



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **S. J.**, zast. JUDr. Františkem Vavrochem, advokátem se sídlem nám. Přemysla Otakara II. 123/36, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 6. 9. 2012, č. j. 6708/12-1100, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 12. 2014, č. j. 10 Af 579/2012 – 86,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 12. 2014, č. j. 10 Af 579/2012 – 86, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti v záhlaví specifikovanému rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „odvolací správní orgán“). Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 3. 2012, č. j. 126042/12/077910304652, č. j. 126418/12/077910304652 a č. j. 126822/12/077910304652, a tato rozhodnutí (dále jen „dodatečné platební výměry“) byla potvrzena.

[2] Prvním dodatečným platebním výměrem mu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 128 415 Kč, doměřen daňový bonus ve výši 21 360 Kč a byla sdělena povinnost platit penále z doměřené daně ve výši 25 683 Kč;

druhým mu byl doměřen daňový bonus na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 21 360 Kč a třetím mu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 31 512 Kč, doměřen daňový bonus ve výši 23 208 Kč a byla sdělena povinnost platit penále z doměřené daně ve výši 10 944 Kč.

[3] Ke stěžovatelské žalobě nejprve krajský soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu zrušil rozsudkem ze dne 20. 12. 2013, č. j. 10 Af 579/2012 – 47. Tento rozsudek byl na základě kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 38/2014 – 59 (dále jen „předchozí rozsudek NSS“), a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení, ve kterém byl zavázán právními závěry obsaženými v uvedeném rozsudku. Tyto závěry krajský soud proto vtělil do nyní napadeného rozsudku (viz následující body [4] až [7]).

[4] Soud tak předně uvedl, že vypovězení plné moci bylo řádně oznámeno správci daně podáním ze dne 3. 11. 2010, a proto správně nepovažoval daňovou poradkyní Ing. Ilonou Vošvrđovou Prsteckou (dále jen „daňová poradkyně“) za zástupkyni stěžovatele a nadále s ní nejednal, a to až do dne 21. 2. 2010, kdy mu byla doručena jí udělená nová plná moc.

[5] Jako nedůvodnou shledal také námitku, že opakované předvolání k zahájení daňové kontroly ze dne 21. 11. 2011, č. j. 459032/11/077930304737 (dále jen „opakované předvolání“), bylo učiněno nesprávně a v něm stanovená lhůta nebyla přiměřená. S ohledem na konkrétní okolnosti případu a doručování fikcí nemohlo dojít k zásahu do práv stěžovatele, který ani neargumentuje, že by se zachoval jinak.

[6] Neztotožnil se ani s námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2008. Ta počala běžet 1. 1. 2009 a skončila by 31. 12. 2011. Výzva k zahájení daňové kontroly ze dne 9. 12. 2011, č. j. 473062/11/077930304737 (dále jen „výzva k zahájení daňové kontroly“), byla doručena fikcí dne 22. 12. 2011. Osmidenní lhůta pro sdělení termínu daňové kontroly uplynula dne 30. 12. 2011. S marným uplynutím této lhůty spojuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „daňový řád“), obnovení lhůty ke stanovení daně. V dodatečných platebních výměrech bylo chybně uvedeno datum doručení výzvy k zahájení daňové kontroly fikcí. Jednalo se o chybu v psaní, která neměla vliv na objektivní okolnost doručování této písemnosti.

[7] Nesouhlasil ani s tím, že doměřovací řízení nebylo zahájeno, a proto nemohlo vůbec proběhnout. Nebylo nutné trvat na tom, aby správce daně vyrozuměl daňový subjekt o doměřovacím řízení, neboť to bylo zahájeno *ex lege* marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 5 daňového řádu.

[8] Další úvahy krajského soudu již nevycházely z dříve vysloveného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Konkrétně se soud odmítl zabývat nově předloženými důkazy, kterými mělo být zpochybněno doručení předvolání k zahájení daňové kontroly ze dne 2. 11. 2011, č. j. 440365/077930304737 (dále jen „první předvolání“), a v tomto důsledku i oprávnění správce stanovit daň podle pomůcek. To odůvodnil tak, že při přezkoumávání rozhodnutí soud vychází dle § 75 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Stěžovatel důkazní prostředky

pokračování

předložil až v rámci řízení o správní žalobě. Pravost důkazů soud navíc nemohl ověřit, protože nebyly předloženy v originále.

[9] Daň nemohla být dokazováním stanovena, protože správce daně neměl dostatek důkazních prostředků. Daňová poradkyně předložila důkazní prostředky a prohlášení, že stěžovatel zdanil v letech 2009 a 2010 veškeré celosvětové příjmy v České republice (včetně příjmů z provozování penzionu ve Slovenské republice), dne 12. 1. 2012, tedy v době kdy neměla plnou moc k jeho zastupování. Doklady se vztahují jen k roku 2009 a 2010 a jsou vedeny obrátově, nikoliv položkově, tudíž chybí návaznost na primární doklady. Ty nejsou přiloženy vůbec. Proto není možné pravdivost údajů obsažených na dokumentech ověřit. Část těchto písemností odkazuje na jednoduché účetnictví, ačkoliv stěžovatel vedl podle daňových přiznání za roky 2009 a 2010 podvojný účetnictví. I kdyby byly dokumenty předloženy daňovou poradkyní, která by měla oprávnění k zastupování, byly by údaje v nich obsažené pro stanovení daně nedostatečné. Předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek dle § 87 odst. 5 daňového řádu byly proto naplněny.

[10] Za mylný považoval stěžovatelův názor, že tzv. paušální výdaje dle § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), mohou být použity pouze v režimu dokazování. Výdaje v paušální výši se mohou stát adekvátní pomůckou dle § 98 odst. 3 daňového řádu. Při volbě této pomůcky vycházel správce daně z vlastních poznatků získaných na základě skončených kontrol daně z příjmů provedených u srovnatelných subjektů. Výše prokázaných daňových výdajů nepřesáhla výdajový paušál, pro jehož uplatnění se subjekty rozhodly i v následujících letech po provedení kontroly. Správce daně vzal v úvahu údaje srovnatelných subjektů, aby se doměřená daň blížila výsledné daňové povinnosti. Pomůckou se nestaly skutečné prokázané výdaje srovnatelných subjektů, ale paušální výdaje. Pro stěžovatele byla aplikace paušálu příznivější.

[11] Jako nedůvodnou soud rovněž vyhodnotil námitku, že správce daně měl dle § 89 daňového řádu v případě pochybností o rentabilitě stěžovatele zahájit postup k odstranění pochybností, nikoliv vyčkávat několik let a pak zahájit daňovou kontrolu. V nynějším případě totiž panovaly pochybnosti rozsáhlého charakteru, a správce daně proto správně zvolil cestu daňové kontroly.

[12] Co se týče namítaného nedoručení výzvy k odstranění vad podání, kterým byl navržen termín zahájení daňové kontroly, ze správního spisu plyne, že výzva byla stěžovateli doručena fikcí dne 5. 2. 2012. Byla doručována správně jen jemu, neboť dne 25. 1. 2012 nebyl nikým zastoupen.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, v níž namítá, že daň nebyla stanovena dle pomůcek, ale dokazováním, a to způsobem, který správcovi daně nenáleží. Dikce § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, týkající se možnosti použití paušálních výdajů, nemůže být pomůckou. Jednak není výslovně obsažena v demonstrativním výčtu pomůcek dle § 98 daňového řádu, navíc do něj ani nezapadá.

Právo volit způsob stanovení výdajů výdajovým paušálem nebo skutečnými náklady má pouze daňový subjekt.

[14] Postup, který je dle zákona přiznán výhradně daňovému subjektu, nelze považovat za stanovení daně dle pomůcek. Stanovení výdajů tímto postupem je variantou dokazování, když daňový subjekt dokládá správnost použitého paušálu k výši příjmů. Nelze předpokládat, že subjekty uvádějící v daňovém přiznání výdaje stanovené paušálem fakticky přiznávají daň dle pomůcek.

[15] Správce daně při stanovení daně akceptoval příjmy daňového subjektu a pomůckou stanovil pouze výdaje. Nejedná se tedy o stanovení daně dle pomůcek, ale o jejich kombinaci s dokazováním.

[16] Vyjádření soudu k uvedené žalobní námitce je nepřezkoumatelné, neboť soud své konstatování, že paušální výdaje mohou být použity daňovým subjektem (pozn. NSS: zde je zřejmě myšleno správcem daně) i mimo dokazování a že mohou být adekvátní pomůckou, nijak nezduodňuje. Naopak toto své vyjádření popírá, pokud uvádí, že srovnatelné subjekty se rozhodly pro uplatnění výdajového paušálu v následujících letech po provedení kontrol. Tato skutečnost by znamenala, že správce daně jako pomůcku použil pomůcky uplatněné jinými subjekty.

[17] Odvolací správní orgán rovněž nezohlednil skutečnost, že stěžovatel mimo sportovní činnosti provozoval také penzion. Poměr příjmů a výdajů u osoby provozující sportovní činnost bude odlišný od osoby, která vedle sportovní činnosti provozuje penzion.

[18] Jednání správce daně nese znaky formalismu, neboť opakovaně doručoval subjektu, o kterém věděl, že z důvodu pracovního pobytu v zahraničí nebude přebírat písemnosti. Překvapivé a v rozporu s dosavadní praxí bylo přijetí zjevně vadné výpovědi plné moci.

[19] V odvolání bylo stěžovatelem namítáno nedoručení prvního předvolání, neboť se v uvedenou dobu zdržoval v zahraničí. Zejména namítal, že v dodatečných platebních výměrech není hodnocen důkaz, který by doručení této písemnosti prokazoval. Odvolací správní orgán shledal tuto námitku nedůvodnou, neboť doručeníka je údajně založena ve správním spisu. O prokázání doručení tímto důkazem se tak stěžovatel dozvěděl až z rozhodnutí odvolacího správního orgánu, který fakticky prováděl dokazování, a to aniž by postupoval dle § 115 daňového řádu. Dokazování nemůže být provedeno či zmíněno až v rámci konečného rozhodnutí. Soud v této souvislosti pominul otázku unesení důkazního břemene. Důkazní povinnost správce daně nelze vykládat jako právo daňového subjektu domýšlet, čím by mohly být nějaké skutečnosti či tvrzení správce daně prokázány a doloženy. Soud tím porušil zásadu rovnosti zbraní.

[20] Ze skutkového stavu je zřejmé, že první předvolání bylo doručeno jiné osobě. Soud se těmito důkazními návrhy odmítl zabývat, neboť mají prokazovat nové, ve správním řízení neuplatněné skutečnosti. Otázkou je, kdy měl stěžovatel důkazy předložit, když se až z rozhodnutí odvolacího orgánu dozvěděl o tom, že písemnosti údajně převzal na základě podepsané doručeníky, a nikdy mu nebylo umožněno se k tomu vyjádřit. Lze

pokračování

snadno ověřit, že podpis na doručence není jeho podpisem, což muselo být jasné i správci daně i odvolacímu správnímu orgánu.

[21] Soud se nezabýval zákonností a správností rozhodnutí ve věci opakovaného předvolání a odvozuje správnost postupu správce daně z následného jednání daňového subjektu. Rozhodnutí je buď správné a zákonné, nebo není. Není možné, aby příjemce svým následným chováním ovlivnil, zda rozhodnutí bylo správné při svém vydání. Rozhodnutí soudu je i překvapivé, neboť doposud bylo spíše judikováno, že příjemce nemá na nezákonné rozhodnutí reagovat, aby neumožnil správnímu orgánu pokračovat v nezákonném řízení. Správce daně přistoupil k vydání výzvy na zahájení daňové kontroly na základě dvou předvolání. Jednoho doručeného prokazatelně jiné osobě a druhého nezákonného pro stanovení nesplnitelné lhůty k dostavení se ke kontrole.

[22] Žalovaný dovodil, že prekluzivní lhůta za zdaňovací období roku 2008 neuplynula, neboť v dodatečných platebních výměrech a dalších písemnostech správce daně pouze uvedl chybné datum doručení výzvy k zahájení daňové kontroly (tj. 27. 12. 2011). Tato výzva byla doručena fikcí již dne 22. 12. 2011. Lhůta, v níž byl stěžovatel povinen sdělit čas, kdy bude připraven k zahájení daňové kontroly, marně uplynula dne 30. 12. 2011. Účinky pro přerušení prekluzivní lhůty tak nastaly před jejím uplynutím (tj. do 31. 12. 2011). K tomu je v kasační stížnosti namítáno, že datum doručení výzvy je skutečnost, ke které nese správce daně důkazní břemeno. Pokud chtěl odvolací správní orgán datum doručení změnit, měl postupovat dle § 115 daňového řádu a měl mu umožnit se k této změně vyjádřit. Stěžovatel se tak odvolával proti jinému skutkovému stavu, než ke kterému později dospěl odvolací správní orgán. Poukaz na to, že stěžovatel v písemnosti ze dne 3. 1. 2012 změněné datum uznává, je lichý. Sám soud tvrdí, že tato písemnost není podepsána a nelze určit, kdo ji podal, a navíc je její podání neúčinné.

[23] Správce daně nezohlednil výhody pro daňový subjekt. Uváděné skutečnosti jsou pouze základními zákonnými nároky každého daňového subjektu.

[24] Co se týče povinnosti zahájit postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, není jasné, proč správce daně při existenci tak závažných pochybností vyčkával několik let s jakýmkoliv postupem k jejich přezkoumání. Takové jednání je v rozporu se základními principy daňového řízení a jedná se o zjevně nesprávný úřední postup. K vyjádření odvolacího správního orgánu, že byla zaslána výzva k odstranění vad podání ze dne 25. 1. 2012, č. j. 22431/12/077930304737 (dále jen „výzva k odstranění vad“), namítá, že takovou výzvu neobdržel. Jedná se o novou skutečnost uvedenou až v konečném rozhodnutí o odvolání. Správce daně takovouto výzvu vůbec nezmiňuje a důkazní povinnost k tomuto tvrzení tak přešla na odvolací správní orgán. Ten jí však nedostál a postupoval v rozporu s § 115 daňového řádu.

[25] Daňová kontrola či jen výzva k ní automaticky nezahajuje doměřovací řízení. Ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu jasně stanovuje, kdy je zahájeno řízení. Daňová kontrola je postupem a sama o sobě řízení zahájit nemůže. Zahájení daňové kontroly neznamená, že dojde k doměření daně. Naopak při správném stanovení daňových povinností k žádnému doměření daně ani dojít nemůže.

[26] S ohledem na shora uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[27] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se stanovení daně dle pomůcek. Důvodem volby stanovení výše výdajů dle výdajového paušálu se staly vlastní poznatky správce daně získané na základě pravomocně ukončených kontrol daně z příjmů fyzických osob provedených u srovnatelných daňových subjektů (hráčů ledního hokeje) dosahujících podobného obrátu jako stěžovatel. Výše skutečně prokázaných daňových výdajů nepřesáhla výdajový paušál. Pro jeho uplatnění se srovnatelné daňové subjekty rozhodly i v následujících letech po provedení kontroly. Zvolená metoda byla jednoznačně ve prospěch stěžovatele.

[28] K námitce, že výše stanovené daně je nepřiměřená způsobu stěžovatelova podnikání, kdy vedle sportovní činnosti je rovněž provozovatelem penzionu, uvádí, že k provozování penzionu stěžovatel nepředložil jediný hodnověrný důkazní prostředek osvědčující tuto skutečnost. Daň a základ daně nebyly stanoveny kombinací pomůcek a dokazování, neboť dle § 93 odst. 3 písm. a) daňového řádu jsou pomůckou i nezpochybněné důkazní prostředky.

[29] Kasační stížnost v částech, ve kterých jsou rozebírány otázky přiměřenosti lhůty v délce nula dní stanovené v opakovaném předvolání, běhu prekluzivní lhůty za zdaňovací období roku 2008, údajného nedoručení výzvy k odstranění vad, zahájení doměřovacího řízení a zastupování daňovou poradkyní, je nepřipustná dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[30] Nad rámec výše uvedeného však žalovaný uvádí, že daňový řád stojí na principu, že odpovědnost za doručení písemností leží na adresátovi. Neúčinnosti doručení se nelze domáhat pouze na základě své nepřítomnosti. Stěžovatelova nepřítomnost byla předvídatelná a bylo na něm, aby zajistil bezproblémové doručování písemností. Správce daně dostal povinnosti prokázat doručení prvního předvolání. Ve veřejné části spisového materiálu je obsažena doručenka, která je veřejnou listinou a ze které plyne datum doručení písemnosti. Bylo zcela na stěžovateli, aby prokázal, že mu písemnost doručena nebyla. Neopodstatněná je námitka porušení § 115 daňového řádu. V daném případě nebylo odvolacím správním orgánem prováděno doplnění dokazování ani nedošlo ke změně právního názoru správce daně.

[31] Žalovaný s ohledem na výše uvedené navrhuje kasační stížnost zamítnout a uplatňuje nárok na náhradu nákladů řízení.

[32] V reakci na vyjádření žalovaného stěžovatel uvedl, že odpovědnost za doručení písemností neleží pouze na adresátovi. Správce daně má jako odesílatel prokázat doručení. Dle § 92 odst. 7 daňového řádu má po provedeném dokazování sepsat úřední záznam o hodnocení důkazů, pokud hodnocení neuvádí v jiné písemnosti. Důkazní povinnost správce daně není splněna pouze tím, že má daňový subjekt právo nahlédnout do spisu. Pokud žalovaný uvádí, že ani odvolací správní orgán žádné dokazování či doplnění dokazování neprováděl, není stěžovateli jasné, jakým způsobem bylo prokázáno zpochybněné doručení písemností. Odvolací správní orgán mu měl umožnit vyjádřit se ke změně data doručení písemnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[33] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen.

[34] Přípustnost kasační stížnosti v tomto konkrétním případě soud posuzoval i ve světle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle kterého je kasační stížnost, která směřuje jen proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, nepřipustná; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Je tomu tak proto, aby se kasační soud nezabýval opakovaně otázkou, k níž už v dané věci právní názor zaujal (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 136/05). Rozšířený senát vyslovil, že *„přípustnost samotné opětovné kasační stížnosti je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil“* (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56).

[35] V pořadí první kasační stížnost, na základě které byl zrušen původní rozsudek krajského soudu ze dne 20. 12. 2013, č. j. 10 Af 579/2012 - 47, byla podána žalovaným. Kasační stížnost tak nyní nepodává opětovně tentýž účastník, protože v pozici stěžovatele vystupuje žalobce. I takovou kasační stížnost je však nutné posoudit jako nepřipustnou podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. v případě, kdy stěžovatel brojí proti závěrům krajského soudu, které jsou výsledkem aplikace právního názoru vyjádřeného v předchozím rozsudku NSS (viz např. rozsudky ze dne 25. 5. 2011, č. j. 6 As 1/2011 - 139, ze dne 8. 6. 2011, č. j. 6 As 4/2011 - 136, či ze dne 22. 9. 2011, č. j. 6 Ads 14/2011 - 241).

[36] V části své kasační stížnosti stěžovatel polemizuje ze závěry Nejvyššího vyslovenými v předchozím rozsudku NSS, které do svého rozhodnutí převzal krajský soud. Konkrétně se závěry týkajícími se oznámení ukončení zastupování daňovou poradkyní (viz část III. A předchozího rozsudku NSS), nepřiměřeně krátké lhůty v opakovaném předvolání (viz část III. B předchozího rozsudku NSS), prekluze a data doručení výzvy k zahájení daňové kontroly fikcí (viz část III. C předchozího rozsudku NSS) a nutnosti zahájení doměřovacího řízení (viz část III. F předchozího rozsudku NSS). S ohledem na shora uvedené posoudil zdejší soud kasační námitky týkající se uvedených okruhů otázek jako nepřipustné dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., a proto se jimi nezabýval a ani zabývat nemohl. Kasační stížnost nemůže sloužit jako nástroj nekončící polemiky se závěry, ke kterým se kasační soud již v projednávané věci vyslovil a které krajský soud veden závazným právním názorem pojal do svého rozhodnutí. Stěžovatel konečně ani netvrdí, že by se krajský soud neřídil právním názorem zdejšího soudu.

[37] Jako nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. hodnotí soud také námitky, že správce daně nezohlednil výhody pro daňový subjekt dle § 98 odst. 2 daňového řádu a že daň byla stanovena kombinací dokazování a pomůcek. Tyto námitky stěžovatel vznesl až v kasační stížnosti, nikoliv v řízení před krajským soudem, ačkoliv tak učinit mohl.

[38] Následně Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu přípustné části kasační stížnosti a v rámci tam uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

III. A Přezkoumatelnost rozsudku

[39] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Kritéria přezkoumatelnosti byla shrnuta například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44.

[40] Veškerá výše uvedená kritéria napadený rozsudek splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[41] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v nedostatečném vypořádání jeho žalobní námítky, že dikce § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů nemůže být pomůckou. Tento svůj názor v žalobě zdůvodnil tak, že není uvedena v demonstrativním výčtu obsaženém v § 98 daňového řádu a do tohoto výčtu ani nezapadá. Mimo to volba postupu stanovení výdajů paušálem je právem daňového subjektu, nikoliv správce daně, a proto se jedná o variantu dokazování, nikoliv pomůcku.

[42] Nelze souhlasit se stěžovatelem, že by se krajský soud ve vztahu k otázce použitelnosti zvolených pomůcek omezil pouze na konstatování, že paušální výdaje mohou být použity daňovým subjektem (pozn. NSS: zde je zřejmě myšleno správcem daně) i mimo dokazování a že mohou být adekvátní pomůckou, aniž zdůvodnil proč. Soud totiž mimo jiné uvedl, že paušální výdaje správce daně použil na základě vlastních poznatků získaných z kontrol srovnatelných subjektů, které se pro uplatnění výdajového paušálu rozhodly i v dalších letech po provedení kontroly, neboť ho výše skutečně prokázaných výdajů nepřesáhla. Z rozsudku tak plyne, že pomůckou pro stanovení výdajů nebyla dle soudu pouze a jen příslušná pasáž zákona o daních z příjmů pojednávající o výdajích v paušální výši, ale v první řadě poznatky správce daně o srovnatelných subjektech, které se rozhodly právě pro stanovení daňových výdajů dle paušálu. Tím, s ohledem na znění § 98 odst. 3 daňového řádu, podle kterého jsou vlastní poznatky správce daně získané při správě daní pomůckami, krajský soud zdůvodnil, svůj závěr o použitelnosti zvolených pomůcek. Konstatování soudu, že pomůckou pro stanovení výdajů se stal postup dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tedy paušálně vynaložené výdaje, nelze vytrhávat z celého kontextu rozhodnutí.

[43] Krajský soud se však nevypořádal s jinými žalobními námitkami, které se v obecné rovině týkají unesení důkazního břemene správcem daně stran doručení některých

pokračování

písemností a možnosti se k těmto skutečnostem vyjádřit v odvolacím řízení v souladu s § 115 daňového řádu.

[44] Zejména se jedná o první předvolání a výzvu k odstranění vad podání, ve vztahu ke kterým stěžovatel v žalobě uvádí, že mu nebyly vůbec doručeny. Z toho vyvozuje, že mu nelze vytýkat, že na ně nereagoval a v důsledku tím zpochybňuje i to, že neumožnil zahájení daňové kontroly.

[45] Krajský soud dále opomněl námitku, že správce daně chybně neprovedl ani nehodnotil žádný důkaz prokazující doručení prvního předvolání (viz bod první části IV. žaloby), a námitku, že k prokázání doručení výzvy k odstranění vad podání nejsou uváděny žádné důkazy. Závěr o zaslání poslední uvedené výzvy je uveden teprve v rozhodnutí odvolacího správního orgánu, a proto stěžovateli nebylo umožněno se k této skutečnosti vyjádřit (viz bod šestý části IV. žaloby).

[46] Uvedeným okruhem žalobních námitek se krajský soud nezabýval. Tímto postupem porušil § 72 s. ř. s., podle kterého soud přezkouvává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jakož i právo stěžovatele na spravedlivý proces [srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, podle něhož jsou soudy povinny „svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“].

[47] Ačkoliv Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je v části nepřezkoumatelný, nebrání tato skutečnost přezkumu rozsudku z pohledu dalších kasačních námitek napadajících závěry, které jsou oddělitelné od nepřezkoumatelné části rozsudku (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS).

III. B Neprovedení důkazních návrhů

[48] Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že se novými důkazy, které mají zpochybnit doručení prvního předvolání, nebude zabývat, protože dle § 75 odst. 1 s. ř. s. soud vychází při přezkouvání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu.

[49] Systém soudního přezkumu správních rozhodnutí je založen na zásadě plné jurisdikce. To znamená, že krajský soud je povinen vypořádat se i s nově navrženými důkazními prostředky a posoudit jejich relevanci, nikoliv je paušálně odmítnout. Pokud tak neučiní, zatíží svoje řízení vadou. Samozřejmě platí, že soud přezkouvává napadené správní rozhodnutí podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). K objasnění tohoto skutkového a právního stavu je však rozhodující soud oprávněn zopakovat nebo i doplnit důkazy provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2 s. ř. s.).

[50] Jakýkoliv jiný výklad proto smysl tzv. plné jurisdikce ve správním soudnictví popírá (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs

14/2004 - 60). Pokud by totiž platilo, že respektování skutkového a právního stavu z doby rozhodování správního orgánu znamená i nemožnost provést další dokazování, odporoval by tento výklad výslovnému znění ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. a ve svých důsledcích by znamenal, že by se soudy musely omezit toliko na přezkum zákonnosti napadených správních rozhodnutí a nebyly by oprávněny přezkoumat jejich správnost ve smyslu faktickém, protože nezbytným předpokladem tohoto postupu je právě doplnění dokazování.

[51] Žalobce se v rámci řízení před krajským soudem může domáhat provedení dosud neprovedených důkazů, mají-li prokázat rozhodné skutečnosti, které zde existovaly ke dni rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí, které z navržených důkazů provede a které nikoli, je samozřejmě na úvaze soudu (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezavazuje povinnosti takový postup odůvodnit. Krajský soud je oprávněn provedení navrhovaných důkazů odmítnout, nemůže tak však učinit pouhým odkazem na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. Důvodem může být i specifická povaha řízení před správním orgánem, pokud již před ním je nezbytné unést břemeno tvrzení a břemeno důkazní, což bývá častá situace u daňových řízení. V daném případě však úvaha soudu v tomto směru absentuje a navíc nelze přehlédnout, že stěžovatel doručení předvolání k zahájení kontroly zpochybňoval již v odvolání.

[52] Krajský soud opřel svoji úvahu o nemožnosti provést nově navrhované důkazy právě o uvedené ustanovení, čímž se dopustil vady, která může mít vliv na zákonnost vydaného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Zcela pak pominul stěžovateli argumentaci uvedenou v první části bodu IV. žaloby, týkající se unesení důkazního břemene správcem daně ohledně doručení prvního předvolání a možnosti vyjádřit se k němu (viz část III. A tohoto rozsudku).

[53] Pokud krajský soud k nově předloženým listinným důkazům poznamenává, že mu byly zaslány datovou schránkou, a tudíž soud nemůže prověřit jejich pravost, je nutné upozornit, že mu nic nebránilo vyžádat si jejich originály, a tím pochybnosti o jejich pravosti v rámci dokazování rozptýlit. Uvedeným konstatováním bez dalšího proto nemohl krajský soud provedení důkazů odmítnout, a to ani, jak bylo uvedeno výše, ve spojení s odkazem na § 75 odst. 1 s. ř. s.

III. C Spolehlivost stanovení daně dle pomůcek

[54] Nejvyšší správní soud se následně zabýval námitkou nedostatečné spolehlivosti stanovení daně dle pomůcek. Dle stěžovatele nebyla zohledněna skutečnost, že mimo sportovní činnosti provozuje také penzion, a tudíž poměr příjmů a výdajů bude zcela odlišný od subjektů, které jsou pouze hráči ledního hokeje.

[55] V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt 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 (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná

pokračování

„nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz také rozsudek ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156).

[56] Námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103).

[57] V projednávané věci je nesporné, že stěžovatel jako činnost podléhající dani z příjmů fyzických osob vykonával činnost hráče ledního hokeje. Stěžovatel však v kasační stížnosti uvádí, že byl rovněž provozovatelem penzionu. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně od daňové poradkyně obdržel sdělení ze dne 12. 1. 2012 s příloženými dokumenty. Ve sdělení je mimo jiné obsažen údaj o příjmech a výdajích týkajících se provozování penzionu na území Slovenské republiky.

[58] Odvolací správní orgán k tvrzení o provozování penzionu uvedl, že nebyla dostatečně konkrétní (penzion nebyl blíže určen a nebylo uvedeno, od kdy je stěžovatelem provozován) a přiložené doklady nebyly hodnověrné. Tvrzení o provozování penzionu nevyplývalo ani z údajů obsažených v daňových přiznáních ani výkazů účetní závěrky k nim přiložených (např. z vykazovaných odpisů; stavu zásob, příp. dalšího majetku; uplatněných mzdových nároků atd.). Tento druh činnosti by z těchto výkazů měl být patrný, ale je v nich vykazována pouze sportovní činnost. Z tohoto důvodu vyhodnotil zvolené pomůcky spočívající v údajích o dosahovaných a vykazovaných příjmech a výdajích hráčů ledního hokeje pouze ze sportovní činnosti jako přiměřené.

[59] Odvolací správní orgán se ke sdělení ze dne 12. 1. 2012 a k němu přiloženým dokladům vyjádřil i v souvislosti s posouzením, zda na základě těchto dokumentů neměla být stanovena daň dokazováním namísto pomůcek. Při tom dovodil, že nemají žádnou důkazní sílu, neboť se vztahují jen k letům 2009 a 2010; jsou vedeny pouze obrátově, tudíž chybí návaznost na primární odklady, které vůbec nejsou přiloženy a jsou vedeny v jednoduchém účetnictví, ačkoliv dle příslušných daňových přiznání by měly být vedeny v účetnictví podvojném. Protože nebyly nabídnuty žádné jiné relevantní důkazní prostředky, správce přistoupil ke stanovení daně na základě pomůcek.

[60] Nezbytným předpokladem stanovení daně dle pomůcek za použití údajů srovnatelného subjektu je to, že správce daně má představu o charakteru činnosti daňového

subjektu a alespoň v hrubých obrysech též o rozsahu této činnosti. Bez těchto znalostí není ani možno určit srovnatelný subjekt, jehož údaje by měly sloužit jako pomůcka.

[61] Správní orgány měly indicie o tom, že stěžovatel byl i provozovatelem penzionu. Pokud by byla tato tvrzení prokázána, bylo by nutné tuto skutečnost promítnout do úvah o volbě pomůcek. Správní orgány však vyšly z předpokladu, že stěžovatel penzion neprovozuje, neboť tato skutečnost neplyne z příslušných daňových přiznání ani z dodaných dokladů, které nejsou průkazné.

[62] Zda stěžovatel skutečně penzion provozuje, či nikoliv, není možné na základě uvedených dokumentů s jistotou konstatovat. Správce daně se však při stanovení daně dle pomůcek v podobě údajů o srovnatelných subjektech s těmito zjištěními spokojil. O možnosti, že by stěžovatel vedle sportovní činnosti provozoval penzion, dále vůbec neuvažoval, a to aniž by například stěžovatele vyzval k upřesnění a doložení jeho tvrzení či sám toto tvrzení i bez součinnosti stěžovatele prověřil.

[63] Na správce daně jistě nelze při stanovení daně dle pomůcek klást natolik přísné nároky, aby měl do podrobností jasno v tom, jaký rozsah měla činnost daňového subjektu. Je totiž nutno si uvědomit, že ke stanovení daně dle pomůcek může dojít i tehdy, když daňový subjekt nesplní své povinnosti při dokazování jím uváděných skutečností v takovém rozsahu, že o jeho činnosti nejsou známy téměř žádné informace. Na druhé straně je nutno trvat na tom, aby představa o činnosti daňového subjektu byla vystavěna na racionálním podkladě, a to i tehdy, nespolutracuje-li daňový subjekt se správcem daně. Nelze totiž připustit, aby si v rámci stanovení pomůcek mohl správce daně libovolně zvolit, jaké činnosti daňový subjekt vykonával, a dle toho mu stanovit daň. Na správce daně při zjišťování, jaké činnosti daňový subjekt vykonával, nelze klást přísné požadavky (spíše naopak), přesto je třeba, aby závěr správce daně o činnosti daňového subjektu byl založen na rozumném podkladu (blíže srov. rozsudek ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 – 67).

[64] Správce daně stěžovatelem předložené doklady týkající se provozování penzionu vyhodnotil jako nedostatečné pro stanovení daně dokazováním. To však, neznamená, že by na základě obdobného hodnocení těchto podkladů v rámci stanovení daně na základě pomůcek mohl bez dalšího vycházet z toho, že stěžovatel provozovatelem penzionu nebyl. Uvedené plně odpovídá požadavku vtělenému do výše citovaného § 98 odst. 4 daňového řádu, aby daň stanovená dle pomůcek byla určená dostatečně spolehlivě. Úvahy o stěžovatelově činnosti pro účely stanovení daně pomůckami nelze totiž redukovat na otázku (ne)unesení důkazního břemene, jak je tomu v rámci dokazování.

[65] Bylo proto na správci daně, aby prověřil, zda stěžovatel provozuje penzion v jím tvrzeném rozsahu, tak, aby měl představu o charakteru a rozsahu jeho činnosti. Pokud tak správce daně neučinil, byly zvolené pomůcky použity na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[66] V napadeném rozsudku a v rozhodnutí odvolacího správního orgánu je uváděno, že stěžovatel pouze namítá výběr konkrétních pomůcek, aniž by prokázal, že nebyly tyto pomůcky přiměřené pro stanovení daně. Ze shora uvedeného výkladu (viz bod [55] tohoto

pokračování

rozsudku) plyne, že důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leží na něm. Nicméně pokud by bylo v nynější věci postaveno na jisto, že stěžovatel je vedle činnosti hráče ledního hokeje rovněž i provozovatelem penzionu v jím tvrzeném rozsahu, byla by nyní zvolená konstrukce pomůcky zatížena zásadním logickým deficitem. Svým charakterem se tak zjištěné pochybení správce daně blíží těm, u nichž nemusí daňové subjekty ke svému tvrzení o nepřiměřenosti daně předložit odpovídající důkazy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný ve věci sp. zn. 9 Afs 77/2013).

III. D Lhůta k přezkoumání pochybností

[67] Závěrem kasační stížnosti je namítáno, že správce při existenci tak závažných pochybností vyčkával několik let s jakýmkoliv postupem k jejich přezkoumání.

[68] S krajským soudem lze souhlasit v tom, že v postup k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52). Zároveň však platí, že daňová kontrola je mechanismem, pomocí kterého má správce daně právo kdykoliv v průběhu prekluzivní lhůty prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností subjektů, prověřit okolnosti rozhodné pro stanovení daně a prověřit tvrzení daňových subjektů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2015, č. j. 7 Afs 188/2014 – 48).

[69] V projednávané věci se jedná o standardní kontrolu po vyměření daně, která byla zahájena s odstupem několika let po podaném přiznání. Postup k odstranění pochybností je postupem při správě daní, jímž mají být odstraňovány konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, dodatečného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, který se zpravidla zahajuje před samotným vyměření daně. Daňovou kontrolu správce daně naopak prověřuje správnost a úplnost tvrzení daňových subjektů, aniž by musel konkrétními pochybnostmi disponovat. Jedná se o standardní kontrolní postup, kterým je v rámci zákonem stanovených prekluzivních lhůt prověřováno řádné plnění daňových povinností, aniž by správce daně musel jakýmkoliv pochybnostmi o správnosti přiznané daně disponovat. Se závěrem krajského soudu, že správce daně nepochybil, když na místo postupu k odstranění pochybností zvolil daňovou kontrolu lze proto také souhlasit, avšak ze zcela jiných důvodů než uvedl ve svém odůvodnění. Uvedené pochybení nemělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

III. E Další námítky

[70] Stěžovatel dále namítá, že výdajový paušál dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů nemůže být pomůckou. K tomu soud v obecné rovině konstatuje, že daňový řád v demonstrativním výčtu obsaženém v § 98 odst. 3 předpokládá, že pomůckou může být údaj o srovnatelných daňových subjektech. Proto, pokud má správce daně poznatky o tom, že srovnatelné daňové subjekty volí výdajový paušál, může být tento údaj využit jako

pomůcka pro stanovení daně. Pomůckou se tak nestává toliko text zákona, jak bylo dovozováno v kasační stížnosti, ale právě poznatek o srovnatelném subjektu.

[71] Protože však vzhledem k pochybení správce daně konstatovaného v části III. C tohoto rozsudku nebyl najisto postaven rozsah činností stěžovatele, nemůže se soud vyjádřit k volbě této konkrétní pomůcky v nynější věci. Není totiž možné posoudit, zda mohly být jako srovnatelné subjekty použity osoby činné pouze jako hráči ledního hokeje.

[72] Obdobně vzhledem k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nevypořádání námitek uvedených v bodu [43] a násl. tohoto rozsudku se soud nemohl zabývat námitkami týkajícími se důkazního břemene ohledně doručení prvního předvolání, výzvy k zahájení daňové kontroly a výzvy k odstranění vad a možnosti vyjádřit se k jejich doručení.

[73] V této souvislosti lze poukázat, že se Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku sice již vyjadřoval k otázce porušení § 115 daňového řádu, ale toliko ve vztahu k opravě data doručení výzvy k zahájení daňové kontroly, nikoliv však k otázce možnosti vyjádřit se ke skutečnosti jejího doručení (viz bod [35] předchozího rozsudku NSS). Tato otázka proto prozatím nebyla řešena.

IV. Závěr a náklady řízení

[74] Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Z části III. C tohoto rozsudku plyne, že pro tam popsání pochybení správce daně aprobovaný odvolacím správním orgán nemůže obstát ani odvolací rozhodnutí. Zdejší soud však nepostupoval dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití 78 odst. 4 s. ř. s. a věc nevrátil přímo žalovanému k dalšímu řízení, neboť charakter vad, kterými krajský soud zatížil svůj rozsudek, takový postup neumožňoval. Napadený rozsudek byl totiž shledán částečně nepřezkoumatelným (viz část III. A tohoto rozsudku) a řízení mu předcházející bylo zatíženo vadou (viz část III. B tohoto rozsudku). Nejvyšší správní soud proto věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je soud vázán výše vysloveným právním názorem zdejšího soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí proto nejprve vypořádá opomenutou žalobní argumentaci. Mimo jiné v návaznosti na řešení těchto otázek případně přistoupí k provedení důkazních návrhů. V opačném případě náležitě jejich neprovedení zdůvodní. Soud je rovněž vázán závěrem o vadě rozhodnutí odvolacího správního orgánu (viz část III. C tohoto rozsudku).

[75] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. listopadu 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu

