením podnikatelské činnosti v celkové výši 2 001 837 Kč dle § 7 zákona o daních z příjmů a částku 50 000 Kč za pronájem budovy pekárny v roce 2006. Dále uplatňoval ve výdajích souvisejících s příjmy z pronájmu rezervy na opravu majetku ve výši 1 216 540 Kč, jejichž opodstatněnost neprokázal, a odpisy a pojistné ve výši 34 113 Kč namísto poměrné částky související jen s nebytovými prostory ve výši 12 256,80 Kč. Ostatní části nemovitosti sloužily k soukromému bydlení. Výše uvedené částky v celkové výši 3 290 233 Kč byly manželovi stěžovatelky dodatečně vyměřeny dodatečným platebním výměrem, proti kterému manžel stěžovatelky podal odvolání, na jehož základě mu byla zohledněna prokázaná daň z přidané hodnoty ve výši 283 285 Kč a částka 12 253,20 Kč týkající se odpisů a výdajů na pojistné souvisejících s pronájmem nemovitosti. Dodatečně stanovený základ daně manžela stěžovatelky následně činil 2 994 695 Kč. Manžel stěžovatelky se proti rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal, žalovaný však jeho odvolání jako nedůvodné zamítl.

Vzhledem k tomu, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly nepředložila jiné důkazy, než které předložil její manžel, byla jí za zdaňovací období roku 2006 dodatečným platebním výměrem ze dne 30. 4. 2009, č. j. 15197/09/193970507248, dodatečně stanovena polovina společného základu daně na 1 645 116,50 Kč a dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob na 526 464 Kč. Proti uvedenému platebnímu výměru se stěžovatelka odvolala na základě stejných důvodů, jaké ve svém odvolání uplatnil její manžel. Rozhodnutím o odvolání ze dne 5. 11. 2009, č. j. 27170/09/193970507248, správce daně změnil dodatečný platební výměr tak, že snížil stanovenou polovinu společného základu daně z částky 1 645 116,50 Kč na částku 1 497 347,50 Kč a dodatečně vyměřenou daň snížil z částky 526 464 Kč na částku 479 168 Kč.

pokračování

Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatelka odvolala. Uvedla, že veškeré důkazy byly předloženy jejím manželem v jeho věci, kontrola zahájená dne 6. 4. 2009 proběhla v krátkém čase. Třístránková zpráva o kontrole nemohla být vyhotovena během dvou minut. Z čísel jednacích mezi Zprávou o kontrole (č. j. 59/09/193930506129) a Protokolem o projednání zprávy o kontrole (č. j. 62/09/193930506129) vyplývá, že v průběhu dvou minut stihl správce daně do spisu také založit další protokoly na jiné úkony. Protokol o projednání zprávy o kontrole ze dne 6. 4. 2009, č. j. 62/09/193930506129, obsahuje vážnou chybu, neboť je v něm uvedeno DIČ subjektu odlišného od stěžovatelky. Stěžovatelka navrhla zrušení dodatečného platebního výměru a nahrazení jej novým, který dodatečně stanoví pouze její podíl na nájmu v celkové výši 50 000 Kč. Rozhodnutím ze dne 14. 4. 2011, č. j. 3428/11-1100-500144, žalovaný odvolání stěžovatelky zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně.

III. Řízení před krajským soudem

Stěžovatelka podala proti rozhodnutí žalovaného dne 19. 6. 2011 žalobu dle části třetí, hlavy II, dílu 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), kterou krajský soud jako nedůvodnou zamítl. Rozhodné skutečnosti krajský soud zjišťoval nejen ze spisu stěžovatelky, ale i ze spisu jejího manžela, neboť jej měl k dispozici za účelem posouzení jím podaných žalob. Námitku nezákonnosti provádění daňové kontroly krajský soud zamítl, neboť tato námitka stěžovatelce nepřisluší. Namítaná daňová kontrola se týkala výhradně manžela stěžovatelky a stěžovatelka neuvádí, jak se mohly tyto kontroly negativně promítnout do její právní sféry. To samé platí i ve vztahu k námitce ohledně vrácení dokladů předložených manželem stěžovatelky. Daňová kontrola u stěžovatelky proběhla zákonným způsobem. Samo nesdělení konkrétnějších důvodů a upřesnění pochybností vedoucích správce daně k zahájení daňové kontroly nečiní daňovou kontrolu nezákonnou. Námitkou stěžovatelky uvedenou v replice a týkající se jejího poučení při zahájení daňové kontroly se krajský soud nezabýval, neboť byla uplatněna až po zákonné dvouměsíční lhůtě.

