

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **L. M.,** zast. JUDr. Milanem Veverkou, advokátem se sídlem U Hřiště 470, Nový Jičín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno (původní žalovaný: Finanční ředitelství v Ostravě, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava), o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 10. 2012, č. j. 22 Af 12/2010 - 50,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

Původní žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 12. 2009, č. j. 865/08-1302-803062, k odvolání žalobce změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Havířově (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 11. 2007, č. j. 99400/07/370931/2024, kterým správce daně rozhodl o odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2004, dubna 2004, května a června 2004, 3. čtvrtletí 2004 a 4. čtvrtletí 2004.

Žalobce napadl rozhodnutí původního žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který ji rozsudkem ze dne 11. 10. 2012, č. j. 22 Af 12/2010 – 50, zamítl.

Krajský soud konstatoval, že z obsahu správních spisů zjistil, že žalobci byla daňová povinnost vyměřena podle pomůcek, když stanovení daně dokazováním nebylo možné. V průběhu odvolacího řízení byl do spisu zařazen protokol o ústním jednání konaném

dne 1. 9. 2009 se „srovnatelným daňovým subjektem“ v jeho daňovém řízení. Tento subjekt mj. zodpovídal otázku týkající se určení výdajů připadajících na určenou částku vydělaných provizí. Krajský soud též uvedl, že z obsahu správních spisů zjistil, že původní žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 12. 2009 zrušil platební výměry správce daně na daň z přidané hodnoty za říjen, listopad a prosinec 2003; toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 28. 12. 2009, tj. pět dnů po doručení žalobou napadeného rozhodnutí. Rozhodnutím původního žalovaného ze dne 7. 12. 2009 byla zrušena také rozhodnutí správce daně ze dne 18. 11. 2008 o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2004, dubna 2004, května a června 2004, 3. čtvrtletí 2004 a 4. čtvrtletí 2004 s ohledem na to, že o daňové povinnosti žalobce k dani z přidané hodnoty za tato zdaňovací období již bylo rozhodnuto, a to žalobou napadeným rozhodnutím.

Krajský soud předně neshledal důvodným žalobní bod týkající se porušení zásady legitimního očekávání tím, že původní žalovaný v obdobné věci odvolání žalobce vyhověl a zrušil rozhodnutí správce daně na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období října, listopadu a prosince 2003. Bylo-li dle názoru krajského soudu rozhodnutí týkající se předmětných zdaňovacích období vydáno původním žalovaným až dne 7. 12. 2009, nemohla vzbudit v žalobci očekávání o tom, jak bude rozhodnuto ve věci zdaňovacích období spadajících do roku 2004, když toto rozhodnutí o odvolání bylo vydáno již o tři dny dříve (4. 12. 2009), resp. žalobci bylo doručeno o pět dní dříve.

Krajský soud rovněž nevyhověl žalobní námitce týkající se tvrzeného dvojího vyměření daňové povinnosti za předmětná zdaňovací období roku 2004 rozhodnutími správce daně ze dne 7. 11. 2007 a ze dne 18. 11. 2008. Krajský soud byl toho názoru, že (bez ohledu na způsob vzniku dané situace) bylo zřejmé, že rozhodnutí správce daně ze dne 18. 11. 2008 bylo vydáno přesto, že v téže věci bylo rozhodnuto již dne 7. 11. 2007. Bylo tak namístě odstranit to rozhodnutí správce daně, které bylo vydáno po prvním rozhodnutí o věci, tzn., že bylo třeba zrušit rozhodnutí vydané o téže věci později, tj. rozhodnutí správce daně ze dne 18. 11. 2008, nikoli však rozhodnutí ze dne 7. 11. 2007, které bylo prvním v pořadí a stalo se tak pro správce daně závazným. Ke dni vydání napadeného rozhodnutí tak původnímu žalovanému nic nebránilo rozhodnout věcně o odvolání žalobce proti rozhodnutí ze dne 7. 11. 2007.

Dle krajského soudu nebyl důvodný ani žalobní bod, v jehož rámci žalobce namítal, že měl být ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) účasten výslechu osoby přezvědné a měl mít možnost klást jí otázky. Krajský soud uvedl, že v posuzovaném případě byla daň stanovena podle pomůcek, tedy nikoli dokazováním. Za pomůcky mohou sloužit jakékoli zákonně získané poznatky správce daně (příp. žalovaného), které jsou dostatečně racionální a přiměřené poměrům žalobce. Pomůckami mohou být i poznatky z daňového řízení u srovnatelného daňového subjektu. Přitom osoba účastnící se ústního jednání u správce daně dne 1. 9. 2009 jednala se správcem daně ve vlastní daňové věci a vyjadřovala se k vlastním příjmům a výdajům, kdy odpovídala na položenou otázku, jaké výdaje přibližně připadají na 100 000 Kč provizí, které přijala. Krajský soud byl za této situace shodného názoru jako původní žalovaný, že tato osoba nebyla vyslýchána ani jako svědek, ani jako osoba přezvědná v daňovém řízení týkajícím se žalobce. Svědkem či osobou přezvědnou

byl totiž dle § 8 odst. 1 zákona o správě daní ten, kdo vypovídá o důležitých okolnostech týkajících se jiných osob, nikoli o důležitých okolnostech týkajících se jeho samého. Zjištění převzatá z předmětného ústního jednání ze dne 1. 9. 2009 (nikoli v žalobcově věci) jsou jen jednou z užitých pomůcek, nikoli důkazním prostředkem (výslechem svědka či osoby přezvědné). Daná pomůcka byla získána správcem daně v souladu s § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní. Krajský soud souhlasil s původním žalovaným, že pokud by žalobce byl přítomen vysvětlení uvedené osoby k jejímu vlastnímu účetnictví, resp. k její vlastní daňové povinnosti, porušil by správce daně povinnost mlčenlivosti uloženou mu § 24 odst. 1 zákona o správě daní.

Krajský soud rovněž dodal, že v této souvislosti žalobcem uváděná judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu na posuzovanou věc nedopadá, když tato rozhodnutí se týkají situací, kdy daň byla stanovena dokazováním, nikoli podle pomůcek.

Dle krajského soudu byla použitá pomůcka rovněž dostatečná k prokázání výše výdajů na 100 000 Kč vydělaných provizí. Taktéž tvrzení žalobce o *„neřešitelné situaci“* v případě provádění daňových kontrol v souladu s názorem původního žalovaného považoval krajský soud za nedůvodné.

Závěrem krajský soud uvedl, že rozhodnutí původního žalovaného nelze považovat za nepřezkoumatelné, neboť námitka žalobce týkající se jeho neúčasti při výslechu „obdobného daňového subjektu“ ze dne 1. 9. 2009 byla sice stručně, ale jednoznačně vypořádána na str. 25 žalobou napadeného rozhodnutí.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel byl především toho názoru, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda bylo zasaženo do jeho práva dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní, tedy do práva klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření správce daně v rámci daňové kontroly. Předvolaná osoba, vypovídající dne 1. 9. 2009, totiž měla ve smyslu § 8 odst. 5 zákona o správě daní znalosti o poměrech určitého daňového subjektu a zároveň o oboru činnosti, který byl předmětem zdanění i u stěžovatele. Jednalo se tak o osobu přezvědnou a právo klást otázky při ústním jednání a místním šetření i osobám přezvědným svědčí daňovému subjektu výslovně z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2007, č. j. 2 Afs 194/2006 – 52, publikovaného pod č. 1886/2009 Sb. NSS. Na věc dopadá mj. i nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS.

Stěžovatel se domnívá, že tím, že byl zkrácen na svém právu dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní, nemohl ani ověřit, zda předvolaná osoba vypovídala pravdivě a zda jej svou výpovědí nepoškodila, a na tuto osobu se navíc nevztahovala povinnost vypovídat pravdivě dle § 8 odst. 4 zákona o správě daní. Stíhalo ji ale důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní. Původní žalovaný proto po této osobě měl požadovat prokázání jejích tvrzení, což se však nestalo. Původní žalovaný nadto nepředložil, kromě protokolu o ústním jednání ze dne 1. 9. 2009, žádný jiný důkazní prostředek, že vedl řízení o daňové

povinnosti předvolané osoby. Původní žalovaný tak neunesl své důkazní břemeno ani břemeno tvrzení. Stěžovatel se domnívá, že se jednalo o skrytý výslech svědka či osoby přezvědné. Na žádost stěžovatele o poskytnutí součinnosti ze dne 30. 10. 2009 původní žalovaný odpověděl, že nemohl stěžovatele vyzvat k účasti na jednání s předvolanou osobou, neboť by tím byla porušena povinnost mlčenlivosti dle § 24 zákona o správě daní. S tím ale stěžovatel nesouhlasí, neboť předmětnou výpovědí došlo k zásahu do jeho veřejných subjektivních práv a navíc předvolaná osoba je výslovně identifikována na str. 3 úředního záznamu správce daně. Ve svém vyjádření k žalobě tuto skutečnost původní žalovaný popíral, ale jedná se o nepodložené tvrzení. Takto identifikovaný porovnávaný subjekt ke všemu podnikal za účasti jiných osob a provize pak byla rozdělována neznámým klíčem; tyto nejasnosti mohly být odstraněny při osobní účasti stěžovatele při jednání. S příslušnými tvrzeními se však původní žalovaný ani krajský soud nevypořádali.

Za závažné stěžovatel považuje, že původní žalovaný nepředložil listinné důkazy o vynaložených výdajích na 100 000 Kč vydělaných provizí a neunesl tak své důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní. Pokud původní žalovaný vyslovil názor, že při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek nemusí být stěžovatel přítomen výslechu osoby přezvědné, je tento právní názor v rozporu se zákonem, a to proto, že zákon tuto situaci neřeší. Právní názor původního žalovaného je v této souvislosti neudržitelný, neboť pokud by do ukončení daňové kontroly nebylo zřejmé, zda bude daňová povinnost stanovena náhradním způsobem či nikoliv; musely by si daňové orgány v průběhu nebo před zahájením daňové kontroly zodpovědět předběžnou otázku, zda bude daňová povinnost stanovena náhradním způsobem a zda je v souvislosti s § 24 zákona o správě daní možné předvolat k účasti na jednání daňový subjekt.

Použitá pomůcka byla navíc nevhodná, neboť vyjádření předvolané osoby bylo neurčité a nebylo jasné, ke kterému zdaňovacímu období se vztahovalo. Předvolaná osoba se nadto vyjádřila k situaci, že se jedná o provize za *„opravdu úspěšný obchodní rok“*, což však u stěžovatele rok 2004 nebyl, neboť v tomto roce ukončil podnikatelskou činnost.

Až ze stanoviska původního žalovaného k podané žalobě ke všemu dle stěžovatele vyplynulo, že pro stanovení daňové povinnosti použil správce daně pro svůj výpočet průměrnou provizi daňového subjektu, který nebyl plátcem daně z přidané hodnoty a pro výpočet vstupů daně z přidané hodnoty údaje vyplývající z výpovědi osoby přezvědné, která je plátcem této daně. Neplátci daně z přidané hodnoty přitom mají možnost dosažení vyšších marží (provizí). Stěžovatel v této souvislosti připomněl vývoj sazby daně z přidané hodnoty v letech 2003 a 2004 u subjektů provozujících realitní činnost. Je v rozporu se zákonem a judikaturou stanovit daňovou povinnost v případě výstupů prostřednictvím neplátce daně z přidané hodnoty a vstupy dle plátce této daně. Tyto skutečnosti uvedl stěžovatel ve své replice k vyjádření původního žalovaného k žalobě, krajský soud na ně však nijak nereagoval, pročež zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností.

Původní žalovaný také na str. 7 úředního záznamu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 8525/09 - 1302 - 803062, neobjasnil způsob nabytí důkazního prostředku v podobě faktury žalobce VF 0018 ze dne 22. 3. 2004. Důkazními prostředky získanými v rozporu se zákonem se přitom krajský soud zabýval již ve svém rozsudku ve věci vedené pod sp. zn. 22 Ca 320/2008.

Stěžovatel se domnívá, že postupem původního žalovaného byla porušena zásada legitimního očekávání, neboť ve věcech se stejným základem byla vydána rozdílná meritorní rozhodnutí. V případě daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2003 původní žalovaný rozhodnutí správce daně zrušil, zatímco v případě zdaňovacích období roku 2004 nikoli. Tuto změnu právního názoru měl odůvodnit, i když mu zákon tuto povinnost neukládá; zde stěžovatel odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132, publikované pod č. 1915/2009 Sb. NSS. K předvídatelnosti práva a problematice ustálené správní praxe se vyslovil Ústavní soud např. v nálezu ze dne 11. 5. 2005, sp. zn. II. ÚS 487/03, či Nejvyšší správní soud. Z rozhodnutí původního žalovaného týkajícího se zdaňovacích období roku 2003, ani z jeho pozdějších vyjádření, však relevantní důvody pro jeho postup nevyplývají.

K uvedenému stěžovatel dodal, že na námitky týkající se jeho legitimního očekávání krajský soud reagoval na str. 3 a 4 svého rozsudku, když rekapituloval časovou posloupnost postupně vydávaných rozhodnutí v daňových věcech stěžovatele. Krajský soud však nesprávně posuzoval rozhodnutí původního žalovaného ze dne 4. 12. 2009, č. j. 865/08 – 1302 - 803062, v souvislosti s rozhodnutím ze dne 7. 12. 2009, č. j. 4613/09 – 1302 - 803062, zatímco měl posuzovat rozhodnutí původního žalovaného ze dne 4. 12. 2009, č. j. 637/08 - 1302-803062, v souvislosti s rozhodnutím ze dne 4. 12. 2009, č. j. 865/08 – 1302 - 803062.

Původní žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zrušena dosavadní finanční ředitelství a jejich právním nástupcem se ve smyslu § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, s nímž je nadále v řízení pokračováno namísto původního žalovaného.

Nejvyšší správní soud následně posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Touto námitkou se Nejvyšší správní soud zabýval nejdříve, neboť pouze u přezkoumatelného rozhodnutí lze zpravidla vážit důvodnost konkrétních kasačních námitek.

Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Je pravdou, že se krajský soud nezabýval námitkami, které stěžovatel uplatnil ve své replice k vyjádření původního žalovaného k podané žalobě. Tato replika stěžovatele ze dne 20. 4. 2010 byla krajskému soudu doručena dne 23. 4. 2010 a stěžovatel v ní uvedl některá tvrzení, která zopakoval i v nynější kasační stížnosti. Jednalo se zejména o argumentaci, že až z vyjádření původního žalovaného k žalobě vyplynulo, že pro stanovení daňové povinnosti použil průměrnou provizi daňového subjektu, který není plátcem daně z přidané hodnoty, zatímco pro výpočet vstupů vycházel z výpovědi osoby přezvědné, která je dle vyjádření původního žalovaného plátcem daně z přidané hodnoty. Stěžovatel zde také uvedl zmíněnou argumentaci o vývoji sazby daně z přidané hodnoty z hlediska relevance tohoto vývoje pro stanovení daňové povinnosti a taktéž se v souvislosti s tím vyjádřil k otázce legitimního očekávání a využití důkazního prostředku v podobě faktury VF 0018 ze dne 22. 3. 2004.

Nejvyšší správní soud však v této souvislosti upozorňuje na zásadu koncentrace řízení dle § 71 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s., podle nichž žalobce může žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Ta v nyní posuzované věci před předložením repliky již uplynula, takže v této replice již nemohly být uplatněny nové žalobní body. Přitom podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba kromě obecných náležitostí podání obsahovat i žalobní body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, publikovaný pod č. 2162/2011 Sb. NSS), za žalobní bod je nutno považovat *„každé vyjádření žalobce, z něhož byť i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné. Jinými slovy, náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí; právní důvody nezákonnosti (či nicotnosti) napadeného správního rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum*“.

Argumentaci, kterou stěžovatel uvedl ve své replice, ovšem nelze ve smyslu judikatury zdejšího soudu považovat za upřesnění dřívějších žalobních tvrzení v tom směru, že by konkretizovala, v čem stěžovatel spatřoval dotčení svých práv pochybeními, která již v žalobě skutkově i právně vymezil. Není tedy na místě hovořit o upřesnění již dříve uplatněných žalobních bodů, nýbrž o nepřípustném rozšíření žaloby o další žalobní body. Za takové situace by krajskému soudu nezbylo, než ve vztahu k žalobním bodům uplatněným v předmětné replice stěžovatele uvést, že jsou nepřípustné; krajský soud by tudíž k takto uplatněným žalobním bodům nemohl přihlížet. Je také třeba poznamenat, že zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25, www.nssoud.cz,

dospěl k závěru, že s kasačním důvodem spočívajícím v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu *„je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny“*. Dle citovaného rozsudku by proto ke kasaci rozhodnutí krajského soudu měl Nejvyšší správní soud přistoupit teprve tehdy, nelze-li vytýkanou vadu odstranit jinak než právě kasací. Přiměřeně lze ve věci odkázat rovněž na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 – 59, www.nssoud.cz, dle nichž o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo. Případné zrušení rozsudku krajského soudu pro nepřezkoumatelnost namítanou v souvislosti s explicitním nevypořádáním opožděných námitek uvedených v replice stěžovatele by, i vzhledem k níže uvedenému, nemohlo stěžovateli v konečném důsledku přivodit příznivější procesní pozici či celkový výsledek sporu.

Není pravdivé ani tvrzení, že až z vyjádření původního žalovaného k podané žalobě vyplynulo, že pro stanovení daňové povinnosti za jednotlivá zdaňovací období roku 2004 použil původní žalovaný průměrnou provizi daňového subjektu (ovšem pouze jako korekci směrem dolů ve vztahu k výši provize vypočtené z vlastních obchodních transakcí stěžovatele – pozn. NSS), který není plátcem daně z přidané hodnoty, zatímco pro výpočet vstupů vycházel z výpovědi osoby přezvědné, která je dle vyjádření původního žalovaného plátcem daně z přidané hodnoty. Uvedené skutečnosti naopak jednoznačně vyplývají mj. ze samotného žalobou napadeného rozhodnutí, konkrétně z jeho str. 12 a 23, kde jsou ke „srovnatelným daňovým subjektům“ uváděny příslušné údaje. Danou námitku proto stěžovatel mohl bezpochyby uplatnit již v žalobě. Obdobné závěry lze uvést k argumentaci vývojem sazby daně z přidané hodnoty z hlediska relevance tohoto vývoje pro stanovení daňové povinnosti a k využití důkazního prostředku v podobě faktury VF 0018 ze dne 22. 3. 2004. Co se týká zmínky v replice o legitimním očekávání stěžovatele, krajský soud se s touto otázkou ve svém rozsudku vypořádal (byť se přitom dopustil omylu – viz níže).

Námitky uvedené v replice ze dne 20. 4. 2010 stěžovatel v podstatě zopakoval v kasační stížnosti. Tyto námitky byly, jak Nejvyšší správní soud již vysvětlil, nepřípustné již v řízení před krajským soudem. Zdejší soud v této souvislosti uvádí, že se předmětnými námitkami nemohl zabývat ani v řízení o kasační stížnosti a považuje je s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. za nepřípustné, neboť nebyly řádně a včas uplatněny v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač je stěžovatel takto uplatnit mohl.

Zbývající námitky, které stěžovatel uvedl v kasační stížnosti, považuje Nejvyšší správní soud z celkového hlediska za nedůvodné a uvážil o nich takto:

Stěžovatel již v žalobě namítal, že byla porušena jeho práva dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní, a v kasační stížnosti uvádí, že danou námitku krajský soud posoudil

nesprávně. Dle předmětného ustanovení přitom platilo, že daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. stěžovatelem uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2007, č. j. 2 Afs 194/2006 - 52, publikovaný pod č. 1886/2009 Sb. NSS) je nesporné, že za naplnění dispozice citovaného ustanovení má daňový subjekt ve vztahu k pracovníkům správce daně právo klást otázky při ústním jednání a místním šetření nejen svědkům a znalcům, ale i osobám přezvědným. Klíčové ovšem je pro posouzení dané námitky stěžovatele to, zda bylo možné „srovnatelný daňový subjekt", jehož výpověď je zachycena v protokolu správce daně ze dne 1. 9. 2009, č. j. 67501/09/3709318020204, považovat za svědka, znalce či osobu přezvědnou.

Z formálního hlediska je možné vzít v potaz, že správce daně se stěžovatelem sepsal již dne 3. 11. 2006 pod č. j. 92144/06/370931/0144 protokol o ústním jednání, při kterém se stěžovatelem projednal zprávu o daňové kontrole, a tedy i její výsledky, přičemž stěžovatele jednoznačně upozornil na to, že v důsledku nemožnosti stanovit daň dokazováním bude daňová povinnost stanovena s použitím pomůcek, které má správce daně k dispozici, nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem (stěžovatelem). Ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, např. rozsudku ze dne 29. 9. 2005, č. j. 1 Aps 3/2004 – 60, www.nssoud.cz, či ze dne 20. 10. 2005, č. j. 7 Afs 101/2004 – 128, www.nssoud.cz, tak byla daňová kontrola formálně ukončena.

Za daných podmínek je tedy lichá námitka stěžovatele ohledně *„neřešitelné situace"*, k níž by došlo, pokud by byl akceptován názor původního žalovaného. K takové situaci by dle stěžovatele došlo za podmínky, že by do ukončení daňové kontroly nebylo zcela jasné, zda bude daň stanovena náhradním způsobem. Daňové orgány by si dle stěžovatele musely před zahájením daňové kontroly nebo v jejím průběhu zodpovědět předběžnou otázku, zda stanoví daňovou povinnost náhradním způsobem, a poté zkoumat, zda je možné k účasti na jednání se „srovnatelným daňovým subjektem" přizvat i daňový subjekt, a to s ohledem na zachování mlčenlivosti dle § 24 zákona o správě daní. Jak ale vyplývá z již uvedeného, k takové situaci v nynějším případě nedošlo. Protokol správce daně ze dne 1. 9. 2009, č. j. 67501/09/3709318020204, byl pořizován až poté, co správce daně v rámci projednání zprávy o daňové kontrole se stěžovatelem zřetelně deklaroval nemožnost stanovit daň dokazováním a nutnost stanovit ji podle pomůcek. Nejasnosti, „předběžné otázky" apod., o kterých spekuloval stěžovatel, se tak v projednávané věci vůbec neobjevily. S danou námitkou stěžovatele se z jiného úhlu pohledu ostatně krajský soud řádně vypořádal.

Stěžovatel přitom neměl právo účastnit se ústního jednání se „srovnatelným daňovým subjektem" dne 1. 9. 2009 z toho důvodu, že se v případě tohoto subjektu nejednalo o znalce, svědka, ani o osobu přezvědnou. Mezi stranami je nesporné, že se v případě daného subjektu nejednalo o znalce. Jak již uvedl krajský soud, nemohlo se jednat ani o svědka nebo osobu přezvědnou, neboť svědek a osoba přezvědná dle § 8 odst. 1 zákona o správě daní měli vypovídat o důležitých okolnostech v daňovém řízení týkajících se jiných osob; nepřipadalo v úvahu ani to, že by se jednalo o *„skrytý výslech svědka nebo osoby přezvědné"*, neboť „srovnatelný daňový subjekt" nevypovídal o okolnostech týkajících se jiné osoby, nýbrž o okolnostech týkajících se jeho samotného. Co se týká

institutu osoby přezvědné, konkretizoval ve vztahu k ní zákon o správě daní v § 8 odst. 5, že *„jako osoba přezvědná může být k výpovědi vyzván každý, kdo má znalosti o povšechných poměrech určitého daňového subjektu nebo celé skupiny daňových subjektů nebo oboru činnosti či majetkového vlastnictví, které jsou předmětem zdanění“*. Ani v tomto směru se v případě „srovnatelného daňového subjektu“ nemohlo jednat o osobu přezvědnou, neboť tento subjekt opět nevypovídal o jiném daňovém subjektu či celé skupině daňových subjektů a ve věci se nevyjadřoval ani k oboru činnosti nebo majetkového vlastnictví, které jsou předmětem zdanění, nýbrž jen ke svým vlastním příjmům a výdajům. (Příslušná, správcem daně položená, otázka zněla: *„Byl byste schopen určit, jaké výdaje přibližně připadají na 100 000 Kč Vašich vydělaných provizí?“*)

Z uvedených důvodů proto na věc nedopadá judikatura, jejíchž závěrů se stěžovatel dovolával (to ostatně již konstatoval krajský soud). Nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, se týkal situace, kdy byl vyslýchán svědek; Ústavní soud zde v souladu se zákonem o správě daní hovořil o svědkovi jako o někom, kdo je dotazován na důležité okolnosti v daňovém řízení, které se týkají jiných osob. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, se opět týkal výpovědi svědka, a nadto při stanovení daně dokazováním. Obdobně se i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2007, č. j. 2 Afs 194/2006 – 52, publikovaný pod č. 1886/2009 Sb. NSS, dle něhož má daňový subjekt právo klást otázky při ústním jednání a místním šetření rovněž osobám přezvědným, týkal situace, kdy na základě daňové kontroly byla daňová povinnost stanovena dokazováním (tedy nikoli dle pomůcek); osoba přezvědná v tomto řízení vedeném pod sp. zn. 2 Afs 194/2006, na rozdíl od nyní projednávané věci, vypovídala v pozici jakéhosi „znalce“ *ad hoc* o obchodních zvyklostech v odvětví, a z tohoto hlediska také posuzovala předloženou smlouvu.

V tomto kontextu je klíčové, že daň nebyla stanovena dokazováním, ale podle pomůcek, přičemž mezi stranami rovněž není sporné, že daňovou povinnost nebylo možné dokazováním stanovit. Výčet pomůcek uvedených v § 31 odst. 6 zákona o správě daní byl pouze příkladmý a jako pomůcka pro stanovení daně mohla být užita i zjištění získaná v řízení se srovnatelným daňovým subjektem jeho ústním vysvětlením, popř. poznatky o daňové povinnosti „obdobného“ subjektu podnikajícího za obdobných podmínek.

Jak již bylo uvedeno, správce daně dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní byl oprávněn si obstarat pomůcky i bez součinnosti s daňovým subjektem, přičemž např. podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, www.nssoud.cz, je stanovení daně podle pomůcek náhradním způsobem stanovení daně v případě, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení, jež byla vyjádřena v § 2 odst. 9 zákona o správě daní a která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně. I z tohoto hlediska jsou námitky stěžovatele, pokud se domáhal osobní účasti při jednání správce daně se „srovnatelným daňovým subjektem“, nedůvodné.

Z uvedeného vyplývá, že v rámci přezkumu daňové povinnosti stanovené podle pomůcek je nutno vycházet z toho, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem, tedy podle pomůcek. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt proto pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 – 126, publikovaný pod č. 1356/2007 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55, publikovaný pod č. 1472/2008 Sb. NSS).

Jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103, www.nssoud.cz, měla by být „dostatečná spolehlivost“ stanovení daně chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, tedy že daň stanovená pomocí pomůcek se pokud možno co nejvíce přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici „dostatečné spolehlivosti“ přitom není možné s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu. V citovaném rozsudku ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103, zdejší soud rovněž uvedl, že jakkoli je obtížné vymezit „dostatečně spolehlivé“ stanovení daně, platí, že tato dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti; je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovenou daňovou povinnost za zcela nepřiměřenou a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Je to tedy daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti.

Je také třeba připomenout, že dle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, *„odvolací orgán a následně ani správní soudy tedy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat. Jestliže by však k takovému pochybení správce daně došlo, nebylo by takové rozhodnutí možno považovat za rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek a ustanovení § 50 odst. 5* [zákona o správě daní] *by tudíž přezkumu takového rozhodnutí správce daně nebránilo.“* Kritéria pro řádné určení „srovnatelného daňového subjektu“ při stanovení daňové povinnosti dle pomůcek pak Nejvyšší správní soud vymezil např. v rozsudku ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 – 75, www.nssoud.cz.

Opodstatněné námitky ve smyslu citované judikatury však stěžovatel neuvedl ani v řízení před krajským soudem, ani v kasační stížnosti. V tomto ohledu namítal jen to, že měl být účasten jednání dne 1. 9. 2009 (toto právo mu však, jak již bylo uvedeno, nesvědčilo), aby mohl napomoci odstranit dílčí nejasnosti stanovení daňově povinnosti dle pomůcek, spočívající v odlišných vlastnostech porovnávaného daňového subjektu. Stěžovatel ovšem zjevně zaměňuje dva různé subjekty, z jejichž údajů původní žalovaný vycházel. Pokud totiž stěžovatel v žalobě i kasační stížnosti tvrdil, že správce daně *„ve svém úřadním záznamu na straně 3. přímo identifikuje porovnávaný subjekt“*, přičemž *„je známo, že tento daňový subjekt provozoval podnikatelkou činnost za účasti jiných osob a to formou společné reklamy a následně získané provize byly rozdělovány žalobci neznámým klíčem“*, je

zřejmé, že se stěžovatel snaží vzbudit dojem, že osoba (pan A. G.) jmenovaná v úředním záznamu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 8525/09-1302-803062, který ovšem vyhotovil původní žalovaný, je táž osoba, o jejíž výpovědi byl sepsán úřední záznam ze dne 1. 9. 2009, č. j. 67501/09/370931802024. Tak tomu ale není, neboť pan G. byl daňovým subjektem, od něhož získal původní žalovaný informaci, kterou použil pro doplnění výpočtu průměrné provize stěžovatele, zatímco osoba, s níž byl sepsán úřední záznam ze dne 1. 9. 2009, vypovídala, že na provizi ve výši 100 000 Kč u ní připadají výdaje ve výši cca 40 000 Kč, na základě čehož původní žalovaný stanovil poměrový koeficient ve výši 0,4 pro zvýšení nároku stěžovatele na odpočet DPH; tento údaj byl tedy navíc použit jako pomůcka ve prospěch stěžovatele.

Daná skutečnost, že se nejedná o jednu, nýbrž o dvě různé osoby, musela být ostatně stěžovateli známa, což plyne z jeho jinak nepřípustných námitek týkajících se tvrzené nemožnosti stanovit daňovou povinnost u daně z přidané hodnoty v případě výstupů prostřednictvím neplátce daně z přidané hodnoty a u vstupů dle plátce této daně. Z obdobných příčin nebyla důvodná ani stížní námitka, dle níž správní orgány porušily povinnost zachovávat mlčenlivost dle § 24 zákona o správě daní, na kterou se jinak odvolávaly, když stěžovateli neumožnily účastnit se jednání se „srovnatelným daňovým subjektem“ dne 1. 9. 2009. V úředním záznamu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 8525/09–1302-803062, byl identifikován pouze pan A. G., a to z důvodů, které původní žalovaný uvedl ve vyjádření k podané žalobě; identifikovat pana G. bylo dle původního žalovaného možné, neboť údaj od něj získaný o výši zprostředkovatelské provize byl výrazně méně citlivou informací, než informace o poměrovém koeficientu 0,4 pro zvýšení nároku na odpočet DPH (údaj získaný od „srovnatelného daňového subjektu“ při jednání se správcem daně ze dne 1. 9. 2009). Otázkou povinnosti mlčenlivosti dle § 24 zákona o správě daní se přitom krajský soud zabýval a zdejší soud s jeho hodnocením, jak bylo uvedeno v rekapitulační části tohoto rozhodnutí, souhlasí.

Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí se závěry krajského soudu, v jejichž rámci krajský soud zdůraznil, že daňová povinnost byla v posuzovaném případě stanovena podle pomůcek, a nikoli dokazováním. Pomůcku představovala i výpověď „srovnatelného daňového subjektu“ ze dne 1. 9. 2009, resp. zjištění převzatá z předmětného ústního jednání. Nelze proto přisvědčit stížním námitkám, dle nichž „srovnatelný daňový subjekt“ stíhalo důkazní břemeno, popř. že v této souvislosti nesl důkazní břemeno původní žalovaný; stěžovatel se takto formulovanými námitkami snaží setřít rozdíl mezi stanovením daně dokazováním a stanovením daně podle pomůcek. Stěžovatel tak svými námitkami uplatněnými v daňovém řízení i v řízeních před správními soudy, ve smyslu citované judikatury zdejšího soudu, nezpochybnil, že použitá pomůcka (navíc v jeho prospěch) byla dostatečně racionální a přiměřená jeho poměrům. Ze správního spisu přitom plyne, že stěžovatel měl možnost se k použité pomůcce vyjádřit, když jeho právnímu zástupci bylo dne 23. 11. 2009 umožněno nahlédnout do spisu správce daně a při té příležitosti správce daně pro právního zástupce stěžovatele pořídil kopie protokolu ze dne 1. 9. 2009, č. j. 67501/09/370931802024 (identifikační údaje byly i s ohledem na § 23 odst. 2 zákona o správě daní začerněny) – viz protokol o ústním jednání ze dne 23. 11. 2009, č. j. 83453/09/370931802024. Na žádost poskytl správce daně stěžovateli rovněž součinnost a přípisem ze dne 11. 11. 2009, č. j. 81249/09/370931802024, stěžovatele informoval o ústním jednání ze dne 1. 9. 2009 a zodpověděl mu dotazy týkající se tohoto

jednání a „srovnatelného daňového subjektu“. Stěžovatel tedy měl dostatečný prostor pro přednesení příslušných námitek.

S ohledem na konkrétní okolnosti věci a požadavky, které ve smyslu vlastností „srovnatelného“ daňového subjektu vyjádřil původní žalovaný vůči správci daně v žádosti o zajištění příslušné pomůcky v přípisu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 7101/09 - 1302-803062, Nejvyšší správní soud považuje použitou pomůcku za dostatečně racionální a přiměřenou poměrům stěžovatele. Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí s názorem krajského soudu, že k závěru o „poměrovém koeficientu 0,4“ pro zvýšení nároku na odpočet DPH, byla použitá pomůcka dostačující a nelze přisvědčit námitkám stěžovatele, že původní žalovaný nepředložil podklady prokazující danou skutečnost.

Je sice možné souhlasit s námitkou stěžovatele, že z použité pomůcky jednoznačně nevyplývá, ke kterému zdaňovacímu období se výpověď srovnatelného daňového subjektu vztahovala; tato námitka však sama o sobě není s to zpochybnit celkovou racionalitu dané pomůcky. „Srovnatelný daňový subjekt“ také uvedl, že *„v případě opravdu úspěšného obchodního roku se dá říci, že výdaje mohou činit cca 40 000 Kč“* na 100 000 Kč vydělaných provizí. Vyjádření tohoto daňového subjektu nepovažuje zdejší soud za neurčité, jak namítá stěžovatel. Pouze na okraj lze poznamenat, že stěžovatel, v souvislosti s další svou námitkou, nijak nedoložil, že by se u něj v roce 2004 nejednalo o „úspěšný rok“ a že by právě z toho důvodu v tomto roce ukončil podnikatelskou činnost; ze správního spisu naopak vyplývá, že daňovými orgány předpokládaná celková hodnota nemovitostí, jejichž prodej stěžovatel v roce 2004 zprostředkoval, byla 13 436 650 Kč a ke zrušení povolení provozovat živnostenskou činnost došlo rozhodnutím Magistrátu města Havířova ze dne 24. 5. 2005, sp. zn. E/ŽÚ/R33/05/1445/Šv, a to proto, že stěžovatel nesplňoval podmínku pro provozování živnosti (bezúhonnost) na základě pravomocného odsouzení pro trestný čin spáchaný úmyslně, jehož skutková podstata souvisela s podnikáním.

Nejvyšší správní soud naopak přisvědčuje stěžovateli, že se krajský soud formálně nesprávně vypořádal s námitkou porušení zásady legitimního očekávání. Jak zdejší soud ověřil ze správního spisu, krajský soud v důsledku formálního pochybení nesprávně posuzoval rozhodnutí původního žalovaného ze dne 4. 12. 2009, č. j. 865/08 – 1302 - 803062, v souvislosti s rozhodnutím ze dne 7. 12. 2009, č. j. 4613/09 – 1302 - 803062. V souladu s námitkami stěžovatele však měl posuzovat rozhodnutí původního žalovaného ze dne 4. 12. 2009, č. j. 637/08 – 1302 - 803062, v souvislosti s rozhodnutím ze dne 4. 12. 2009, č. j. 865/08 - 1302 - 803062.

Z materiálního hlediska však k porušení legitimního očekávání stěžovatele nedošlo. Žalobou napadeným rozhodnutím původního žalovaného ze dne 4. 12. 2009, č. j. 865/08 - 1302 - 803062, bylo změněno rozhodnutí správce daně a dodatečně vyměřena daňová povinnost za jednotlivá zdaňovací období roku 2004. Rozhodnutím ze dne 4. 12. 2009, č. j. 637/08 – 1302 - 803062, původní žalovaný rozhodnutí správce daně o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období října až prosince 2003 zrušil, neboť, jak stručně uvedl v odůvodnění, přihlédl k námitkám uvedeným v odvolání. Toto odůvodnění je skutečně velmi stručné, avšak v souladu s § 50 odst. 7 zákona o správě daní, dle něhož *„rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu“*; původní žalovaný

přitom odvolání stěžovatele (co do výsledku) v plném rozsahu vyhověl. Původní žalovaný však postupoval v souladu s judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, které se stěžovatel v žalobě a v kasační stížnosti dovolával, tedy s principem právní jistoty a respektování ustálené správní praxe. Jak totiž vysvětlil původní žalovaný ve vyjádření k žalobě, postupoval i v případě zdaňovacích období října až prosince 2003 naprosto shodným způsobem při stanovení daně podle pomůcek, jako v případě předmětných zdaňovacích období roku 2004, ovšem na rozdíl od zdaňovacích období roku 2004 nebyla po takto provedeném výpočtu zjištěna daňová povinnost vyšší, než jakou stěžovatel uvedl v daňových přiznáních. Rozdílný výsledek obou řízení byl přitom dán především přeřazením poskytnuté služby ze snížené sazby DPH (v roce 2003 činila 5 %) do sazby základní (22 %, potažmo 19 % v roce 2004), což ovlivnilo daňovou povinnost stanovenou na základě týchž pomůcek. Pokud stěžovatel tato tvrzení původního žalovaného v kasační stížnosti zpochybňuje s tím, že je nelze z odůvodnění rozhodnutí týkajícího se zdaňovacích období roku 2003 seznat, je možné odkázat na přípis původního žalovaného správci daně ze dne 4. 12. 2009, č. j. 865/08 – 1302 - 803062, který je součástí správního spisu a který uvedenému vysvětlení původního žalovaného plně odpovídá. V souvislosti s rozhodnutím týkajícím se zdaňovacích období roku 2003 v něm totiž původní žalovaný uvádí, že *„s ohledem na nezbytnost vytvoření nové koncepce pomůcek (z důvodu nemožnosti využití peněžního deníku) nebylo v roce 2003 prokázáno krácení daňové povinnosti na DPH“*.

I přes konstatované dílčí nedostatky rozhodnutí krajského soudu dospěl zdejší soud k závěru, že důvody napadeného rozhodnutí v podstatné míře obstojí (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Byť tedy Nejvyšší správní soud korigoval některé dílčí závěry krajského soudu, dospěl ze všech uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost jako celek není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu soudního spisu však plyne, že jemu ani jeho právnímu předchůdci v tomto řízení žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 18. dubna 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu