



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Ing. J. M.**, zastoupený Mgr. Janem Drozdem, advokátem se sídlem třída Tomáše Bati 3067, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 58/2015 – 42,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 58/2015 – 42, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 4. 2015, č. j. 10509/15/5200-10423-806032, zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územního pracoviště ve Zlíně (dále jen „správce daně“), na daň z příjmů fyzických osob ze dne 16. 7. 2014, č. j. 1445570/14/3301-24808-701129, č. j. 1445776/14/3301-24808-701129 a č. j. 1445830/14/3301-24808-701129. Uvedenými dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobci za zdaňovací období 2009 daň z příjmů fyzických osob ve výši 24 810 Kč, daňový bonus ve výši -21 360 Kč a penále ve výši 4 962 Kč; za zdaňovací období 2010 doměřil žalobci daňový bonus ve výši -16 875 Kč a penále ve výši 3 375 Kč; za zdaňovací období 2011 pak doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob ve výši 43 077 Kč, daňový bonus ve výši -23 208 Kč a penále ve výši 13 257 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně. Rozsudkem ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 58/2015 – 42, krajský soud zrušil jak

rozhodnutí žalovaného, tak i dodatečné platební výměry správce daně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud přisvědčil námitkám žalobce o tvrzeném pochybení správce daně při vedení spisu žalobce jako daňového subjektu. Správce daně porušil pravidlo upravené v § 65 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť před projednáním zprávy o daňové kontrole nepřehradil určité důkazní prostředky z vyhledávací části spisu do té části spisu, do které by měl žalobce možnost nahlédnout. V důsledku výše uvedeného pochybení neměl žalobce možnost se před vydáním dodatečných platebních výměr seznámit s podklady významnými pro jejich vydání, které správce daně provedl při daňové kontrole jako důkaz. Ve výše uvedeném spatřoval krajský soud podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Protože krajský soud dospěl k závěru, že shora popsané pochybení je tak zásadní, že jej nelze odstranit v odvolacím řízení, zrušil napadeným rozsudkem rovněž dodatečné platební výměry.

III.

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[5] Podle názoru stěžovatele se krajský soud dopustil zcela zásadního pochybení tím, že zrušil kromě rozhodnutí o odvolání také dodatečné platební výměry. Daňový řád neobsahuje ustanovení obdobné § 90 odst. 1 písm. b) správního řádu, na základě kterého by mohl odvolací orgán v daňovém řízení zrušit rozhodnutí o stanovení daně a věc vrátit prvostupňovému správci daně k dalšímu řízení. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu má odvolací orgán v odvolacím řízení pravomoc napadené rozhodnutí změnit, napadené rozhodnutí zrušit a zastavit řízení, nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Z výše uvedeného je zřejmé, že pokud jsou platební výměry zrušeny, nemohou být vydány znovu a daňové řízení tím končí. K totožnému závěru pak dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS. Citované usnesení se pak stalo základem ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu.

[6] Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud zrušil rozhodnutí o odvolání a dodatečné platební výměry z důvodu procesního pochybení správce daně při vedení spisu. Krajský soud však zjevně nedospěl k závěru, že by se v tomto případě jednalo o natolik zásadní pochybení, že by již dále nebylo možné v daňovém řízení pokračovat, nebo že by dodatečné platební výměry neměly být vůbec vydány. Krajský soud naopak uložil rozsudkem stěžovateli a správci daně napravit v dalším řízení vytýkané vady daňového řízení. Je proto zřejmé, že nebyly v řízení před krajským soudem naplněny podmínky pro zrušení dodatečných platebních výměr a krajský soud tedy jednoznačně pochybil, pokud postupoval podle § 78 odst. 3 s. ř. s. Stěžovatel rovněž považoval rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný z důvodu nesrozumitelnosti a vnitřní rozpornosti, neboť krajský soud uložil stěžovateli a správci daně v dalším řízení odstranit procesní pochybení správce daně, avšak formuloval výrok rozsudku způsobem, který provedení dalšího řízení ve věci vylučuje.

pokračování

[7] S výše uvedeným úzce souvisí závěr krajského soudu, že jím vytýkaná procesní pochybení při vedení spisu správcem daně nebylo možné odstranit v odvolacím řízení, ale bylo nutné věc vrátit správci daně. Ani s tímto závěrem se stěžovatel neztotožnil. Jak vyplývá z popsané koncepce odvolacího řízení podle daňového řádu, vady odvoláním napadeného rozhodnutí nebo postupu správce daně v předchozím daňovém řízení musí být zásadně odstraněny v odvolacím řízení. K totožnému závěru dospěl rovněž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, ve kterém rovněž vyslovil právní názor, že je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Jelikož odvolací orgán nemá možnost napadený platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně, musí mít možnost odstranit jakékoliv (odstranitelné) pochybení správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2016, č. j. 9 Afs 169/2015 - 97). Ačkoli je tedy závěr krajského soudu o nutnosti vrátit daňové řízení do stavu před vydáním dodatečných platebních výměrů s ohledem na výše uvedené sám o sobě nesprávný, je rozsudek také nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud řádně neodůvodnil závěr o nemožnosti odstranit vady daňového řízení v odvolacím řízení.

[8] Krajským soudem vytýkaná pochybení správce daně při vedení spisu mohla být odstraněna v odvolacím řízení. V daném případě se tak i stalo. K tomuto závěru dospěl i krajský soud. Na straně 5 rozsudku totiž krajský soud uvádí, že podle jeho zjištění v průběhu daňového řízení probíhajícího před správcem daně ve vyhledávací části spisu žalobce významné podklady nechyběly. Na straně 7 napadeného rozsudku pak krajský soud doslova uvádí, že: „... *správce daně po obdržení odvolání předal žalovanému soupis spisového materiálu (str. 31 a 32 listiny č. j. 1648308/14/3301-24808-701129), ze kterého se podává, že žalobci nedostupné dokumenty, které správce daně provedl jako důkaz, již byly přerazeny z vyhledávací části spisu...*“. Nebyly tedy naplněny ani podmínky pro zrušení rozhodnutí o odvolání podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Důvody, pro které krajský soud přistoupil ke zrušení rozhodnutí o odvolání a dodatečných platebních výměrů, v daném případě neobstojí. Krajský soud požaduje po správci daně a stěžovateli nápravu procesních pochybení, která již byla podle jeho vlastních zjištění napravena v odvolacím řízení, přičemž stěžovateli ani správci daně neposkytuje žádné vodítko, jakým způsobem by mělo k opakované nápravě těchto procesních pochybení dojít.

[9] Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Podstatou kasační stížnosti je námitka o pochybení krajského soudu, pokud zároveň s rozhodnutím stěžovatele zrušil také rozhodnutí správce daně. Stěžovatel namítá,

že zrušení prvostupňových rozhodnutí nebylo krajským soudem řádně odůvodněno a nebylo podmíněno okolnostmi případu.

[13] Pokud krajský soud zrušuje rozhodnutí, může v souladu s § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušit podle okolností i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo. Podmínkami pro postup podle § 78 odst. 3 s. ř. s. se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS, a zdůraznil, že „obecně daná pravomoc krajského soudu zrušit podle okolností nejen odvolací rozhodnutí, ale i rozhodnutí orgánu I. stupně, je tak nutně spjata s možnostmi procesní úpravy správního řízení, jehož zákonnost se přezkoumává, a to jen tehdy, kdy celé řízení bylo provázáno procesními pochybeními. Zde jsou jednoznačně naplněny podmínky pro současné zrušení prvostupňového rozhodnutí jen v případě, že procesní vady nejsou v dalším řízení vůbec odstranitelné, např. za situace, kdy důkazy nezbytné pro rozhodnutí již nejsou objektivně proveditelné. V ostatních případech procesních vad krajský soud váží, zda je na místě, aby tyto vady byly odstraněny v odvolacím řízení, či zda další správní řízení přesahuje svým rozsahem možnosti doplnění v rámci odvolacího řízení. Jeho úvaha však musí vycházet nejen z rozsahu vad a snahy o urychlení dalšího postupu, ale také z toho, zda zrušení prvostupňového rozhodnutí spojené s pokračováním řízení umožňuje příslušný procesní předpis. Možnost zrušení prvostupňového rozhodnutí totiž není výslovnou pravomocí soudu odhlízející od procesního prostředí; krajský soud sám je oprávněn za odvolací orgán uvážít, zda řízení lze doplnit a vady odstranit v rámci odvolacího řízení či v rámci řízení před správním orgánem I. stupně. To však předpokládá, že procesní správní předpis umožňuje, aby správní rozhodnutí I. stupně bylo zrušeno, aniž by to mělo za následek nemožnost pokračovat v řízení. Soud totiž nemůže dostat správní orgán I. stupně do jiné situace, než odvolací orgán.“

[14] Z citovaného usnesení rozšířeného senátu vyplývá, že postup krajského soudu při zrušení prvostupňového rozhodnutí musí být s ohledem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu podmíněn vážnými procesními pochybeními, která není možné odstranit v řízení před odvolacím orgánem, a zrušení prvostupňového rozhodnutí musí být přípustné podle příslušného procesního předpisu. Není možné, aby krajský soud svým rozhodnutím zavázal správní orgán prvního stupně k postupu, ke kterému by jej podle příslušného procesního předpisu nemohl zavázat odvolací orgán.

[15] Podle § 116 odst. 1 daňového řádu má odvolací orgán v odvolacím řízení pravomoc napadené rozhodnutí změnit, napadené rozhodnutí zrušit a zastavit řízení, nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Podle § 116 odst. 3 daňového řádu může dále odvolací orgán vrátit věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán, pokud jsou u správce daně prvního stupně splněny podmínky pro rozhodnutí podle § 113 odst. 1, tj. pokud byly dány podmínky pro vydání autoremedurního rozhodnutí (částečného či úplného) nebo pokud bylo odvolání nepřipustné nebo bylo podáno po lhůtě. Postup podle § 113 odst. 3 v případě autoremedury bude přípustný pouze v případech, „kde si prvostupňový orgán uvědomí svou chybu, avšak stane se tak až poté, co nastane devolutivní účinek (poté, co dojde k postoupení věci dle § 113 odst. 3 DR). K těmto případům bude docházet zejména tam, kde odvolací orgán přikáže prvostupňovému správci daně doplnění odvolacího řízení dle § 115 odst. 1 DR. Ten příkaz splní, avšak po jeho provedení zjistí, že jeho rozhodnutí již nemůže obstát, o čemž sám odvolací orgán uvědomí“ (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 465). Pokud by

pokračování

odvolací orgán sám označil podmínky pro autoremeduru za splněné, již by se logicky o autoremeduru jednat nemohlo. Z výše uvedeného tudíž vyplývá, že v daňovém řízení odvolacímu orgánu nenáleží pravomoc na základě vlastního uvážení vrátit správci daně věc k dalšímu řízení a zavázat jej závazným právním názorem.

[16] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, vyslovil, že *„Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“* A dále dovodil, že jestliže není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, nezbývá než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím. Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v odvolacím řízení. Odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřipustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru. Také je třeba připomenout, že zásada dvojinstančnosti nese určitá omezení i daňovému subjektu. Je to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci - k provedení dokazování či k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, publ. pod č. 1302/2007 Sb. NSS).

[17] Na výše uvedené navázal rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS, když uvedl, že *„Odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.“*

[18] Podle komentáře k daňovému řádu (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 460) je daňové řízení *„řízením sice dvoustupňovým, avšak provázanějším mnohem více, než jak bývá zvykem v*

jiných procesních předpisech. To vyplývá zejména z § 116 DŘ, dle kterého se prvostupňové řízení ruší a řízení se zcela zastavuje. Vracení věci prvostupňovému orgánu je velmi omezené. Z tohoto důvodu tak musí mít odvolací orgán pravomoc napravovat jakákoliv pochybení učiněná v prvním stupni.“

[19] Judikatura Nejvyššího správního soudu dokonce dovodila, že postup odvolacího orgánu, kdy přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně prvního stupně, není v rozporu se zákonem. V těchto případech, jelikož jde o řízení před vydáním konečného rozhodnutí ve věci, musí být daňový subjekt s odlišným právním posouzením seznámen, a má mu být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující. Za situace, kdy by daňový subjekt nebyl zpraven o změně právního posouzení učiněné odvolacím orgánem, nelze vyloučit, že se původně uplatněné odvolací námitky, směřující oproti rozhodnutí správce daně prvního stupně založenému na odlišném právním posouzení, budou s novými důvody stanovení daně mít (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 – 74, obdobně i rozsudek stejného soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 7 Afs 88/2008 – 65).

[20] Z výše uvedeného tedy jednoznačně plyne, že jelikož odvolací orgán nemá možnost napadený platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně, musí mít možnost odstranit pochybení prvostupňového správce daně. Odvolací orgán tak může v odvolacím řízení napravit i chybu správce daně spočívající v tom, že tento včas nepřehradil písemnosti, které byly uplatněny v rámci daňové kontroly jako důkazní prostředek, z vyhledávací části spisu do části spisu přístupné daňovému subjektu.

[21] V posuzovaném případě krajský soud zrušil rozhodnutí správce daně spolu s rozhodnutím stěžovatele a vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení. Důvodem tohoto postupu podle krajského soudu bylo to, že správce daně porušil § 65 odst. 2 daňového řádu, neboť písemnosti uplatněné v řízení jako důkazní prostředek nebyly do vydání rozhodnutí správce daně pro žalobce ve spisu dostupné. S ohledem na citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009 tak nebyly dány důvody pro zrušení prvostupňových rozhodnutí, jelikož stěžovatel byl oprávněn v odvolacím řízení napravit procesní pochybení správce daně. Zrušení prvostupňových rozhodnutí nebylo rovněž přípustné s ohledem na procesní úpravu v daňovém řádu, která neumožňuje za daných okolností vrátit po zrušení rozhodnutí správce daně tomuto věc k dalšímu řízení a zavázat jej závazným právním názorem. Krajský soud tedy přistoupil ke zrušení prvostupňových rozhodnutí, aniž byly splněny podmínky pro tento postup.

[22] Krajský soud v dalším řízení posoudí, zda stěžovatel v odvolacím řízení napravit procesní pochybení správce daně, tj. zda umožnil žalobci seznámit se s veškerými písemnostmi, které byly uplatněny v řízení jako důkazní prostředek. Pokud dospěje k negativnímu závěru, bude namísto zrušit pouze žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátit stěžovateli k dalšímu řízení. V opačném případě přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí. Současně rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[23] S poukazem na shora uvedené byl předčasný obecný názor krajského soudu k posouzení daňové uznatelnosti nákladů za reklamu (strana 8 rozsudku). Krajský soud to

pokračování

ostatně sám připustil. Vyslovit nyní k důvodnosti či nedůvodnosti uplatněných žalobních námitek by upřelo žalobci právo žádat krajský soud o posouzení merita věci. Zatímco v daňovém řízení je redukce stupňů, v nichž se lze věci nadále zabývat, důsledkem platné právní úpravy a související judikatury, pro obdobný postup rovněž ve správním soudnictví není nyní důvod. Krajský soud proto, pokud nebude dán důvod zrušit pouze žalobou napadené rozhodnutí, posoudí zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů. Bude vycházet z toho, že podstata sporu neleží primárně v interpretaci právních předpisů či řešení právních otázek, ale především ve skutkové rovině. Bude tak třeba posoudit, zda se žalobci podařilo v daňovém řízení navrženými důkazními prostředky rozptýlit pochybnosti správce daně o daňové uznatelnosti uplatněných daňových nákladů.

[24] Krajský soud poukazoval na vlastní judikaturu ústící v názor, že nesrovnalosti ve smlouvách mezi subjekty, které v subdodavatelském řetězci realizují plnění představující uplatňovaný náklad, nemohou samy o sobě zvrátit daňovou uznatelnost uplatněného nákladu, pokud daňový subjekt za objektivně objednanou reklamu, která se reálně uskutečnila, skutečně uhradil deklarovanou částku. Nejvyšší správní soud však v následném rozsudku ze dne 30. 5. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 - 46, týkajícím se krajským soudem zmíněné věci, jejímž předmětem byla rovněž reklama umístěná na závodních vozech, postrádal především úvahu, zda mohl uplatněný daňový náklad objektivně přispět k udržení či zvýšení příjmů z podnikání daňového subjektu a zda cena za reklamní služby nebyla nepřiměřeně vyšší než cena obvyklá (došlo totiž k enormnímu navýšení ceny za službu v průběhu řetězce). Poukaz krajského soudu na uvedený rozsudek proto nebyl za dané situace zcela příléhavý.

[25] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

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

V Brně 16. listopadu 2016

Mgr. David Hipšr
předseda
senátu