Neprůkaznost předložených dokladů spolu s nedostatečným zdokumentováním stavu nemovitosti a jednotlivých prostor vede k tomu, že nelze posoudit odůvodněnost tvorby rezerv a jejich výše a v návaznosti na uvedenou judikaturu rozlišit, zda se jedná o opravu či o technické zhodnocení. Na opakované dotazy správce daně manžel stěžovatelky neuvedl a neprokázal, v jakém stavu byla nemovitost před zahájením tvorby rezerv, na jaké práce byly rezervy tvořeny a jaké práce byly provedeny. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatelky vztahující se k protokolu o místním šetření na městském úřadu v Novém Městě pod Smrkem dne 27. 1. 2009. Nešlo o výsledky svědků, jak se stěžovatelka mylně snaží dovodit, ale předmětem jednání bylo obstarání listin, které se týkaly stavebních řízení u předmětné nemovitosti s cílem zjistit průběh oprav. Manžel stěžovatelky sice měl být o konání tohoto úkonu správcem daně vyrozuměn, nicméně s ohledem na skutečnost, že předmětem místního šetření bylo obstarání listin, které byly adresovány manželce stěžovatelky a byly mu tedy známy, nemělo toto pochybení vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Stěžovatelka také neuvádí, jak byla tímto postupem zkrácena na svých právech. Manžel stěžovatelky nesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k prokázání odůvodněnosti a výši tvořených rezerv. Bylo proto na

něm, aby správci daně prokázal stav nemovitosti odůvodňující provedení konkrétních oprav (tedy nikoliv technických zhodnocení).

K poslednímu okruhu námitek týkajícímu se podnikatelské činnosti manžela stěžovatelky krajský soud uvedl, že v souvislosti s ukončením provozu pekárny společností Bonner, s. r. o., prodal stěžovatel zařízení pekárny, které dosud pronajímal, a prodal rovněž budovu pekárny. Na konci roku 2006 tedy manžel stěžovatelky neevidoval žádný movitý ani nemovitý majetek. Příjmy plynoucí z prodeje cenných papírů v roce 2006 nepovažoval krajský soud shodně s žalovaným za příjmy dle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, protože manžel stěžovatelky neprokázal, že by se jednalo o podnikání podle zvláštních právních předpisů či o obchodování s cennými papíry zahrnutými v obchodním majetku manžela stěžovatelky. Manžel stěžovatelky ani stěžovatelka tyto příjmy (případně ztrátu) neuváděli v přiznání k dani, cenné papíry nebyly zahrnuty v daňové evidenci, neupřesnili ani o jaké cenné papíry se jedná. Jedinými doklady vztahujícími se k nákupu a prodeji cenných papírů v roce 2006 jsou sestavy o obchodech manžela stěžovatelky od brokera. Ty však nemohou nahradit daňovou evidenci. Nejsou z nich zjištělné údaje o příjmech a výdajích, druh cenných papírů ani další podstatné skutečnosti. S ohledem na absenci jakýchkoliv jiných příjmů pocházejících z činnosti vykonávané soustavně, svým jménem a na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku a na základě platných živnostenských oprávnění, dospěly správní orgány ke správnému závěru, že manžel stěžovatelky již v roce 2006 fakticky ukončil podnikání a jeho povinností tak bylo při zjištění rozdílu mezi příjmy a výdaji postupovat podle ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů. Krajský soud souhlasí se stěžovatelkou v tom ohledu, že s ukončením, resp. přerušением podnikatelské činnosti jsou spojeny jak povinnosti podle živnostenského zákona, tak podle zákona o správě daní a poplatků. Ovšem jen ze skutečnosti, že manžel stěžovatelky neoznámil přerušení ani nepožádal o zrušení živnostenského oprávnění, stejně jako nepostupoval podle § 33 odst. 2 a 7 zákona o správě daní a poplatků, nelze dovodit, že svoji podnikatelskou činnost nepřerušil či neukončil. Rozhodným je totiž faktický stav, tedy jakou činnost manžel stěžovatelky v určeném období skutečně vykonával.

IV. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka včas podanou kasační stížností z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatelka namítá, že daňová kontrola u manžela stěžovatelky byla zahájena pouze formálně, bez jakýchkoliv požadavků vůči manželovi stěžovatelky jako daňovému subjektu. Dne 11. 2. 2008 byly správci daně předány pouze sestavy a žádné konkrétní doklady. Nezákonným byl i průběh vlastní daňové kontroly, která pokračovala až po devíti měsících, kdy správce daně vznesl vůči manželovi stěžovatelky pochybnosti, a to v důsledku nepředložení konkrétních dokladů, které však po něm nepožadoval. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, dle kterého se tento postup správce daně s ohledem na souběžně probíhající kontrolu u společnosti Bonner, s. r. o., s níž je manžel stěžovatelky personálně propojen, jeví jako logický. Jedná se o zcela samostatný daňový subjekt. Stěžovatelka rovněž namítá, že jejímu manželovi nelze vytýkat, že nepožadoval po uplynutí zákonné lhůty vrácení dokladů od správce daně. Jde o povinnost právě správce daně, nikoliv povinnost daňového subjektu. Stejně tak mu nelze vytýkat, že v průběhu prodlevy nevyužil opatření proti nečinnosti.

pokračování

K otázce tvorby rezerv v letech 2005 a 2006, které správce daně neuznal jako daňově uznatelné výdaje, stěžovatelka uvádí, že domněnka o následném vytvoření veškerých dokumentů za účelem neoprávněného snížení základu daně, není pravdivá a ani nemá oporu ve spise. Předložené rozpočty vycházely z jeho vlastních výpočtů, proto výsledné procento nemusí být totožné se zjištěním správce daně při kontrole. Spor může být veden o výši procent, kterými měly být kráceny výdaje při tvorbě rezerv, není však možné paušálně odmítnout vytvořenou rezervu v plné výši. Je logické, že v kontrolovaném období, tj. v letech 2005 a 2006, neexistují žádné doklady o skutečném zahájení prací. Smyslem rezerv je tvořit prostředky na budoucí výdaje a nikoliv vytvářet rezervy v téže době, kdy by byly prováděny opravy. Stěžovatelka dále poukazuje na to, že rozpočty byly vyhotoveny podle stavu nemovitosti při zahájení tvorby rezerv a nikoliv podle stavu při provádění kontroly. Její manžel přitom zdůvodnil jejich nezbytnost, stejně jako prokázal způsob výpočtu jejich výše. Předmětné rezervy byly čerpány v roce 2008, což je zohledněno v daňovém přiznání za uvedené zdaňovací období. Provedení oprav, které ostatně sám správce daně na nemovitosti shledal, je toho důkazem.

Při místním šetření na Městském úřadu v Novém Městě pod Smrkem byli pracovníci úřadu poučeni jako svědci, čímž byl manžel stěžovatelky zkrácen na svém právu být přítomen a klást svědkům otázky. Protokol o tomto místním šetření je proto dle stěžovatelky nezákonný.

Za zásadní stěžovatelka považuje námitku týkající se ukončení podnikání jejího manžela a neuvedení cenných papírů v jeho obchodním majetku. Toto tvrzení nemá oporu ve spise. Stěžovatelka i její manžel konstantně tvrdí, že manžel stěžovatelky je podnikatelem a podle toho i jedná. Dle jejího názoru je podstatná skutečnost, že je držitelem živnostenského oprávnění a řádně plní z toho vyplývající povinnosti vůči státu. Cenné papíry nakupuje a prodává za účelem zisku a sám je považuje za cenné papíry v obchodním majetku. Není pravdivé tvrzení, že je nevedl v daňové evidenci, tuto evidenci mu vedl přímo broker, což doložil. Způsob vedení evidence je zákonem upraven pouze ve vztahu k předmětu evidence, nikoliv kdo a kde tuto evidenci vede. S názorem krajského soudu, že předložené sestavy od brokera daňovou evidenci nenahrazují, stěžovatelka zásadně nesouhlasí.

Žalovaný ve vyjádření navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Kasační stížnost je podle ustanovení §§ 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který

ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Na základě ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud při přezkumu rozhodnutí krajských soudů vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, ledaže by bylo řízení před soudem zmatečné, bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu z těchto důvodů, přičemž žádnou z výše popsaných vad neshledal.

Stěžovatelka namítala nezákonnost formálního zahájení daňové kontroly provedené u jejího manžela včetně jejího průběhu, neboť další úkon následoval až po devíti měsících. Dále dle stěžovatelky nelze jejímu manželovi vytýkat, že po uplynutí zákonné doby nepožadoval od správce daně navrácení předložených dokladů. Nezákonné dle kasačních námitek bylo i místní šetření na Městském úřadu v Novém Městě pod Smrkem, při němž dle tvrzení stěžovatelky došlo k výslechu svědků, čímž byl manžel stěžovatelky zkrácen na právu být přítomen a klást svědkům otázky.

Zdejšímu soudu je z úřední povinnosti známo, že manžel stěžovatelky podal k tomuto soudu zcela shodnou kasační stížnost jako stěžovatelka v právě posuzované věci, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 2. 2013, č. j. 9 Afs 58/2012 – 38 (dostupném na www.nssoud.cz, stejně jako veškerá dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu), jako nedůvodnou zamítl. Kasační stížnost manžela stěžovatelky se přitom týkala daně z příjmu fyzických osob za rok 2006. U této daně stěžovatelka s manželem uplatnila institut společného základu daně manželů dle ustanovení § 13a zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že v uvedeném zdaňovacím období měl příjmy pouze manžel stěžovatelky, základ daně stěžovatelky byl závislý právě pouze na jeho příjmech. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 21. 2. 2013, č. j. 9 Afs 58/2012 – 38, vypořádal s kasačními námitkami manžela stěžovatelky zcela shodnými s těmi, jaké uplatnila stěžovatelka v nyní projednávané věci. Kasační námitky se týkaly shodné daně i zdaňovacího období. Vzhledem k výše uvedenému i k tomu, že výše společného základu daně manželů byla ovlivněna pouze příjmy manžela stěžovatelky, jsou závěry Nejvyššího správního soudu ve výše citovaném rozsudku aplikovatelné i na právě posuzovaný případ.

K námitce stěžovatelky, že daňová kontrola u jejího manžela byla zahájena pouze formálně, bez jakýchkoliv požadavků vůči němu jako daňovému subjektu a další úkony správce daně následovaly až po devíti měsících, Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka v průběhu řízení před správními orgány obou instancí netvrdila žádné jiné skutečnosti, než které uváděl její manžel. Nenavrhovala ani jiné důkazní prostředky. Dne 11. 2. 2008 proběhlo u správce daně ústní jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly podle ustanovení § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) u daňového subjektu L. M. Z předloženého protokolu o tomto ústním jednání, č. j. 19/08/193930/6129, lze dále zjistit, že daňová kontrola byla zahájena pro daň z příjmů fyzických osob (která se týká nyní vedeného řízení) a daň z přidané hodnoty, obě za období roku 2005 a roku 2006. V průběhu ústního jednání byl manžel stěžovatelky správcem daně dotazován na určité aspekty jeho podnikatelské činnosti (vedení skladové či cenové evidence, zisková marže, počet provozoven, ztratiné), správci daně byly předloženy ke kontrole některé doklady. Konkrétně

pokračování

šlo o Výsledovku – peněžní deník za období 1. 1. 2005 – 31. 12. 2005 – 2 strany; Peněžní deník roku 2005 – 15 stran; Výsledovku – peněžní deník za období 1. 1. 2006 – 31. 12. 2006 – 2 strany a Peněžní deník roku 2006 – 7 stran. Manžel stěžovatelky předání těchto dokumentů potvrdil svým podpisem. Následujícím úkonem správce daně pak byla výzva vydaná podle ustanovení § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků dne 11. 11. 2008 pod č. j. 28714/08/193930/6129. Správce daně v ní uvádí, že s ohledem na omezené množství předložených dokladů nemohl porovnat údaje v nich uvedené s doklady prokazujícími příjmy a výdaje. Nemohl tak ověřit správnost údajů uvedených v daňových přiznáních a získal tak pochybnost o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů v nich uvedených. Vyzval proto manžela stěžovatelky, aby předložil doklady či další důkazní prostředky prokazující vyjmenované skutečnosti, mimo jiného smlouvy, karty rezerv a jiné doklady související s jeho podnikatelskou činností.

K otázce zákonnosti zahájení daňové kontroly z hlediska existence správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení Nejvyšší správní soud odkazuje na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (dostupné na <http://nalus.usoud.cz>). Ústavní soud v něm konstatuje, že „*daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.*“

Neexistence konkrétních pochybností o krácení daňové povinnosti tedy nemá sama o sobě za následek nezákonné zahájení daňové kontroly. V projednávané věci je z protokolu o zahájení daňové kontroly u manžela stěžovatelky dostatečně zřejmé, že zahájení daňové kontroly nebylo pouhým bezobsažným úkonem, jehož jediným účelem by bylo formální obnovení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření kontrolovaných daňových povinností. Manžel stěžovatelky byl správcem daně při zahájení daňové kontroly dotazován na jeho podnikatelskou činnost, na způsob vedení evidencí, počet provozoven, správce daně od něj převzal shora uvedené doklady. Manžel stěžovatelky nebyl schopen správci daně přesné údaje sdělit, často odkazoval na činnost sdružení a činnost společnosti Bonner, s. r. o., v níž je společně se stěžovatelkou společníkem.

Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 28. 5. 2007, č. j. 8 Afs 93/2006 – 183, či rozsudek ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 – 34) platí, že pokud správce daně formálně zahájí daňovou kontrolu pouhým sepsáním protokolu o daňové kontrole, je nutno kontrolu považovat za zahájenou až prvním následujícím úkonem, který je učiněn v souladu se zákonem. Je zřejmé, že podmínku souladu se zákonem nemůže splňovat úkon, který by byl správcem daně učiněn po uplynutí prekluzivní lhůty. V projednávané věci byl další úkon správce daně, tj. výzva ze dne 11. 11. 2008, v níž jsou již

explicitně uvedeny konkrétní pochybnosti o správnosti přiznané daně, proveden před uplynutím prekluzivní lhůty. Ta ve vztahu ke zdaňovacímu období 2005 uplynula dnem 31. 12. 2008, ve vztahu ke zdaňovacímu období 2006 pak o rok později.

Ohledně namítané prodlevy mezi zahájením daňové kontroly a dalším úkonem správce daně v listopadu 2008, stěžovatelka v kasační stížnosti neuvádí, zda či jaký vliv měla mít tato skutečnost na zákonnost doměřené daně. Nejvyšší správní soud proto pouze zcela obecně k této otázce podotýká, že v případě, že se stěžovatelka či její manžel cítili být v průběhu daňové kontroly dotčeni touto prodlevou, nic jí, stejně jako jejímu manželovi, nebránilo v tom, aby uplatnila veškeré odpovídající právní prostředky, které měla k dispozici a domáhala se tak rychlejšího či efektivnějšího postupu správce daně. Ze spisového materiálu však neplyne, že by byli manžel stěžovatelky či sama stěžovatelka v tomto ohledu jakýmkoliv způsobem činní, ani není zřejmé, že by tento postup správce daně měl jakýkoliv dopad do zákonem zaručených práv stěžovatelky.

Ze spisového materiálu naopak vyplývá, že manžel stěžovatelky do roku 2004 provozoval pekárnu, jejíž činnost k 1. 1. 2005 převedl na společnost Bonner, s. r. o., kde byli se stěžovatelkou jedinými společníky a jednatelem, přičemž zůstal sám vlastníkem budovy pekárny, zásob a zařízení pekárny. V kontrolovaných obdobích dosahoval manžel stěžovatelky za poskytování obchodního majetku této společnosti příjmy (v roce 2005 např. příjem za pronájem pekárny ve výši 480 000 Kč). Společnost Bonner, s. r. o., ukončila činnost pekárny v červenci roku 2006, zařízení pekárny, které bylo do této doby ve vlastnictví manžela stěžovatelky, bylo prodáno této společnosti, která jej následně za stejnou cenu prodala třetí osobě. Námitka stěžovatelky, dle které nemá kontrola prováděná u této společnosti s kontrolou prováděnou u jejího manžela žádnou souvislost, neboť jde o zcela jiný daňový subjekt, proto nemůže obstát. Ostatně na účetnictví této společnosti odkazoval sám manžel stěžovatelky při zahájení kontroly v nyní projednávané věci.

K námitce týkající se nezákonnosti protokolu z šetření na Městském úřadu v Novém Městě pod Smrkem Nejvyšší správní soud uvádí, že pracovníci stavebního úřadu nebyli poučeni jako svědci, jak ostatně již správně uvedl krajský soud. Z protokolu neplyne, že došlo k jejich poučení ve smyslu ustanovení § 8 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Naopak z předmětného protokolu plyne, že správce daně se pracovníků stavebního úřadu dotazoval pouze na úřední postup, resp. stav řízení podle stavebního zákona týkajícího se předmětné nemovitosti a obstaral potřebné listiny. Ostatně podle toho i tyto osoby v protokolu označil a jednal s nimi jako s třetími osobami ve smyslu ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků (osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení). Jak však správně uvedl krajský soud, manžel stěžovatelky měl být o tomto postupu vyrozuměn.

Nejvyšší správní soud vyhodnotil, že toto dílčí pochybení správce daně samo o sobě nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Jak konstatoval osmý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 14/2011 - 97, k povaze místního šetření s obstaráním listin, *„pokud je jediným účelem místního šetření převzetí listin a důkazním prostředkem, resp. důkazem, se posléze staly pouze tyto listiny, nikoliv místní šetření samo o sobě, přičemž daňový subjekt takové listiny v dalším řízení nijak nezpochybnil, nemusí vést opomenutí správce daně vyrozumět daňový subjekt o konání místního šetření k nezákonnosti následně vydaného rozhodnutí ve věci samé“*. Právě tak se stalo i v projednávané věci, neboť z

pokračování

napadených rozhodnutí žalovaného lze ověřit, že jako důkazy byly použity pouze listiny, které správce daně při tomto šetření zajistil (ohlášky, projektová dokumentace, stavební povolení, kolaudační rozhodnutí).

Veškeré dokumenty, které byly správci daně při tomto úkonu poskytnuty, byly primárně adresovány manželu stěžovatelky; musely mu tudíž být známy. Manžel stěžovatelky byl se zjištěnými skutečnostmi správcem daně řádně seznámen, a ačkoliv se vyjádřil v tom smyslu, že své stanovisko k uvedenému podá písemně, nic takového neučinil. Stěžovatelka navíc tuto námitku uplatňuje pouze obecně, netvrdí, jaký konkrétní vliv mělo mít toto dílčí pochybení správce daně na správnost výše doměřené daně. Námitky týkající se nezákonnosti daňové kontroly proto nebyly shledány důvodnými.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval kasačními námitkami stěžovatelky vztahujícími se k tvorbě rezerv na opravy v letech 2005 a 2006 a k údajnému ukončení podnikatelské činnosti jejího manžela v roce 2006.

Rezervy představují časově rozprostřený náklad na budoucí výdaj. V případě rezerv na opravu hmotného majetku se jedná o rozložení většího výdaje finančních prostředků, které daňový subjekt předpokládá vynaložit na opravu hmotného majetku, do několika zdaňovacích období, nikoli pouze do toho, v němž je výdaj skutečně vynaložen. Tato možnost je pro daňový subjekt fakultativní, většinou k ní přistupuje jako k daňově výhodnému opatření, tj. z důvodu optimalizace svého daňového základu. Rezerva na opravu hmotného majetku, na rozdíl od rezervy na modernizaci či rekonstrukci majetku, je rezervou, která je dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů považována za výdaj k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře obsáhle zabýval povahou rezerv na opravu hmotného majetku, stejně jako kritérii pro jejich daňovou uplatnitelnost.

Tvorba rezerv na opravu hmotného majetku je upravena zejména v zákoně o rezervách, konkrétně v ustanovení § 7 tohoto zákona. Poplatník, který rezervy na opravu hmotného majetku tvoří, nese důkazní břemeno ohledně nezbytnosti tvorby rezervy, prokázání způsobu výpočtu její výše, způsobu jejího používání, jakož i toho, že byla tvořena na opravu hmotného majetku a nikoliv na jeho technické zhodnocení. Prokázání této skutečnosti je pak výchozím předpokladem pro to, aby vůbec bylo možno posuzovat oprávněnou výši vytvořené rezervy, která je potom stanovena v závislosti na konkrétním hmotném majetku určeném k opravě a charakteru takové opravy.

Hranice mezi tím, co je ještě nezbytnou opravou ve smyslu zákona o rezervách a co je již technickým zhodnocením ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, může být někdy nezřetelná. V rámci určité investiční akce mohou být prováděny současně jak opravy, tak i technické zhodnocení nemovitosti. Proto je nutno v každém jednotlivém případě tuto hranici určit pomocí dostatečných důkazních prostředků, které je správci daně povinen doložit daňový subjekt. Znamená to, že daňový subjekt musí být připraven na výzvu správce daně doložit, jaký byl stav nemovitosti k okamžiku zahájení tvorby rezerv na opravu hmotného majetku a odpovídajícím způsobem prokázat způsob výpočtu její výše a následně prokázat i způsob použití takových finančních prostředků.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud dospěl ke shodnému názoru jako žalovaný i krajský soud, že manžel stěžovatelky ani stěžovatelka neunesli důkazní břemeno vztahující se k oprávněnosti tvorby rezerv na opravu hmotného majetku týkajících se nemovitosti v Novém Městě pod Smrkem.

Ze spisového materiálu, který měl Nejvyšší správní soud k dispozici k posouzení kasační stížnosti manžela stěžovatelky, vedené pod sp. zn. 9 Afs 58/2012, zdejší soud ověřil, že správci daně byly předloženy obecné nabídky na provedení určitých prací v nemovitosti v Novém Městě pod Smrkem (oprava elektroinstalace, vnitřních omítek, podlahy, schodů, odpadů, rozvodů vody a nátěrů, oprava vnější střechy, oken, dveří, fasády, klempířských prací a výměny hromosvodů) obsahující odhad nákladů. Nebyly konkretizovány či rozděleny na jednotlivé položky, ze kterých by bylo možno ověřit, o jaké konkrétní práce se jedná. Pro uvedené posouzení nemůže být relevantní, že v cenových nabídkách je slovně zdůrazněno, že se jedná o opravy, neboť žádný konkrétní popis, z něhož by šla tato skutečnost ověřit, předložené nabídky neobsahují. Není ani zřejmé, zda se práce vztahují k celé nemovitosti, k částem, které byly pronajímány, či k částem u nichž stěžovatelka tvrdí, že je její manžel měl v úmyslu pronajmout, nicméně je od poloviny roku 2007 užíval pouze k soukromým účelům. Tento úmysl ostatně mimo pouhé tvrzení manžel stěžovatelky ani stěžovatelka nijak neprokázali. Nelze ani opomenout, že předložené nabídky nepostačují k prokázání splnění zákonných předpokladů pro oprávněnost tvorby rezerv i v důsledku absence dokladu o skutečném stavu předmětné nemovitosti, jenž by odůvodňoval nezbytnost vytvoření rezervy. Manžel stěžovatelky tak v dané věci neunesl důkazní břemeno. Již při tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku nepostupoval v intencích právní úpravy a zanedbal či podcenil potřebu věrohodně prokázat oprávněnost tvorby rezervy, včetně její výše. Logicky pak nebyl v rámci daňové kontroly schopen tento nedostatek zhojit. Stěžovatelka se v průběhu daňové kontroly i dalších navazujících řízení omezila pouze na odkaz na důkazní prostředky předložené jejím manželem a sama žádné z tvrzených skutečností neprokázala.

Manžel stěžovatelky tedy neunesl důkazní břemeno ve věci oprávněnosti tvorby rezervy. Stěžovatelka neuvedla žádná další tvrzení ani nenavrhlala žádné jiné důkazní prostředky. Neunesla-li stěžovatelka v projednávané věci důkazní břemeno ve věci oprávněnosti tvorby rezervy, pak z povahy věci nelze ani polemizovat o způsobu jejího výpočtu v závislosti na určení poměrů ploch užívaných k bydlení a k podnikání. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že námitky týkající se tvorby rezerv na opravu hmotného majetku manželem stěžovatelky nejsou důvodné.

Podstatou posledního okruhu námitek stěžovatelky je skutečnost, že žalovaný neuznal příjmy, které manželovi stěžovatelky plynuly z prodeje cenných papírů za příjmy ve smyslu ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů (příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů), ale za příjmy ve smyslu ustanovení § 10 tohoto zákona (ostatní příjmy). Žalovaný dospěl k závěru, že manžel stěžovatelky již v roce 2006 ukončil svoji podnikatelskou činnost a jeho povinností bylo ve smyslu ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů upravit základ daně o výši pohledávek vykazovaných za zdaňovací období předcházející dni ukončení podnikatelské činnosti, tj. ve zdaňovacím období roku 2006. Manžel stěžovatelky v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2007 uvedl jako příjem z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů pohledávku za společností

pokračování

Bonner, s. r. o., č. 2006009 ze dne 15. 7. 2006, ve výši 58 480 Kč bez DPH, nicméně správce daně a následně i žalovaný a krajský soud dospěli k závěru, že stěžovatel fakticky ukončil podnikatelskou činnost již v roce 2006 a měl tedy postupovat podle výše uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů.

Stěžovatelka namítá, že její manžel vykonával podnikatelskou činnost i po roce 2006, konkrétně, že obchoduje s cennými papíry. Cenné papíry však neeviduje v obchodním majetku, nicméně je za svůj obchodní majetek považuje, daňovou evidenci mu vede přímo broker, což je dostatečné. Jako podnikatel plní i další povinnosti vůči státu, které z tohoto postavení vyplývají. Mezi účastníky řízení je nesporné, že manžel stěžovatel je držitelem oprávnění k provozování živnosti, přičemž provozování některých z nich má přerušené. Příjmy z těchto činností mu neplynou. K obchodování s cennými papíry nedisponuje zvláštním povolením od České národní banky a nejde rovněž o držbu cenných papírů ve smyslu § 8 zákona o daních z příjmů.

V průběhu řízení před správními orgány týkajícím se daňové povinnosti manžela stěžovatelky tento nejprve vypověděl, že obchodováním s cennými papíry se zabývá sdružení, poté označil za provozovatele společnost a nakonec uvedl, že se sám zabývá spekulativním nákupem cenných papírů, přičemž veškerou evidenci mu vede broker. O jaké cenné papíry se má jednat, neupřesnil, jeho výpovědi se v tomto směru rozcházejí. Ve vztahu k daňovým záznamům o této činnosti přímo uvedl, že protože si ztrátu z obchodování s cennými papíry nemůže uplatnit jako výdaj, nezohledňuje tuto činnost v daňovém priznání.

Úkolem Nejvyššího správního soudu je tedy posoudit otázku, zda manžel stěžovatelky či stěžovatelka prokázali, že ve zdaňovacím období roku 2007 manžel stěžovatelky dosahoval příjmů ve smyslu ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, a proto se na něj ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2006 nevztahovala povinnost stanovená v § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů. Rozhodujícím kritériem pro posouzení, zda dochází k podnikání či nikoliv, je faktická stránka věci, tj. není rozhodné, zda daňový subjekt řádně plní i své povinnosti plynoucí mu z dalších právních předpisů (např. nahlásí přerušení provozování živnosti živnostenskému úřadu). Znamená to, že podnikatelská činnost může být ukončena i v době, kdy daňový subjekt má formálně platné živnostenské oprávnění, nicméně reálně žádnou podnikatelskou činnost neprovádí. K otázce daňových dopadů překročení povoleného rozsahu živnostenské činnosti, tj. částečnému neoprávněnému podnikání, z hlediska určení příjmů dle zákona o daních z příjmů, kasační soud pro úplnost odkazuje na rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005 - 79, publikovaný pod č. 1266/2007 Sb. NSS.

Podle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů se v posuzovaném období jako příjmy z podnikání rozuměly a) příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, b) příjmy ze živnosti, c) příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, d) podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.

V případě manžela stěžovatelky přicházejí v úvahu příjmy dle písm. b) či c) citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů.

Zákon o daních z příjmů neobsahuje definici podnikání osob uvedených v ustanovení § 2 tohoto zákona. Je proto třeba v návaznosti na ustanovení § 3 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vyjít ze zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon). Podle ustanovení § 1 a 2 živnostenského zákona je „živnostenským podnikáním (živností)“ soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem. Jde o obdobnou definici, kterou uvádí i zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Podmínky, resp. předpoklady, stanovené živnostenským zákonem jsou uvedeny v následujících ustanoveních tohoto zákona (zejm. v ustanoveních § 6 a § 7). Skutečností prokazující naplnění předpokladů daných tímto zákonem, tj. že daná osoba splňuje zákonné podmínky pro provozování živností, jsou pak veřejné listiny - živnostenský list (příp. nahrazený osvědčením vydaným živnostenským úřadem) a koncesní listina s údaji podle živnostenského rejstříku; do jejího vydání pravomocné rozhodnutí, jímž byla udělena koncese.

Pouze za splnění shora uvedených kumulativních podmínek lze hovořit o tom, že osoba uvedená v ustanovení § 2 zákona o daních z příjmů podniká ve smyslu zákona o živnostenském podnikání. Proto jen příjmy, které mají svůj původ v živnostenském podnikání, tj. v soustavné činnosti provozované samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených zákonem o živnostenském podnikání (příjmy z živnosti), a plynou osobám uvedeným v § 2 zákona o daních z příjmů, lze podřadit pod ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

S ohledem na skutečnost, že manžel stěžovatelky ve zdaňovacím období roku 2007 nevykazoval žádné příjmy plynoucí mu z platných živnostenských oprávnění, nelze dovodit, že by vykazoval nějaké příjmy ve smyslu ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (bližsrov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publikovaný pod č. 1396/2007 Sb. NSS). Pro posouzení nyní projednávané věci přitom není rozhodné, zda manžel stěžovatelky dosud disponuje některými platnými živnostenskými oprávněními či nikoliv, ale zda fakticky vykonává (resp. v rozhodném období vykonával) některou z činností, ze které by mu plynuly příjmy ve smyslu ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů. Stejně tak není rozhodné, zda manžel stěžovatelky platí sociální a zdravotní pojištění jako osoba samostatně výdělečně činná. Cílem daňové kontroly je vyměřit daň ve správné výši, tj. v souladu se skutečným, a nikoliv pouze formálně vedeným, stavem věci.

Ohledně aplikace § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů je podstatné, že manžel stěžovatelky nedisponuje oprávněním České národní banky k činnosti obchodníka s cennými papíry. Ze spisového materiálu je patrné, že sám manžel stěžovatelky s cennými papíry přímo neobchodoval, ale využíval služeb brokera.

Nejvyšší správní soud považuje za zásadní, že manžel stěžovatelky cenné papíry nevedl ve svém obchodním majetku a ani tak s nimi nenakládal. Daňovou evidenci vedenou podle § 7b zákona o daních z příjmů, ve které by byly cenné papíry zahrnuty, manžel stěžovatelky k výzvě správce daně nepředložil. Doložil pouze sestavy od brokera, které však nevyhovují požadavkům stanoveným § 7b zákona o daních z příjmů na daňovou evidenci. Z takové evidence totiž musí být ve smyslu citovaného ustanovení zákona zjištělný základ daně, tj. musí obsahovat údaje o příjmech a výdajích, majetku daňového subjektu a jeho

pokračování

závazcích. To však předložené sestavy od brokera neobsahují, nelze tedy mít za to, že manžel stěžovatelky cenné papíry vykazoval jako svůj obchodní majetek ve smyslu § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud tyto skutečnosti ze spisového materiálu ve věci sp. zn. 9 Afs 58/2012 týkající se manžela stěžovatelky ověřil, vyvrátil tak tvrzení stěžovatelky, že tento závěr krajského soudu nemá oporu ve spise.

Manžel stěžovatelky v průběhu řízení ani na dotaz správce daně neupřesnil, o jaké cenné papíry se má jednat, měnil svá tvrzení týkající se subjektu provádějícího obchodování s cennými papíry. Kupříkladu v protokolu o ústním jednání ze dne 27. 2. 2009 je zachycena odpověď manžela stěžovatelky na dotaz správce daně týkající se určení společností, se kterými manžel stěžovatelky v letech 2006 - 2008 obchodoval při spekulativním nákupu a prodeji cenných papírů. Manžel stěžovatelky uvedl: „v roce 2006 CMS (Capital Market Service) možná LTD New York (domnívám se, ale myslím, že ano). Potom v průběhu doby možná Partie. Obchodoval jsem s ní jako právnická osoba a nepamatuji se, jestli jsem s ní neuzavřel obchody jako fyzická osoba. Obchodoval jsem přes českého brokera (AFIN Brookers, ale nevím, jestli se tak jmenovali celou dobu, oni se buď přejmenovali, nebo vyhlásili úpadek, už si to přesně nepamatuji). Pak jsem měl jen pár obchodů s anglickým brokerem, jmenovali se asi Keyford Investments“. Odpovědi manžela stěžovatelky jsou značně neurčité. Nebyl schopen specifikovat, zda obchodoval jako právnická nebo fyzická osoba, nebyl schopen přesně určit, prostřednictvím jakého brokera měl obchodovat.

Manžel stěžovatelky ani stěžovatelka tedy žádným hodnověrným způsobem neprokázali tvrzení, že manžel stěžovatelky i po roce 2006 dosahoval příjmů z podnikatelské činnosti. Závěr žalovaného i krajského soudu týkající se úpravy základu daně z příjmů za období roku 2006 o pohledávky za společností Bonner, s. r. o., nebyl vyvrácen.

VI. Závěr a náklady řízení

Kasační námitky uplatněné stěžovatelkou nebyly Nejvyšším správním soudem shledány důvodnými, při přezkumu nebyly shledány žádné důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí dle § 103 odst. 3 a 4 s. ř. s., ke kterým Nejvyšší správní soud přihlíží z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto byla v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s. větou poslední zamítnuta.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Toto právo by náleželo žalovanému, protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 5. prosince 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu