



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Ing. F. S.**, zast. Mgr. Petrem Pytlíkem, advokátem se sídlem Thámova 181/20, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu), proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 5. 9. 2008, č. j. 13850/08-1300-102716, ve věci daně z přidané hodnoty, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 5. 2012, č. j. 7 Ca 327/2008 - 59,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného (původně Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu) ze dne 5. 9. 2008, č. j. 13850/08-1300-102716. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 8. 8. 2007, č. j. 205455/07/008912/8078, na daň z přidané hodnoty ve výši 29 920 Kč za zdaňovací období září 2003.

Napadeným rozsudkem městský soud shledal žalobu nedůvodnou a podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ji zamítl.

Předmětem sporu v projednávané věci je otázka unesení důkazního břemene stěžovatele ve věci jím uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za zdanitelné plnění

deklarované jako zprostředkovatelská činnost uskutečněná ve prospěch stěžovatele společností POLARO-SENSORS, spol. s r.o. (dále jen „Polarosensors“).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Stěžovatel v kasační stížnosti podané proti rozsudku městského soudu namítal, že s ním nebyla Zpráva o daňové kontrole projednána, čímž došlo k porušení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), jakož i k porušení jeho ústavně zaručených práv. Navrhoval-li stěžovatel další důkazy, které správce daně prvního stupně pominul, nelze hovořit o řádném projednání zprávy o kontrole. Nezákonný postup správce daně měl zřejmý vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť uvedené rozhodnutí nebylo vydáno na základě řádně vedeného dokazování. Právu daňového subjektu ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků musí odpovídat povinnost správce daně se tímto vyjádřením řádně zabývat. Nedostatek projednání zprávy nelze odstranit v odvolacím řízení, neboť by se tímto z dvoustupňového řízení stalo řízení jednostupňové.

Stěžovatel se dovolává nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, ze kterého obšírně cituje. Skutečnost, že se městský soud touto argumentací nezabýval a nepřisvědčil jeho názorům, označuje stěžovatel za porušení svého práva na spravedlivý proces, neboť městský soud nelze považovat za nezávislý a nestranný soud. Vzhledem k tomu, že městský soud evidentně straní správním orgánům, je jeho rozhodnutí nezákonné.

Stěžovatel má za to, že zprostředkovatelskou činnost prokázal. Tuto činnost jednoznačně potvrdil svědek D. ze společnosti TECHO, a.s., a to dne 4. 2. 2003. Další výsledky již vzhledem k odstupu 5 let pochopitelně obsahovaly nepřesnosti. Společnost Polarosensors pro stěžovatele zprostředkovala příležitosti uzavřít smlouvy s v úvahu připadajícími odběrateli, přičemž buď upozorňovala stěžovatele na výběrová řízení, nebo přímo vstupovala v jednání s v úvahu připadajícími odběrateli s tím, že jim stěžovatele doporučovala jako dodavatele. Tak tomu bylo i v případě prací pro TECHO, a.s., a stejně jako i v jiných případech byla odměna pro společnost Polarosensors vázána na uhrazení prací odběratelem stěžovatele. Byl to znak serióznosti této společnosti, kdy provizi za zprostředkování vyžadovala tehdy, když se zprostředkovávaná akce ukázala jako výhodná, tedy až když došlo k uhrazení prací či alespoň částečné úhradě ze strany odběratele.

Pokud jde o zprostředkování prací pro obec Veleň, tak smlouva s touto obcí nebyla uzavřena, ale stěžovatel se dle svého tvrzení za pomoci firmy Polarosensors domluvil s dalším účastníkem výběrového řízení a svoji dodávku uskutečnil jeho prostřednictvím. Jednalo se o společnost pana M. C. – GOMAC. Stěžovatel namítá, že tuto osobu navrhl v odvolacím řízení jako svědka, který by mohl potvrdit účast zprostředkovatele na zadávání zakázky od obce Veleň. Žalovaný však tohoto svědka nepředvolal s tím, že o odvolání bylo rozhodnuto ve stejný den, kdy tento návrh stěžovatele obdržel, tedy dne 5. 9. 2008. Stěžovatel v této souvislosti namítá, že tento den byl pátek, a pokud žalovaný opravdu vydal své rozhodnutí tento den, pak by ovšem logicky předmětné rozhodnutí dal k poštovní přepravě hned následující pracovní den, tedy dne 8. 9. 2008. Předmětné rozhodnutí o odvolání však bylo k poštovní přepravě předáno až dne 9. 9. 2008, což by mohlo naznačovat, že rozhodnutí nebylo podepsáno ten den, který je na něm uveden, ale patrně až 8. 9. 2008. Soud měl dle stěžovatele uvedenou domněnku ověřit tím, že by žalovanému uložil prokázat, který den odeslal ostatní písemnosti, které byly podepsány téhož dne jako písemnost určená stěžovateli. Krom toho mohl soud sám vyslechnout ve věci pana M. C. Stěžovatel správci daně rovněž vytýká, že nezkoumal okolnosti výběrového řízení na zakázku v obci Veleň, čímž postupoval v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků,

pokračování

podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

Správci daně předložené důkazní prostředky dle stěžovatele svědčí o uskutečnění zprostředkovatelské činnosti deklarovaným zprostředkovatelem v souvislosti s obchodním případem TECHO i prací pro obec Veleň prostřednictvím firmy pana C. a tvoří ucelený a logický řetěz důkazů.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě. Je přesvědčen, že Zpráva o daňové kontrole byla se stěžovatelem projednána zákonným způsobem a ani správce daně prvního stupně, ani žalovaný, nepřipravil stěžovatele o jeho práva zaručená zákonem. Odkaz stěžovatele na nález Ústavního soudu považuje žalovaný za nepřijatelný, neboť v tomto nálezu se Ústavní soud vyslovil k okolnostem, které v projednávané věci nenastaly. Námitky týkající se zakázky se společností TECHO označil žalovaný za nepřijatelné, neboť v projednávané věci se jednalo o zakázku s obcí Veleň. K námitce neprovedené svědecké výpovědi pana M. C. – GOMAC žalovaný uvedl, že návrh na provedení svědecké výpovědi této osoby mu byl doručen až dne 19. 9. 2008, tedy čtrnáct dní poté, co žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí o odvolání. V této souvislosti poukázal žalovaný na skutečnost, že stěžovatel v průběhu daňového řízení tvrdil a prokazoval, že zakázku v důsledku zprostředkovatelské činnosti získal přímo od obce Veleň; ve stížní a žalobní námitce však uvádí, že zakázku realizoval prostřednictvím jiného účastníka výběrového řízení. Za této situace nelze žalovaného vinit, že nezkoumal okolnosti výběrového řízení, jestliže stěžovatel nad to sám přiznává, že s obcí Veleň neměl žádný smluvní vztah.

Žalovaný navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

III. Řízení před správními orgány

Správce daně zahájil u stěžovatele dne 7. 10. 2005 daňovou kontrolu zahrnující posuzované zdaňovací období září 2003, ve kterém stěžovatelem uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z faktury č. N 76/2003 od dodavatele Polarosensors na zprostředkovatelskou činnost (směřující k zajištění zakázky) a činnost s tím související – práce v obci Veleň ve výši 136 000 Kč základu daně a 29 920 Kč daně z přidané hodnoty s datem uskutečnění zdanitelného plnění 26. 9. 2003. V rámci prováděné daňové kontroly stěžovatel dne 16. 12. 2005 do protokolu o ústním jednání, č. j. 274851/05/008933/7721, k předmětné faktuře č. N 76/2003 uvedl, že se jednalo o zprostředkovatelskou činnost, která se uskutečňovala na základě smlouvy o zprostředkování ze dne 10. 1. 2002, přičemž činnost Polarosensors spočívala ve vytipování zakázky a pravděpodobně i v určitém lobbismu, doporučení. Výplata provize se vztahovala i na dobu předchozí, kdy zakázky byly připravovány, ale žádný finanční výstup se neuskutečnil. Jako příklad uvedl zakázku se společností TECHO (objednatel díla v případě jiné zakázky, *pozn. Nejvyššího správního soudu*).

Správce daně se opakovaně neúspěšně pokusil předvolat k podání svědecké výpovědi Ing. Františka Novotného, jednatele společnosti Polarosensors. Na základě následné žádosti o předvedení svědka sdělila Policie ČR správci daně, že na uvedené adrese sídla společnosti se nájemci bytu zdržují pouze ojedinele a nebyli na místě již delší dobu vidění.

V reakci na výzvu k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění stěžovatel navrhl stěžovatel svědecké výpovědi subjektů, pro které byly zakázky firmou Polarosensors pro stěžovatele zprostředkovány. Po výzvě správce daně stěžovatel upřesnil, že v případě zakázky v obci Veleň se jednalo o Obecní úřad Veleň a zakázku na plynofikaci základní a mateřské školy. Doplnil, že neví, s jakými osobami Ing. František Novotný jednal, on nicméně na Obecním úřadě ve Veleni jednal s pracovníky zastupitelstva obce a převážně se starostou Veselým.

Zpráva o daňové kontrole (dále také jen „Zpráva“) byla se stěžovatelem projednána dne 16. 5. 2007. Stěžovatel proti obsahu Zprávy nevzneshl žádné námitky a Zprávu podepsal s tím, že se k jejím výsledkům vyjádří do 23. 5. 2007, což také učinil. V tomto vyjádření stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěry správce daně, opětovně navrhl výslech Ing. Františka Novotného (jednatele Polarosensors), se kterým dle svých tvrzení výlučně sjednával zprostředkovatelkou činnost, a navrhl vyžádání protokolů o výslechu svědků ve věci zprostředkování, které byly provedeny na Finančním ředitelství pro hl. město Prahu v roce 2003 s pracovníky společnosti TECHO, a.s. – co se stalo s těmito důkazy?

Dne 8. 8. 2007 byl za posuzované období vydán správcem daně dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty. Dne 29. 10. 2007 se do sídla správce daně prvního stupně dostavili stěžovatel a Ing. František Novotný za účelem prohlášení ve věci obchodní spolupráce mezi stěžovatelem a společností Polarosensors. Obsahem učiněného prohlášení Ing. Novotného bylo potvrzení zprostředkovatelské činnosti včetně případné technické pomoci při realizaci, a to v době od roku 1991 až do 26. 1. 2006. Ing. Novotný dále uvedl výčet faktur, které na tuto činnost byly ze strany Polarosensors vystaveny, konstatoval, že všechny faktury byly řádně zaúčtovány do výnosů společnosti Polarosensors a byla z nich odvedena daň z přidané hodnoty. Dne 5. 11. 2007 podal stěžovatel proti vydanému platebnímu výměru odvolání.

Ing. František Novotný se následně opakovaně po několika předcházejících omluvách nedostavil k podání svědecké výpovědi. Správce daně nicméně obdržel protokol o výpovědi svědka Ing. Novotného ze dne 4. 12. 2007 sepsaného v rámci řízení vedeného s daňovým subjektem Ing. S., spol. s r. o. (tj. právnickou osobou, jejímž jednatelem je stěžovatel). Do protokolu svědek mimo jiné uvedl, že si vzpomíná na spolupráci při zprostředkování zakázky pro "Obvodní úřad Veleň" (správně Obecní – *pozn. NŠS*), jednalo se o plynofikaci základní a mateřské školy. Uvedl, že tehdy představil Ing. S. panu starostovi, s tím, že se domnívá, že to byl pan Veselý. Vzhledem k velkému časovému odstupu si více nepamatuje a z důvodu nepřesností, které by mohly vzniknout, nemůže v tomto smyslu dále vypovídat. Na podrobné otázky správce daně týkající se naplnění zprostředkovatelské smlouvy, konkrétně s kým svědek jednal, jak dokládal stěžovateli obsah své činnosti, o jaké informace a údaje se jednalo, odkazoval svědek na to, co již uvedl s tím, že víc si nepamatuje.

Podáním ze dne 18. 2. 2008, nazvaným jako „Prohlášení do spisu daňového subjektu Ing. F. S.“ se svědek omluvil z dalšího podání svědecké výpovědi, neboť po zkušenosti z výslechu ze dne 4. 12. 2007 chce podat co možná nejpřesnější informace. Obsahem tohoto podání jsou svědkem pokládané otázky formulované shodně s dotazy správce daně v protokolu ze dne 4. 12. 2007, na které si svědek sám odpovídá. Uvedl, že zprostředkovatelskou činnost prováděl sám. Tato spočívala ve vytipování zakázky, účinné pomoci při nabídkovém řízení a to např. formou odborných konzultací. Informace o náplni své činnosti předával stěžovateli osobně, stejně jako obchodní a ekonomické informace o podnikání zájemce. Se stěžovatelem konzultoval otázky technického řešení, technologických postupů, jakož i ekonomické solventnosti zájemce. Objem uskutečněné činnosti byl zřejmý z objemu realizovaných zakázek. Faktura č. N 96/2003 se týká odměny za zprostředkování zakázky pro OÚ Veleň, plynofikace MŠ a ZŠ, v rámci které jednal se starostou obce panem Veselým. Na závěr uvedl, že všechny faktury byly ze strany

pokračování

stěžovatele plně uhrazeny, a to vždy při osobním jednání v hotovosti, kterou osobně přebíral od Ing. S. Tato skutečnost je vždy stvrzena jeho podpisem na pokladních dokladech a zcela jistě odpovídá datu předání hotovosti.

Dne 8. 2. 2008 bylo stěžovateli doručeno seznámení s výsledky doplněného řízení prováděného ve smyslu ustanovení § 48 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc, v souvislosti s odvoláním stěžovatele ze dne 5. 11. 2007. Správce daně dospěl na základě provedeného hodnocení důkazů k závěru, že se žádný z důkazních prostředků nestal důkazem prokazujícím přijetí zdanitelného plnění mimo jiné dle předmětné faktury č. N76/2003. V reakci na prohlášení Ing. Františka Novotného ze dne 18. 2. 2008 bylo uvedené seznámení s výsledky dne 29. 2. 2008 správcem daně doplněno o sdělení, že ani v doplněném řízení se nepodařilo provést výslech svědka Ing. Novotného s tím, že s ohledem na dosavadní průběh řízení je zřejmé, že stěžovatelem navržený svědek není ochoten před správcem daně učinit svědeckou výpověď.

Podáním ze dne 14. 5. 2008 doplnil stěžovatel své odvolání o návrh na výslech svědka, a to starosty obce Veleň pana Veselého. Na provedení svědecké výpovědi starosty Veselého stěžovatel trval i v podání ze dne 16. 6. 2008, neboť měl za to, že svojí výpovědí svědek podstatně přispěje k objasnění zprostředkovatelské činnosti společnosti Polarosensors. Správce daně na základě zjištění, že starostou obce Veleň je osoba jiného jména, vyzval stěžovatele ve vztahu k navrhovanému svědkovi panu Veselému ke sdělení vztahu svědka ke stěžovateli, dále co výpovědí svědka stěžovatel sleduje ve vazbě na předmět daňového řízení a co podstatného k potvrzení přijetí zdanitelných plnění od prověřovaného dodavatele Polarosensors může navrhovaný svědek uvést. Současně byl stěžovatel vyzván k předložení smlouvy o dílo ze dne 22. 5. 2003 na plynofikaci základní školy a smlouvy ze dne 22. 5. 2003 na plynofikaci mateřské školy. Stěžovatel na výzvu reagoval podáním ze dne 14. 7. 2008, ve kterém na základě údajů z obchodního rejstříku identifikoval osobu svědka Milana Veselého, jehož výpovědí sledoval potvrzení skutečností o způsobu a průběhu zakázek v obci Veleň s vazbou na zprostředkování zakázek firmou Polarosensors prostřednictvím Ing. Novotného. Dále stěžovatel uvedl, že obec Veleň vypsala v roce 2003 výběrové řízení na plynofikaci obecních objektů, kterého se stěžovatel osobně nezúčastnil. Ing. Novotný při svém jednání se starostou panem Veselým zmínil, že zná odborníka na uvedenou problematiku, a dohodl stěžovateli schůzku se starostou Veselým, který jej seznámil s podmínkami zadání. Navrhované technické řešení stěžovatele bylo přijato a výběrové řízení bylo zrušeno. Pro realizaci zakázky se stěžovatel spojil se společností M. C. – Gomac, které se zúčastnila výběrového řízení. Smlouvy o dílo s obcí byly uzavřeny ústně se společností Gomac, která se zúčastnila výběrového řízení a pro kterou stěžovatel provedl dílo formou subdodávky. Stěžovatel rovněž připojil návrhy předmětných smluv o dílo.

Předvolání správce daně k podání svědecké výpovědi Milana Veselého bylo vráceno s tím, že adresát zemřel. Správce daně tento fakt spolu se sdělením, že skutečnosti uváděné stěžovatelem v jeho podání ze dne 14. 7. 2008 a kopie návrhů smluv o dílo (nepodepsané objednatel) se týkají realizace zakázek, nikoliv však zprostředkování, které mělo být provedeno společností Polarosensors, a nelze je tedy osvědčit jako důkazní prostředek ve věci zprostředkovatelské činnosti Polarosensors. Doplnil, že to, že byla zakázka realizována, neznámá, že byla zprostředkována společností Polarosensors. Uvedené sdělení bylo stěžovateli osobně předáno dne 25. 8. 2008.

Žalovaný vydal dne 5. 9. 2008 zamítavé rozhodnutí o odvolání, ve kterém s ohledem na shora uvedený skutkový stav dospěl k závěru, nebylo ověřeno splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc, jestliže nebylo prokázáno,

že stěžovatel přijal zdanitelné plnění od plátce uvedeného na předmětné faktuře. Současně konstatoval, že nebyla splněna podmínka uvedená v ustanovení § 19 odst. 2 citovaného zákona, neboť nebyly prokázány základní náležitosti daňového dokladu (osoba, která uskutečnila zdanitelné plnění, předmět a rozsah plnění, datum uskutečnění zdanitelného plnění), takže předložený doklad nelze považovat za doklad daňový. Rozhodnutí o odvolání bylo stěžovateli doručeno dne 23. 9. 2008, přičemž zásilka byla uložena na poště od 10. 9. 2008.

Téhož dne, tj. 5. 9. 2008, byl správci daně doručen přípis stěžovatele, ve kterém stěžovatel uvedl, že svědectví pana Veselého považoval za důležité, a namítal, že o úmrtí svědka nebyl dopředu informován, tak aby mohl včas zareagovat a případně navrhnout někoho jiného. Oznámil, že v současné době pátrá po identifikaci dalších osob z MÚ Veleň, které tam v době zadávání zakázky pracovali a mohli být jednání pana Veselého s Ing. Františkem Novotným přítomny, a stěžovatel by je mohl následně navrhnout jako svědky. Žalovaný na přípis stěžovatele reagoval dne 10. 9. 2008 sdělením, že o odvolání stěžovatele již bylo rozhodnuto, a na podání stěžovatele již proto s ohledem na ustanovení § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků nemůže být pohlíženo jako na doplnění nebo pozměnění podaného odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Uvedený přípis byl stěžovateli doručen dne 25. 9. 2008, zásilka byla uložena od 15. 9. 2008.

Stěžovatel podáním ze dne 19. 9. 2008, doručeným téhož dne, navrhl výslech svědka pana M. C. – Gomac, na které žalovaný opět reagoval sdělením o již vydaném rozhodnutí ve věci.

IV. Řízení před městským soudem

Městský soud ve vztahu k relevantním otázkám řešeným v kasačním řízení nepřisvědčil procesní námitce týkající se předčasně vydaného dodatečného platebního výměru. Ze správního spisu totiž ověřil, že Zpráva byla se stěžovatelem projednána dne 16. 5. 2007. Stěžovatel proti obsahu zprávy nevzněl žádné námitky a zprávu podepsal s tím, že se k jejím výsledkům vyjádří do 23. 5. 2007, což také učinil. V tomto vyjádření stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěry správce daně, opětovně navrhl výslech Ing. Františka Novotného (jednatele Polarosensors), se kterým dle svých tvrzení výlučně sjednával zprostředkovatelkou činnost, a navrhl vyžádání protokolů o výslechu svědků ve věci zprostředkování, které byly provedeny na Finančním ředitelství pro hl. město Prahu v roce 2003 s pracovníky společnosti TECHO, a.s. Zpráva tak byla se stěžovatelem projednána, přičemž stěžovatel žádné konkrétní výhrady proti jejímu obsahu nevzněl. Dodatečný platební výměr byl vydán dne 8. 8. 2007, tj. až po písemném vyjádření stěžovatele k výsledkům uvedeným ve Zprávě.

K obsahu vyjádření stěžovatele ke kontrolním výsledkům městský soud uvedl, že správce daně prvního stupně Ing. Františka Novotného opakovaně předvolával (2. 1. 2006 a 31. 1. 2006), přičemž svědek si zásilku s předvoláním opakovaně nevyzvedl. Uváděná adresa korespondovala s adresou společnosti Polarosensors, zapsanou v obchodním rejstříku. Poté, kdy byla o součinnost požádána Policie ČR, bylo zjištěno, že byt na uvedené adrese je označen vizitkou: S. B., D. B., Novotný František-Polarosensors. Na opakované zvonění a klepání nebylo hlídce otevřeno, přičemž šetřením v domě bylo zjištěno, že nájemníci tohoto bytu se zde zdržují ojedinele a nebyli zde již delší dobu spatřeni. Postupu správce daně nelze ničeho vytknout a skutečnost, že si svědek zásilky nepřebíral, nelze přičítat k jeho tíži. Ostatně svědek byl opakovaně předvoláván také odvolacím orgánem, kdy všechna předvolání na stejné adrese převzal, ale ze všech jednání se omluvil.

Pokud jde o stěžovatelem navrhované důkazy - protokoly, které byly provedeny Finančním ředitelstvím pro hl. město Prahu v roce 2003, pak je nutno konstatovat, že správce

pokračování

daně prvního stupně pochybil, pokud se těmito návrhy stěžovatele nezabýval. S ohledem na skutečnost, že se však těmito návrhy zabýval odvolací orgán, kopie protokolů dne 28. 12. 2007 zaslal stěžovateli a v rámci doplněného řízení, tj. ještě před vydáním napadeného rozhodnutí, s jejich vyhodnocením stěžovatele seznámil, nemá pochybení prvostupňového správce daně vliv na rozhodnutí ve věci samé a samo o sobě není důvodem ke zrušení napadeného rozhodnutí.

K námitce porušení povinnosti správce daně zkoumat s ohledem na zjištění rozhodných skutečností pro správné vyměření daně okolnosti výběrového řízení na zakázku v obci Veleň městský soud uvedl, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a současně povinnost svá tvrzení doložit. Důkazní břemeno má tedy daňový subjekt. V daném případě byl stěžovatel řádně vyzván ke splnění jeho důkazní povinnosti, přičemž stěžovatel své důkazní břemeno neunesl. Provádění důkazů k ověření výběrového řízení nebylo dle městského soudu důvodné, jestliže stěžovatel dle svého tvrzení žádnou zakázku ve výběrovém řízení od obce Veleň nezískal.

Ve vztahu k námitce neprovedení důkazu výsledkem svědka M. C. – Gomac městský soud konstatoval, že z chronologického sledu jednotlivých úkonů správce daně i daňového subjektu vyplývá, že pan M. C. byl jako svědek navržen v přípisu ze dne 19. 9. 2008. Dle městského soudu je tedy zcela nepochybné, že tohoto dne bylo napadené rozhodnutí o odvolání vydáno, neboť z doručky vztahující se k doručení napadeného rozhodnutí o odvolání vyplývá, že od 10. 9. 2008 bylo již doručované rozhodnutí uloženo v místně příslušné provozovně doručovatele. Soud dále dospěl k závěru, že nelze přisvědčit ani hypotetické dedukci stěžovatele, že napadené rozhodnutí mohlo být vydáno později než právě dne 5. 9. 2009. Soud uvedl, že tato domněnka je v rozporu s obsahem správního spisu a jednak stěžovatel pouze předpokládá, že se tak mohlo stát, ale ničeho ke své domněnce nedokládá.

Městský soud dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná a podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. ji zamítl.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) za b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vada řízení před správními orgány. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán.

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

První kasační námitka směřuje k otázce, zda platební výměry byly vydány předčasně - před ukončením daňové kontroly. Podle ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou. Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola,

má ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Z citovaných ustanovení vyplývá, že daňová kontrola je ukončena projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, publikovaný pod č. 437/2005 Sb. NSS; všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou též dostupná na www.nssoud.cz). Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, na nějž poukazuje stěžovatel, musí projednání zprávy o daňové kontrole „obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření.“ Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006 - 75, vyslovil názor, že „pokud se stěžovatel v rámci projednávání vyjádřil a uvedl, že se dále vyjádří písemně, má správce daně povinnost reagovat na toto vyjádření a se svým stanoviskem daňový subjekt seznámit (...) Právu daňového subjektu vyjadřovat se ke zprávě o daňové kontrole odpovídá povinnost správce daně se s vyjádřeními vypořádat a sdělit své stanovisko daňovému subjektu, jinak by institut projednávání zprávy o daňové kontrole postrádal svůj smysl.“

Judikatura Nejvyššího správního soudu dále upřesňovala, kdy je správce daně v návaznosti na proběhnutou daňovou kontrolu oprávněn vydat dodatečný platební výměr. V rozsudku ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005 - 53, zaujal zdejší soud názor, že vydání dodatečného platebního výměru před projednáním zprávy o kontrole je vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé: „podle ustanovení § 31 odst. 4 ve spojení s § 16 odst. 8 d. ř. se zpráva o daňové kontrole stává důkazním prostředkem pouze tehdy, je-li s daňovým subjektem projednána a spolupodepsána. Důkazní prostředek se stane skutečným důkazem teprve po provedení důkazního řízení a až na základě provedeného důkazního řízení lze vydat rozhodnutí (§ 2 odst. 3 d. ř.). Vzhledem k tomu, že předmětné platební výměry byly vydány před projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, nemohla se tato zpráva stát důkazním prostředkem. Před vydáním rozhodnutí správce daně nemohlo být provedeno důkazní řízení, které by osvědčilo, že zpráva o daňové kontrole se skutečně stala důkazem. Rozhodnuto bylo skutečně bez důkazu. Správce daně navíc stěžovateli před ukončením daňové kontroly neumožnil vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole. Zbavil jej tím možnosti v daňovém řízení účinně hájit svá práva a zásadním způsobem ho na nich zkrátil. Žalovaný posléze pochybení správce daně potvrdil tím, že zamítl odvolání stěžovatele proti předmětným rozhodnutím (platebním výměrům) správce daně. Tento postup daňových orgánů představuje podstatné porušení daňového řádu, a to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].“

Rozdílnou situaci řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 103/2005 - 65, kde stěžovatel při ústním projednávání zprávy o kontrole uvedl, že „se ke zprávě vyjádří po konzultaci s účetní firmou“ a současně předmětnou zprávu spolupodepsal. Dle závěrů v tomto rozhodnutí uvedených „měl správce daně vyčkat, zda se stěžovatel ke zprávě vyjádří, případně mu k tomu stanovit lhůtu a teprve poté měl rozhodnout. Správce daně pochybil, když vydal rozhodnutí (dodatečný platební výměr) na základě zprávy o daňové kontrole, aniž vyčkal, zda se stěžovatel v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu k této zprávě vyjádří.“ Vzhledem k okolnostem případu, kdy vyjádření stěžovatele nepřineslo nic nového, nevyvrátilo ani nezpochybnilo výsledek daňové kontroly, a skutečnosti uvedené ve vyjádření tudíž nemohly ničeho změnit na posouzení výsledků daňové kontroly, nemohlo mít procesní pochybení správce daně bez dalšího vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Nejvyšší správní soud stabilně judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.

V projednávaném případě, který byl ve shodě s obsahem správního spisu popsán (viz výše), je zřejmé, že správce daně vyčkal na písemné vyjádření stěžovatele ke zprávě o daňové kontrole. Toto vyjádření včetně návrhu na dokazování však žádným způsobem nevyhodnotil, což

pokračování

je nepochybně závažná procesní vada. Nelze tak souhlasit s vyjádřením žalovaného, že stěžovatel nebyl při projednávání zprávy zkrácen na svých právech. Tuto vadu napravil žalovaný, který se navrženými důkazy zabýval v rámci doplňujícího řízení, přičemž s výsledky a závěry tohoto řízení stěžovatele seznámil a umožnil stěžovateli se k těmto výsledkům vyjádřit. Námitku, že k takovému postupu nebyl žalovaný oprávněn, kasační soud nesdílí.

V souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, je odvolací orgán 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 prvního stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně prvního stupně, nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně.

Uvedený závěr není podle názoru Nejvyššího správního soudu v rozporu s citovaným nálezem Ústavního soudu. Tento náleze se týkal extrémní situace, v níž nejenže byla porušena celá řada procesních práv daňového subjektu, ale tato pochybení nebyla napravena ani žalovaným v odvolacím řízení. Z nálezu tedy v žádném případě nelze dovodit, že by napravení procesních pochybení správního orgánu prvního stupně odvolacím orgánem bylo protizákonné či dokonce protiústavní. Stěžovatel tedy nebyl v konečném důsledku zkrácen na svých procesních právech, neboť jeho návrhy se správní orgány zabývaly v rámci odvolacího řízení. Kasační soud považuje za vhodné dodat, že opakovaným návrhem na vyslechnutí Ing. Františka Novotného by se vzhledem k výše popsanému zákonnému postupu správce daně při jeho předvolávání a velmi svérázného přístupu tohoto svědka k projednávání věci (záměrné nepřebírání pošty, opakované omluvy z jednání) nemusel správce daně prvního stupně v rámci daňové kontroly znovu zabývat. Kasační soud se tak zcela shoduje se závěrem městského soudu v náhledu na tuto procesní žalobní námitku. Námitky stěžovatele napadající nestrannost městského soudu považuje za účelové a nevhodné.

Stěžovatel dále namítal, že v odvolacím řízení navrhl jako svědka pana M. C., který byl účastníkem výběrového řízení na zakázku v obci Veleň a jehož prostřednictvím svoji dodávku uskutečnil. Poukázal přitom na skutečnost, že žalovaný obdržel návrh na provedení svědecké výpovědi téhož dne, kdy mělo být vydáno napadené rozhodnutí žalovaného o odvolání, přičemž vyslovil domněnku, že žalovaný rozhodnutí ve skutečnosti vydal až následující pracovní den. K uvedenému námitce zdejší soud uvádí, že odvolatel je v souladu s ustanovením § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků oprávněn do doby, než je o odvolání rozhodnuto, údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat. Judikatura Nejvyššího správního soudu dospěla k závěru, že „*pokud může být podle citovaného ustanovení odvolání doplněno do doby, než je o něm rozhodnuto, znamená to, že do této doby musí být doplnění odvolání doručeno odvolacímu orgánu tak, aby se o důvodech obsažených v doplnění odvolání reálně dozvěděl a mohl se s nimi vypořádat, jak mu ukládá § 50 odst. 7 věta druhá zákona o správě daní a poplatků.*“ (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 9. 4. 2004, č. j. 7 Afs 13/2003 - 71). V projednávání věci nelze na základě žádných skutečností vyvrátit tvrzení správce daně, že rozhodnutí o odvolání bylo učiněno dne 5. 9. 2008, stejně tak však nic nenasvědčuje tomu, že by vydání napadeného rozhodnutí žalovaného předcházelo doručení přípisu stěžovatele ze dne 3. 9. 2008, doručeního správci daně 5. 9. 2008. Správce daně nemá v obecné rovině povinnost sepisovat protokol o vydání rozhodnutí, který by obsahoval přesný časový údaj, kdy bylo jeho rozhodnutí vydáno. Za takové situace je to tedy správce daně, na kterém leží povinnost prokázat, v jakém časovém sledu k rozhodným událostem došlo. V projednávání věci je nicméně třeba přihlídnout k obsahu podání, které bylo ve sporný okamžik žalovanému doručeno. Z obsahu přípisu stěžovatele ze dne 3. 9. 2008 se podává, že s ohledem na úmrtí navrhovaného klíčového svědka činí kroky ke zjištění, zda na obecním úřadě ve Veleni nebyl jednáním starosty Veselého a Ing. Novotného přítomen i jiný pracovník, jehož svědeckou výpověď by mohl navrhnout. Za

dané situace je tedy zřejmé, že stěžovatel v předmětném přípisu doručeném žalovanému dne 5. 9. 2008 nenavrhoval v rozporu se svým kasačním tvrzením výslech svědka M. C. Tento návrh byl žalovaného doručen až přípisem ze dne 19. 9. 2008, jak správně poznamenal již městský soud. Jak Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 - 101, „[p]okud tedy daňový subjekt navrhuje jako důkazní prostředek např. výpověď svědka, je povinen uvést, co jeho výpovědi sleduje ve vazbě na předmět daňového řízení.“ Stěžovatel nejen že ve svém přípisu neuvedl, co výpovědi svědka sleduje ve vazbě na předmět daňového řízení, ale rovněž tuto osobu ani neoznačil. Pouze vyslovil záměr této úkon vůči správci daně učinit. Návrh svědka pana M. C. učinil stěžovatel v pravém slova smyslu skutečně až dne 19. 9. 2008, tj. jednoznačně po vydání napadeného rozhodnutí žalovaného.

Stěžovatel současně vyjádřil své přesvědčení, že uskutečnění zdanitelného plnění bylo dostatečným způsobem v průběhu daňové řízení prokázáno, jestliže správci daně předložil povinné evidence, účetní a daňové doklady, přičemž důkazní prostředky předložené stěžovatelem i ty, které si obstaral správce daně či žalovaný sám, svědčí o uskutečnění zprostředkovatelské činnosti deklarovaným dodavatelem v souvislosti s prací pro obec Veleň prostřednictvím firmy pana C. ucelený a logický řetězec důkazů. Z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srovnej např. náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1841/07, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). K otázce rozložení důkazního břemene lze rovněž odkázat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), ve kterém zdejší uvedl, že „[d]aňový subjekt (...) splní svoji povinnost důkazní ve vztahu ke tvrzením, které správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu ke těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.“

Přestože je povinností správce daně dbát, jak v kasační stížnosti namítá stěžovatel, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125). Jak správně uvedl městský soud i žalovaný, stěžovatel směřoval svoji argumentaci v průběhu daňového řízení k prokázání kontaktu Ing. Františka Novotného se starostou panem Veselým, kterého označil za svědka zprostředkovatelské činnosti společnosti Polarosensos. Rovněž Ing. Novotný označil pana Veselého jako kontaktní osobu. Dále stěžovatel předložil vedle daňových dokladů též návrhy smluv o dílo, kde je označen jako zhotovitel, které však neobsahovaly podpis objednatele. Současně mimo jiné uvedl, že se sám spojil se společností M. C. – Gomac, která se zúčastnila výběrového řízení, přičemž Smlouvy o dílo s obcí byly uzavřeny ústně se společností Gomac, která se zúčastnila výběrového řízení a pro kterou stěžovatel provedl dílo formou subdodávky. Nejvyšší správní soud ve vztahu k prokazování nároku na odpočet daně u zdanitelných plnění spočívajících

pokračování

ve zprostředkovatelské činnosti uvedl, že „[p]rokazování zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování je velmi problematické, neboť se jedná o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup (srov. např. Kobík, J., Šperl, J. *Dokazování v daňovém řízení*, Aspi Publishing, Praha 2004, s. 132 a násl.). Tyto smluvní typy jsou z toho důvodu často využívány ke krácení daní. Povinností správce daně je proto zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo. V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně. Podle § 642 zákona č. 513/1991 Sb., *Obchodního zákoníku*, ve znění pozdějších předpisů (dále jen *obch. zák.*) smlouvou o zprostředkování se zprostředkovatel zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou, a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli úplatu (provizi). Předmětem plnění ze strany zprostředkovatele je tedy vyvíjení činnosti směřující k zákonem definovanému účelu (zajištění příležitosti pro zájemce, aby tento mohl se třetí osobou uzavřít určitou smlouvu). Zájemce, který chce u výdajů za služby zprostředkovatele uplatnit odpočet DPH, tedy musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho zprostředkovatelskou činnost. Musí tedy prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit (či o němž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že by měl objektivně sloužit) k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce se třetími osobami.“ (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245). V daném případě však stěžovatel uskutečnění zprostředkovatelské činnosti ve vazbě na zakázku v obci Veleň neprokázal, jeho přesvědčení o prokázání nároku na odpočet daně se opírá o různorodá tvrzení uplatněná v řízení před správcem daně, kdy prvotní dokazování směřovalo ke zprostředkování zakázky přímo uzavřené s obcí Veleň, k čemuž také byly dokládány návrhy smluv o dílo, kde je stěžovatel označen za dodavatele, oproti tvrzení řešení zakázky subdodavately prostřednictvím společnosti M. C. – Gomac, na kterou se kterou se stěžovatel dle svého tvrzení spojil. Jednoznačná účast Ing. Novotného na realizaci zakázky tak nebyla prokázána. Prokázání uskutečnění zprostředkovatelské činnosti společností Polarosensors nelze v kasačním řízení úspěšně namítat s odkazem na svědeckou výpověď pana M. C., která nebyla v řízení před správcem daně s ohledem na shora uvedené učiněna a není tedy znám její obsah. Nejvyšší správní soud proto uvedenou námitku vyhodnotil jako nedůvodnou.

K námitkám stěžovatele směřujícím k průběhu a realizaci zakázky se společností TECHO zdejší soud poznamenává, že v rámci posuzovaného zdaňovacího období, jak správně upozornil ve svém vyjádření i žalovaný, byla předmětem zdanitelného plnění zprostředkovatelská činnost na realizaci zakázky s obcí Veleň. Přestože se tedy městský soud na základě stěžovatelem vznesených žalobních námitek nad rámec okrajově věnoval i zakázce se společností TECHO, nemá posouzení této otázky městským soudem ve vztahu k nyní projednávané věci žádnou relevanci. S ohledem na skutečnost, že i případné mylné vyhodnocení námitek vztahujících se k zakázce TECHO městským soudem by nemohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozsudku městského soudu, se Nejvyšší správní soud těmito námitkami blíže nezabýval.

VI. Závěr a náklady řízení

Stěžovatelem uplatněné kasační námitky nebyly ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu shledány důvodnými, v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly, Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 1. srpna 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu