ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a Mgr. Alexandra Krysla v právní věci **žalobce: "DAS etwas ANDERE" "Das Beste" Privat s.r.o.**, se sídlem Fráni Šrámka 1303/10, České Budějovice, zastoupeného Mgr. Šárkou Petráňovou, advokátkou se sídlem Klidná 69, Rudolfov, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2008, č. j. 5485/08-1200, o dani z příjmů právnických osob, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 6. 2009, č. j. 10 Ca 6/2009 – 44,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 6. 2009, č. j. 10 Ca 6/2009 - 44, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 4. 11. 2008, č. j. 5485/08-1200. Rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto

odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 25. 2. 2008, č. j. 50406/08/077910/5493, č. j. 50421/08/077910/5493, a č. j. 50425/08/077910/5493, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s."). Stěžovatel namítl, že nesdílí právní názor soudu o nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí, neboť skutková podstata, ze které soud v rozsudku vychází, je v rozporu se správním spisem. Především nelze přisvědčit soudu, že z rozhodnutí stěžovatele nevyplývá jednoznačný závěr o tom, zda byla daňová povinnost stanovena dokazováním nebo podle pomůcek. Již z výroku rozhodnutí stěžovatele, kde je odkaz na § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků") je nepochybné, že daňová povinnost byla stanovena dokazováním. Pokud by daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek, rozhodoval by stěžovatel podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel dále uvedl, že nesdílí názor krajského soudu o tom, že vyřízení tří odvolání v rámci jednoho rozhodnutí bylo svou formou nevhodné a způsobilo nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele. Stěžovatel konstatoval, že rozhodl jedním rozhodnutím, neboť daňová povinnost žalobce na dani z příjmů právnických osob za roky 2002, 2003 a 2004 byla stanovena podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků podle důkazů, odvolací námitky žalobce byly shodné pro všechna zdaňovací období, což je zřejmé z podání žalobce ze dne 10. 4. 2008, 5. 5. 2008, 6. 6. 2008, 7. 8. 2008 a 19. 8. 2008, právní i skutkový stav byl pro všechna zdaňovací období shodný. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 13. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 246/1999. Stěžovatel dále uvedl, že ze spisu lze zjistit, že žalobce pro zahraniční klienty zprostředkovával pečovatelky, za což od nich přijímal úplatu ve výši 1 100 € (Euro) a 1 300 €. To vyplývá z výpisu z účtu č. 311985 vedeného u Raiffeisenbank Leonding. Položky na výpisech z účtu zcela jednoznačně korespondují s poplatky za zprostředkování, jak je do protokolu uvedly zaměstnankyně žalobce. Vzhledem k tomu, že žalobce ani na výzvy správce daně neodstranil pochybnosti ohledně těchto příjmů, získal správce daně postupem podle § 31 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků důkazní prostředky potřebné pro správné stanovení daně. Z obsahu spisu vyplývá, že těmito důkazy byly výpisy ze zmíněného bankovního účtu žalobce, poštovní poukázky, šekové a mezinárodní poukázky České pošty, které svědčí o platbách za zprostředkování práce pečovatelek, zdravotních sester v zahraničních rodinách, a jejichž přehled je uveden v příloze č. 8, 9 a 10 zprávy o kontrole daně. Jednalo se o důkazy, nikoliv pomůcky. Dalším důkazem se stala evidence žalobce vedená ohledně uzavřených zprostředkovatelských smluv, resp. smluv prodlužovacích, v sešitě A5 vedeném M. K., která vypovídala v průběhu daňové kontroly jako svědek. Stěžovatel uvedl, že údaje v tomto sešitě spolu s provedenými svědeckými výpověďmi prokazují uzavírání zprostředkovatelských smluv, ke kterým fakticky došlo a rovněž tak i k souvisejícím úhradám, tj. zdanitelným

příjmům žalobce. V daném případě žalobce sice neunesl důkazní břemeno, avšak přesto bylo možné stanovit jeho daňovou povinnost dokazováním. V další části kasační stížnosti stěžovatel ve vztahu k závěrům krajského soudu o účetnictví jiného daňového subjektu se sídlem v Košicích a žalobcem dodatečně předloženým listinám namítl, že při přezkumu rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Pokud žalobce 3. 3. 2009, tj. cca. 2 měsíce po podání žaloby, zaslal soudu tabulku „Dary sester 2002 - 2005 z účetnictví Nadace“ a část zprávy „Závěrečná zpráva o vyhodnocení tabulek“, kterou získal od policejního orgánu dne 11. 2. 2009, nemohl se správce daně ani žalovaný s těmito důkazními prostředky vyrovnat, neboť je v době rozhodnutí neměl k dispozici. Ze spisu pouze vyplývá, že žalobce provedení důkazů těmito důkazními prostředky navrhoval s tím, že je předloží, až je bude mít k dispozici. Není v kompetenci správních orgánů zasahovat do činnosti policejních orgánů, o to více, pokud jde o zahraniční policejní orgány. Tabulky, které zpracoval policejní orgán a které žalobce předložil až po podané žalobě proto nemohou být důkazem v předmětném řízení. Daňová povinnost byla stanovena spolehlivým způsobem a má oporu ve správním spise. Stěžovatel ve vztahu k závěrům krajského soudu ke svědkům A., G. a M. namítl, že tato námitka nebyla žalobcem vznesena v žalobě, a proto krajský soud ohledně hodnocení těchto svědeckých výpovědí překročil dispoziční zásadu zakotvenou v § 75 odst. 2 s. ř. s. Předmětné svědecké výpovědi, v nichž svědkové potvrdili, že v kanceláři v Linzi nedocházelo k uzavírání smluv, byly stěžovatelem v odůvodnění rozhodnutí zmiňovány pouze pro úplnost úvahy o tom, že kancelář v Linzi sloužila jako informační a poradenské centrum, v němž žádné platby nebyly realizovány. Stěžovatel ve vztahu k závěrům krajského soudu týkajícím se výpovědí svědků H. K., J. P., existence stálé provozovny v Linzi a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu Rakouska ze dne 15. 10. 2007, namítl, že ze spisu i z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele je zřejmé, proč kancelář v Linzi nebyla považována za stálou provozovnu. V propagačním materiálu, který žalobce předložil, je výslovně uvedeno, že kancelář v Linzi sloužila jako bezplatné informační a spotřebitelské místo, kde nebylo možné navázání obchodních kontaktů a uzavření smluv. Tomu odpovídají i výpovědi zaměstnankyň žalobce, které do protokolu konkretizovaly okolnosti při uzavírání smluv. Klienti kontaktovali zaměstnankyně žalobce telefonicky či poštou, poté byly smlouvy klientů zaslány poštou či faxem, následně klienti vraceli podepsané smlouvy. To znamená, že k uzavírání smluv v Linzi nedocházelo. Zaměstnankyně pracovaly v Českých Budějovicích a do kanceláře v Linzi nejezdily. Vše probíhalo prostřednictvím poboček v České republice, a to v Českých Budějovicích, Olomouci, Plzni apod. Krajský soud zcela pominul písemnost Finančního úřadu v Linzi ze dne 25. 3. 2008, která byla součástí správního spisu, kde je uvedeno, že žalobce v období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2005 nebyl u tohoto úřadu daňově registrován, nepodával žádná daňová přiznání za zdaňovací období 2002 - 2005, nepřiznával žádné příjmy a zisky ani nepožádal o zahájení daňového řízení z důvodů existence stálé provozovny. Další zásadní skutečností pro posouzení existence stálé provozovny v Linzi je to, že žalobce v daňových přiznáních

podaných v České republice neuvedl žádné vyňaté příjmy. Žalobce sám do protokolu ze dne 19. 2. 2008 uvedl, že v Rakouské republice nic nezdanil. Stěžovatel na základě těchto údajů dospěl k závěru, že žádná stálá provozovna v Rakouské republice neexistovala. Z tohoto důvodu nebyli vyslechnuti H. K. ani J. P., neboť jejich výpověď na těchto skutečnostech nemohla nic změnit. Pokud soud na straně 14 rozsudku uvádí, že tito svědkové nemohou potvrdit, zda se jednalo o stálou provozovnu, avšak mohou vypovědět, co bylo vykonáváno v Rakousku, je nutné uvést, že žalobce tyto osoby navrhoval k průkazu existence stálé provozovny. Stěžovatel konstatoval, že správce daně shromáždil dostatek důkazních prostředků. Stěžovatel zmínil výslechy svědkyň Č., V., D., S., H., L., Ka. a J. Zdravotní sestry, které projevily zájem o zprostředkování péče v zahraniční rodině, přijely na testy, které byly na místě vyhodnoceny, po úspěšném složení zaplatily poplatek na účet nebo přímo na místě a poté s nimi byla uzavřena smlouva. J. P. v čestném prohlášení pouze obecně formuloval určitá sdělení, jako vyvíjení činnosti, pravidelné platby, testy, uzavírání smluv, aniž na cokoliv konkrétního odkázal, když se měl osobně zúčastnit jednání v kanceláři v Linzi. Obsah tohoto prohlášení, které není v daňovém řízení důkazem, byl v rozporu s obsahem výpovědí zaměstnankyň žalobce. Pro tyto důvody nebyly provedeny navrhované svědecké výpovědi. Stěžovatel dále uvedl, že s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu Rakouska ze dne 15. 10. 2007 se zabýval na straně 7 svého rozhodnutí. Žalobce tvrdil, že jednatelka přenesla své aktivity na žalobce, aniž došlo k věcné změně či způsobu sjednávání obchodů. Ze zmíněného rozhodnutí vyplývá, že se týká fyzické osoby M. U. Kromě toho bylo v rozhodnutí uvedeno, že M. U. měla před rokem 2001, tj. před vznikem žalobce, v Rakouské republice neomezenou daňovou povinnost, tj. její příjmy podléhaly zdanění v Rakouské republice, jako rakouskému rezidentovi. Nejednalo se tedy o stálou provozovnu fyzické osoby. Rozhodnutí se navíc týkalo let 1997 - 1999. Správce daně v případě žalobce kontroloval období let 2002 - 2004, tj. zjišťoval, jak probíhala činnost v těchto obdobích. Žalobce byl právnickou osobou zapsanou do obchodního rejstříku v Českých Budějovicích dne 25. 7. 2001, a proto měl povinnost zdanit celosvětové příjmy v České republice. Stěžovatel uvedl, že se ve smyslu § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků dostatečně vypořádal i s touto námitkou žalobce, tudíž jeho rozhodnutí není nepřezkoumatelné.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti především uvedl, že stěžovatel v kasační stížnosti zcela pominul tabulku „Dary sester 2002 - 2005 z účetnictví Nadace“, část zprávy „Závěrečná zpráva o vyhodnocení tabulek“, účetní sestavy a daňové přiznání slovenských subjektů a žalobcem předloženou datovou sestavu a pouze kategoricky bez hlubšího zdůvodnění odmítá k důkazu předložení účetnictví slovenských subjektů. Je pravdou, že tyto důkazy neměl žalovaný v době rozhodování k dispozici, avšak pokud by připustil žalobcem navržený důkaz účetnictvím slovenských subjektů, musel dojít porovnáním těchto účetnictví se seznamem dárců nadaci k závěru o nemožnosti dvojího zdanění v České republice u mnohých osob. Žalobce dále uvedl, že pro předmětná zdaňovací období nebyly

všechny skutkové a právní okolnosti shodné. V roce 2002 neměla nadace pobočku na Slovensku, založena byla v roce 2003 a část rádcovských plateb do této pobočky se samostatnou právní subjektivitou prokazatelně odcházela. Žalobce konstatoval, že výslech J. P. měl být proveden právě z důvodu rozporu jeho prohlášení s výpověďmi svědků. Stěžovatel předjímá, co by navrhované výslechy osob mohly osvědčit. Obdobné se týká dalších důkazních návrhů, zejména výslechu H. K. Žalobce uvedl, že stěžovatel rozhodoval částečně podle důkazů a částečně podle pomůcek, což je nepřípustné. Nelze dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, pokud jeho důkazy byly neoprávněně odmítnuty.

II.

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodnutí stěžovatele zrušil s odkazem na § 78 odst. 1 s. ř. s. a § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Krajský soud v odůvodnění rozsudku dospěl k závěru, že z rozhodnutí stěžovatele nevyplývá jednoznačný závěr o tom, zda byla žalobci stanovena daňová povinnost dokazováním či na základě pomůcek. Ačkoliv je ze závěrů stěžovatele zřejmé, že v případě žalobce byly splněny obě podmínky pro stanovení základu daně i daňové povinnosti na základě pomůcek, je správcem daně i žalovaným konstatován postup dokazováním. To však nevyplývá z postupu daňových orgánů, jak je popsán ve zprávě o daňové kontrole. Jestliže žalobce podle závěrů správce daně a stěžovatele nesplnil zákonnou povinnost prokázat skutečnosti, které byl povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování, ani tehdy, když byl opakovaně k jejich prokázání vyzván, byla naplněna prvá zákonná podmínka pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Jestliže žalobce předložil nepravdivé, neúplné, nesprávné účetnictví, nelze mít pochybnosti o tom, že z takových údajů nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním. Za takové situace je účetnictví pomůckou a další informace, které správce daně obstarával postupem, který připouští zákon o správě daní a poplatků a sloužily k dopočtení příjmů, nepředstavovaly dokazování, ale pomůcku, neboť příjmy v jednotlivých létech byly žalobci stanoveny na základě úvahy, kterou správce daně uvedl ve zprávě o daňové kontrole, kdy za pomocí sešitů, údajů na bankovním účtu, složenek, případně odpočtu některých příjmů, které již měly být podle názoru správce daně v příjmech žalobce uvedeny. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývají rozpory, neboť žalovaný vypočítává veškeré nedostatky žalobcem předložených evidencí a nesplněných povinností, které mohou vést ke stanovení daňové povinnosti dokazováním, ale tvrdí, že tomu tak bylo. Přitom tato charakteristika opravňovala správce daně k tomu, aby stanovil daňovou povinnost žalobci na základě pomůcek, když jako pomůcku použil jednak neúplné účetnictví žalobce i výsledky dalších šetření a důkazní prostředky, které opatřil postupem podle daňového řádu. Pokud správce daně dospěl k závěru, že žalobce zatajil příjmy a musely mu být dopočítány, pak z tohoto vyplývá, že dopočet byl proveden na základě popsaných pomůcek. Závěry, které v tomto směru žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, jsou proto

rozporné a ve svých důsledcích nepřezkoumatelné. Krajský soud dále uvedl, že správce daně doměřoval daňovou povinnost za roky 2002 - 2004, přičemž v jednotlivých kalendářních letech prověřoval velkou řadu dokladů, vyžadoval důkazní prostředky, prováděl výpočty a dopočty, vyslýchal žalobcem navržené svědky, hodnotil důkazní prostředky žalobcem navržené i které opatřila Policie ČR a navíc bylo zapotřebí vypořádat se s argumentací žalobce ohledně dvojího zdanění příjmů v České a Slovenské republice. Krajský soud dospěl k závěru, dle něhož vypořádání se jediným rozhodnutím s odvoláním proti třem dodatečným platebním výměrům je nevhodné a rovněž nepřispívá k přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. K hodnocení, že správce daně stanovil daňovou povinnost na základě pomůcek, přispívá i vyjádření žalovaného, které uvedl k žalobní námitce ohledně postupu správce daně, kdy doměřil domnělé příjmy žalobce na základě logiky, že kdo zaplatil nadační dar, musel zaplatit i provizi. Stejně tak i zamítnutí důkazních návrhů ohledně příjmů jiného subjektu DeADBP-SR zdaněných ve Slovenské republice, které byly bez dalšího přiřazeny žalobci a jemu zdaněny. Krajský soud konstatoval, že žalovaný k tomu uvedl, že pokud by žalobce prokázal svá tvrzení ohledně podruhé zdaněných příjmů a nepředložil správci daně pouze seznam osob, které měly podle jeho názoru uzavřít zprostředkovatelskou smlouvu a vedl řádně účetnictví a nezatajoval doklady, pak by správcem daně nebyl zvolen kritizovaný postup. I z tohoto vyjádření žalovaného je zřejmé, že žalobci byla stanovena daň na základě pomůcek. Žalovaný připustil, že správce daně mohl provést porovnání mezi zjištěnými platbami a platbami plynoucími žalobci a případně vyloučit příjmy, které byly zdaněny u jiného subjektu, pokud by žalobce předložil konkrétní smlouvy s osobami, kterým zprostředkoval pobyt v zahraničních rodinách, a které žalobci přímo uhradily provizi. Jestliže žalovaný provedl výpočet příjmů žalobce na základě úvahy, kterou popsal ve zprávě o daňové kontrole, pak se jednalo o postup na základě pomůcky, kterou zvolil z toho důvodu, že nebyly k dispozici takové důkazy, které by vedly ke stanovení daňové povinnosti dokazováním. Krajský soud v další části rozsudku uvedl, že žalobce dále namítal, že navrhoval důkaz účetnictvím společnosti za roky 2002 - 2004, které má v držení Policie České republiky a kde jsou uvedena shodná jména plátců provizí jako v seznamu doměřených příjmů žalobci. Správce daně zamítl důkaz účetnictvím DeADBP-SR, aniž se s touto záležitostí potřebným způsobem vypořádal. Správce daně svůj postup potřebným a náležitým způsobem neodůvodnil. Krajský soud k tomu doplnil, že ze žalobní námitky vyplývá, že v současné době jsou k dispozici tabulky, které zpracoval policejní orgán, a z nich je porovnatelné, které příjmy měly být zdaněny ve Slovenské republice. Nelze se proto jednoznačně ztotožnit se závěrem žalovaného, že daňová povinnost byla stanovena spolehlivým způsobem. Úvahy žalovaného uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou v tomto směru nepřezkoumatelné. Krajský soud dále uvedl, že se správce daně ani žalovaný dostatečným způsobem nevypořádali s navrženými výslechy svědků H. K. a J. P. V napadeném rozhodnutí není dostatečným způsobem vysvětleno, z jakých důvodů k výslechu těchto svědků správce daně nepřistoupil. Krajský soud doplnil, že ve vztahu k definici stálé provozovny podle čl. 5 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

nedostály daňové orgány své povinnosti, neboť jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, správce daně se opomenul pregnantním způsobem vypořádat s touto definicí, která připouští, že v takovém trvalém zařízení může být vykonávána i část činnosti konkrétního podniku. Pokud žalovaný uvedl, že kancelář sloužila především jako informační a poradenské centrum, nevyvrátil námitky žalobce ohledně skutečnosti, že z části byla v této kanceláři vykonávána činnost žalobce a tudíž je jeho závěr nepřezkoumatelný, neboť nebylo postaveno najisto, že kancelář v Linzi skutečně sloužila jen jako informační a poradenské centrum. Krajský soud dále konstatoval, že nepřezkoumatelné je napadené rozhodnutí i ve vztahu k hodnocení výpovědí svědků A., G. a M., pokud žalovaný uvedl, že tito svědci nepotvrdili, že v kanceláři docházelo k uzavírání smluv, přičemž sdělili, že smluvní dokumenty vyplnili a podepsali v kanceláři v Linzi, ke kterému jim byly zasílány složenky. Rozhodnutí se těmito výpověďmi vypořádává pouze obecně a tudíž jsou závěry v rozhodnutí vyslovené k existenci stálé provozovny nepřezkoumatelné. Žalovaný uvádí, že žádný ze svědků neuvedl, že by hradil své závazky v kanceláři v Linzi, avšak nevysvětlil, jaký má toto konstatování význam pro hodnocení uvedených důkazů, pokud správce daně uvážil, že kdo uhradil nadační poplatek, uzavřel zprostředkovatelskou smlouvu a zaplatil provizi. Zprostředkovatelskou činnost vykonávala v roce 2002 a 2003 i M. U., a to ve shodných podnikatelských prostorách a se shodnou částí obchodního názvu. Rovněž měla společnou kartotéku sester a zaměstnanci vykonávali v určitém období činnost pro obě firmy. Mohly proto nastat i jiné alternativy, nikoliv pouze ta, se kterou uvažoval správce daně. I v tomto směru je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť žalovaný sice konstatuje nepředložení dostatečných důkazních prostředků a odkazuje na zprávu o daňové kontrole, ze které správce daně učinil úvahu, která ovšem představuje postup podle pomůcek (str. 33 zprávy o daňové kontrole) a nesvědčí pro postup správce daně dokazováním. Krajský soud dále uvedl, že žalobce ke stálé provozovně také předložil rozhodnutí Nejvyššího správního soudu Rakouska ze dne 15.10.2007, když žalobce tvrdil, že jednatelka přenesla své aktivity na společnost, aniž došlo k věcné změně či způsobu sjednávání obchodů. S touto námitkou se žalovaný rovněž přezkoumatelným způsobem nevypořádal. Krajský soud v závěru rozsudku uvedl, že stejně nepřezkoumatelný je odkaz žalovaného na seznamy o platbách, které měl správce daně zohlednit, uvedené v přílohách označených čísly 8, 9 a 10. Tyto přílohy netvoří součást napadeného rozhodnutí a z toho důvodu nelze bez konkrétní specifikace na přílohy patřící k důkaznímu prostředku, kterým je zpráva o daňové kontrole, odkazovat.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí stěžovatele není možné přezkoumat, neboť neobsahuje dostatek důvodů. Nejvyšší správní soud se proto musel zabývat tím, zda rozhodnutí stěžovatele trpí či netrpí takovým nedostatkem důvodů, který má za následek nemožnost jeho přezkoumání soudem. Obsahem a významem odůvodnění rozhodnutí soudu se zabýval Ústavní soud v rozhodnutí ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94 (citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz), v němž uvedl, že „*z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé*". Ačkoli se Ústavní soud zabýval odůvodněním rozhodnutí soudu, jsou jeho obecně zaujaté závěry zcela aplikovatelné na jakékoli jiné rozhodnutí, jehož součástí je odůvodnění, tzn. i na odůvodnění rozhodnutí stěžovatele. K tomu, aby odůvodnění rozhodnutí skýtalo oporu jeho výroku, je nutné nejen, aby obsahovalo úvahy, které správní orgán při hodnocení důkazů zaujal, skutková zjištění, ke kterým dospěl a právní závěry, které učinil, nýbrž musí z něho vyplývat také vzájemný vztah mezi těmito podstatnými náležitostmi odůvodnění správního rozhodnutí. Krajský soud spatřoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele v tom, že z rozhodnutí nevyplývá jednoznačný závěr, zda žalobci byla daňová povinnost stanovena dokazováním nebo na základě pomůcek. Krajský soud dospěl k závěru, že ač stěžovatel tvrdí, že daňová povinnost byla stanovena dokazováním, v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvádí skutečnosti opravňující ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Krajský soud tedy rozhodnutí stěžovatele vytýkal nedostatek vztahu mezi skutkovými zjištěními a právními závěry.

Z výroku rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že zamítl odvolání žalobce proti třem dodatečným platebním výměrů, přičemž tak učinil podle § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel nezamítl odvolání žalobce podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, který upravuje postup odvolacího orgánu při přezkumu rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, a proto z výroku rozhodnutí vyplývá, že stěžovatel vycházel z právního závěru, že daňová povinnost byla stanovena dokazováním. Je tedy nutné zabývat se tím, zda skutková zjištění uvedená v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele odpovídají jeho právnímu závěru.

K tomu, aby bylo možné posoudit, jakým způsobem byla v dané věci stanovena daňová povinnost, je nezbytné znát postup správce daně při dodatečném stanovení daňové povinnosti. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, správce daně uvedl, že za zdaňovací období roku 2002 zvýší žalobci základ daně z příjmů právnických osob o částku 32 298 468 Kč. Ta se sestávala z částky ve výši 24 483 318

Kč, tj. příjmů žalobce na účtu č. 311985 u Raiffeisenbank Loending, Linz, Rakouská republika, o kterém žalobce neúčtoval v účetnictví, ponížených o 14 příjmových položek, o nichž žalobce účtoval, o příjmy, které byly příspěvky Nadaci Jihočeská lidová pomoc (jednotlivě rozepsány v příloze 7 zprávy o daňové kontrole) a o náklady spojené s vedením zmíněného účtu. Důkazem osvědčujícím tyto příjmy žalobce byl především výpis účtu za období roku 2002. Dále se sestávala z částky ve výši 569 720 Kč, tj. příjmů žalobce od osob z České a Slovenské republiky adresovaných žalobci, popř. do jeho sídla, o kterých žalobce neúčtoval. Jména osob, adresáta, jednotlivé částky a data placení byly uvedeny v příloze č. 8 zprávy o daňové kontrole. Důkazem osvědčujícím tyto příjmy žalobce bylo zejména celkem 61 kusů poštovních, šekových a mezinárodních poukázek České pošty s.p. Dále se sestávala z částky ve výši 7 245 430 Kč, tj. příjmů žalobce za zprostředkování od osob a ve výši uvedené v příloze č. 11 zprávy o daňové kontrole. Důkazem osvědčujícím tyto příjmy žalobce byl především sešit formátu A5, předaný správci daně Policií ČR, svědecké výpovědi zaměstnankyň žalobce a seznam dárců sestavený na podkladě účetnictví Nadace Jihočeská lidová pomoc. Za zdaňovací období roku 2003 správce daně uvedl, že žalobci zvýší základ daně z příjmů právnických osob o částku 42 380 847 Kč. Ta se sestávala z částky ve výši 29 642 933 Kč, tj. příjmů žalobce na účtu č. 311985, o kterém žalobce neúčtoval v účetnictví, ponížených o 22 příjmových položek, o nichž žalobce účtoval, o vrácené platby, o příjmy, které byly příspěvky Nadaci Jihočeská lidová pomoc (jednotlivě rozepsány v příloze 7 zprávy o daňové kontrole) a o náklady spojené s vedením zmíněného účtu. Důkazem osvědčujícím tyto příjmy žalobce byl především výpis účtu za období roku 2003. Dále se sestávala z částky ve výši 2 745 248 Kč, tj. příjmů žalobce od osob z České a Slovenské republiky adresovaných žalobci, popř. do jeho sídla, o kterých žalobce neúčtoval. Jména osob, adresát, jednotlivé částky a data placení byly uvedeny v příloze č. 9 zprávy o daňové kontrole. Důkazem osvědčujícím tyto příjmy žalobce bylo zejména celkem 193 kusů poštovních, šekových a mezinárodních poukázek České pošty s.p. Dále se sestávala z částky ve výši 9 992 666 Kč. Tato částka se sestávala z částky ve výši 2 466 406 Kč, tj. příjmů žalobce evidovaných v sešitu formátu A5, z částky ve výši 7 486 320 Kč, tj. příjmů žalobce za zprostředkování od osob a ve výši uvedené v příloze č. 13 zprávy o daňové kontrole, a z částky ve výši 39 940 Kč, tj. příjmů žalobce za zprostředkování od osob a ve výši uvedené v příloze č. 12 zprávy o daňové kontrole. Důkazem osvědčujícím tyto příjmy žalobce byl především sešit formátu A5, předaný správci daně Policií ČR, svědecké výpovědi zaměstnankyň žalobce a seznam dárců sestavený na podkladě účetnictví Nadace Jihočeská lidová pomoc. Za zdaňovací období roku 2004 správce daně uvedl, že žalobci zvýší základ daně z příjmů právnických osob o částku 38 718 514 Kč. Ta se sestávala z částky ve výši 27 558 271 Kč, tj. příjmů žalobce na účtu č. 311985, o kterém žalobce neúčtoval v účetnictví, ponížených o 14 příjmových položek, o nichž žalobce účtoval, o vrácené platby, o příjmy, které byly příspěvky Nadaci Jihočeská lidová pomoc (jednotlivě rozepsány v příloze 7 zprávy o daňové kontrole), o náklady spojené s vedením zmíněného účtu a o daň z přidané hodnoty. Důkazem osvědčujícím tyto příjmy žalobce byl

především výpis účtu za období roku 2004. Dále se sestávala z částky ve výši 4 172 310 Kč, tj. příjmů žalobce od osob z České a Slovenské republiky adresovaných žalobci, popř. do jeho sídla, o kterých žalobce neúčtoval, ponížené o daň z přidané hodnoty. Jména osob, adresát, jednotlivé částky a data placení byly uvedeny v příloze č. 10 zprávy o daňové kontrole. Důkazem osvědčujícím tyto příjmy žalobce bylo zejména celkem 272 kusů poštovních, šekových a mezinárodních poukázek České pošty s.p. Dále se sestávala z částky ve výši 6 987 933 Kč. Tato částka se sestávala z částky ve výši 4 921 497 Kč, tj. příjmů žalobce evidovaných v sešitu formátu A5 a ponížených o daň z přidané hodnoty, z částky ve výši 2 012 949 Kč, tj. příjmů žalobce za zprostředkování od osob a ve výši uvedené v příloze č. 16 zprávy o daňové kontrole, a z částky ve výši 53 487 Kč, tj. příjmů žalobce za zprostředkování od osob a ve výši uvedené v příloze č. 14 zprávy o daňové kontrole. Důkazem osvědčujícím tyto příjmy žalobce byl především sešit formátu A5, předaný správci daně Policií ČR, svědecké výpovědi zaměstnankyň žalobce a seznam dárců sestavený na podkladě účetnictví Nadace Jihočeská lidová pomoc.

Z uvedeného je zřejmé, že správce daně se rozhodl žalobci zvýšit základy daně z příjmů právnických osob o příjmy, o kterých žalobce neúčtoval a které nezahrnul do svých daňových základů. Správce daně na základě specifikovaných důkazů dospěl k závěru, že bylo prokázáno, že žalobce zatajil ve zdaňovacím období roku 2002 příjmy ve výši 32 298 468 Kč, ve zdaňovacím období roku 2003 příjmy ve výši 42 380 847 Kč a ve zdaňovacím období roku 2004 příjmy ve výši 38 718 514 Kč. Účetnictví žalobce bylo zpochybňováno toliko v rovině jeho úplnosti, přičemž správce daně dospěl k závěru, že tuto neúplnost je možné odstranit provedení řady listinných důkazů a svědeckých výpovědí. Při dodatečném stanovení daně nehrálo účetnictví žalobce žádnou významnou roli. Správcem daně nebyly zpochybňovány příjmové ani výdajové položky, o kterých žalobce účtoval, nýbrž toliko zjišťovány zejména příjmové položky, o kterých žalobce neoprávněně neúčtoval. Důkazy, na základě kterých došlo k dodatečnému doměření daně, nebylo účetnictví žalobce, nýbrž listinné důkazy, a to především výpisy z bankovního účtu žalobce, poštovní, šekové a mezinárodní poukázky České pošty s.p., sešit formátu A5, předaný správci daně Policií ČR, seznam dárců sestavený na podkladě účetnictví Nadace Jihočeská lidová pomoc, a dále svědecké výpovědi zaměstnankyň žalobce. V tomto směru je nesprávný závěr krajského soudu o tom, že *jestliže žalobce předložil nepravdivé, neúplné, nesprávné účetnictví, nelze mít pochybnosti o tom, že z takových údajů nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním, přičemž za takové situace je účetnictví pomůckou.* Závěr krajského soudu je v rozporu se skutečným postupem správce daně při dodatečném stanovení daňové povinnosti. K navýšení daňových základů nedošlo na podkladě účetnictví žalobce již z toho důvodu, že žalobcem zatajené příjmy žalobce v účetnictví neuváděl. Účetnictví žalobce krom jeho úplnosti nebylo správcem daně nijak zpochybněno.

Stěžovatel napadeným rozhodnutím odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům zamítl. Na postupu správce daně při dodatečném stanovení daňové povinnosti nic nezměnil. Na straně 17 a 18 napadeného rozhodnutí se stěžovatel výslovně z pohledu odvolací námitky žalobce zabýval tím, proč byla v případě žalobce daňová povinnost stanovena dokazováním. Stěžovatel například k odvolací námitce žalobce uvedl, že *rozhodně odmítá napadení ohledně toho, že postup správce daně v daňovém řízení je identický se stanovením daně za použití pomůcek.* Stěžovatel dále uvedl, že *jednotlivé způsoby stanovení daňové povinnosti se uplatňují v přísném pořadí a navzájem se vylučují, stanovení daně pomocí pomůcek pak nastupuje pouze tehdy, nelze-li daň stanovit dokazování. V posuzované věci k takovému případu nemohlo dojít, neboť žalobci byla daň stanovena dokazováním poté, kdy správce daně shromáždil značné množství žalobci adresovaných poukázek od osob z České a Slovenské republiky, zjistil, že žalobce disponuje bankovním účtem v Rakousku s řadou kreditních pohybů (viz. výpisy z tohoto účtu), v souvislosti s provedenými svědeckými výpověďmi a dalšími správcem daně obstaranými důkazními prostředky a žalobcem ke kontrole předloženými důkazními prostředky.* Stěžovatel konstatoval, že *závěr, který správce daně učinil a na jehož základě bylo rozhodnuto o dodatečném vyměření daně, má oporu v provedeném dokazování a není v rozporu s pravidly logického myšlení.* Z citovaných částí rozhodnutí vyplývá, že stěžovatel učinil jednoznačný závěr o tom, že žalobci byla dodatečnými platebními výměry stanovena daňová povinnost na základě dokazování. Učinil-li stěžovatel zhodnocením provedených důkazů skutkové zjištění, že v případě žalobce je možné stanovit daňovou povinnost dokazováním, odpovídá tomuto zjištění právní závěr o tom, že odvolání žalobce bylo nutné přezkoumat podle § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků a nikoli podle § 50 odst. 5 téhož zákona. Mezi skutkovými zjištěními stěžovatele a jeho právními závěry je dán logický vztah. Rozhodnutí stěžovatele proto nemůže být považováno za nepřezkoumatelné z toho důvodu, že z něho nevyplývá jednoznačný závěr o tom, zda byla žalobci stanovena daňová povinnost dokazováním či na základě pomůcek, či že žalovaný uvádí skutečnosti odpovídající stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek.

Nelze souhlasit ani se závěrem krajského soudu o tom, že *další informace, které správce daně obstarával postupem, který připouští daňový řád a sloužily k dopočtení příjmů, nepředstavovaly dokazování, ale pomůcku.* Krajský soud se nijak blíže nezabýval tím, z jakých důvodů nemohou být například výpisy z bankovního účtu žalobce, poštovní, šekové a mezinárodní poukázky České pošty, s. p., sešit formátu A5, předaný správci daně Policií České republiky, seznam dárců sestavený na podkladě účetnictví Nadace Jihočeská lidová pomoc a svědecké výpovědi zaměstnankyň žalobce v daňovém řízení důkazem. Podle § 18 odst. 1 zák.č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění shodném pro všechna tři zdaňovací období, jsou předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak. Příjmy ve smyslu zmíněného ustanovení lze bezpochyby prokázat výpisy z bankovního účtu, poštovními, šekovými a mezinárodními poukázkami České pošty, s. p., záznamy o přijatých

částkách vedenými zaměstnanci žalobce stejně tak jako svědeckými výpověďmi. Jedná se o standardní důkazní prostředky a není žádný důvod považovat je v dané věci považovat za pomůcky ve smyslu § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Příjmy žalobce nebyly navýšeny, jak uvedl krajský soud, *na základě úvahy, kterou správce daně uvedl ve zprávě o daňové kontrole,* nýbrž byly navýšeny na základě výsledku dokazování.

Otázka, zda na základě zmíněných důkazů bylo možné dospět k závěru, že žalobce v příslušných zdaňovacích obdobích zatajil příjmy ve výši uvedené správcem daně, byla otázkou, kterou bylo nutné zejména v rozsahu odvolacích námitek vyřešit při věcném přezkumu dodatečných platebních výměrů stěžovatelem v odvolacím řízení. V rozsahu žalobních bodů se jí měl zabývat také krajský soud. Negativním důsledkem neprokázání určitých příjmů ze strany správce daně, tj. pokud by na základě důkazů nebylo možné dospět k závěru, že žalobce měl ten či onen příjem, není bez dalšího nutnost doměřit tento příjem za použití pomůcek, nýbrž povinnost nezahrnout takový příjem do daňového základu. Neplatí tedy, že pokud není možné některý z konkrétních příjmů prokázat důkazy, je nutné jej do daňových příjmů zahrnout za použití pomůcek. Krajský soud tudíž pochybil, když považoval rozhodnutí stěžovatele za nepřezkoumatelné namísto toho, aby v mezích žalobních bodů přezkoumal napadené rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že krajský soud nepřistoupil k vlastnímu přezkumu napadeného rozhodnutí, tj. zda na základě provedených důkazů bylo možné dospět k závěru o výši doměřené daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích, byly předčasné jeho závěry o nepřezkoumatelnosti dílčích závěrů žalovaného uvedených v jeho rozhodnutí. Přesto je nutné uvést, že stěžovatel se přezkoumatelným způsobem vypořádal jak s otázkou namítaného dvojího zdanění příjmů žalobce, konkrétně předposlední odstavec na straně 16 odůvodnění rozhodnutí, tak s otázkou existence stálé provozovny žalobce v Linzi. Touto se zabýval velice podrobně především na stranách 7 až 13 rozhodnutí. V této části odůvodnění rozhodnutí stěžovatel uvedl, proč neprovedl výslech svědků H. K. a J. P., když dospěl k jednoznačnému závěru, že tito svědci nebyli způsobilí potvrdit existenci stálé provozovny, neboť ve věci byl proveden dostatek důkazů, které tvrzení žalobce o existenci stálé provozovny vyloučily, a že ani případná existence stálé provozovny v Rakousku neznamená, že by žalobce neměl povinnost zahrnout příjmy dosažené z činnosti této provozovny do daňových přiznání. Stěžovatel taktéž uvedl, jak hodnotil výpovědi svědků A., G., Mü., Lu., pokud dospěl k závěru, že ač svědci sdělili, že smluvní dokumenty vyplnili a podepsali v kanceláři v Linzi, případně je sem osobně doručili, současně uvedli, že tyto smlouvy jim byly zasílány vyhotovené následně poštou. Žádný ze svědků neuvedl, že by hradil své závazky v kanceláři v Linzi, svědkové uvedli, že poplatky byly hrazeny na účet 311985 u Raiffeisenbank v Linzi, ke kterému jim byly zasílány složenky. I z těchto zjištění stěžovatel vycházel, když dospěl k závěru, že žalobce neměl v Rakousku stálou provozovnu. Stěžovatel se zabýval také hodnocením žalobcem předloženého rozhodnutí Nezávislého finančního senátu ze dne 15. 10. 2007, a to především v posledním odstavci na straně 7 rozhodnutí, kde

dospěl zejména k závěru, že se rozhodnutí týká jiného subjektu a jiného zdaňovacího období. Zda jsou závěry žalovaného uvedené v odůvodnění jeho rozhodnutí správné či nikoli, je již věcí věcného přezkumu rozhodnutí stěžovatele v rozsahu žalobních bodů, jehož výsledky není Nejvyšší správní soud oprávněn přejímat.

Krajský soud dále spatřoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele v tom, že jediným rozhodnutím zamítl odvolání směřující proti třem dodatečným platebním výměrům. Ani tento závěr krajského soudu není správný. Ústavní soud v rozhodnutí ze dne 13. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 246/99, uvedl, že *spojení několika odvolání v jedno rozhodnutí není sice žádným ustanovením zákona o správě daní a poplatků vyloučeno, z logiky věci a především se zřetelem k již citované zásadě daňového řízení je takovéto řízení a rozhodování možné pouze tehdy, jde-li o skutkově a právně zcela totožné věci, na které dopadají i stejná ustanovení procesního předpisu.* Nejvyšší správní soud se se závěrem Ústavního soudu ztotožnil v několik svých rozhodnutích (např. rozsudky ze dne 29. 11. 2006, č. j. 2 Afs 131/2006 - 64, ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 79/2006 - 49, ze dne 23. 9. 2009, č. j. 7 Afs 84/2009 - 178, citované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz) a ztotožňuje se s ním i nyní. Krajský soud spatřoval pochybení žalovaného nikoli v tom, že by nešlo o skutkově a právně totožné věci, nýbrž v tom, že *správce daně v jednotlivých kalendářních rocích prověřoval velkou řadu dokladů, vyžadoval důkazní prostředky, prováděl výpočty a dopočty, vyslýchal žalobcem navržené svědky, hodnotil důkazní prostředky žalobcem navržené i které opatřila Policie ČR a navíc bylo zapotřebí vypořádat se s argumentací žalobce ohledně dvojího zdanění příjmů v České a Slovenské republice.* Již z tohoto důvodu nemůže být výhrada krajského soudu shledána důvodnou. Přesto je nutné podotknout, že v případě žalobce šlo o skutkově i právně shodné věci. Jak vyplývá ze shora uvedeného postupu správce daně při dodatečném stanovení daňové povinnosti, vycházel správce daně s obdobných skutkových zjištění, která se navíc mnohdy prolínala skrze jednotlivá zdaňovací období. Právní totožnost byla dána nejenom stejnou procesní úpravou rozhodnou pro stanovení daně dokazováním (zejm. § 31 a § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků) nýbrž také stejnou hmotněprávní úpravou (§ 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Stěžovatel tudíž nepochybil, když o odvoláních shodně formulovaných pro všechna zdaňovací období rozhodl jedním rozhodnutím. Stěžovatel již v úvodu rozhodnutí uvedl, *že vzhledem k tomu, že odvolání směřuje proti dodatečným platebním výměrům ve věcech, které jsou skutkově i právně podobné a dopadají na ně stejná hmotně právní a procesní ustanovení, spojuje odvolání proti všem třem dodatečným platebním výměrům do jednoho rozhodnutí.* Stěžovatel v žalobě nijak s tímto závěrem stěžovatele nepolemizoval, ve spojení věcí nespatřoval nezákonnost rozhodnutí stěžovatele. Ani z žaloby nevyplývá, že by žalobce v žalobních bodech činil jakýkoli rozdíl mezi jednotlivými zdaňovacími obdobími. Není tedy vůbec zřejmé, z jakých důvodů by skutečnost, že stěžovatel rozhodl ve věci jedním rozhodnutím, měla krajskému soudu bránit ve věcném přezkumu rozhodnutí stěžovatele. Za této situace nebyl krajský soud oprávněn spatřovat ve spojení věcí pochybení, neboť jak již uvedl

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 9. 2009, č.j. 7 Afs 84/2009 - 178, lze se postupem při spojení věcí zabývat z pohledu žalobní námitky žalobce, kterou žalobce neuplatnil.

Pokud jde o námitku krajského soudu o hodnocení listin, které k předložil k důkazu žalobce teprve v řízení před krajským soudem, je nutné upozornit na závěry, které Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91. Nejvyšší správní soud především uvedl, že *krajský soud je vždy povinen podané důkazní návrhy buď provést, anebo se s nimi musí alespoň argumentačně vypořádat a jejich provedení odmítnout*. Bude na krajském soudu, aby se v rozsahu závěrů, uvedených Nejvyšším správním soudem v citovaném rozhodnutí, s žalobcem navrženými důkazy vypořádal.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani se závěrem krajského soudu o tom, že by byl odkaz žalovaného na přílohy č. 8, 9 a 10 zprávy o daňové kontrole nepřezkoumatelný. Stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že *na základě těchto skutečností* (tj. skutečností uvedených v posledním odstavci na straně 14 odůvodnění) *správce daně vyhotovil nové seznamy o platbách za provize, v nichž zohlednil zjištěné skutečnosti – přílohy č. 8, 9, 10.* Odkaz stěžovatele na tyto přílohy je naprosto adresný a konkrétní a směřuje k listinám, se kterými byl žalobce v průběhu daňového řízení seznámen. Není žádný důvod pro to, aby údaje uvedené v těchto přílohách byly součástí odůvodnění rozhodnutí stěžovatele.

IV.

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil, z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku. O věci soud rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Českých Budějovicích v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. února 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu