

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEMREPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně **R. K.,** zastoupené JUDr. Alexanderem Klimešem, advokátem se sídlem Osov, Osovec 6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Hradec Králové, Horova 824/17, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 3. 2011, č. j. 31 Af 47/2010 – 32,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnost **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 1. 2010, č. j. 152/10-1300-601383, bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“), vydaným Finančním úřadem ve Svitavách (dále jen „správce daně“), ze dne 11. 5. 2009, č. j. 37949/09/263911604053, 37955/09/263911604053, č. j. 37979/09/263911604053 a č. j. 37996/09/263911604053, kterými jí byla dodatečně vyměřena DPH za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí roku 2006. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně ke Krajskému soudu v Hradci Králové správní žalobu; ta byla napadeným rozsudkem jako nedůvodná zamítnuta.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku konstatoval, že žalobkyně podala společné odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů i na daň z přidané hodnoty, a vzhledem k tomu, že žalovaný již ve věci daně z příjmů rozhodl, byly v rozhodnutí žalovaného citovány některé pasáže též z rozhodnutí týkajícího se daně z příjmů a některé závěry v něm učiněné byly aplikovány též na daň z přidané hodnoty. Dle obsahu správního spisu žalobkyně po celou dobu svého podnikání (roky 2004 až 2006) provozovala především maloobchod s motorovými vozidly a jejich příslušenstvím. Vozidla dovážela ze zahraničí a po opravě je prodávala různým tuzemským odběratelům. Dne 7. 3. 2007 doručila správci daně oznámení, o ztrátě veškerých účetních dokladů týkajících se jejího podnikání (krádež ze zaparkovaného automobilu), včetně osobního počítače, na kterém byla tato dokumentace evidována. Správce daně se následně rozhodl provést u žalobkyně daňovou kontrolu, zahrnující i daň z přidané hodnoty za období 1. až 4. čtvrtletí roku 2006; zahájena byla dne 12. 11. 2007. Jelikož žalobkyně v jejím rámci nepředložila žádnou dokumentaci, která by dostatečně prokazovala skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, byla správcem daně ještě v den zahájení kontroly písemně vyzvána k prokázání rozhodných skutečností; k této výzvě sdělila, že v důsledku odcizení veškerých účetních dokladů není schopna doložit ničeho a přiložila úřední záznam o podaném vysvětlení, sepsaný dne 12. 10. 2007 na policii ČR v Poličce. Protože žalobkyně nedisponovala daňovou evidencí za předmětné zdaňovací období (např. záložní kopií na datových nosičích), vyzval ji správce daně výzvou ze dne 26. 11. 2007 opětovně k prokázání rozhodných skutečností, a umožnil jí předložit nejenom originály, nýbrž také opisy nebo kopie relevantních dokladů. Žalobkyně opět uvedla, že v důsledku odcizení daňové evidence není schopna tyto skutečnosti prokázat. Správce daně tak naznal, že pokud žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, protože neprokázala tvrzené skutečnosti a nevyvrátila pochybnosti správce daně, byly splněny podmínky pro stanovení daně náhradním, zákonem předvídaným, způsobem, tedy za použití pomůcek. Jelikož v průběhu daňové kontroly nevznikly u správce daně pochybnosti o výši příjmů žalobkyně (zde vycházel z již provedených místních šetření a výslechů svědků), bylo při stanovení daňové povinnosti na straně příjmů vycházeno i v případě DPH z údajů uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmů. V návaznosti na to bylo konstatováno, že nevznikly pochybnosti ani o výši uskutečněných zdanitelných plnění a DPH na výstupu. Při stanovení daňových výdajů použil správce daně daňové pomůcky, přičemž vycházel z poznatků o uplatněných daňově uznatelných výdajích u srovnatelného daňového subjektu, který vykonával ve stejném zdaňovacím období obdobnou podnikatelskou činnost ve stejné lokalitě a za obdobných podmínek. Na tyto závěry ve věci daně z příjmu pak navazovala skutečnost, že dle výpočtu DPH na vstupu došlo ke snížení žalobkyní uplatněné daně na vstupu, přičemž doměřená DPH byla přímým důsledkem doměřené daně z příjmů. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný zamítl, přičemž zejména aproboval názor správce daně o splnění podmínek přechodu na daňové pomůcky a odmítl názor žalobkyně o nezákonnosti provedené daňové kontroly.

Pokud jde o vypořádání jednotlivých žalobních námitek, krajský soud především odmítl jako nedůvodnou námitku nezákonného zahájení daňové kontroly v důsledku absence konkrétních důvodů či podezření pro její zahájení, kterou žalobkyně opírala o závěry plynoucí z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Odkázal na již ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (například rozsudek ze

dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52), která sice vychází z obecné závaznosti právního názoru vysloveného v rozhodnutích Ústavního soudu pro typově obdobné případy, na druhé straně však dodal, že ústavní kautela závaznosti neplatí bezvýjimečně a že obecné soudy nemusí mechanicky převzít tento právní názor, pokud nabídnou opodstatněné důvody a neopomenou ústavní dimenzi věci. Krajský soud se tak opřel o názor zdejšího soudu, že daňová kontrola, při jejímž zahájení správce daně nesdělí daňovému subjektu konkrétní pochybnosti či podezření, že původně přiznaná a vyměřená daň je nižší než by měla být, nemusí být nutně považována za nezákonnou. V dané věci se nejednalo o svévoli správce daně, neboť kontrola nebyla zahájena pouze formálně - žalobkyně byla informována, jaké daňové povinnosti a za jaká zdaňovací období budou kontrolována, dostalo se jí příslušných poučení a ve stejný den byla správcem daně písemně vyzvána k předložení příslušných evidencí a dokladů. Krajský soud tak k této námitce uzavřel, že daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem, tento úkon byl úkonem, který přerušil běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a proto ani následně vydaný platební výměr nebyl z téhož důvodu shledán nezákonným.

Krajský soud se neztotožnil ani s námitkami žalobkyně, které směřovaly proti postupu správce daně při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Jako nedůvodnou tak především shledal námitku ohledně tvrzené nesplnitelnosti, a z toho plynoucí nezákonnosti či nicotnosti, výzev správce daně, kterými byla žalobkyně vyzvána k prokázání rozhodných skutečností, jakkoli správce daně věděl, že jí byla veškerá dokumentace odcizena. Krajský soud uvedl, že i přes tvrzené odcizení účetní evidence (které ovšem nebylo prokázáno žádným právně závazným rozhodnutím), tížila žalobkyni povinnost prokázat k výzvě správce daně skutečnosti, které uvedla v daňovém přiznání (§ 31 odst. 9 daňového řádu); této povinnosti však nedostála. Konstantní judikatura přitom posuzuje nesplnění povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností, pro potřeby aktivace ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, z objektivního hlediska. To znamená, že ani možnost, že daňový subjekt nemožnost předložení požadovaných dokladů nezavinil, jej nezbavuje povinnosti rozhodné skutečnosti prokázat. Žalobkyni navíc nebyla upřena možnost splnit tuto povinnost jiným způsobem, než předložením odcizených dokladů. Správce daně jí vyzval, mimo jiné, i k předložení kopií či opisů těchto dokumentů, jelikož bylo možné předpokládat, že má některá svá data zálohována (je obvyklé, že si daňové subjekty, zejména po ukončení zdaňovacího období, zálohují data například na datové nosiče); mohla si požadované informace vyžádat i od svých obchodních partnerů (dle jejího tvrzení si ovšem žádného nepamatovala). Krajský soud se tedy ztotožnil s žalovaným, že výzvy správce daně byly srozumitelné a splnitelné a potvrdil, že při absenci daňové evidence a nepředložení jiných důkazů, kterými by žalobkyně prokázala, že základ daně uvedený v daňovém přiznání byl v správné výši, nemohl správce daně stanovit daňovou povinnost jinak, než podle pomůcek.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, dle které se žalovaný nedostatečně vypořádal s tím, že o provedených šetřeních měly být pořízeny protokoly a nikoliv úřední záznamy; ty pak měly být využity jako pomůcky při doměření daňové povinnosti. K tomu uvedl, že ze správního spisu, ze zprávy o kontrole a zejména z úředního záznamu ze dne 6. 5. 2009, který popisuje, jak správce daně postupoval při přechodu na pomůcky a při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, je zřejmé, že

správce daně provedl dne 13. 5. 2004 u žalobkyně místní šetření za účelem prověření údajů v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2004 (toto zdaňovací období nebylo předmětem doměření DPH) a dne 13. 2. 2005 namátkové prověřování údajů za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2004 a současně 3. čtvrtletí roku 2005. Předložen (žalobkyní) a následně ověřován, však byl jen zlomek příslušných daňových dokladů. K tomu krajský soud doplnil, že správce daně je oprávněn ověřovat údaje při podání daňového přiznání k DPH i pouze namátkově, neboť teprve následně se rozhodne, zda bude u daňového subjektu provedeno ověřování podrobnější, např. formou vytýkacího řízení. Veškeré skutečnosti z těchto šetření byly zaznamenány v úředních záznamech, které jsou součástí správního spisu žalobkyně. Správce daně vzal při rozhodování v úvahu veškeré skutečnosti zjištěné v rámci těchto šetření, přičemž nečinil rozdíl v důkazní síle mezi tím, zda byl o nich vyhotoven protokol nebo úřední záznam. V daném případě šlo o to, zda správce daně získal z podkladů předložených žalobkyní v roce 2004 a 2005 k DPH dostatečné informace k tomu, aby mohl na jejich základě stanovit daň dokazováním. Vzhledem k tomu, že DPH navazovala v daném případě na zjištění týkající se daně z příjmů žalobkyně, vycházel správce daně též z údajů uvedených žalobkyní v daňovém přiznání k dani z příjmů, neboť z dožádaných místních šetření ani písemností předložených žalobkyní při místím šetření k dani z přidané hodnoty, mu o její výši pochybnosti nevyplynuly. Ze všech těchto skutečností nicméně nezískal dostatek informací pro zjištění žalobkyní realizované průměrné obchodní přirážky (u motorových vozidel nakoupených po 1. 5. 2004 se nepodařilo zjistit ani jejich nákupní cenu), a proto musel použít údaje zjištěné u srovnatelného subjektu. V návaznosti na tyto výpočty došlo ke snížení v daňovém přiznání žalobkyní uplatněné daně na vstupu. Krajský soud proto uzavřel, že námitka vyhotovení úředních záznamů místo protokolů nebyla důvodná, neboť správce daně vzal do úvahy veškeré skutečnosti uvedené v úředních záznamech, u nichž pravdivostní hodnota nebyla nikdy předmětem pochybností, nicméně z nich nezískal dostatek informací, a proto musel použít údaje u srovnatelného subjektu.

K námitce, ve které žalobkyně tvrdila, že okolnosti podnikání, dosahovaná marže i ostatní náklady jiného subjektu neodpovídají jejím podmínkám podnikání, a proto správce daně postupoval v rozporu s § 46 odst. 3 daňového řádu, krajský soud uvedl, že z úředního záznamu ze dne 6. 5. 2009 vyplynulo, že srovnatelný subjekt prováděl stejnou podnikatelskou činnost za obdobných podmínek, ve stejném zdaňovacím období a v blízké lokalitě (Svitavy). Kromě toho správce daně uvedl i podrobný výčet jeho ostatních výdajů vynaložených v souvislosti s podnikáním. Při výpočtu ostatních výdajů žalobkyně vyšel správce daně jak z údajů zjištěných v daňových přiznáních žalobkyně (odpisy, silniční daň) a listin zjištěných při místních šetřeních (leasingové splátky), tak i z údajů zjištěných u srovnatelného subjektu. Správce daně též uvedl, ke kterým zjištěným okolnostem, z nichž pro žalobkyni vyplývaly výhody, přihlédl. Jelikož žalobkyně nespecifikovala, v čem konkrétně byly podmínky jejího podnikání odlišné, krajský soud se touto její námitkou nemohl zabývat podrobněji. Z popsaného postupu nicméně porušení § 46 odst. 3 daňového řádu neshledal. Nadto doplnil, že při stanovení daně za použití pomůcek, nebude nikdy takto stanovený základ daně zcela přesně odpovídat realitě, neboť jde pouze o kvalifikovaný odhad z důvodu absence podkladů pro jeho stanovení dokazováním.

Další námitka žalobkyně směřovala proti vyjádření žalovaného, že správce daně prováděl pouze namátkové ověření údajů, neboť toto neodpovídalo skutečnosti, ani ustanovení § 36 daňového řádu. Žalobkyně byla toho názoru, že správce daně byl povinen zkontrolovat úplnost evidence DPH a všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti (v rámci místního šetření a vyhledávací činnosti). Proto žalobkyni již v rámci daňové kontroly nestíhala důkazní povinnost podle § 31 odst. 3 daňového řádu, neboť správci daně byly již všechny tyto skutečnosti známé. Krajský soud odmítl názor žalobkyně, že správce daně je povinen vždy ověřit evidence k DPH včetně všech příslušných daňových dokladů, a to již při místním šetření nebo vyhledávací činnosti, z čehož byl žalobkyní dovozován zánik jejího důkazního břemene při daňové kontrole. Je to právě až institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby správce daně mohl zjistit a prověřit daňový základ, na rozdíl od místního šetření nebo vyhledávací činnosti, které slouží zejména k získávání předběžných informací (i jen částečných, v rámci namátkových šetření, jak se stalo v tomto případě) o daňových subjektech (případně jiných osobách). Krajský soud proto po ozřejmění cíle a účelu daňové kontroly, místního šetření a vyhledávací činnosti dospěl k závěru o nedůvodnosti této námitky.

Tvrzení, že se žalovaný těmito námitkami dostatečně nevypořádal, což způsobilo nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, bylo krajským soudem rovněž odmítnuto, neboť žalovaný (ač připustil, že o místních šetřeních mohl být sepsán též protokol) uvedl, že úřední záznamy byly součástí spisu žalobkyně a všechny skutečnosti v rámci těchto šetření zjištěné, byly vzaty do úvahy. Co se týče námitek rozporu postupu správce dané s § 46 odst. 3 a § 36 daňového řádu, ty nebyly v rámci řízení o odvolání uplatněny, a proto se jimi žalovaný neměl povinnost zabývat.

Ani námitka, že nebyla splněna podmínka stanovení daně dostatečně spolehlivě, neobstála. Krajský soud neshledal, že by se správce daně nepohyboval v rámci mezí jemu svěřené správní úvahy, ani že by použil zjevně nesprávný, nebo nelogický postup stanovení daně.

Krajský soud konečně nepřisvědčil ani poslední, obecné, námitce žalobkyně, že nebyla dodržena zásada zákonného postupu správce daně v daňovém řízení, a proto nebyla splněna základní podmínka pro jakékoliv doměření daně. K této námitce soud odkázal na již shora uvedené, kdy v postupu správce daně tvrzenou nezákonnost neshledal.

Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatelka předně namítá nezákonnost zahájení daňové kontroly z důvodu jejího nesouladu s judikaturou Ústavního soudu, konkrétně s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Uvádí, že nepolemizuje s názory žalovaného, pokud jde o správnost či nesprávnost právního názoru Ústavního soudu, neboť má zato, že je povinností žalovaného takový právní názor, který má precedenční dopady, při řešení typově shodných případů bez dalšího respektovat (odvolává se na rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52). Pouze soudy a nikoliv správní orgány jsou oprávněny ve výjimečných a odůvodněných případech odchýlit se od názoru

vysloveného Ústavním soudem. Pokud správní orgán nerespektuje judikaturu Ústavního soudu, porušuje zásadu zákonnosti, coby základní zásadu daňového řízení, neboť není na něm, ale na Ústavním soudu, aby vykládal právní předpisy v souladu s ústavním pořádkem. Stěžovatelka dále poukazuje na judikaturu zdejšího soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 Afs 56/2010 - 65, dle kterého pro závaznost nálezu Ústavního soudu není podstatné, byl-li publikován ve Sbírce zákonů. Má-li právní názor v nálezu uvedený precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, což odpovídá principu rovnosti v právech a principu předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Ve své argumentaci stěžovatelka dále podává rozbor temporálních účinků judikatury ve vztahu k jejímu případu. Odkazuje opět na judikaturu zdejšího soudu, například na rozsudek ze dne 13. 1. 2011, č. j. 9 Afs 49/2010 – 205 (v kasační stížnosti nesprávně uvedeno čl. 216 – pozn. NSS), z něhož se podává, že nález Ústavního soudu, vydaný v listopadu roku 2008, lze aplikovat i na případ zahájení daňové kontroly v roce 2004. Je sice nepochybné, že v roce 2004 nebyl tento nález subjektům daňového řízení znám, zároveň však platí, že jej nelze opomenout tehdy, jedná-li se o řízení dosud neskončená, včetně těch, která dobíhají u správních soudů. S odkazem na doktrínu tvrdí, že v České republice se uplatňuje zásada tzv. *incidentní retrospektivy*, tedy aplikace nové soudem utvořené (dotvořené) normy na všechny kauzy aktuálně před soudy probíhající, stejně jako i na všechny žaloby podané po dni vyslovení nového právního názoru. Současně však vylučuje použití mimořádných opravných prostředků jen z důvodu změny judikatury. Stěžovatelka proto poukazuje na časovou posloupnost postupu správce daně v dané věci. Daňová kontrola byla zahájena dne 12. 11. 2007, nález Ústavního soudu byl zveřejněn dne 18. 11. 2008 (v kasační stížnosti nesprávně uvedeno 18. 12. 2008 – pozn. NSS) a dodatečné platební výměry byly vydány dne 11. 5. 2009 (v kasační stížnosti uvedeno 7. 5. 2011, pozn. NSS). Dle stěžovatelky k tomuto datu (s výjimkou rozsudku č. j. 5 Afs 43/2008 – 60, kde se ovšem jednalo o zahájení daňové kontroly u právnické osoby, která v dodatečném daňovém přiznání vykázala ztrátu) neexistoval žádný rozsudek Nejvyššího správního soudu, reagující na právní názor Ústavního soudu, a správce daně byl proto povinen vedené řízení zastavit, neboť pouze formálně zahájená kontrola není úkonem podle § 47 odst. 2 daňového řádu, a dnem 31. 12. 2007 tak uplynula lhůta pro doměření daně. Dne 26. 11. 2009 (správně dne 8. 1. 2010, pozn. NSS) bylo vydáno rozhodnutí žalovaného - rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, (v kasační stížnosti nesprávně uvedeno č. j. 1 Afs 56/20109 - 65), na který se krajský soud odvolává, nebyl tedy znám ani v době rozhodování o odvolání. Z uvedených důvodů tak, dle názoru stěžovatelky, krajský soud rozhodl v rozporu s ustanovením § 75 odst. 1 s. ř. s., dle kterého soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Stěžovatelka dále částečně souhlasí s krajským soudem v tom, že v posuzovaném případě nešlo o zcela totožnou situaci jako v předmětném nálezu Ústavního soudu, nicméně Ústavní soud dovodil neústavnost zahájení kontroly právě z absence jednoznačně formulovaných důvodů, které musí existovat již v okamžiku zahájení daňové kontroly a musí být správcem daně sděleny kontrolovanému subjektu a zachyceny v protokolu o zahájení kontroly; v tom existuje shoda s nyní projednávanou věcí. Navíc je obecně známo, že správci daně postupovali v rozporu s citovaným judikátem Ústavního soudu plošně, což dokládají i články z tisku.

Stěžovatelka dále namítá, že výzvami správce daně jí byly uloženy nesplnitelné povinnosti, přesto že bylo správci daně známo, že jí bylo celé účetnictví včetně počítače

odcizeno. Správce daně ji neinformoval, jakým náhradním způsobem mohla požadované dokumenty nahradit, a to ani na základě žádosti ze dne 22. 6. 2009; z toho stěžovatelka dovozuje porušení zásady poučovací zakotvené v § 4 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Dále stěžovatelka tvrdí, že se žalovaný vůbec nevypořádal s její námitkou, že postup správce daně při doměření daňové povinnosti podle pomůcek byl nesprávný, neboť pracovník správce daně (p. K.) o provedených šetřeních na DPH za zdaňovací období 1. a 4. čtvrtletí roku 2004 nesepsal řádné protokoly. Dle stěžovatelky mohly být právě protokoly, jakožto veřejné listiny, použity jako pomůcky pro stanovení daně. Krajský soud svou argumentaci opřel o úřední záznam ze dne 6. 5. 2009, i když šetření byla prováděna ve dnech 13. 5. 2004 a 13. 2. 2005. Úřední záznam navíc není veřejnou listinou, a tak mu nesvědčí předpoklad pravdivosti jeho obsahu. Pokud by pracovník správce daně postupoval v souladu se zákonem a sepsal o provedených šetřeních řádné protokoly, bylo by z nich patrno, jakou obchodní přirážku realizovala stěžovatelka v předmětných zdaňovacích obdobích. Jelikož byly v těchto šetřeních prověřovány údaje ze stěžovatelkou podaných daňových přiznání, lze dovodit, že údaje v nich uvedené, byly správné. Z daňových přiznání šlo stanovit marži stěžovatelky v roce 2004, a tuto marži měl pak správce daně použít jako pomůcku i při stanovení DPH za zdaňovací období roku 2006. Namítaným postupem správce daně a žalovaného byl porušen daňový řád takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost; pro tyto důvodně vytýkané vady měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit.

Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí a plně se ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Ve vztahu k lhůtě podle § 47 daňového řádu a § 264 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, doplnil, že dodatečné vyměření daně bylo provedeno na základě daňové kontroly zahájené dne 12. 11. 2007 a rozhodnutí o odvolání bylo zástupci stěžovatelky doručeno dne 18. 1. 2010, z čehož plyne, že lhůta pro dodatečné vyměření daně je zachována. Navrhuje proto kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžejní námitkou stěžovatelky je tvrzená nezákonnost zahájení daňové kontroly, s ohledem na právní názor Ústavního soudu, vyslovený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Jde tedy o zhodnocení, nakolik je (v intencích zmiňovaného nálezu) pro posouzení zákonnosti doměřování daně podstatné, že daňovému subjektu správce daně při zahájení daňové kontroly nesdělil konkrétní důvody tohoto postupu. S touto otázkou pak úzce souvisí hodnocení provedené daňové kontroly z pohledu § 47 odst. 2 daňového řádu, tedy zda je taková kontrola úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty pro doměření daně.

Předně je nutno uvést, že se stěžovatelka mýlí, má-li za to, že precedenční povaha nálezů Ústavního soudu v praxi znamená povinnost soudů, potažmo správních orgánů, mechanicky aplikovat právní názory zde vyslovené na právě řešené případy. Zdejší soud již například v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, konstatoval, že obecné soudy *„jsou (...) povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takovéhoto rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrno, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil.“*

Z těchto obecných východisek pak Nejvyšší správní soud vycházel i při úvahách, do jaké míry je v dalších, skutkově obdobných případech shora uvedený právní názor Ústavního soudu aplikovatelný, a za jakých podmínek.

Stěžovatelka uvádí, že kromě rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 43/2008 – 60, který se ale týkal zahájení daňové kontroly u právnické osoby, neexistoval v době vydání dodatečných platebních výměrů – 11. 5. 2009 (v kasační stížnosti uvedeno 7. 5. 2009; pozn. NSS) žádný rozsudek zdejšího soudu, který by reagoval na předmětný právní názor Ústavního soudu. Je pravdou, že první věcí, ve které se Nejvyšší správní soud závazností a aplikací výše specifikovaného nálezu na předloženou věc, zabýval podrobně, byl rozsudek ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS (všechna uváděná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z http://nssoud.cz). Nicméně již v stěžovatelkou uvedeném rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 43/2008 – 60, odmítl Nejvyšší správní soud mechanicky aplikovat právní názor Ústavního soudu na tuto problematiku a připustil, že explicitní sdělení důvodů, pro něž je daňová kontrola zahajována, nemusí být, z hlediska zachování procesních práv daňového subjektu, vždy nezbytně nutné. Zdejší soud přitom tuto úvahu nespojoval s tím, zda byla daňová kontrola zahajována u právnické nebo fyzické osoby, nebo zda byla v daňovém přiznání vykázána nulová daňová povinnost nebo ztráta, ale s tím byly-li kontrolovanému subjektu explicitně sděleny konkrétní důvody zahájení daňové kontroly. Nejpodrobněji se pak k dané problematice vyjádřil zdejší soud zejména v již výše uváděném, a krajským soudem na tento případ aplikovaném, rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb. NSS. V tomto rozhodnutí uvedl, že *„právní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva (...) Obecný soud je povinen respektovat vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se opíral výrok nálezu Ústavního soudu, při rozhodování následujících skutkově obdobných případů. Postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezu vyjádřený odmítne respektovat, není v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, pokud je z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je nutno právní závěry prezentované Ústavním soudem revidovat.*

Důvodem ospravedlňujícím takový postup však nejsou pouhá tvrzení obecného soudu, že právní názory Ústavního soudu jsou argumentačně nezpochybnitelné, že judikatura Ústavního soudu je v připodobnitelných věcech nekonzistentní a že je respektuhodná jen tehdy, naznačuje-li podrobně další rozhodovací praxi. Reflektování ústavněprávních výkladů Ústavního soudu nemůže záviset na tom, zda jsou orgány veřejné moci subjektivně přesvědčeny o jeho správnosti a dostatečné přesvědčivosti. Obecné soudy musí zajistit užitím interpretačních principů rozumnou aplikaci nálezů Ústavního soudu i v případě, že jeho judikatura není zcela jednotná a konzistentní, přičemž nalézání konzistentní linie v ústavní judikatuře musí být činěno v dobré víře." S odkazem na svou předcházející judikaturu, sledující tento přístup k precedenční povaze rozhodnutí Ústavního soudu (mimo jiné i již zmiňovaný rozsudek ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 – 44), pak uzavřel, že nález sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrno, že by se tak stalo záměrně. Ústavní soud v citovaném nálezu především nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního soudu, *„který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.*" Jelikož tedy Ústavní soud ve svém nálezu explicitně nevyvrátil, že jím sledovaného cíle, tj. ochrany před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu, nelze dostatečně dosáhnout prostředky plynoucími z judikatury Nejvyššího správního soudu, dospěl zdejší soud k závěru, že od předmětného právního názoru je možné se v konkrétních případech odchýlit. Nutno dodat, že tento stěžejní rozsudek zdejšího soudu byl v době vydání rozhodnutí žalovaného (8. 1. 2010) již znám; stěžovatelka v kasační stížnosti pouze uvedla nesprávné datum vydání rozhodnutí žalovaného (26. 11. 2009).

Na tento rozsudek následně navázala, dnes již konstantní, judikatura správních soudů; viz například rozsudky zdejšího soudu ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, a ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, či rozsudek ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 - 70.

Ústavní konformita závěrů plynoucích ze shora citované judikatury byla fakticky potvrzena i usnesením Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, kterým byla pro zjevnou neopodstatněnost odmítnuta ústavní stížnost proti výše citovanému rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52. Ústavní soud zde, mimo jiné, konstatoval, že samotná neexistence pochybností vedoucí k zahájení daňové kontroly, legitimitu daňové kontroly nezpochybňuje.

Konečně je třeba poukázat i na pozdější stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, ve kterém došlo k přehodnocení závěrů vyslovených v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Ústavní soud zde konstatuje, že *„daňové řízení a jednotlivá*

dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“

Shora uvedené skutečnosti mají zásadní význam jak z pohledu věcného posouzení zákonnosti postupu správce daně (respektive posouzení právního názoru krajského soudu, který nezákonnost daňové kontroly, z důvodů uváděných stěžovatelkou, neshledal), tak i z pohledu temporálních účinků judikatury, jichž se stěžovatelka v této souvislosti taktéž dovolává. Pokud jde o posouzení, zda daňová kontrola provedená u stěžovatelky byla v rozporu s ústavními kautelami zákazu svévole při výkonu veřejné moci a požadavkem na minimalizaci zásahů do autonomní sféry daňového subjektu, zde má Nejvyšší správní soud za to, že krajský soud správně dovodil, že nikoliv. Jak již bylo výše konstatováno, nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 byl nejen překonán pozdějším plenárním stanoviskem sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, ale od samého počátku byl správními soudy interpretován odlišným způsobem, než jaký předestírá stěžovatelka. Postačí jen připomenout, že Nejvyšší správní soud již od počátku předmětný nález nevykládal rigidně, ve smyslu požadavku na explicitní sdělení důvodů zahájení daňové kontroly, coby podmínky její zákonnosti *sine qua non*, a dovodil, že požadavek na dodržení shora zmiňovaných ústavních principů, může být naplněn i jiným způsobem. Nelze jistě popřít, že daňová kontrola může být v určitých případech nezákonným zásahem a může tak navodit nezákonnost v celém dalším procesním postupu v daňovém řízení, zdejší soud má však za to, že takovým případem není nyní projednávaná věc, kdy stěžovatelka namítá pouze rozpor s nálezem sp. zn. I. ÚS 1835/07, v důsledku nesdělení konkrétních pochybností při zahájení daňové kontroly, bez toho, že by uvedla konkrétní indicie nasvědčující závěru, že okolnosti zahájení kontroly byly jakkoli nestandardní. Nezákonnou kontrolou je přitom třeba rozumět například kontrolu bezdůvodně opakovanou při shodném předmětu, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikované pod č. 735/2006 Sb. NSS). K žádnému z takových excesů přitom v nyní projednávané věci nedošlo. Při zahájení kontroly byla stěžovatelka informována, jaké daňové povinnosti a za jaká zdaňovací období budou správcem daně kontrolovány, dostalo se jí příslušných poučení a ve stejný den byla správcem daně písemně vyzvána k předložení příslušných evidencí a dokladů. Tento postup lze označit za zcela standardní a respektující základní principy daňového řízení (jehož je daňová kontrola součástí). Daňová kontrola provedená u stěžovatelky tedy nebyla zahájena v rozporu se zákonem i ústavním pořádkem a představuje proto úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který založil běh nové prekluzivní lhůty, neboť byl učiněn zcela nepochybně v průběhu původní tříleté lhůty k vyměření daně dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly dne 12.

11. 2007 založilo běh nové prekluzivní lhůty, která tak uplynula dnem 31. 12. 2010. DPH za kontrolované zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí roku 2006 byla stěžovatelce pravomocně doměřena dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 5. 2009 a rozhodnutí o odvolání proti nim bylo zástupci stěžovatelky doručeno dne 18. 1. 2010. Je tedy zcela zřejmé, že daň byla stěžovatelce doměřena v rámci prekluzivní lhůty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS).

K námitce stěžovatelky, týkající se časového působení rozhodovací činnosti soudů, je třeba nejprve zopakovat, že tvrzení, dle kterého v době rozhodování daňových orgánů nebylo dosud správními soudy judikováno o výkladu nálezu Ústavního osudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, ke kterému se přihlásil v dané věci krajský soud, neodpovídá realitě. Jak bylo již výše uvedeno, ke dni vydání odvolacího rozhodnutí (8. 1. 2010) byly již zdejším soudem vydány a zveřejněny přinejmenším rozsudky č. j. 5 Afs 43/2008 – 60, ze dne 19. 2. 2009, a č. j. 8 Afs 46/2009 – 46, ze dne 26. 10. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, ze dne 3. 12. 2009 nebo č. j. 1 Afs 84/2009 – 90, ze dne 22. 12. 2009, o jejichž obsahu bylo již pojednáno výše. V době rozhodování žalovaného tak již byla veřejně dostupná soudní judikatura, která popírala mechanickou aplikaci právního názoru vysloveného v předmětném nálezu. To však pro závěr o nedůvodnosti argumentace stěžovatelky není rozhodující. Stěžovatelka totiž nepřesně interpretuje zásady temporálních účinků judikatury. Lze ji proto především odkázat na usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 6 As 7/2005 - 97. Rozšířený senát zde dovodil, že *"[u]stálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má. Tato skutečnost má tedy v projednané věci účinky: 1) Změna či zpřesnění judikatury není dostatečným důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků ve věcech týkajících se stejného právního problému, které však byly před vydáním usnesení rozšířeného senátu pravomocně skončeny ve správním řízení a proti kterým nebyla v odpovídající lhůtě podána správní žaloba (...); 2) Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních."* Závěry plynoucí z tohoto rozhodnutí jsou plně využitelné i pro případy, kdy nejde o reflexi nově zaujatého názoru na výklad práva ze strany rozšířeného senátu či Ústavního soudu, ale lze je nepochybně aplikovat na situaci, kdy takový výklad plyne z již ustálené a konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (bez toho, že by byl „*ex cathedra*“ vysloven jeho rozšířeným senátem). Stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti sama cituje z rozsudku zdejšího soudu ze dne 13. 1. 2011, č. j. 9 Afs 49/2010 – 205, ve kterém je objasněna zásada incidentní retrospektivy, „*tedy aplikace nové, soudem utvořené (dotvořené), normy na všechny kauzy aktuálně před soudy probíhající, stejně jako na všechny žaloby podané po dni vynesení nového právního názoru.*“ To znamená, že krajský soud byl v nyní posuzované věci, při respektování zásad časové působnosti judikatury, a s ohledem na výše uvedenou konstantní judikaturu zdejšího soudu, oprávněn odchýlit se od rigidního výkladu judikátu Ústavního soudu a neaplikovat mechanicky právní názor o nezákonnosti zahájení daňové kontroly v důsledku nesdělení jednoznačně formulovaných důvodů. Správnost takového postupu byla navíc dodatečně aprobována i již zmiňovaným stanoviskem pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, kterým Ústavní soud

přehodnotil svůj postoj a potvrdil tak dosavadní praxi správců daně, která vycházela z názoru konstantně zastávaného zdejším soudem.

Co se týče námitky, že stěžovatelka byla správcem daně vyzývána k splnění nesplnitelných povinností, zde lze odkázat na přiléhavé odůvodnění rozsudku krajského soudu (str. 11 – 12), který, s odkazem na judikaturu zdejšího soudu, správně uvedl, že nesplnění povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu je třeba posuzovat z objektivního hlediska. Proto ani okolnost, že bylo účetnictví stěžovatelce odcizeno, ji, coby daňový subjekt, nezbavuje povinnosti k výzvě správce daně prokázat rozhodné skutečnosti. Správcem daně ji přitom nebylo nikterak bráněno prokázat její tvrzení i jiným způsobem, než předložením účetnictví a daňových dokladů, což by umožnilo udržet proces stanovení daně v rovině dokazování.

Tvrdí-li stěžovatelka dále, že byla správcem daně porušena zásada poučovací, neboť jí nebylo sděleno, jakým náhradním způsobem měla požadované dokumenty nahradit (a to ani na základě žádosti ze dne 22. 6. 2009), zde je nutno uvést, že se jedná o kasační námitku nepřípustnou. Dle § 104 odst. 4 s. ř. s. jsou totiž nepřípustné námitky, které byly poprvé uvedeny až v kasační stížnosti, ačkoliv mohly být uplatněny již v řízení před krajským soudem. Z obsahu žaloby jednoznačně plyne, že námitku porušení poučovací povinnosti správcem daně stěžovatelka v rámci řízení před krajským soudem neuplatnila.

Konečně pokud jde o námitku, dle které se žalovaný vůbec nevypořádal s tím, že pracovník správce daně nesepsal řádné protokoly o místních šetřeních na DPH za zdaňovací období 1. a 4. čtvrtletí roku 2004, zdejší soud se plně ztotožňuje s argumentací krajského soudu, který jí neshledal důvodnou. Pracovník správce daně, provádějící místní šetření dne 13. 5. 2004 a prověřování údajů v rámci vyhledávací činnosti dne 13. 2. 2005, o těchto šetřeních sepsal úřední záznamy, jak mu to umožňoval § 15 odst. 8 daňového řádu. Krajský soud přitom správně upozornil, že zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2004 nebylo předmětem daňové kontroly na daň z přidané hodnoty, a proto není pro toto řízení relevantní. Nicméně, správce daně vzal při stanovení základu daně do úvahy všechny skutečnosti, které z uvedených šetření vyplynuly. Nečinil přitom rozdíl v tom, jestli o nich byl sepsán protokol, nebo úřední záznam, jak vyplývá z úředního záznamu ze dne 6. 5. 2009, ve kterém je podrobně rozvedeno, proč správce daně použil náhradní způsob doměření daně z příjmů za předmětné zdaňovací období, a z jakých pomůcek při tomto doměření vycházel. Z tohoto úředního záznamu je dále patrno, že správce daně využil poznatky z těchto úředních záznamů, z písemností předložených v průběhu místních šetření, jakož i z výslechů svědků u dožádaných správců daně, nicméně z nich nezískal dostatečné informace k tomu, aby mohl stanovit obchodní přirážku realizovanou stěžovatelkou (u motorových vozidel nakoupených po 1. 5. 2004 se mu nepodařilo zjistit ani nákupní cenu těchto vozidel), a proto postupoval správně, použil-li jako pomůcky údaje zjištěné u srovnatelného subjektu. Pravdivost informací zaznamenaných v těchto úředních záznamech nebyla navíc nikdy zpochybňována. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, který dovodil, že není-li pravdivost informací zaznamenaných v úředních záznamech zpochybňována, není důvod při jejich hodnocení vycházet z premisy, že úředním záznamům nesvědčí zásada presumpce správnosti (na rozdíl od protokolů, tj. veřejných listin) a jejich využití pro potřeby

stanovení daně tak principiálně nic nebrání. Nelze pak přisvědčit ani tomu, že se žalovaný vůbec touto námitkou nezabýval, neboť se s ní argumentačně vypořádal na str. 10 odůvodnění svého rozhodnutí. Zdejší soud nadto dodává, že v kasační stížnosti je namítán pouze nezákonný postup pracovníka správce daně při místním šetření (prověřování údajů při vyhledávací činnosti) za zdaňovací období 1. a 4. čtvrtletí roku 2004. Právě probíhající řízení se však týká zdaňovacích období 1. – 4. čtvrtletí roku 2006; tato šetření časově nesouvisí s daňovou povinností na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí roku 2006, a proto ani závěry při nich zjištěné nejsou relevantní pro její správné doměření. Namítá-li dále stěžovatelka, že *„protože při těchto šetřeních prověřoval pracovník správce daně údaje z daňových přiznání stěžovatelky, lze dovodit, že údaje v těchto přiznáních, byly správné*“, tato argumentace není zcela srozumitelná. Právě ověření údajů z podaných daňových přiznání bylo účelem předmětných šetření (dne 13. 2. 2005 jenom namátkově). Zdejší soud tak neshledal ani tuto skupinu kasačních námitek za důvodnou. Lze tak uzavřít, že krajský soud nepochybil, pokud výše popsaný postup daňových orgánů nevyhodnotil jako vadu řízení, která mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí správního orgánu.

Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud naznal, že kasační stížnost není důvodná. Nezbylo mu proto, než ji rozsudkem zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení ji nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly.

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

V Brně dne 31. října 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu