



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **J. D.**, zast. JUDr. Tomášem Kociánem, advokátem, se sídlem Jetelová 254/2, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 1. 2015, č. j. 10 Af 16/2012 - 57,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 6. 2. 2012, č. j. FŘ-1276/12-1100-100889, Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání a potvrdilo dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 27. 5. 2011, č. j. 314865/11/010521108651, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 5.912.946 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně, to je 1.182.589 Kč.

Vzhledem k tomu, že s účinností od 1. 1. 2013 přešla na základě zákona č. 456/2011 Sb. působnost finančních ředitelství rozhodovat o odvolání proti rozhodnutí správce daně vydaného podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, stalo se tímto dnem Odvolací finanční ředitelství procesním nástupcem žalovaného Finančního ředitelství v Praze [srov. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.), podle kterého žalovaným je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla]. Již Městský soud v Praze v žalobním řízení i Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti proto nadále jako se žalovaným jednaly namísto Finančního ředitelství v Praze s Odvolacím finančním ředitelstvím.

V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí finanční ředitelství uvedlo, že lhůta pro doměření předmětné daňové povinnosti měla podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, ve znění dřívějších předpisů, skončit dnem 31. 12. 2009. Finanční úřad ve Slaném však dne 28. 12. 2009, tedy před koncem uvedené lhůty, zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, a proto tříletá prekluzivní lhůta k doměření daně začala ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků běžet znovu od konce roku 2009. Finanční ředitelství odmítlo, že by se jednalo o nezákonný či účelový postup, přičemž připomnělo, že současně s daňovou kontrolou za zdaňovací období roku 2006 byla zahájena také daňová kontrola za zdaňovací období roku 2007. K námitce, že daňovou kontrolu lze považovat za zahájenou teprve dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ a jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení daně, finanční ředitelství konstatovalo, že zahájení daňové kontroly k faktickému prověřování skutečně směřovalo, což dosvědčují úkony, které provedl Finanční úřad ve Slaném do konce roku 2009. Finanční ředitelství se neztotožnilo s námitkou, že správce daně nepostupoval v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, a nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, když žalobce neseznámil s pochybnostmi, které jej vedly k zahájení daňové kontroly. Finanční ředitelství poukázalo na stanovisko Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, podle kterého představuje možnost namátkového provedení podstatný znak kontroly. Finanční ředitelství se dále zabývalo námitkou, že Finanční úřad pro Prahu 10 dostatečně nezjistil skutkový stav ve věci faktur vystavených společností EU-INVEST, spol. s r. o. a společností Equinvest, spol. s r. o. vůči žalobci. Finanční ředitelství poukázalo na § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Dožádaný Finanční úřad pro Prahu 10 zjistil, že společnost EU-INVEST, spol. s r. o. není kontaktní a v příloze k přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 neuvádí žádné tržby z prodeje zboží a služeb. Žalobce následně nereagoval na výzvu k předložení důkazních prostředků prokazujících, že došlo k uskutečnění tvrzených obchodních případů. Finanční ředitelství proto konstatovalo, že žalobce neunesl důkazní břemeno a Finanční úřad ve Slaném, respektive Finanční úřad pro Prahu 10 (pozn. v průběhu řízení došlo k přechodu místní příslušnosti) postupoval oprávněně, když vyloučil předmětné faktury z daňově uznatelných výdajů.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 8. 1. 2015, č. j. 10 Af 16/2012 - 57, žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl jako nedůvodnou. V odůvodnění konstatoval, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109, ústní jednání, při němž byla zahájena daňová kontrola, nelze považovat za zahájení daňové kontroly, a tedy za úkon směřující k doměření daně, pokud v přiměřené době po něm nenásledují další kroky směřující k prověření konkrétních daňově relevantních skutečností. Takové kroky však podle soudu byly učiněny. Finanční úřad ve Slaném předvolal žalobce k ústnímu jednání na den 28. 12. 2009 a současně s tím jej vyzval k předložení dokladů a evidence potřebných k zahájení daňové kontroly daně z příjmu fyzických osob za rok 2006 a 2007 a kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2007 až prosinec 2007. K jednání se dostavila zástupkyně žalobce, se kterou byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly a která sdělila, že doklady i evidence byly omylem zničeny v roce 2009. Finanční úřad ve Slaném tedy žalobce vyzval k doručení dalších dokladů; část z nich mu byla předložena 30. 12. 2009. Téhož dne Finanční úřad ve Slaném vyzval Českou spořitelnu, a. s. k zaslání výpisů z běžného účtu žalobce za roky 2006 a 2007 a dne 4. 1. 2010 dožádal Finanční úřad v Kladně o zajištění dokladů u společnosti MAMBA, s. r. o., která měla být obchodním partnerem žalobce. Soud zdůraznil, že podle dosavadní judikatury daňová kontrola není zahájena až v okamžiku, kdy správce daně začne za pomoci shromážděných podkladů skutečně kontrolovat a odhalovat daňové úniky, ale již sepsáním protokolu o zahájení

pokračování

daňové kontroly za předpokladu, že v přiměřené době poté následují relevantní úkony. Soud dále konstatoval, že za porušení zákona nelze považovat prostý fakt, že daňová kontrola byla zahájena až na samém konci tříleté prekluzivní lhůty.

K námitce, že žalobce nebyl seznámen s pochybnostmi, které vedly Finanční úřad ve Slaném k zahájení daňové kontroly, soud poukázal na stanovisko Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, podle kterého „[j]e 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 základních práv a svobod 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.“ Z výše uvedeného podle soudu vyplývá, že pokud žalobce nebyl seznámen s důvody pro zahájení daňové kontroly, nemohlo to způsobit její nezákonnost. Tento závěr nemůže změnit ani skutečnost, že citované stanovisko pléna Ústavního soudu bylo vydáno až po provedení daňové kontroly. Zásada zákazu retroaktivity totiž platí pro právní předpisy, nikoliv judikaturu.

Soud se neztotožnil s názorem žalobce, že jím předložené faktury byly dostatečným důkazem realizace tvrzených obchodních případů se společností EU-INVEST, spol. s r. o. S odkazem na § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků soud konstatoval, že prosté vystavení faktury nelze považovat za dostatečný důkaz realizace zdanitelného plnění, přičemž uvedl, že „[a]by mohl být určitý výdaj zahrnut mezi výdaje daňově uznatelné, nepostačuje, aby byl doložen jen „papírově“, ale musí být doloženo i to, že plnění zachycené na dokladu se také fakticky odebralo a že plnění uvedené na dokladu žalobce skutečně vynaložil na dosažení a udržení svých zdanitelných příjmů. Za situace, kdy se uskutečnění příslušných zdanitelných plnění nepodařilo prokázat prostředky dostupnými správci daně (šetřením u společnosti EU-INVEST s. r. o.), bylo na žalobci, aby faktické uskutečnění plnění prokázal a v tomto směru navrhl důkazní prostředky. Výzvou ze dne 21. 9. 2010 byl žalobce ke splnění své povinnosti vyzván, avšak marně. Jelikož ze strany žalobce zůstala tato výzva bez jakékoliv odezvy, správci daně nezbylo, než výdaje vážící se k těmto fakturám vyloučit z daňově uznatelných výdajů. Je pak třeba zdůraznit, že ani v žalobě se žalobce nedovolával jiných důkazních prostředků, než faktur samotných.“ K námitce, že finanční ředitelství dostatečně nepřezkoumalo rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 ohledně skutkového stavu ve věci faktur vydaných společností Equinvest, spol. s r. o., soud uvedl, že žalobce nespécifikoval, v čem spatřuje tvrzené nesprávné právní posouzení, a proto se touto námitkou nezabýval.

Soud se rovněž neztotožnil s námitkou, že Finanční úřad pro Prahu 10 měl přistoupit k použití jiných způsobů určení základu daně podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, respektive § 98 daňového řádu, jestliže měl za to, že podklady doložené žalobcem nejsou dostatečné k posouzení jeho daňové povinnosti. Soud konstatoval, že „[p]odmínkou proto, aby byla daň stanovena podle pomůcek, tedy není jen samotná skutečnost, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, ale zároveň musí jít o situaci, kdy „není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním“. Uvedené ustanovení se tedy nevztahuje na případy, kdy daňový subjekt „jen“ neunesl své důkazní břemeno ohledně určitých jím tvrzených dílčích skutečností. Právě takovou situaci představuje i projednávaný případ. Správce daně měl k dispozici celou řadu dalších důkazních prostředků, v prvé řadě výpis z žalobcova bankovního účtu, z nichž jsou nepochybně zřejmé žalobcovy příjmy. Kromě toho měl správce daně k dispozici i řadu účetních dokladů získaných od obchodních partnerů žalobce. Pokud některé žalobcem uplatňované výdaje nebyly uznány za daňově způsobilé, neznamená to, že nebylo možné stanovit základ daně dokazováním. Postup správce daně, který stanovil základ daně podle shromážděných důkazních prostředků, pouze s vyloučením těch výdajů, jejichž daňová způsobilost nebyla dostatečně prokázána, je tedy plně v souladu s právními předpisy.“

Soud v závěru odmítl srovnání přezkoumávané věci s případem paní P. D., neboť se jednalo o skutkově i právně odlišnou záležitost.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V ní namítl, že předmětná daňová kontrola byla zahájena protiprávně, totiž pouze formálně, účelově a krátce před uplynutím lhůty pro vyměření daně. Úkonem směřujícím k doměření daně, od něhož podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků běží znovu tříletá prekluzivní lhůta od konce roku, v němž byl daňový subjekt o provedeném úkonu zpraven, může sice být i daňová kontrola, avšak pouze za předpokladu, že s ní bylo započato ještě před uplynutím prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Podle stěžovatele je daňová kontrola „... *zahájena teprve dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení daně* ...“. Správce daně však před uplynutím předmětné prekluzivní lhůty neprováděl konkrétní faktické a aktivní úkony k prověření daňového základu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně ve smyslu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která byla vydána ve věcech vedených pod sp. zn. 5 Afs 36/2003 a sp. zn. 2 Afs 69/2004. Stěžovatel rovněž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 8 Afs 17/2006 - 59, a konstatoval, že mu během ústního jednání při zahájení daňové kontroly, to znamená čtyři dny před koncem prekluzivní lhůty, správce daně nekladal žádné konkrétní dotazy a toliko sjednal lhůtu pro předložení dokladů, která měla nadto skončit až po uplynutí prekluzivní lhůty. Podle stěžovatele nelze považovat za úkon směřující k získání konkrétních informací ani zaslání výzvy Česká spořitelně, a. s., neboť se jednalo pouze o pasivní shromažďování podkladů. Vzhledem k uvedeným skutečnostem stěžovatel konstatoval, že řízení před finančními orgány bylo stíženo vadami způsobilými ovlivnit zákonnost jejich rozhodnutí, přičemž soud posoudil uvedené právní otázky v rozporu se zákonem.

Stěžovatel odmítl tvrzení soudu, že Finanční úřad ve Slaném nebyl povinen sdělovat důvody pro zahájení daňové kontroly, respektive, že takové důvody ani nemusel mít. Konstatoval, že soud měl v této souvislosti v souladu s principem právní jistoty vycházet z právního stavu existujícího v době daňové kontroly, tedy nikoliv ze stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, ale z nálezu téhož soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Stěžovatel rovněž označil jako irelevantní tvrzení soudu, že po zahájení daňové kontroly komunikoval a spolupracoval s Finančním úřadem ve Slaném, neboť mu nelze přičítat k tíži, že poskytoval požadovanou součinnost. I z tohoto důvodu stěžovatel dovodil, že rozhodnutí finančních orgánů a rozsudek soudu nejsou v souladu se zákonem.

Stěžovatel uvedl, že podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, má správce daně povinnost prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Jestliže tedy stěžovatel předložil listinné důkazní prostředky, v podobě faktury vystavené dodavatelem, objednávky a příjmové doklady, bylo důkazní břemeno přeneseno na Finanční úřad pro Prahu 10, který měl, v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, prokázat nevěrohodnost, neprůkaznost, nesprávnost či neúplnost předložených důkazních prostředků, což ovšem neučinil. Stěžovatel konstatoval, že nesprávné přenesení důkazního břemene založilo nezákonný postup finančních orgánů a soud tuto otázku následně posoudil nesprávně.

Stěžovatel namítl, že Finanční úřad pro Prahu 10 neměl stanovit daň dokazováním, ale za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, respektive § 98 daňového řádu. Konstatoval, že v důsledku mylného zničení dokladů a evidence požadovaných

pokračování

k provedení kontroly nebyl schopen prokázat většinu výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přičemž ve vztahu k příjmům uvedeným v příznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 dospěl Finanční úřad pro Prahu 10 k závěru, že byly skutečně realizovány. Stěžovatel připomněl, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, nelze stanovit daň dokazováním, pokud by svým objemem byla zpochybněna a správcem daně neuznána podstatná část účetnictví či daňové evidence. Taková situace podle stěžovatele nastala i v nyní přezkoumávané věci, a to vzhledem k poměru doložených a chybějících daňových dokladů, respektive prokázaných a neprokázaných výdajů. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, podle stěžovatele nelze akceptovat postup, kdy správce daně uzná veškeré příjmy ke zdanění, aniž by k tomu uznal relevantní část výdajů objektivně nutných na jejich dosažení.

Stěžovatel poukázal na skutečnost, že v případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2007, která mu byla doměřena na základě kontroly stížená stejnou důkazní nouzí jako ve věci předmětné daně z příjmu fyzických osob, došlo ke stanovení daně podle pomůcek. Vzhledem ke stejným skutkovým okolnostem měl být uplatněn stejný postup i v nyní posuzované věci. Stěžovatel se rovněž neztotožnil s tvrzením soudu, že srovnání věci s případem paní P. D. není relevantní. Paní D. se stejně jako stěžovateli nepodařilo prokázat rozhodnou část výdajů uplatněných v daňovém příznání. Odvolací orgán s ohledem na rozsah zpochybnění shledal, že daň nebylo možné stanovit dokazováním a že byly splněny podmínky pro její stanovení prostřednictvím pomůcek. Stěžovatel dospěl k závěru, že v jeho věci mělo být rozhodnuto obdobným způsobem. Konstatoval, že finanční orgány vycházely ze skutkového stavu, který nemá oporu ve spisech a žalobou napadená rozhodnutí tedy měla být zrušena.

Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že podle sdělení samotného stěžovatele byly požadované doklady a evidence v roce 2009 omylem zlikvidovány. Stěžovatel byl následně schopen předložit jen několik dokladů. Vzhledem k tomu, že povinné evidence a účetní záznamy nebyly předloženy, nemohlo důkazní břemeno k prokázání jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti přejít na správce daně. V této souvislosti žalovaný odkázal na § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění dřívějších předpisů, podle kterého *„[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“* Žalovaný dále konstatoval, že důkazní prostředky ve formě účetních dokladů nejsou způsobilé prokázat vynaložení deklarovaných výdajů a uskutečněných služeb. Doklady o úhradě v hotovosti může každý subjekt poměrně jednoduchým způsobem vyhotovit sám, aniž by k takové úhradě skutečně došlo. Správce daně proto musí mít možnost si úhradu v hotovosti ověřit, což zpravidla činí nahlédnutím do účetních dokladů toho, komu mělo být v hotovosti hrazeno. V případě, kdy je tento subjekt nekontaktní, nelze takové prověření úhrady provést. Na správci daně není, aby důkazem o opaku prokazoval, že k úhradě deklarovaných výdajů a poskytnutí služeb fakticky nedošlo. V souvislosti s těmito závěry žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 29/2013 - 56, a uvedl, že nemožnost kontaktovat dodavatele může založit dostatečné pochybnosti o faktickém vynaložení deklarovaných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a že v takovém případě je správce daně oprávněn vyzvat daňový subjekt ke splnění důkazní povinnosti. Uvedeným závěrům podle žalovaného nasvědčuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 9 Afs 69/2014 - 39. Žalovaný vyloučil, že by měl povinnost postupovat podle pomůcek kdykoliv daňový subjekt není z jakéhokoliv důvodu schopen unést své důkazní břemeno. Použití pomůcek je možné jen tehdy,

pokud daňový subjekt poruší své povinnosti a v důsledku této skutečnosti nelze stanovit daň na základě dokazování. Žalovaný konstatoval, že Finanční úřad pro Prahu 10 si opatřil dostatek důkazních prostředků, aby mohl setrvat u způsobu stanovení daně dokazováním, a to ve vztahu k příjmům i výdajům stěžovatele. V této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2007, č. j. 1 Afs 7/2006 - 77, podle kterého pomůcky „... *nemají sloužit k tomu, aby správce daně zablazoval nedostatky v účetnictví daňového subjektu a umožňoval mu snížit si základ daně navzdory tomu, že daňový subjekt nesplnil své povinnosti.*“ K námitce stěžovatele, že v případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2007 až prosinec 2007 došlo v průběhu odvolacího řízení ke změně způsobu stanovení daně na stanovení podle pomůcek, žalovaný uvedl, že daň z příjmu a daň z přidané hodnoty mají jiný předmět a tím je určen i jiný okruh skutečností, které mají být dokazovány. Důkazní prostředky, které postačovaly v jednom řízení, tedy nemusejí postačovat v řízení jiném. Ve zbytku vyjádření žalovaný odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze, popřípadě na své vyjádření k žalobě proti napadenému rozhodnutí. Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel ve své kasační stížnosti označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „*[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní názor, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen.

Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. „*[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.*“

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou, že předmětná daňová kontrola byla zahájena protiprávně, totiž pouze formálně, účelově a krátce před uplynutím lhůty pro vyměření daně, respektive fakticky až po uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně. Zdejší soud přitom dospěl k závěru, že tato námitka není důvodná. Finanční úřad ve Slaném byl oprávněn zahájit daňovou kontrolu kdykoliv v době trvání prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Samotná skutečnost, že se tak stalo na konci uvedené lhůty, neznačí zlovolnost postupu finančního orgánu, ale prostou realizaci zákonem poskytnutého oprávnění. Nejvyššímu správnímu soudu tedy zbylo posoudit, zda zahájení daňové kontroly bylo za daných okolností možné považovat za úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty pro doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Podle rozsudku zdejšího soudu ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109, „*[ú]konem, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, může být i daňová kontrola, kterou podle § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejhodnější; daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle zákona o správě daní a poplatků. Daňová kontrola je nepochybně úkonem, který tím, že zjišťuje nebo prověřuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, směřuje k tomu, aby následně, po vyhodnocení těchto okolností, mohla být případně vyměřena nebo doměřena daň (§ 47 odst. 2*

pokračování

zákona o správě daní a poplatků). Aby byla daňová kontrola jako úkon „učiněna“ ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je třeba, aby s jejím prováděním bylo započato ještě v době běhu tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k neexistenci jiné výslovné úpravy nutno mít za to, že i pro zahájení daňové kontroly platí ustanovení § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož je řízení zahájeno a) dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo b) dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyzvána k prvnímu úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili.“ Na jiném místě téhož rozhodnutí Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „[ú]stní jednání (pozn. při kterém byla zahájena daňová kontrola) „... by nebylo možno považovat za zahájení daňové kontroly (a tedy za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení), pokud by v přiměřené době po něm nenásledovaly další kroky správce daně, jimž by byly prověřovány konkrétní daňové relevantní skutečnosti. Uvedené ústní jednání by proto nebylo možno považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení například tehdy, pokud by správce daně po několika dalších měsících v provádění kontroly nepokračoval, neboť by nečinil ve věci další konkrétní kroky, takže by z okolností případu bylo patrné, že ústní jednání provedl pouze ve snaze o přerušování běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, aniž by ve skutečnosti měl přinejmenším rámcovou představu, co a jakým způsobem chce u daňového subjektu kontrolovat.“

Nejvyšší správní soud konstatuje, že k formálnímu zahájení předmětné daňové kontroly došlo dne 28. 12. 2009, tedy před tvrzeným skončením prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Ve smyslu naposledy citovaného rozsudku přitom není důvod se domnívat, že v přiměřené době poté nenásledovaly takové kroky Finančního úřadu ve Slaném, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňové relevantní skutečnosti. Uvedený závěr nevyvrací ani stěžovatelem namítaná judikatura Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel podrobněji odkázal na rozsudky ze dne 12. 9. 2007, č. j. 8 Afs 17/2006 - 59, respektive ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006 - 75, ve kterých se zdejší soud zabýval otázkou, zda zahájením daňové kontroly mohlo za daných okolností dojít k přerušování prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. V prvním případě správce daně s daňovým subjektem pouze sepsal protokol o ústním jednání, vyzval jej k objasnění předmětu jeho podnikání a sjednal předložení účetních dokladů na termín po skončení prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvedl, že požadavek na objasnění předmětu činnosti daňového subjektu lze považovat za ryze formální, neboť tento údaj musí být správci daně znám z jeho úřední činnosti. Konstatoval, že daňovému subjektu nebyly položeny žádné relevantní otázky a že již podle termínu stanoveného k předložení účetních dokladů je zjevné, že správce daně hodlal fakticky zahájit prověřování až po skončení prekluzivní lhůty. V druhém případě správce daně sepsal s daňovým subjektem protokol o zahájení daňové kontroly před uplynutím prekluzivní lhůty a ihned jej aktivně dotazoval ohledně relevantních skutečností. Zdejší soud z této skutečnosti dovodil, že zahájení daňové kontroly mělo účinky podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatel na základě těchto případů namítl, že ani jemu v průběhu ústního jednání nebyly kladeny žádné otázky, lhůta stanovená pro předložení dokladů byla stanovena na termín po uplynutí prekluzivní lhůty a výzva k předložení výpisů z účtu stěžovatele byla společností Česká spořitelna, a. s. doručena až poslední den prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud konstatuje, že z výše uvedených rozsudků nevyplývá, že by dotazování daňového subjektu představovalo jediný způsob aktivního prověřování konkrétních daňové relevantních skutečností. Ze srovnání procesních okolností všech případů je zřejmé, že v nyní přezkoumávané věci postupoval Finanční úřad ve Slaném výrazně aktivněji než zbylí správci daně. Finanční úřad ve Slaném měl možnost aktivně hodnotit absenci zničených dokladů a evidence, stejně jako dokladů, které mu stěžovatel poskytl ještě před namítaným skončením prekluzivní lhůty. Skutečnost, že tak opravdu činil, je zřejmá, neboť si na základě získaných poznatků ihned vyžádal

výpisy z účtu stěžovatele a na tuto činnost bezprostředně navázal první pracovní den roku 2010, když dožádal Finanční úřad v Kladně k urychlenému zajištění dokladů, které se týkaly spolupráce mezi stěžovatelem a jeho obchodním partnerem. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že finanční orgány ani Městský soud v Praze v této otázce nikterak nepochybily.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že finanční orgány ani Městský soud v Praze nepostupovaly v souladu s principem právní jistoty, neboť nevycházely z právního stavu existujícího v době daňové kontroly, tedy z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, ale z opačného stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Nejvyšší správní soud konstatuje, že soudy právo, s výjimkou postupu Ústavního soudu podle čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy České republiky, netvoří, nýbrž nalézají. V případě změny judikatury nedochází k vytváření nových právních norem, ale toliko ke změně jejich interpretace. V tomto smyslu nelze hovořit o retroaktivitě, ale pouze o retrospektivě (viz KÜHN, Zdeněk. *Role judikatury v ČR*. In: *Judikatura a právní argumentace: teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*. Eds. KÜHN, Zdeněk; BOBEK, Michal; POLČÁK, Radim. Praha: Auditorium, 2006, s. 48). Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, uvedl, že „... soudní rozhodnutí z podstaty věci působí zpětně (retrospektivně), nemůže se na ně uplatit ani obecný zákaz retroaktivity. Zásada právní jistoty, resp. důvěry v právo zde své uplatnění principiálně nenalezne, což plyne z existence zpravidla přítomné nejistoty účastníků řízení ohledně výsledku soudního nalézáni práva, dané tím, že soudce není „subsumpční automat“, který na skutkový stav aplikuje „dokonalé“, tj. jednoznačně znějící (a všechny situace výslovně řešící) zákonné ustanovení, nbladě na to, že se v řadě případů jedná o záměr zákonodárce, jako je tomu u norem s relativně neurčitou hypotézou, kde je dotváření práva ze strany justice nezbytné. ... Současné však v případě, kdy odmítnutý právní výklad představoval ustálenou judikaturu především nejvyšších soudních instancí, její změna vykazuje (materiálně) zpětný účinek, jenž stojí proti principu právní jistoty a důvěry jednotlivce v právo. Z ústavního hlediska je tedy třeba řešit, zda a případně jakým způsobem lze poskytnout ochranu oprávněné důvěře dotčeného účastníka v právo, přičemž nutno brát v úvahu, že na straně jedné stojí zmíněný princip důvěry v právo, na straně druhé pak princip rovnosti v právech (čl. 1 Listiny) a soudcovské nezávislosti a vázanosti soudce zákonem (čl. 82 a čl. 95 odst. 1 Ústavy). V obecné rovině lze vycházet především z toho, že změna judikatury obecných soudů - primárně s ohledem na princip rovnosti v právech (konkrétně v podobě zásady rovného použití práva) - nesmí být svévolná, což by bylo v případě, že by výklad a aplikace práva, představující odklon od dosavadní judikatury, postrádal racionální odůvodnění (tzn. nebyl by postaven na věcně přiléhavých důvodech, přičemž daná změna by se jevila jako náhlá, překvapivá, bez určité myšlenkové linie, a dané rozhodování by tak neslo známky nabodilosti) a současně by se ocital mimo rámec tzv. podústavního práva v důsledku toho, že by nerespektoval požadavky plynoucí z ochrany základních práv a svobod. ... Jak plyne z výše uvedeného, vyvažování zájmů v rámci testu proporcionality se obecně nejeví jako ideální právní nástroj, a tudíž je pro ně vhodné zvažovat i cestu jinou. Tou pak (primárně) je zohlednění principu důvěry v právo v rámci interpretace a aplikace tzv. podústavního práva, to samozřejmě za předpokladu, poskytuje-li toto adekvátní prostor; pro oblast civilního práva jako příklad možno uvést korektiv dobrých mravů ve smyslu § 3 odst. 1 občanského zákoníku [viz náleží sp. zn. II. ÚS 3168/09], v oblasti trestního práva pak může jít o omyl v právu ve smyslu § 19 trestního zákoníku. Pokud takový prostor neexistuje, lze k „neaplikaci“ nového právního názoru z důvodu výše uvedených přistoupit spíše jen za výjimečných okolností.“ Nejvyšší správní soud neshledal, že by předmětná změna judikatury byla svévolná a stěžovatel ani neuvádí výjimečné okolnosti, které by měly vést k neaplikaci novějšího právního názoru Ústavního soudu, kromě toliko obecné námítky porušení principu právní jistoty. Ani v tomto ohledu tedy Nejvyšší správní soud neshledal pochybení finančních orgánů či Městského soudu v Praze.

K námitce, že Městský soud v Praze neměl klást k tíži stěžovatele poskytnutí součinnosti finančním orgánům během daňové kontroly, Nejvyšší správní soud připomíná, že se nejedná o nosný argument napadeného rozsudku, respektive jeho výroku. Městský soud v Praze učinil

pokračování

tuto úvahu pouze komplementárně, a to ve vztahu ke skutečnosti, že stěžovatel nenamítal porušení právní jistoty v době, kdy mělo dojít k překvapivému postupu finančních orgánů.

K námitce stěžovatele, že finanční orgány a Městský soud v Praze nesprávně posoudily otázku přechodu důkazního břemene, zdejší soud připomíná například svůj rozsudek ze dne 22. 5. 2014, č. j. 4 Afs 44/2014 - 20, podle kterého „[d]ůkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Podle písmene c) tohoto ustanovení má tedy také povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přičemž pokud zjišť některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo ke jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmínovaného § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.“ V nyní přezkoumávané věci stěžovatel sdělil, že požadované doklady a evidence omylem zničil. K tvrzeným obchodním případům se společností EU-INVEST, spol. s r. o., respektive Equinvest, spol. s r. o. později předložil faktury, objednávky a příjmové doklady. Nejvyšší správní soud již dříve v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, uvedl, že „důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak nemusí být dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost. Ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby, např. tak, že neexistuje ten, kdo jej vystavil, popřípadě že vystavitel dokladu za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze usuzovat zejména z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud vystavitel daňového dokladu o něm neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné. I za této situace však daňový subjekt může pochybnost správce daně vyvrátit tím, že existenci zdanitelného plnění prokáže jinými důkazními prostředky.“ Předložení předmětných dokumentů tedy samo o sobě nebylo způsobilé prokázat, že došlo k realizaci zdanitelného plnění. Finanční úřad ve Slaném však na základě dožádaných informací zjistil, že společnost EU-INVEST, spol. s r. o. není kontaktní a že z jejího přiznání k dani z příjmu právnických osob z roku 2007 nevyplývají žádné tržby. Tyto skutečnosti podle Nejvyššího správního soudu představují okolnost zpochybňující údaje uvedené v předložených dokumentech ve smyslu obou naposledy citovaných rozsudků. Uvedené závěry rovněž nijak neodporují rozsudku zdejšího soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, na který poukázal stěžovatel.

Nejvyšší správní soud ze spisů finančních orgánů zjistil, že faktury, objednávkové listy a příjmové doklady předložené stěžovatelem a vystavené společností EU-INVEST, spol. s r. o., respektive dříve společností Equinvest, spol. s r. o., nemají ke zdaňovacímu období roku 2006 žádný vztah. Všechny tyto listiny byly vystaveny nejdříve v roce 2007 a dokumentují obchodní případy, které se měly stát ve stejném či pozdějším roce. O to více však platí, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno. Správce daně tedy postupoval správně, když stěžovatele vyzval

ke splnění důkazní povinnosti podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a její nesplnění posoudil v neprospěch stěžovatele. Nezákonnost v tomto smyslu nelze shledat ani v postupu Městského soudu v Praze.

Námítku, že Finanční úřad pro Prahu 10 neměl stanovit daň dokazováním, ale za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, respektive § 98 daňového řádu, Nejvyšší správní soud posoudil jako nedůvodnou. Podle rozsudku zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 – 71, „[n]esplnění povinností daňovým subjektem je důvodem pro stanovení daně podle pomůcek jen za situace, kdy je v důsledku toho vyloučeno stanovení daně dokazováním.“ Obdobně podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009 - 102, „... z § 31 odst. 5 daňového řádu nelze dovodit závěr o nemožnosti provedení dokazování, jakmile daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti, neboť i v takovém případě se též správce daně musí pokusit o stanovení daňové povinnosti dokazováním dle § 31 odst. 1 a 2 daňového řádu. Teprve v případě, kdy správce daně zjistí, že daň nelze stanovit dokazováním, může přistoupit na stanovení daně dle pomůcek.“ Ze spisu finančních orgánů je zřejmé, že Finanční úřad pro Prahu 10 měl dostatek důkazních prostředků, zejména výpisy z bankovního účtu stěžovatele a účetní doklady jeho obchodních partnerů. V dané věci tak vůbec nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, respektive § 98 daňového řádu. Odkazy stěžovatele na judikaturu Nejvyššího správního soudu, na výsledky řízení ve věci daně z přidané hodnoty stěžovatele nebo jiné řízení ve věci P. D. proto nejsou relevantní. Zdejšímu soudu nezbylo než konstatovat, že Finanční orgány i Městský soud v Praze postupovaly i v tomto ohledu v souladu se zákonem.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v tomto řízení procesně úspěšný. Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření ke kasační stížnosti, podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. K návrhu žalovaného Nejvyšší správní soud konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž pokud se advokát s klientem nedohodnul na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „[z]ákladu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ A contrario z citovaného nálezu Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem. Taková situace zcela jednoznačně nastala v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „(...) v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součástí povinností plynoucí

pokračování

z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č.j. 6 A 90/96 - 23).“ Ve smyslu citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, že zastoupen není. Žádný z účastníků řízení tedy nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. března 2015

JUDr. Jíří Palla
předseda senátu