



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **A. G.**, zastoupeného JUDr. Tomášem Kociánem, advokátem, se sídlem Jetelová 2, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20. 12. 2012, č. j. 9601/12-1100-401062 a č. j. 9602/12-1100-401062, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 5. 2014, č. j. 57 Af 17/2013 - 61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Na základě provedené daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 (zahájené 6. 12. 2010) a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 (zahájené 8. 4. 2011) doměřil Finanční úřad v Klatovech (dále jen „správce daně“) žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 9. 2. 2012, č. j. 19131/12/133911401027 a č. j. 19137/12/133911401027 (dále také jen „dodatečné platební výměry“), daň z příjmů fyzických osob za tato zdaňovací období a sdělil výši penále. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce v průběhu daňové kontroly neprokázal, na opravy jakého hmotného majetku, v jaké výši a jakým způsobem byly čerpány rezervy tvořené v letech 2005 až 2007 v celkové výši 3.600.000 Kč, a rovněž neprokázal, v jakém

zdaňovacím období při výpočtu výše rezervy předpokládal zahájení opravy hmotného majetku. Tvorba rezerv a jejich výše byla žalobcem vykázána v jednotlivých daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za roky 2005 až 2007. Správce daně v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bodu 7. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“) zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji za zdaňovací období let 2008 a 2009 o jím stanovenou část rezerv, které měl žalobce dle závěru správce daně zrušit.

[2] K odvolání žalobce změnilo Finanční ředitelství v Plzni [jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 na Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“)] dodatečné platební výměry napadenými rozhodnutími ze dne 20. 12. 2012, č. j. 9601/12-1100-401062 a č. j. 9602/12-1100-401062, tak, že se text „podle § 147 a § 143“ nahrazuje textem „podle § 147, § 143 a § 98“, neboť dospělo k závěru, že způsob stanovení daně z příjmů fyzických osob a zvýšení základu daně z důvodu zrušení rezerv, jak to učinil správce daně, nelze považovat za stanovení daně dokazováním, nýbrž za použití pomůcek. V ostatním zůstaly oba dodatečné platební výměry nezměněny.

II. Odůvodnění napadeného rozsudku

[3] Obě rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který (po spojení věcí ke společnému projednání a rozhodnutí) žaloby zamítl v záhlaví označeným rozsudkem. Jako klíčovou otázku označil krajský soud „posouzení problematiky dodatečného doměření daně z příjmů fyzických osob za použití pomůcek, a to především doměřování částek rezerv na opravu hmotného majetku“. Poukázal přitom na ustanovení § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), dle kterého, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem, pokud daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. Zdůraznil premisu, že daňový subjekt je povinen daň sám přiznat (břemeno tvrzení) a má zároveň důkazní břemeno. Neunese-li ho, a daň proto nelze stanovit dokazováním, stanoví se způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek, přičemž poukázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, nebo rozsudek ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz). V projednávané věci krajský soud nedospěl k závěru, že by žalovaný při doměřování částky rezerv na opravu hmotného majetku postupoval v rozporu se zákonem a že by se dopustil namítaného nepřipustně extenzivního výkladu zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o rezervách“) a zákona o daních z příjmů, když na základě použité pomůcky zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji žalobce za zdaňovací období roku 2008 o stanovenou částku rezerv ve výši 1.600.000 Kč; a za zdaňovací období roku 2009 o částku rezerv ve výši 2.000.000 Kč. Za situace, kdy veškeré reakce žalobce se opakovaně omezovaly toliko na sdělení, že k prokázání požadovaných skutečností již uvedl a doložil veškeré důkazní prostředky a že daňovou evidenci ke skutečnostem požadovaným správcem daně, resp. žalovaným, již nemá k dispozici, „nelze žalovanému vytýkat, že ze spisu není patrné, zda se v předchozích zdaňovacích obdobích jednalo o tvorbu

pokračování

rezerv na jednu, dvě či více majetkových položek, zda byly rezervy tvořeny na hmotný, nehmotný, movitý či nemovitý majetek a po jak dlouhou dobu. Byl to žalobce, kdo v tomto ohledu finančním orgánům obou stupňů vůbec žádné údaje neposkytl“. Krajský soud označil za nesporné, že žalobce v letech bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období roku 2008 a 2009 tvořil rezervy, a tedy i čerpal daňovou výhodu spočívající v zahrnování konkrétní výše tvořených rezerv do daňově uznatelných výdajů v příslušných zdaňovacích obdobích, v nichž k tvorbě rezervy docházelo. Byl proto povinen prokázat, jak s vytvořenými rezervami v následujících zdaňovacích obdobích naložil, kdy byla naplánována oprava majetku, na který byly rezervy tvořeny, kdy a na opravu jakého konkrétního majetku byly rezervy čerpány, a pokud čerpány nebyly (nebo nebyly vyčerpány zcela), kdy a v jaké výši byly rozpuštěny. Dle krajského soudu žalovaný nepochybil, když v důsledku absence „relevantních tvrzení žalobce podpořených konkrétními důkazy přistoupil ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, při jejichž konstrukci vycházel z údajů obsažených v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005, 2006 a 2007“. S odkazem na ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách uzavřel, že správní orgány obou stupňů opět zcela logicky určily zvýšení rozdílu mezi příjmy a výdaji o částku 1.600.000 Kč v roce 2008 a o částku 2.000.000 Kč v roce 2009, tedy o částku vytvořených rezerv, které měly být vyčerpány či zrušeny, když žalobce neprokázal, jak s nimi bylo naloženo. Ve smyslu § 4 odst. 4 zákona o rezervách, pokud žalobce vykázal v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 stav rezerv na konci zdaňovacího období ve výši 3.600.000 Kč, bylo jeho povinností tutéž částku vykázat jako stav rezerv, tj. jejich počáteční zůstatek, na začátku zdaňovacího období roku 2008. V daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2008 a následně ani za rok 2009 však žalobce již vůbec žádné rezervy nevykázal a dále v důsledku neunesení důkazního břemene žalobcem nebylo možno ověřit, jak s rezervami tvořenými v předchozích letech naložil, zda byly čerpány, vyčerpány nebo zrušeny. Podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 7. zákona o daních z příjmů platí, že o částku zrušené rezervy (jejíž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní předpis, tj. zákon o rezervách) se zvýší výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, ze kterého se vychází pro zjištění základu daně. Na základě shora uvedeného vyslovil, že „způsob tvorby rezerv v předchozích letech, jejich následné čerpání, případně jejich zrušení v dalších letech, mělo a má bezprostřední vliv na stanovení základu daně a určení výše daně z příjmů fyzických osob nejen v těch letech, ve kterých byly tyto rezervy tvořeny, ale zcela nepochybně také v letech následujících po letech tvorby rezerv, jako tomu bylo v daném případě, tj. v letech, v nichž mají být dříve vytvořené rezervy čerpány, případně zrušeny“.

[4] K námitkám žalobce, který se domnívá, že výzvy činěné správními orgány v průběhu řízení měly být formulovány jinak, uvedl, že hodnotí žalobcem vznesené požadavky na formulaci výzev jako přílišný formalismus, neboť z obsahu výzvy žalovaného ze dne 25. 9. 2012 bylo možno bez jakýchkoli pochybností dovodit, co je jejím smyslem a cílem. Stejně tak nepřisvědčil žalobci, že se správce daně a následně i žalovaný dopustili pochybení, když podle žalobce jej vyzývali k prokázání skutečností a doložení důkazů vztahujících se k jiným zdaňovacím obdobím (2005 až 2007), které věcně a časově nesouvisejí s kontrolovanými zdaňovacími obdobími, neboť v daňových přiznáních za roky 2008 a 2009 žalobce o rezervách nic neuváděl, a tedy podle žalobce nebylo k čemu jej vyzývat.

[5] K tvrzení žalobce, že správní orgány nevyužily žádné prostředky, které by bylo možné považovat za pomůcky, konstatoval, že žalovaný konstruoval pomůcku na základě tvorby rezerv a jejich výše vykázaných žalobcem v podaných daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2005 až 2007. *„Předmětná daňová přiznání představovala ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu důkazní prostředky, které nebyly žalovaným v průběhu řízení zpochybněny.“* Ohledně tvrzeného nedostatečného přezkoumání přiměřenosti pomůcek použitých prvoinstančním správcem daně krajský soud vyslovil, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno podle judikatury Nejvyššího správního soudu posuzovat značně restriktivně, neboť k takovému způsobu vyměření daně se přistoupí jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Správce daně obstarává pomůcky na základě své volné úvahy, i bez součinnosti s daňovým subjektem, kterému nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“ a může polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156). Jelikož se v daném případě žalobce omezil toliko na obecná, nekonkrétní a ničím nepodložená tvrzení, že zvolené pomůcky nebyly přiměřené a že se žalovaný nezabýval jinými způsoby možného stanovení daně, neshledal je krajský soud důvodnými. Obdobně vypořádal krajský soud také námitku, že správce daně a žalovaný nedostali své povinnosti dle § 98 odst. 2 daňového řádu a nepřihlédli také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Žalobce opět neuvedl nic bližšího, přičemž krajský soud zjistil, že ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím roku 2008 a 2009 bylo přihlédnuto ke všem výhodám, které v případě žalobce připadaly do úvahy, a to k nezdanitelným částem základu daně i slevám na dani žalobcem uplatněným.

[6] Ohledně použití odkazu na úřední záznam ze dne 19. 11. 2012 k vysvětlení, proč žalovaný použil pro stanovení daně právě ty pomůcky, které použil, neshledal krajský soud odůvodnění žalovaného nedostatečným. *„Za situace, kdy žalobci byl obsah uvedeného úředního záznamu znám a žalobce s ním již v průběhu odvolacího řízení polemizoval, proto krajský soud nedospěl k závěru, že by odkaz na jeho obsah (nadto řádně specifikovaný dnem jeho vydání a číslem jednací) způsoboval nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí.“* Žalovaný navíc uvedl, že žalobce v odvolání nijak nespecifikoval, proč považuje pomůcky použité správním orgánem za nevhodné a zhojil také žalobcem namítanou nejednoznačnost dodatečných platebních výměrů, jakož i jeho případnou nejistotu, pokud jde o způsob stanovení daně. Žalovaný postavil najisto, že se v daném případě jednalo o stanovení daně podle pomůcek, přičemž žalobce se mohl bránit proti vydaným rozhodnutím žalovaného žalobou ve správním soudnictví.

[7] K namítané nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí žalovaného krajský soud uvedl, že rozhodnutí umožňují jejich řádný soudní přezkum včetně ověření skutečnosti, zda ze strany žalovaného nedošlo ke svévolnému rozhodování. V daném případě jsou z napadených rozhodnutí patrné závěry, které žalovaný zaujal a jakými úvahami se při hodnocení zjištěných skutečností řídil. Žalobce s nimi ostatně dostatečně podrobně v žalobách polemizoval.

pokračování

[8] Krajský soud neshledal ani porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení stanovením daně podle pomůcek až v odvolacím řízení. Vycházel přitom z rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, ze kterého vyplývá, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně musí být odstraněny v odvolacím řízení, a to buď autoremedurou prvoinstančního správce daně, nebo odvolacím orgánem postupem dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, čemuž v současné době odpovídá právní úprava obsažená v § 114 až § 116 daňového řádu. Vyslovené se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek, přičemž přípustná je v odvolacím řízení i změna způsobu stanovení daně. Změna způsobu stanovení daně musí být možná i v řízení odvolacím, neboť procesní daňové předpisy neznají možnost zrušení vydaného platebního výměru a vrácení věci k dalšímu řízení správci daně. S ohledem na uvedené neshledal postup žalovaného, který přistoupil k doplnění a výslovnému označení dosud ne zcela zřejmého způsobu stanovení daně jako stanovení daně podle pomůcek, čemuž v souladu s ustanovením § 98 odst. 1, větou poslední daňového řádu přizpůsobil i výroky obou napadených rozhodnutí.

[9] Nepřisvědčil námitce nepřípustné kombinace stanovení daně z příjmů dokazováním (částka odpisů) a podle pomůcek (rezervy). *„Pokud daňové orgány dojdou v průběhu řízení k závěru, že v daném případě nebude možno stanovit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky získané daňovými orgány v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (k tomu srovnej shodně již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, publikovaný pod č. 675/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dostupný na www.nssoud.cz)“*. Využití poskytnutých důkazních prostředků jako pomůcek předpokládá i ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu, konkrétně písm. a). Postup žalovaného proto soud shledal logickým a nevykazujícím znaky libovůle, kdy své úvahy přesvědčivě popsal a vysvětlil především v úředním záznamu ze dne 19. 11. 2012.

[10] K procesním námitkám žalobce se vyjádřil následovně. V kontextu vývoje judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu nelze v daném případě považovat zahájení daňové kontroly správcem daně za nezákonné, když neseznámil žalobce s podezřením a s konkrétními důvody provádění daňové kontroly. Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (který měl být dle žalobce v daném případě aplikován) je již překonaný stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, Pl. ÚS-st 33/11, jehož použití nebrání ani skutečnost, že bylo vydáno až poté, co v nyní posuzovaném případě byla daňová kontrola zahájena. Závěry v něm obsažené lze vztáhnout i na projednávanou věc, *„neboť se jedná o stanovisko, jehož cílem a smyslem bylo sjednotit rozhodovací praxi soudů a potažmo i správních orgánů, pokud jde o v něm řešenou otázku“*. Krajský soud se obsáhle vyjádřil také k institutu daňové kontroly, kdy mimo jiné také vyslovil, že *„podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (viz rovněž již rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 2/2009 - 52 ze dne 3. 12. 2009, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS). Daňová kontrola je tedy institutem s preventivním významem, je*

nedílnou součástí správy daní, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši“.

[11] Žalobce se dále domníval, že správce daně pochybil, neboť měl postupovat v souladu s ustanoveními § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009, což neučinil. Krajský soud k tomu vyložil, že dle § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu, dle kterého může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného tvrzení a stanovit náhradní lhůtu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Krajský soud je názoru, že se „vydání předmětné výzvy děje v rovině správního uvážení správce daně, což plyne z použité formulace „může“, a tedy záleží na úvaze správce daně odvíjející se od konkrétních okolností každého jednotlivého případu, zda k vydání takové výzvy přistoupí či nikoli. V daném případě jsou pak podstatná již výše popsání zjištění krajského soudu, že žalobce v průběhu daňového řízení nikterak věcně nereagoval na jakékoli výzvy správce daně ani žalovaného, aby prokázal, na opravy jakého hmotného majetku, v jaké výši a jakým způsobem čerpal rezervy, které tvořil v letech 2005 až 2007 v celkové výši 3.600.000 Kč“. Za takové situace nebylo žalobce k čemu vyzývat. Učinění výzvy by bylo ze strany správce daně pouze formálním úkonem, který by nemohl ovlivnit výsledek a konečné závěry správce daně. I pokud by tedy krajský soud nevydání výzvy hodnotil jako pochybení, nemohlo by mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí.

[12] Stejně tak posoudil krajský soud námitku žalobce, že správce daně jednal v průběhu daňové kontroly s nezmocněným zástupcem, fyzickou osobou - Mgr. Ing. Jiřím Medunou, ačkoli žalobce byl v průběhu řízení zastupován daňovým poradcem, právnickou osobou - obchodní korporací Law&Finance s.r.o., pro kterou byla u správce daně uložena generální plná moc. Krajský soud sice shledal, že správce daně pochybil a v jednotlivých protokolech nesprávně označoval jako zástupce žalobce Mgr. Ing. Jiřího Medunu, avšak tímto pochybením v označení zástupce žalobce nemohlo dojít k porušení mlčenlivosti a k jakémukoli zkrácení žalobce na jeho právech, neboť jmenovaný Mgr. Ing. Jiří Meduna je dle výpisu z obchodního rejstříku zároveň jednatelem obchodní korporace Law&Finance s.r.o., tj. osobou jednající jménem této obchodní korporace navenek, přičemž tuto funkci, může dle zápisu v obchodním rejstříku vykonávat samostatně. Nadto byly veškeré písemnosti adresované žalobci jako daňovému subjektu v průběhu daňového řízení po obdržení plné moci pro zplnomocněného daňového poradce, obchodní korporaci Law&Finance s.r.o., řádně zasílány do datové schránky této obchodní korporace. Lze tedy dovodit, že správce daně pokládal za zástupce žalobce uvedenou obchodní korporaci. Nesrovnalost ohledně osoby zástupce vyplývající z protokolu o místním šetření ze dne 3. 2. 2011, č. j. 12834/11/133931403531, krajský soud posoudil jako pochybení nemající vliv na zákonnost vydaných správních rozhodnutí, neboť místního šetření se vedle zástupce zúčastnil také sám žalobce, přičemž ani on, ani přítomný Mgr. Ing. Jiří Meduna, nevznesli vůči předmětnému protokolu žádné výhrady. Závěry místního šetření, jehož předmětem byla obhlídka provozoven žalobce včetně strojů a dobytka, se pak nijak nepromítly do výsledků daňové kontroly obsažených ve zprávě o daňové kontrole. V případě ostatních namítaných protokolů již krajský soud neshledal žádná pochybení.

pokračování

[13] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce závažného pochybení správce daně, kdy přestože kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a dále také roku 2009 byly vedeny odděleně a prvoinstanční správce daně a žalobce si v rámci těchto kontrol vzájemně vyměňovali písemnosti, následně dne 3. 11. 2011 správce daně vydal pod č. j. 136836/11/133930402727 toliko jedinou písemnost „Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění u provádění kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 3. čtvrtletí 2009“. Soud na základě skutečností vyplývajících ze spisu vyslovil, že žalobcem namítaná listina „*představuje finální seznámení daňového subjektu s učiněnými zjištěními za obě zdaňovací období, která jsou v předmětné písemnosti přehledně rozdělena. Totéž platí i ve vztahu ke zprávě o daňové kontrole (...)*“. Dikci § 88 daňového řádu dle krajského soudu nikterak neodporuje, pokud byla kontrolní zjištění ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím (zde roku 2008 a 2009) obsažena toliko v jediné písemnosti, přičemž je podstatné, „*zda žalobce byl s výsledky kontrolních zjištění seznámen tak, aby věděl, k jakým konkrétním zjištěním správce daně v rámci kontroly dospěl, a mohl tak na předložené výsledky reagovat, což se také v předmětné věci stalo*“. V souvislosti s tím nesouhlasil ani s obecným a ničím nepodloženým tvrzením žalobce, že v daném případě nebylo zřejmé, které důkazy jsou uloženy ve kterém spise.

III. Kasační stížnost a další podání účastníků řízení

[14] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený rozsudek krajského soudu, kterým byly jeho žaloby proti rozhodnutím žalovaného zamítnuty z výše nastíněných důvodů. Stěžovatel svou kasační stížnost opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a navrhuje zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil.

[15] Stěžovatel namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právních otázek krajským soudem, které člení do třech bodů: a) nesprávná interpretace a aplikace ustanovení § 87 a násl. daňového řádu; b) nesprávná interpretace a aplikace § 143 odst. 3 a 145 odst. 2 daňového řádu; c) nesprávná interpretace a aplikace ustanovení zákona o rezervách a souvisejících ustanovení zákona o daních z příjmů.

[16] K bodu ad a) stěžovatel tvrdí, že správce daně postupoval při zahájení daňové kontroly nezákonně, neboť ve výzvě k zahájení kontroly neuvedl odůvodnění jejího zahájení, a postupoval tak v rozporu s judikaturou Ústavního soudu platnou v té době, konkrétně s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Stěžovatel trvá na svém názoru, že v předmětné věci nelze argumentovat stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, Pl. ÚS-st 33/11, neboť v době zahájení daňové kontroly dosud nebylo vydáno.

[17] Ohledně bodu ad b) stěžovatel namítá, že za zdaňovací období roku 2009 měl správce daně při zahájení daňové kontroly postupovat dle § 143 odst. 3 a 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat stěžovatele k podání dodatečného daňového tvrzení k přiznání k dani z příjmu fyzických osob. Není možno argumentovat odkazem na předem

presumovaný a ničím nepodložený postup obrany stěžovatele s tím, že jeho námitka je dle krajského soudu přehnaným formalismem. Správce daně měl v daném případě povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a krajský soud pochybil, když postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu považuje za možnost, nikoliv povinnost správce daně. Toto ustanovení je dle stěžovatele třeba vykládat v kontextu zásady přiměřenosti zakotvené v § 5 odst. 3 daňového řádu. Slovo „může“ je tedy třeba v souladu s uvedenou zásadou vykládat jako „musí“.

[18] Co se týče bodu ad c), namítá stěžovatel příliš extenzivní výklad ustanovení zákona o rezervách a zákona o daních z příjmů a považuje za nesprávné závěry krajského soudu, který se s interpretací správních orgánů ztotožnil a nepovažuje ji za exces. Nepřiměřeně extenzivní výklad spatřuje stěžovatel především ve vztahu k době tvorby rezerv na opravu hmotného majetku a následného zrušení nevyčerpaných rezerv, přičemž důsledkem takového výkladu byla stěžovateli způsobena majetková újma nezákonně vydaným rozhodnutím.

[19] Další okruh námitek stěžovatele (rozdělený do 4 bodů) napadá rozsudek krajského soudu z důvodu nezákonnosti, neboť soud napadená správní rozhodnutí nezrušil, byť vady řízení před správními orgány dosáhly takové intenzity, že mohly mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Stěžovatel tvrdí, že 1) skutková podstata byla ve správním řízení nedostatečně zjištěna a 2) je v rozporu se spisem; rozhodnutí správního orgánu trpí nepřezkoumatelností 3) pro nedostatek důvodů, neboť pro zdaňovací období roku 2009 dochází k nepřípustné kumulaci způsobu stanovení daně, a nesrozumitelnost; a pro 4) nepřípustnou změnu způsobu stanovení daně v odvolacím řízení, čímž došlo k porušení zásady dvojinstančnosti.

[20] Zjištění skutkové podstaty ve správním řízení bylo dle stěžovatele nedostatečné a krajský soud tento postup akceptoval [ad 1)]. Správce daně stanovil daň dokazováním, byť podle něj stěžovatel ve vztahu k rezervám nic neprokázal, když nepředložil žádné relevantní důkazy. Ačkoliv byly výzvy správce daně shledány žalovaným i krajským soudem nepřesnými, námitky stěžovatele považuje krajský soud za přílišný formalismus. Tím ale nemůže být nepřesné označení toho, co měl prokázat, když následkem nesplnění jeho povinnosti je pro daňový subjekt doměření daně podle pomůcek jako restriktivní postup. Krajský soud neshledal nezákonné pochybení správních orgánů, které vydávaly výzvy k prokázání skutečností a doložení důkazů k jiným zdaňovacím obdobím. Považuje-li tedy takový postup za zákonný, neučinil tak na základě skutečně zjištěného stavu věci.

[21] K bodu ad 2) stěžovatel dále uvádí, že jak správní orgány, tak krajský soud na jedné straně tvrdí, že stěžovatel nepředložil žádné důkazy, jak bylo naloženo s vytvořenými rezervami, na druhé straně však následně tvrdí, že použití pomůcek vychází ze spisového materiálu. Nadto tvrzení krajského soudu, že čerpal daňovou výhodu spočívající v zahrnování konkrétní výše tvořených rezerv do daňově uznatelných výdajů v příslušných zdaňovacích obdobích, nemá oporu ve spise. Při doměření daně bylo vycházeno z jakési fikce, že v uplynulých letech byly tvořeny rezervy, které měly být čerpány v roce 2008, případně v roce 2009 jako nevyčerpané zrušeny. To ale nemá oporu v důkazech. Pouhá tato nepodložená úvaha potom sloužila pro doměření daně. S takovou fikcí se krajský soud ztotožnil jako s konstrukcí pomůcky dle způsobu tvorby rezerv.

pokračování

Krajský soud však neopodstatněně presumuje skutečnosti ohledně tvorby a čerpání rezerv a rozhodnutí nezrušil, byť vycházelo z nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[22] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí správních orgánů v nedostatečném odůvodnění, které toliko odkazuje na úřední záznam, aniž alespoň rekapituluje obsah tohoto záznamu [ad 3)]. Krajský soud nepřezkoumatelnost neshledal, neboť úřední záznam je součástí spisu, stěžovateli byl jeho obsah znám a reagoval na něj. Dále stěžovatel shledává nepřípustnou kumulaci způsobu stanovení daně jak dokazováním, tak podle pomůcek, a to ve vztahu ke zdaňovacímu období pro rok 2009. Tento postup je dle konstantní judikatury v rozporu se zákonem. Krajský soud však uvedl, že pro případ nemožnosti stanovit daň na základě dokazování lze stanovit daň podle pomůcek a využít k tomu poznatky získané v průběhu dokazování. Nereaguje však na námitku stěžovatele o nesprávném postupu žalovaného či správce daně. Krajský soud se ztotožnil s postupem žalovaného, který doměřil daň, aniž by došlo k zahájení nalézacího řízení, což je nezbytnou podmínkou doměření daně.

[23] V bodu ad 4) stěžovatel tvrdí, že závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007, o přípustnosti změny způsobu stanovení daně v odvolacím řízení, lze použít pouze v situaci, kdy je rozhodnutí správního orgánu prvního stupně srozumitelné alespoň co do postupu, kterým byla daň doměřena. V daném případě však bylo rozhodnutí správce daně natolik zmatečné, že nebylo možné posoudit, jakým postupem k doměření daně došlo. Dle § 114 odst. 4 daňového řádu má daňový subjekt možnost požadovat po odvolacím orgánu posouzení oprávněnosti a přiměřenosti doměření daně za použití pomůcek, přičemž toto právo bylo stěžovateli postupem žalovaného odňato.

[24] Konečně stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť je nedostatečně odůvodněn a nevypořádává se se všemi žalobními námitkami, konkrétně o porušení principu dvojinstančnosti daňového řízení a odepření práva daňového subjektu v řádném opravném prostředku požadovat přezkum rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, tedy přezkoumání podmínek stanovení daně za použití pomůcek odvolacím orgánem. Krajský soud dle stěžovatele neodůvodnil dostatečně závěr o nedůvodnosti námítky jednání správce daně s nezmocněným zástupcem. Soud popsal a shledal určitá pochybení, ale následně je označil za pouze formální a neusoudil, že se jednalo o jednání s nezmocněným zástupcem, aniž by uvedl konkrétní zákonná ustanovení. V důsledku právního názoru prezentovaného krajským soudem by byla irelevantní ustanovení rozlišující existenci fyzických a právnických osob, způsob jednání, odpovědnost za porušení právních předpisů apod. Závěrem stěžovatel shrnul, že kombinace mnoha drobných vad, které krajský soud posoudil odděleně a shledal pouze formálními, vedla k vydání zmatečných rozhodnutí.

[25] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve shrnul průběh řízení a závěry, které ve svých rozhodnutích učinil. Nesouhlasí s názorem stěžovatele na aplikaci relevantní judikatury Ústavního soudu na posuzovaný případ. Vyložil vývoj jak judikatury Ústavního soudu, i Nejvyššího správního soudu, od vydání nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, ze kterého měly dle stěžovatele správní orgány vycházet. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, o přípustnosti námatekové

kontroly, ve kterém Nejvyšší správní soud upozornil na odlišnosti kontroly u fyzické a právnické osoby, jakož i na skutečnost, že Ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla odmítnuta. Na základě uvedeného žalovaný shrnul, že Ústavní soud již netrval na sdělení pochybností správcem daně při zahájení daňové kontroly, ale vyžaduje sdělení důvodů. Stěžovatelem uváděný judikát byl tedy již v době vydání výzvy správce daně k zahájení daňové kontroly u stěžovatele překonán (ta navíc vyhovuje požadavku na uvedení důvodů, když správce daně konstatoval, že bude ověřováno tvrzení daňového subjektu a jiných rozhodných okolností pro správné zjištění a stanovení daně), přičemž stanovisko pléna, přijaté pod sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, je závěrečným aktem, kterým byl původní nález definitivně překonán, a byla připuštěna možnost namátkové kontroly.

[26] Ve vztahu k argumentaci o porušení povinnosti vyzvat ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu stěžovatele k dodatečnému daňovému tvrzení odkazuje žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013 – 31, který se touto problematikou zabývá a vyplývá z něj, že není porušením práva daňového subjektu, pokud jej správce daně nevyzve k podání dodatečného daňového tvrzení. V daném případě existovaly vedle předpokladu k doměření daně také pochybnosti, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly, proto není případný odkaz na ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu.

[27] K otázce tvorby rezerv zmiňuje žalovaný skutečnost, že stěžovatel vykázal na konci zdaňovacího období roku 2007 stav vytvořených rezerv ve výši 3.600.000 Kč. V daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období za rok 2008, ani za rok 2009, však již žádné rezervy nevykázal. Jak bylo s rezervami, tvořenými v letech 2005 – 2007, naloženo, se správci daně nepodařilo zjistit žádnou z dostupných metod. Závěr správce daně o vlivu tvorby rezerv na stanovení daně v následujících letech po jejich vytvoření neplyne z extenzivního výkladu, nýbrž ze zákonných ustanovení (§ 4 odst. 1 a § 7 zákona o rezervách). Rezerva je v podstatě fiktivní výdaj, jehož prokazatelnost musí být věrohodně doložena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 9 Afs 62/2008 – 56). Důkazní břemeno zde nese daňový subjekt.

[28] Namítá-li stěžovatel porušení zásady dvojinstančnosti, žalovaný odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2008, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, které podporuje stanovisko zaujaté také krajským soudem v napadeném rozsudku. Vady postupu a rozhodnutí správce daně byly v posuzovaném případě odstraněny v odvolacím řízení, přičemž zásada dvojinstančnosti znamená, že řízení a rozhodnutí před správním orgánem probíhá ve dvou stupních, tedy že prvostupňové rozhodnutí podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv že každý závěr musí být vždy prověřen vyšší instancí. Zároveň je v odvolacím řízení přípustná také změna způsobu stanovení daně.

[29] Žalovaný nepovažuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť se srozumitelně vypořádal se všemi žalobními body a v návaznosti na zjištěný skutkový stav vysvětluje, proč krajský soud nepovažuje žalobní tvrzení za důvodná. V souvislosti s tím žalovaný uvádí, že uvedení nesprávného zástupce stěžovatele v situaci, kdy bylo správně doručováno do datové schránky zastupující obchodní korporace, nemohlo způsobit nezákonnost úkonů prováděných v rámci daňové kontroly a zkrátit stěžovatele na jeho

pokračování

právech. Na podporu své argumentace poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs 136/2005 – 66, a ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007 – 40. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[30] Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel replikou. K otázce nutnosti formulace konkrétních pochybností správce daně při zahájení daňové kontroly tvrdí, že rozsudky Nejvyššího správního soudu a nálezy Ústavního soudu odkazovaný žalovaným, dle kterých stačí sdělení důvodů daňové kontroly, se vztahují k daňové kontrole prováděné u právnických osob, nikoliv osob fyzických. Sjednocení rozhodovací praxe přináší až zmiňované stanovisko pléna Ústavního soudu, které však bylo vydané až po zahájení daňové kontroly u stěžovatele.

[31] Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013 – 31, považuje stěžovatel za bezpředmětný, neboť se jednalo o věc s odlišným skutkovým stavem a rozsudek byl vydán až po podání žalob stěžovatelem. V dalším reaguje na argumentaci žalovaného tím, že setrvává na svém právním názoru a opakuje námitky obsažené již v kasační stížnosti, aniž by konkrétně polemizoval s vyjádřením žalovaného.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[32] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[33] Kasační stížnost žalobce **není** důvodná.

1) *Nepřezkoumatelnost rozsudku*

[34] Nejvyšší správní soud konstatuje, že předně je třeba přezkoumat napadené rozhodnutí z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a teprve pokud by soud neshledal nepřezkoumatelnost rozhodnutí či takové pochybení v postupu soudu, které by mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, může posuzovat ostatní námitky týkající se samotného vypořádání věci krajským soudem (vymezené důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.). Je-li totiž námitka směřující k uvedenému kasačnímu důvodu opodstatněná, je překážkou dalšího věcného přezkumu napadeného rozsudku z dalších stěžovatelem uplatněných kasačních důvodů.

[35] Nejvyšší správní soud neshledal v postupu krajského soudu žádné vady mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, ani jeho nepřezkoumatelnost, jak namítá stěžovatel v odst. [24] tohoto rozsudku. Ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. rozlišuje nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a v nedostatku důvodů. Nejvyšší

správní soud v tomto duchu zhodnotil napadený rozsudek a dospěl k závěru, že je přezkoumatelný. Odůvodnění přezkoumávaného rozsudku je zcela srozumitelné, jsou z něj jasně seznatelné úvahy, jimiž se soud řídil, a obsahuje vypořádání veškerých žalobních námitek. Nevykazuje tak žádné vady způsobující nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. července 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, veškerá citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), ani pro nesrozumitelnost (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. prosince 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[36] Stěžovatel namítal, že krajský soud se náležitě nevypořádal s žalobními námitkami. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nelze nedostatkem důvodů rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS.). Nejvyšší správní soud má za to, že žádnou z výše uvedených vad napadený rozsudek netrpí. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, z jakých konkrétních podkladů vycházel, jaká zjištění z nich dovodil a jakými úvahami se při hodnocení věci řídil. O tom, že napadený rozsudek je bez jakýchkoliv pochybností přezkoumatelný, svědčí ostatně i to, že s jeho závěry stěžovatel ve své kasační stížnosti bez problému polemizuje.

[37] Stěžovatel spatřoval nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku konkrétně v nedostatečném vypořádání námitek porušení dvojinstančnosti řízení a odepření práva daňového subjektu na přezkum podmínek stanovení daně za použití pomůcek, jakož i námitky jednání s nezmocněným zástupcem. Tomu však Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit. K otázce dvojinstančnosti řízení a odepření práva zákonné obrany se krajský soud přehledně, srozumitelně a s odkazem na relevantní judikaturu vyjádřil na straně 18 a 19 napadeného rozsudku (tyto závěry shrnul Nejvyšší správní soud v odstavci [8] tohoto rozsudku) a nelze mu v tomto rozsahu cokoli vytýkat. Totéž lze uvést k odůvodnění týkajícímu se námitek jednání s nezmocněným zástupcem, jež je obsaženo na straně 24 napadeného rozsudku (viz odstavec [12] tohoto rozsudku). Krajský soud jasně srozumitelně a přesvědčivě vyložil, proč námitkám stěžovatele nepřisvědčil a proč nepovažuje nesprávné označení zástupce stěžovatele v jednom protokolu o místním šetření za závažné pochybení. Nesouhlasí-li stěžovatel s uvedenými závěry, nelze z toho vyvozovat nepřezkoumatelnost rozsudku, nýbrž případně nesprávné posouzení právní otázky soudem, přičemž Nejvyšší správní soud neshledal, že by výklad provedený krajským soudem odporoval jakékoliv právní úpravě, která obsahuje specifika, týkající se existence, jednání či odpovědnosti fyzických a právnických osob. Lze proto uzavřít, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, a je tedy na místě zabývat se meritorními námitkami.

2) *Nesprávné posouzení právních otázek*

[38] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že stěžovatel rozdělil (viz odst. [15]-[18] tohoto rozsudku) vymezený okruh námitek do třech bodů, které budou pro účely

pokračování

odůvodnění a vypořádání stížnostních námitek zachovány. Námitku [ad a)] nesprávného výkladu a aplikace ustanovení § 87 a násl. daňového řádu, který má být dle stěžovatele vykládán v kontextu judikatury, která byla v době zahájení daňové kontroly již vydána, neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. I když se správce daně v době zahájení daňové kontroly neřídil stěžovatelem uváděným nálezem (I. ÚS 1835/07), nemohl být jemu, potažmo ani žalovanému, takový postup soudem jako nezákonný vytýkán za situace, kdy v době jeho rozhodování byl závěr Ústavního soudu v něm vyslovený překonán stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Pro úplnost lze uvést, že otázkou aplikace právního názoru, na jehož základě dochází ke změně dosavadní judikatury, na další případy, se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 9 Afs 72/2012 – 76, v němž uvedl, že *„pro oblast soudního rozhodování platí, že nalézání práva je zásadně pouze výkladem a zpřesňováním stávající právní úpravy. Z povahy věci tak plyne, že soudní rozhodnutí působí zpětně, neboť se zpravidla vyjadřuje k jednání v minulosti a k tomuto minulému jednání provádí výklad zákona, který platí od jeho přijetí. Ke změně judikatury dochází v situacích, kdy je soud přesvědčen o tom, že předchozí judikatura byla založena na nesprávném výkladu práva. Nový, správný výklad se až na výjimky uplatní bezprostředně na souzený případ, v němž ke změně dosavadního právního názoru došlo, již probíhající případy, a také na všechny budoucí případy, jež mají skutkový základ v minulosti (tzv. incidentní retrospektivita). Zároveň však platí, že samotná změna judikatury není důvodem pro použití mimořádných opravných prostředků proti pravomocným rozhodnutím, pokud jsou tyto podány jen z důvodu změny judikatury (srov. již rozhodnutí NSS ČR sp. zn. 15043/37, publ. Jako Boh. F 8766/37; nálezy ÚS ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11)“*. Právní názor krajského soudu vyslovený na str. 20 až 22 napadeného rozsudku (srov. odstavec [10] tohoto rozsudku) tak plně odpovídá obecnému chápání aplikace závěrů soudních rozhodnutí na probíhající případy a Nejvyšší správní soud se s ním zcela ztotožňuje. Nadto je na místě poukázat na nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 431/11, ve kterém vyslovil, že Nejvyšší správní soud nepostupoval v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, když nerespektoval právní názor vyplývající z nálezů sp. zn. I. ÚS 1835/07. Pro úplnost lze dodat, že obdobným námitkám nepřisvědčil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 21. 4. 2014, č. j. 4 Afs 25/2014 – 39, nebo v rozsudku ze dne ani v rozsudku ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012 – 161.

[39] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatele vyjádřeným pod bodem ad b), naopak přisvědčuje argumentaci krajského soudu obsažené na stranách 22 a 23 přezkoumávaného rozsudku (viz odstavec [11] tohoto rozsudku). Učinění výzvy vůči daňovému subjektu k podání dodatečného daňového tvrzení nepředstavuje bezpodmínečnou povinnost správce daně před zahájením daňové kontroly. Správce daně musí v každém konkrétním případě zvážit, zjistí-li nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, zda jsou splněny podmínky pro vydání výzvy, nebo zda existují určité pochybnosti, které je třeba odstranit prostřednictvím daňové kontroly. Jak upozornil také žalovaný, na daný případ lze aplikovat závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013 – 31, konkrétně v bodu 26, kde Nejvyšší správní soud neshledal nezákonným postup správce daně, který nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a zahájil daňovou kontrolu, neboť v daném případě existovaly vedle předpokladu k doměření daně také pochybnosti, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly. Z toho tedy jasně vyplývá, že správce daně nemusí vždy vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, musí tak

učinít pouze tehdy, jsou-li pro takový postup splněny podmínky, a to lze-li důvodně předpokládat, že daň bude doměřena bez dalších pochybností. Závěr uvedený v odkazovaném rozsudku lze vztáhnout i na další případy, přestože se nejedná o totožný skutkový stav, jak namítá stěžovatel. Aplikace obecných judikaturních závěrů na konkrétní případ se vždy odvíjí od konkrétních skutkových okolností.

[40] Krajský soud vycházel ze skutkových okolností dané věci. Připustil, že kromě nových indicíí či důkazů zjištěných mimo prováděnou daňovou kontrolu, lze aplikovat § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu i v případě zjištění učiněných v rámci daňové kontroly u dotčeného daňového subjektu, avšak ohledně jiné daně či jiného zdaňovacího období. Nicméně zdůraznil, že v daném případě jsou rozhodné pro úvahu správce daně konkrétní okolnosti daného případu. K závěru krajského soudu Nejvyšší správní soud proto považuje za nutné dodat, že důvody, proč správce daně nevyzval stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2009 v návaznosti na běžící již daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2008, a to před zahájením daňové kontroly za rok 2009, byly již velmi zevrubně vysvětleny žalovaným v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí č. j. 9602/12-1100-401062, týkajícího se doměření daně za zdaňovací období roku 2009, na str. 3-4. Žalovaný zde správně poukázal na to, že v rámci daňové kontroly probíhající ohledně zdaňovacího období roku 2008 byla daňovému subjektu dána výzva dne 9. 3. 2011 k doložení dokladů, na jejichž základě rezervy vykázané v roce 2007 tvořil, a z navazujících protokolů ze dne 8. 4. 2011 a 31. 5. 2011 plyne, že ještě i po zahájení daňové kontroly za období roku 2009 (taktéž dne 8. 4. 2011) nebyly správcem daně zjištěny skutečnosti či důkazy, na základě nichž by bylo možno důvodně předpokládat doměření daně z příjmů za rok 2009 z důvodu zrušení rezerv tvořených v minulých letech, protože správně daně důvodně předpokládal dodanění veškerých rezerv ještě v roce 2008, a to na základě doložení dokladů daňovým subjektem. Krajský soud tak správně reagoval na námitku žalobce proti tomuto odůvodnění a nepřehlédl, jak žalobce již v průběhu daňové kontroly za období roku 2008 reagoval na dotazy a výzvy správce daně. Konkrétně totiž již v protokolu o zahájení daňové kontroly za rok 2008 ze dne 6. 12. 2010 (str. 5) správce daně požadoval mj. při příštím jednání předložit „rozpis tvorby rezervy v roce 2007, vzhledem k tomu, že v roce 2007 vzrostly rezervy o 1 800 000 Kč a k 1. 1. 2008 nebyly v přiznání l DPFO rezervy uvedeny“. Až do výzvy ze dne 9. 3. 2011 (jak plyne z reakcí daňového subjektu na výzvy správce daně, např. sdělení ze dne 15. 12. 2010, ze dne 20. 1. 2011 a dalších protokolů o jednání před správcem daně) daňový subjekt buď vůbec nereagoval na danou výzvu, nebo uvedl, že doloží skutečnosti příště, následně v protokolu ze dne 24. 2. 2011 žádal vysvětlení ke každé z položených otázek a správce daně svoji žádost o předložení rezerv tvořených od roku 2005 do roku 2007 mu vysvětlil, že „Dle zákona č. 593/1992 Sb. se rezervy tvoří po sobě jdoucích období. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt v roce 2008 rezervy dále netvořil a ani je nepoužil, měl tyto rezervy zdanit v roce 2008 nebo pokud rezervy tvořil pro uskutečnění v roce 2008, a rezervy v tomto roce neuplatnil, měl tyto rezervy zdanit v roce 2009. Správce daně proto potřebuje znát, za jakým účelem byly tyto rezervy tvořeny.“ Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že nedošlo ze strany správce daně k porušení zákonem daného postupu. Stěžovatel totiž nevyhověl ani výzvě učiněné v rámci daňové kontroly a tvrdil, že podklady ohledně tvorby a čerpání rezerv nemá a neposkytl správci daně ani žalovanému žádné potřebné informace. Lze toliko dodat, že minimálně již od 24. 2. 2011 na základě uvedeného vysvětlení, mohl sám stěžovatel do zahájení daňové kontroly dne 8. 4. 2011

pokračování

podat dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009, neboť disponoval (oproti správci daně) vědomostí, zda důkazy, jimiž doloží kdy a k jakému účelu rezervy tvořil v uplynulých letech a jak je čerpal, disponuje či nikoli (nadto již výzvou rovněž ze dne 9. 3. 2011 byl informován, že kontrola za toto období bude zahájena).

[41] Ani s odkazem na zásadu vyjádřenou v ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu nelze proto vykládat ustanovení § 143 odst. 2 ve spojení s § 145 odst. 2 téhož zákona způsobem naznačeným stěžovatelem. Přístup správce daně odpovídal okolnostem daného případu, který byl zjevně veden také jednou ze základních zásad uplatňovaných při správě daní, jíž je zásada rychlosti a hospodárnosti řízení přímo vyjádřená v ustanovení § 7 daňového řádu, která se vztahuje na veškerá počínání správce daně. Pro doplnění soud (k námitce v replice) uvádí, že použití citovaného rozhodnutí č. j. 9 Afs 98/2013 – 31 v dané situaci nebrání ani skutečnost, že bylo vydáno až po podání žalob stěžovatelem, a to s ohledem na argumentaci v odstavci [38] tohoto rozsudku.

[42] Námitka příliš extenzivního výkladu zákona o rezervách, především ve vztahu k době tvorby rezerv na opravu hmotného majetku a následného zrušení nevyčerpaných rezerv [bod ad c)], nebyla stěžovatelem nijak blíže rozvedena a argumentace tak zůstala toliko v obecném konstatování nepřiměřeně širokého výkladu relevantních zákonných ustanovení a v tomto rozsahu se s ní Nejvyšší správní soud musí vypořádat. Je přitom vhodné upozornit na opakovaně judikované závěry, že kvalita a obsah posouzení věci soudem odpovídá kvalitě a míře konkretizace stížnostních bodů (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z novějších např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42). Totožnou námitkou stěžovatele se zabýval již krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku na stranách 12 – 14 (viz odstavec [3] tohoto rozsudku), přičemž s touto obsáhlou argumentací se zdejší soud plně ztotožňuje a neshledává důvod se od ní jakkoliv odchýlovat.

[43] Argumentace soudu vychází z relevantních ustanovení zákona o rezervách, zejména z § 7 odst. 5, dle kterého *nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období*; a též z § 4 odst. 4, který stanoví, že *zůstatek rezerv a opravných položek zjištěný na konci období, za které se podává daňové přiznání, se převádí do následujícího období*. Stěžovatel vykázal na konci zdaňovacího období roku 2007 zůstatek rezerv, které tvořil na v letech 2005 až 2007, ve výši 3.600.000 Kč. Jelikož v následujícím zdaňovacím období za rok 2008 a 2009 již žádný zůstatek rezerv nevykázal, byl povinen prokázat, jak s nimi naložil. Není totiž možné přijmout stanovisko stěžovatele, které by nutně vedlo k závěru, že poplatník tvořící rezervy bude bez dalšího moci uplatnit na základě tvorby rezerv daňové výhody, aniž by s tvořenými rezervami musel naložit, jak zákon stanoví, resp. aprobovat názor stěžovatele, že rezervy v dalším zdaňovacím období již „prostě nejsou“, že se „někam ztratily“, a jelikož k nim poplatník v příslušném zdaňovacím období sám nic neuvedl (byť v rozporu se zákonem o rezervách), správce daně nemá oprávnění zjišťovat, jak s nimi bylo naloženo. Tvorba rezerv se musí nutně promítnout do dalšího zdaňovacího období, a to tak, že poplatník buď vykáže zůstatek, nebo je použije na předpokládaný účel, nebo je

zruší a v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bod 7. zákona o daních z příjmů o částku zrušené rezervy zvýší výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, ze kterého vychází pro zjištění základu daně. Protože stěžovatel neprokázal správním orgánům, jak bylo s vytvořenými rezervami naloženo a ve kterém období předpokládal zahájení oprav hmotného majetku ve smyslu § 7 zákona o rezervách, vyšly správní orgány z logického předpokladu, že v případě 1. rezervy tvořené v letech 2005 a 2006 mělo dojít k plánovaným opravám v roce 2007, a pokud žalobce neprokázal, že opravy v roce 2007 provedl, bylo nutné vytvořenou rezervu ve výši 1.600.000 Kč vyčerpat v následujícím zdaňovacím období, tj. v roce 2008, nebo ji zrušit; a pro 2. rezervu tvořenou v letech 2006 a 2007 správní orgány obou stupňů shodně určily, že v jejím případě mělo dojít k plánovaným opravám v následujícím roce 2008, a pokud žalobce neprokázal, že opravy v roce 2008 provedl, bylo nutné vytvořenou rezervu ve výši 2.000.000 Kč vyčerpat v následujícím zdaňovacím období, tj. v roce 2009, nebo ji zrušit. Správce daně, a následně i žalovaný, proto zcela důvodně přistoupil ke zvýšení rozdílu mezi příjmy a výdaji o částku 1.600.000 Kč v roce 2008 a o částku 2.000.000 Kč v roce 2009. Stejně jako krajský soud, nepovažuje ani Nejvyšší správní soud tento postup za exces či příliš široký výklad zákona. Naopak konstrukce provedená správcem daně a žalovaným vychází z údajů uvedených stěžovatelem v daňových přiznáních a opírá se o relevantní zákonná ustanovení. Námitka stěžovatele proto není důvodná.

3) Vady řízení před správními orgány

[44] Obdobně jako u předchozího okruhu stížnostních námitek se Nejvyšší správní soud i při posuzování důvodnosti kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. přidržel stěžovatelova dělení do čtyř bodů (jak je vymezeno v odstavci [19] tohoto rozsudku).

[45] Co se týče argumentace stěžovatele zahrnuté pod bodem ad 1), nepovažuje ji Nejvyšší správní soud za přílehavou. Stěžovatel dezinterpretoval názory vyslovené krajským soudem převážně na straně 15 napadeného rozsudku, když tvrdí, že výzvy správce daně shledal soud, stejně jako žalovaný, nepřesnými, avšak argumenty stěžovatele považuje za přílišný formalismus. Se stěžovatelem lze souhlasit pouze v části tvrzení, že jak žalovaný, tak krajský soud, shledali výzvy činěné správcem daně v průběhu daňové kontroly za nepřesné, a tudíž nedostatečné pro oprávnění správce daně přistoupit ke stanovení daně na základě pomůcek. Tyto nedostatky však byly odstraněny žalovaným v odvolacím řízení, když výzvu k prokázání rozhodných skutečností pro stanovení daně za předmětná zdaňovací období shledal krajský soud dostatečnou s odůvodněním, že „[z] obsahu výzvy žalovaného ze dne 25. 9. 2012 vydané podle § 92 odst. 4 a podle § 115 odst. 1 daňového řádu totiž bylo možno bez jakýchkoli pochybností dovodit, že jejím smyslem a cílem nebylo „otvírat“ a jakkoli zpochybňovat žalobcem vykázaný základ daně a vypočtenou daň z příjmů v předcházejících zdaňovacích obdobích (tj. v letech 2005 až 2007), ale nepochybně zjistit právě ty skutečnosti, na které žalobce při ústním jednání poukazoval, tj. z jakých důvodů v roce 2008 a následně ani v roce 2009 již žádnou výši rezerv v daňových přiznáních nevykázal. Tuto skutečnost je možno bez pochybností dovodit nejen z textu výzvy žalovaného ze dne 25. 9. 2012, č. j. 6733/12-1100-401062 (viz zejména její odůvodnění na str. 4), ale také z předchozího průběhu daňového řízení a opakovaných reakcí žalobce na požadavky daňových orgánů. Vzhledem k tomu, že skutečnosti, k jejichž prokázání byl žalobce vyzván, měly vliv na zjištění a správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za roky 2008 a 2009, krajský soud dospěl k

pokračování

závěru, že žalovaný (a před ním ani správce daně) nepochybil, pokud k jejich průkazu žalobce vyzýval, a taktéž nepochybil, pokud tak učinil shora popsáním způsobem“. Jako přílišný formalismus pak soud neoznačil námitky stěžovatele ve vztahu k pochybení prvostupňového správce daně, ale námitky ve vztahu citované výzvě žalovaného, kdy stěžovatel uváděl, že výzva měla být formulována jinak a konkrétně navrhoval její obsah. Nejvyšší správní soud přisvědčuje argumentaci krajského soudu, že výzva učiněná žalovaným v odvolacím řízení byla formulována tak, že bylo zřejmé, co požaduje po stěžovateli prokázat a z jakého důvodu, a že se jednalo o skutečnosti mající vliv na správné stanovení daně ve zdaňovacích obdobích, ke kterým se daňová kontrola vztahovala, neboť „*způsob tvorby rezerv v předchozích letech, jejich následné čerpání, případně jejich zrušení v dalších letech, mělo a má bezprostřední vliv na stanovení základu daně a určení výše daně z příjmů fyzických osob nejen v těch letech, ve kterých byly tyto rezervy tvořeny, ale zcela nepochybně také v letech následujících po letech tvorby rezerv, jako tomu bylo v daném případě, tj. v letech, v nichž mají být dříve vytvořené rezervy čerpány, případně zrušeny*“. Pro úplnost odkazuje Nejvyšší správní soud na argumentaci obsaženou pod odstavcem [43] tohoto rozsudku.

[46] Námitka stěžovatele označená bodem ad 2) postrádá v kontextu posuzovaného případu jakoukoliv logiku a nelze jí tudíž přisvědčit. Právě z důvodu, že stěžovatel nepředložil ohledně vykázaných rezerv tvořených ve zdaňovacích obdobích za roky 2005 až 2007 žádné důkazy a neuvedl, jak bylo s rezervami naloženo, nezbylo správním orgánům, než vycházet při stanovení daně z určité fikce, kdy měly být rezervy čerpány. Vycházely přitom ze spisového materiálu, neboť z něj jasně vyplývalo, že stěžovatel v předchozích letech vykázal rezervy v konkrétní výši a že neprokázal, jak s nimi naložil. Jelikož byla daň doměřena na základě pomůcek, jsou veškeré výtky stěžovatele stran nedostatečně zjištěného skutkového stavu či úvah nemajících oporu v důkazech zcela bezpředmětné. Jde totiž o kvalifikovaný odhad na základě známých informací o daňovém subjektu, nikoliv o přesné stanovení daně, které lze dovodit na základě dokazování. Nejvyšší správní soud proto odkazuje na argumentaci krajského soudu, kterou shrnul v odstavci [3] tohoto rozsudku, a plně se s ní ztotožňuje.

[47] Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele obsažený pod bodem ad 3). Stran nedostatečnosti odůvodnění z důvodu odkazu na úřední záznam ze dne 19. 11. 2012, č. j. 8662/12-1100-401062, stěžovatel nijak nepolemizuje s odůvodněním krajského soudu, pouze zopakoval žalobní námitku a konstatoval, jak se s ní soud vypořádal. S ohledem na to Nejvyšší správní soud uvádí, že souhlasí s vypořádáním krajského soudu (přelom stran 17 a 18 napadeného rozsudku, shrnuto v odstavci [6] tohoto rozsudku), který uvedl, že stěžovateli byl obsah uvedeného úředního záznamu znám a v průběhu odvolacího řízení s ním polemizoval, proto odkaz na jeho obsah (nadto řádně specifikovaný dnem jeho vydání a číslem jednací) nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí. V tomto ohledu nelze správním orgánům ani krajskému soudu cokoliv vytýkat.

[48] Namítá-li stěžovatel nepřipustnou kumulaci způsobu stanovení daně ve zdaňovacím období roku 2009 (stran odpisů a rezerv), pak Nejvyšší správní soud takový postup žalovaného na základě spisového materiálu neshledal. Krajský soud se s touto otázkou dostatečně vypořádal na straně 20 napadeného rozsudku (viz odstavec [9] tohoto rozsudku). Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že krajský soud nereagoval na námitku o

nesprávném postupu žalovaného, když právě shledání nepřipustné kombinace způsobu stanovení daně představuje nesprávný postup správního orgánu. Krajský soud však tuto vadu nezjistil a svůj závěr odůvodnil, výtka stěžovatele proto není přiléhavá. Jak správně poznamenal krajský soud, pokud nebylo možno uložit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (shodně viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, publikovaný pod č. 675/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Skutečnost, že jako pomůcky byly využity i některé důkazy, tak není zarážející, naopak to odpovídá dikci § 98 odst. 3 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení totiž pomůckami mohou být zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Zmíněný postup je logický a nevykazuje znaky libovůle. Žalovaný své úvahy v tomto směru přesvědčivě popsal a vysvětlil. Námitka nepřipustné kombinace různých postupů pro stanovení daně je proto nedůvodná.

[49] Stěžovatel bez další konkretizace tvrdí, že žalovaný doměřil daň, aniž by došlo k zahájení nalézacího řízení. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že obdobná námitka nebyla uplatněna již v řízení před krajským soudem a je tudíž nepřipustné uplatnit ji až v kasační stížnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nadto je zcela vágní, proto se jí Nejvyšší správní soud nebude dále zabývat a toliko konstatuje, že daňová kontrola probíhá v rámci daňového řízení, nejčastěji nalézacího (jak tomu bylo v posuzovaném případě) a nelze tedy říci, že nalézací, resp. doměřovací řízení (jako podmnožina řízení nalézacího), nebylo v daném případě zahájeno. K tomu lze odkázat na § 21 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 91 daňového řádu.

[50] Ve vztahu k námitce obsažené pod bodem ad 4) o přípustnosti změny způsobu stanovení daně v odvolacím řízení, uvádí Nejvyšší správní soud, že domněnky vyslovené stěžovatelem jsou mylné. Z judikatury nevyplývá, že by odvolací orgán nemohl napravit nedostatky v postupu správce daně a změnit způsob doměření daně, pokud z prvostupňového rozhodnutí není zřejmé, zda byla daň stanovena dokazováním či na základě pomůcek. Naopak ustálená soudní praxe setrvává na názoru, že je-li specifikem daňového řízení nemožnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc k dalšímu řízení prvoinstančnímu správnímu orgánu, musí zde existovat možnost napravit v odvolacím řízení procesní pochybení, která by jinak byla důvodem pro nastíněný postup. Jinak by byl výsledkem zcela absurdní závěr, že vzniklá pochybení již nelze nijak napravit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010 - 73). Ke zrušení rozhodnutí orgánu prvního stupně přistoupí odvolací orgán, či soud v soudním řízení správním, tehdy, když platební výměr neměl být vůbec vydán, nebo pokud daňové řízení v prvním stupni trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76). To však nebyl případ nyní posuzovaný. Ze stejných důvodů nelze dospět k závěru, že žalovaný porušil zásahu dvojinstančnosti řízení, neboť usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, ze kterého vycházel také krajský soud a které vylučuje možnost vrátit v daňovém řízení věc k dalšímu řízení správcem daně, řeší také tuto otázku a jednoznačně dospívá k závěru, že zásada

pokračování

dvojinstančnosti neznamená, že konkrétní závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Blíže odkazuje Nejvyšší správní soud na odůvodnění napadeného rozsudku obsažené na stranách 18 a 19, se kterým se zcela ztotožňuje.

V. Závěr a náklady řízení

[51] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[52] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 29. července 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně

senátu