ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **CPU TRADE, s.r.o.**, se sídlem Rokytova 1, Brno, zastoupený JUDr. Radkem Kellerem, advokátem, se sídlem Jaselská 23, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 10. 2017, č. j. 62 Af 100/2015 – 108,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel") domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2015, č. j. 23756/15/5300-21442-706367, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně") ze dne 7. 7. 2014, č. j. 2954812/14/3002-24801-711251, tak, že se daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2008 nedoměřuje podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád"). Ve zbytku žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil; stěžovateli byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH") ve výši 1 332 606 Kč podle § 143 a § 147 daňového řádu a stanoveno penále v částce 266 521 Kč podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu.

[2] Žalovaný na rozdíl od správce daně, který dospěl k závěru, že nebylo možné stanovit daň dokazováním dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu a stanovil proto základ daně a daň dle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu, dospěl k názoru, že stěžovatel neprokázal, že se předmětná plnění uskutečnila způsobem dle předložených dokladů a že zboží bylo v souladu s § 13 odst. 2 a § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě a že zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Dle žalovaného stěžovatel neodstranil vytčené pochybnosti, neobjasnil veškeré skutečnosti prokazující uskutečnění plnění v tuzemsku a neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o dani přidané hodnoty.

[3] Žalovaný poukázal na fakt, že stěžovatel spolupracoval se správcem daně, k jednotlivým plněním předkládal další důkazní prostředky, předložil daňovou evidenci dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, jejíž věrohodnost, správnost a úplnost dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně relevantním způsobem nezpochybnil; postupem podle § 115 odst. 1 daňového řádu tak žalovaný správci daně uložil doplnit řízení a odstranit jeho vady, což správce daně učinil. S výsledkem stanovení daně dokazováním žalovaný stěžovatele seznámil a vyzval jej k uplatnění práva vyjádřit se k odlišnému právnímu názoru a případnému navržení doplnění dokazování. Žalovaný poté uzavřel, že stěžovatel svou důkazní povinnost neunesl, a s ohledem na skutečnost, že odvolání bylo důvodné toliko co do nezákonnosti způsobu stanovení daně podle pomůcek, kdy tato vada byla v odvolacím řízení odstraněna, ve zbytku napadené rozhodnutí potvrdil.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, ve které namítal, že byly splněny všechny zákonné požadavky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu; poukázal na to, že nárok na odpočet DPH lze vyloučit pouze v případě daňového podvodu či porušení zákazu zneužití práva. Správce daně měl doplnit odvolací řízení a předestřít takové skutečnosti, z nichž vyplývá podvod na DPH, jakož i to, že stěžovatel o podvodu věděl či se zřetelem k okolnostem vědět mohl. Tvrdil, že předložil ucelený soubor písemností prokazujících, že zboží bylo přepravní nezávislou společností doručeno třetímu subjektu v jiném členském státě Evropské unie; stěžovatel označil důkazy ke zjištění vlastníků účtů v bankách, z nichž mu byly hrazeny kupní ceny, žalovaný však tyto důkazy neprovedl. Stejně tak označil důkazy k přepravě zboží; existenci zboží prokazoval též reklamacemi od některých obchodních partnerů, kterým údajně nedodané zboží ze zahraničí prodal. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU poukázal v žalobě též na to, že k posouzení oprávněnosti nároku nelze využít skutečností týkajících se jiných subjektů, o kterých neví nebo nemůže vědět; nebylo ze strany správních orgánů prokázáno, že údaje o obchodních případech jsou v jeho účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, nebo že existují vážné a důvodné pochyby o věrohodnosti předložených dokladů; předložil též výpisy z účtů, ze kterých vyplývá obdržení sjednané kupní ceny; v obchodní praxi se jedná o stěžejní doklad o realizovaném zdanitelném plnění. Rovněž poukázal na to, že nekontaktnost obchodních partnerů či skutečnost, že nepodali daňové přiznání, jde zcela mimo jeho dispozici. Co se týká vytýkané neúplnosti dokladů o přepravě, uvádí, že jejich obsah nemohl ovlivnit, když byly vystaveny přepravcem či skladníkem. V replice k vyjádření žalovaného dále odkázal na rozhodnutí v jiné věci, kdy za stejného skutkového stavu dospěl žalovaný k odlišnému hodnocení důkazní situace.

[5] Krajský soud neshledal důvodnou žádnou z uplatněných žalobních námitek a žalobu zamítl. K námitce, že bylo na správci daně, aby případně doplnil odvolací řízení a předestřel takové skutečnosti, ze kterých by bylo možné usuzovat na podvod na DPH, jakož i na to, že stěžovatel o podvodu věděl či se zřetelem k okolnostem vědět měl a mohl, krajský soud uvedl, že otázkou podvodného jednání je možné se zabývat až poté, co je spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátce nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo, což však není případ stěžovatele, který uskutečnění plnění neprokázal. Krajský soud zdůraznil, že otázkou účasti stěžovatele na podvodu se žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval; jeho rozhodnutí stojí na jiných skutkových a právních důvodech, s nimiž byl stěžovatel seznámen; dle žalovaného neprokázal dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě ani přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Proto krajský soud argumentaci dobrou vírou a odkazu na rozhodnutí Soudního dvora EU ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd. Fulcrum Electronics Ltd.* a *Bond House Systems Ltd.*, označil za nepřípadnou a míjející se s předmětem věci. Spornou dle krajského soudu je otázka, zda správní orgány prokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených daňových dokladů a v návaznosti na to posouzení, zda byly splněny zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně, a dále, zda stěžovatel prokázal oprávněné uplatnění

pokračování

osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 1 zákona o dani přidané hodnoty.

[6] Krajský soud se podrobně zabýval hodnocením zjištěných skutečností stran dodávek zboží společnosti SARL ARRIVAGE DISTRIBUTION NEGOCE, u nichž stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatnění osvobození od daně, neboť neprokázal realizaci transakce dle předložených dokladů. Krajský soud konstatoval, že shrnuté úvahy správce daně ve zprávě o daňové kontrole a úředním záznamu k uskutečněným plněním pro společnost SARL ARRIVAGE DISTRIBUTION NEGOCE týkající se nákladního listu a smlouvy o přepravě věci ve spojení s výsledky mezinárodní výměny informací týkající se odběratele neodporují ani pravidlům formální logiky ani zásadě volného hodnocení důkazů. Pokud jde o neakceptování důkazních návrhů, krajský soud především podotkl, že ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu správce daně nejprve v průběhu daňové kontroly po předložení přepravního dokladu a smlouvy o přepravě věci stěžovatele vyzval, aby prokázal, s kým a jakým způsobem dojednával dodávky a ceny zboží, kdo objednával přepravu, kdo a kde dodávky přejímal, jakým způsobem navazoval obchodní vztahy se svými odběrateli a zda byly dodávky pojištěny. Na tuto výzvu stěžovatel nereagoval a nepředložil žádné důkazní prostředky; teprve v rámci odvolacího řízení uvedl, že žádá o řádné doplnění dokazování výslechy, případně místním šetřením přepravců a osob, které zboží ve Francii převzali, například skladovatelů; těmito výslechy by mělo být potvrzeno, že doklady, které předložil, nejsou pouze formální; identifikace příslušných osob má být uvedena na dokladech o přepravě, které stěžovatel nemá k dispozici, neboť jsou u žalovaného či u Policie ČR. Dále navrhl provést důkaz svědeckou výpovědí M. P., který za něj jednal v tomto obchodním případě a obchod sjednával s osobou v systému Helios, označenou jako pan C. – c._adnotmail.fr.; navrhl provést jako důkaz rovněž „svědectví" Raiffeisen banky k prokázání skutečnosti, od koho byly připsány prostředky na jeho účet, jakož i banky odesílatele k identifikaci osoby s dispozičním právem k účtu a ke zjištění skutečnosti, proč tato osoba stěžovateli finanční prostředky poukázala. Dále navrhoval důkaz „svědeckou výpovědí" společnosti AHG Trasport ve Francii, která zboží převzala od společnosti Šumpich na účet odběratele žalobce. Též žádal o „ztotožnění této přepravy a okolností přepravy" u společnosti spedice Šumpich. Konečně žádal také svědectví T. J., který coby skladník stěžovatele zboží expedoval do této společnosti. Krajský soud poukázal na to, že je podstatné, jakou důkazní hodnotu mohly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít. Konstatoval, že žalovaný věrohodnost předloženého dokladu na základě zjištění z mezinárodní výměny informací zpochybnil a předložením nákladního listu (dopravce Pospiech), z něhož nebylo zřejmé, k jakému zboží se vztahuje a který neobsahuje žádné potvrzení příjemce zboží, nebyla prokázána realizace tvrzeného obchodu; na výzvu správce daně stěžovatel žádné další doklady nepředložil a k zásadním nejasnostem se nevyjádřil. Požadavky, aby správce daně zjišťoval identitu a zajišťoval výslechy osob, které přepravu provedly a zboží ve Francii převzaly, a to na základě neúplných a nejasných podkladů, dle krajského soudu překračují rámec zákonných povinností správce daně. Krajský soud v této námitce uzavřel, že za situace, kdy byly údaje na formálních dokladech správcem daně relevantním způsobem zpochybněny, žalovaný nepochybil, pokud neakceptoval výše uvedené důkazní návrhy. Pokud jde o uskutečnění transakcí se společnostmi NEMESYS COMPUTERS & DISTRIBUTION s.r.o., nebylo prokázáno, že stěžovatel použil předmětná plnění pro svoji ekonomickou činnost v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani přidané hodnoty. Ohledně této společnosti místně příslušný správce daně tohoto dodavatele nepotvrdil uskutečnění zdanitelných plnění dle předložených dokladů, neboť tato společnost se správcem daně nekomunikuje, její jednatel má bydliště v Itálii a sídlo této společnosti je pouze virtuální; poslední přiznání k DPH společnost podala za období červenec 2009. Pokud jde o společnost EGOWAY spol. s r.o., místně příslušný správce daně tohoto dodavatele rovněž nepotvrdil uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na

předložených dokladech, neboť společnost EGOWAY spol. s r.o. toto plnění neobdržela od dodavatele deklarovaného na fakturách - společnosti Liotta s.r.o.

[7] Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný prokázal relevantní pochybnosti o tom, že se konkrétní obchodní případy uskutečnily tak, jak prostřednictvím dokladů předestřel stěžovatel. Tyto skutečnosti správní orgány dostatečným způsobem identifikovaly, stěžovateli se je však nepodařilo vyvrátit. K námitce stran nemožnosti odpovídat za konání dodavatelů či odběratelů krajský soud připomněl, že daňový subjekt musí být připraven v případě pochybností správce daně prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu, zejména musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě nárok uplatňuje, bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlin, a to i ve vztahu k subjektu, který plnění poskytl (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26, a ze dne 9. 12. 2015 č. j. 3 Afs 163/2015 - 63). K námitce, že stěžovatel existenci zboží prokazoval mimo jiné reklamacemi od některých obchodních partnerů, kterým „údajně nedodané zboží ze zahraničí" prodal, tak se jedná o námitku zcela nekonkrétní, nadto se míjející s obsahem spisu, neboť stěžovatel neuvádí, kdy v průběhu daňového řízení uvedené reklamace dokládal a kterých společností se měly týkat; nadto soud ve správním spisu nenalezl žádnou písemnost, jíž by stěžovatel takové důkazní prostředky správci daně ve vztahu k transakcím s výše specifikovanými společnostmi předložil, a takovou písemnost nekonkretizuje ani stěžovatel.

[8] Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně zpochybnil průkaznost a úplnost formálních dokladů stěžovatelem předložených; z § 92 daňového řádu nelze přitom dovozovat, že by správce daně byl povinen skutkový stav dále zjišťovat a prokazovat jej za stěžovatele. Odvolával-li se stěžovatel v replice na rozdílné postupy správce daně, tak i kdyby v minulosti došlo k odlišnému postupu správních orgánů oproti posuzované věci, bylo by možno se dovolávat pouze správní praxe dlouhodobé a ustálené, navíc zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení nemá absolutní hodnotu a je omezena mimo jiné dalšími zásadami, zejména zásadou legality.

[9] V kasační stížnosti stěžovatel konstatuje, že uplatňuje důvody dle § 103 písm. a), b) a d) s. ř. s. a poté uvádí, že žalobou napadal zejména nepřezkoumatelnost jednotlivých rozhodnutí, jejich nezákonnost, a že skutkový stav je v rozporu s obsahem správních spisů, a dále, že rozhodnutími správních orgánů obou stupňů byla porušena jednotlivá ustanovení zákona o správě daně a poplatků a dále i zákona o dani z přidané hodnoty a že postupem správních orgánů došlo k zásahu do jeho práv zaručených Listinou základních práv a svobod, a to zejména v čl. 11 odst. 5 a dále čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny; dále namítal, že důkazní břemeno, které nese daňový subjekt dle zákona o správě daní a poplatků, unesl a naopak správce daně ani žalovaný důkazní břemeno kladené jim zásadou oficiality neunesli. Dále konstatuje, že správce daně, respektive žalovaný porušili zásady správy daní, když nepostupovali v souladu s obecně závaznými právními předpisy, zejména § 5 odst. 1 a 3 daňového řádu, dále § 6 odst. 3 daňového řádu, nedali mu možnost uplatňovat svá práva a náležitě ho nepoučili o jeho právech a povinnostech; porušili též § 8 odst. 1 daňového řádu (*zde stěžovatel obšírně reprodukuje obsah uvedeného ustanovení – pozn. NSS*). Stěžovatel uvádí, že úvahy správních orgánů o jakési simulaci obchodní transakce v daných případech jsou zcela neopodstatněné, logicky nevysvětlené a jde o pouhé spekulace správních orgánů obou stupňů, jsou v rozporu s ustálenou judikaturou Soudního dvora EU, podle které platí, že pokud jde o daň z přidané hodnoty, daňový subjekt, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy, které prokážou jeho nárok na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu žádat doplacení daně z přidané hodnoty, pokud by se tyto důkazy, respektive některé jejich okolnosti ukázaly jako nepravdivé; aby mohl být nárok dodavatele na odpočet daně odmítnut, muselo by být nade vší pochybnost prokázáno, že daňový

pokračování

subjekt věděl nebo musel vědět o tom, že jde o podvod a že je plnění součástí podvodu. K tomu uvádí, že nebyl součástí žádné podvodné transakce a neměl žádné vědomí o tom, že by obchodní partneři žalobce byli součástí jakéhokoliv řetězce. Nelze odmítnout nárok na odpočet daně ani z důvodu, že osoba povinná k dani, která nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že by došlo k podvodu nebo nesrovnalostem, se neujistila, zda její obchodní partner splnil své právní povinnosti z oblasti daně z přidané hodnoty, nebo z důvodu, že osoba povinná k dani nemá kromě faktury k dispozici jiné doklady, jimiž by mohla prokázat, že její obchodní partner jedná v souladu s právem. Stěžovatel uvádí, že o způsobu fungování dotčených společností mu není ničeho známo a nemá žádné prostředky, jak zjistit způsob účtování nebo plnění daňových povinností těmito společnostmi, případně je ovlivnit; nadto mu nebyly a nejsou známy žádné skutečnosti, které by mohly svědčit o nějakém podvodném nebo nezákonném jednání ze strany jeho obchodních partnerů. Dle stěžovatele nelze učinit závěr, že judikatura Soudního dvora EU se vztahuje pouze k situaci, kdy příjemce plnění může být v dobré víře, a že se v daném případě o takovou situaci nejedná. To, že se o takovou situaci nejedná, odůvodňuje žalovaný pouze tím, že stěžovatel údajně neprokázal, že došlo k deklarovaným plněním. Žalovaný tedy dokonce ani netvrdí, že by snad stěžovatel věděl nebo musel vědět, že dochází k podvodu spáchanému na předchozím nebo následujícím stupni dodavatelského řetězce; nic takového nadto správce daně ani žalovaný neprokázali. Stěžovatel se dále podrobně zabývá rozborem otázky dobré víry, přitom odkazuje v podrobnostech na rozsudek SDEU ve věci C-354/03, *Optigen Ltd* a ve věci C-409/04, *Teleos*. Dále stěžovatel poukazuje na judikaturu týkající se důkazního břemene v daňovém řízení, přitom poukazuje na to, že samotné formálně bezvadné doklady samy o sobě zpravidla ještě neprokazují, že operace, která je jejich předmětem, opravdu nastala, správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu jej dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb *(na tomto místě musí NSS upozornit, že stěžovatel zcela mylně argumentuje ustanovením k dokazování, které bylo obsaženo v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nikoli v daňovém řádu; důkazní břemeno správce daně je upraveno v § 92 odst. 5 daňového řádu*). Stěžovatel obšírně popisuje rozložení důkazního břemene, k čemuž uvádí množství judikatury a na různých místech z ní cituje. Dále zdůrazňuje, že je nutno vycházet z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie, jednak z rozsudku C-80/11 a C-142/11 (věc *Mahagében* a *Észak- Alfold*, kterým bylo rozhodováno o předběžné otázce výkladu směrnice Rady 77/388/ EHS ze dne 17. 5. 1977), a opět obsáhle reprodukuje jejich závěry; konstatuje, že i když se závěry Soudního dvora týkají daně z přidané hodnoty na vstupu, jsou aplikovatelné i na daný případ dovozu zboží do jiného členského státu Evropské unie. Žalovaný však v souladu s touto judikaturou Soudního dvora nepostupoval a svá zjištění v rámci odvolacího řízení učiněná aplikoval k tíži stěžovatele, aniž by zjišťoval, zda měl či mohl vědět o podvodném jednání svého dodavatele a odběratele, resp. zda mu bylo známo, že se účastní simulované obchodní transakce, jejímž cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně. Poté opětovně poukázal na to, že vyloučení nároku na odpočet DPH je možné jen v případě podvodu na DPH anebo v případě tzv. porušení zákazu zneužití práva a dále rozebírá rozsudek ve věci *OPTIGEN a Axel Kittel* , resp. *Recolta Recycling SPRL*, podle těchto rozhodnutí není dotčen nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem na odpočet na DPH. Stěžovatel tvrdí, že bylo tedy na správci daně, aby případně doplnil odvolací řízení a předestřel takové skutečnosti, ze kterých by bylo možné usuzovat nejenom na podvod na DPH, ale také o tom, že stěžovatel o jakémkoliv podvodu věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl.

[10] Stěžovatel považuje rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné a postrádající elementární právní logiku; z rozhodnutí nevyplývá, které konkrétní vystavené doklady za zboží a doklady za přepravu trpí časovým nesouladem, případně jakým. Podobně nepřezkoumatelný

je závěr žalovaného o tom, že nebyl předložen nezpochybnitelný důkazní prostředek, na kterém by bylo potvrzeno přijetí zboží odběratelem k vydané faktuře. Přitom zcela pomíjí předložené listiny, ze kterých je patrné, že zboží bylo přepravní nezávislou společností doručeno třetímu subjektu v jiném členském státě EU; nezabývá se vůbec ani tím, proč stěžovateli zahraniční subjekty (pokud by jim nebylo dodáno zboží, jak dovozuje žalovaný) hradily za toto zboží sjednanou kupní cenu. Dle stěžovatele jedinou zásadní skutečností, ze které správce daně dovodil neoprávněnost nároku na nadměrný odpočet, je neupřesněné tvrzení žalovaného o tom, že na dokladech ohledně přepravy je časový nesoulad v datech uskutečnění a že na nákladních listech chybí vazba k jakýmkoliv dokladům za zboží. A to přesto, že stěžovatel existenci zboží prokazoval mimo jiné i jeho reklamacemi od některých jeho obchodních partnerů, kterým stěžovatel údajně nedodané zboží ze zahraničí prodal. Na tomto místě kasační stížnosti opětovně stěžovatel odkazuje na judikaturu Soudního dvora EU, a to na názor generálního advokáta Madura ze dne 16. 11. 2005 ve spojených věcech C- 354/03, C-355/03 a C-484/03; konstatuje, že podle této judikatury nemůže být nárok na odpočet daně dotčen tím, že existuje řetězec dodávek, jimž je jiná nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět; fakticky v tomto směru opakuje své předchozí argumentace, poukazuje na nesprávné hodnocení důkazů, resp. nehodnocení některých z těch, které předložil či navrhl. Zdůrazňuje, že prokazoval uskutečnění zdanitelného plnění kromě listin, které neurčitě žalovaný zpochybnil i důkazním prostředkem- výpisem z účtu či z účtů, z nichž je zřejmé, že za koupené či prodané zboží stěžovatel následně obdržel vždy sjednanou kupní cenu, přitom tento důkaz žalovaný nijak nehodnotil, přestože je s ohledem na běžnou obchodní praxi stěžejním dokladem o tom, že proběhlo zdanitelné plnění. V tomto směru nebyl žalovaným předložen jiný závěr o tom, že stěžovatel obdržel kupní cenu či hradil za neexistující dodávku nebo že by se snad jednalo o fiktivní převody peněz. Pokud skutečnostmi zpochybňujícími jím předložené doklady jsou dle závěrů žalovaného pouze například nekontaktnost dodavatelů či odběratelů, či skutečnost, že tito nepodali daňové přiznání, pak jde o okolnosti nesporně zcela mimo dispozici stěžovatele a je na správci daně, aby zjistil případně jiné pochybnosti o předmětném zdanitelném plnění tak, aby mohl eventuálně vyloučit nárok na odpočet DPH. O nelogičnosti závěrů žalovaného svědčí dle stěžovatele i skutečnost, že zpochybňuje u jednotlivých obchodních případů doklady o přepravě, vytýká jim, že nejsou úplné, že je zřejmá provázanost s fakturovaným zbožím, jakkoliv stěžovatel obsah těchto dokladů nemohl ovlivnit, neboť se jedná o doklady vystavené přepravcem či případně skladníkem.

[11] Stěžovatel má za to, že povinností daňového subjektu je především předložit daňový doklad obsahující veškeré náležitosti dle zákona. To stěžovatel ve všech případech učinil, stejně jako předložil i doklady o tom, že buď dodané zboží uhradil za danou kupní cenu, nebo že za prodané zboží utržil kupní cenu. A to vždy bezhotovostně, s obvyklou 2% marží. Při velkém rozsahu obchodování zboží přepravoval vždy za pomoci třetích subjektů, které by v případě dotazů žalovaného potvrdily tyto skutečnosti. Žalovaný ani nezpochybnil v rámci daňového řízení řádnost vedeného účetnictví. Pokud se tedy žalovaný domnívá, že jde o podvod na DPH, jakkoliv se tomuto pojmu v předmětném rozhodnutí vyhýbá, přestože v předchozí korespondenci a rozhodnutí správního orgánu 1. stupně se takto správce daně vyjadřuje, kdy popisuje jednání jako tzv. karuselový obchod, pak od této dikce bez udání důvodů ustoupil. Stěžovatel má tedy za to, že jednal s takovou mírou obezřetnosti, kterou lze po něm spravedlivě a rozumně požadovat a že žalovaný a předtím správce daně nepředložili takové objektivní okolnosti projednávaných případů, ze kterých by bylo možné dovozovat, že stěžovatel o případném podvodném jednání jeho dodavatelů či odběratelů alespoň mohl vědět. Stěžovatel má za to, že správce daně a následně ani žalovaný nebyli oprávněni vyloučit nárok na odpočet DPH.

pokračování

[12] Dle stěžovatele krajský soud pouze potvrdil vrchnostenské postavení orgánů daňového řízení. Ty nutí daňový subjekt prokazovat po mnoha letech existenci zboží, které stěžovatel nakoupil a dále prodal, a státu přitom nepostačují obvyklé doklady (objednávky, CMR, doklady o přepravě, faktury, doklady o bezhotovostních platbách), ale dokonce zpochybňuje i další doklady obsažené ve spisu (např. sériová čísla zboží, či doklady o reklamacích tohoto zboží) a rozhoduje zcela v rozporu s judikaturou soudů.

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

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěrem krajského soudu ohledně hodnocení důkazů ze strany správních orgánů, dle kterého je podstatné, jakou důkazní hodnotu mohly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít. Námitky stěžovatele dle žalovaného týkající se vytýkaných vad (především procesního charakteru) nebyly žalovaným ani krajským soudem shledány důvodnými; závěr správních orgánů o tom, že stěžovatel neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 ve spojení s § 73 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, má oporu ve spise. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[15] K vyjádření žalovaného podal stěžovatel repliku, v níž poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn. 30 Af 40/2015, který posuzoval stejnou skutkovou situaci (účastníci popíraných obchodních transakcí jsou stejní) a za podobné argumentace žalovaného rozhodl zcela opačně než nyní Krajský soud v Brně, když naopak shledal v hodnocení důkazů ze strany žalovaného pochybení a uvedl, že postrádá upřesnění, na základě jakých důkazů dospěl žalovaný ke skutkovému závěru o tom, že nebylo dostatečně identifikováno zboží a neexistovalo ujednání o postupech případných reklamací. Dle stěžovatele není možné, aby v právním státě stejnou obchodní situaci posuzovaly soudy a správci daně zcela odlišně, a aby stejná situace byla vyhodnocena jednou ve prospěch daňového subjektu a podruhé v neprospěch. Stejně tak má stěžovatel za to, že není možný výklad provedený Krajským soudem v Brně v tom směru, že pokud správní orgán rozhodl ve stejné věci v minulosti odlišně, pak zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení nemá absolutní hodnotu, ale je omezena např. zásadou legality. Takové tvrzené omezení jedné zásady zásadou druhou je dle názoru stěžovatele zcela nesprávně vykládáno a činí vrchnostenský výkon práva státu zcela odtržený od základních zásad, kterými je a má být vedeno daňové řízení, jakož i správní soudnictví.

[16] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem v kasační stížnosti uplatněných, zkoumal rovněž, zda netrpí vadami, k nimž by bylo soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud považuje především za nutné předeslat, že kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, jímž se účastník řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo, domáhá jeho zrušení. Kasační stížnost tudíž míří k přezkoumání pravomocného rozsudku krajského soudu, je postavena na principu námitkového řízení, což znamená, že stěžovatel je povinen tvrdit důvody, pro které požaduje napadené soudní rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. Tomu musí odpovídat rovněž argumentace stěžovatele.

[18] Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 18. 3. 2004, č. j. 1 As 7/2004 - 47, konstatoval, že „*kasační stížnost, tedy i uváděné důvody, o jejichž existenci kasační stížnost opírá, musí soud posuzovat podle jejich obsahu (§ 41 odst. 2 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.), nikoliv podle formálního označení. Jinak řečeno, konkrétně uváděné důvody, o něž stěžovatel kasační stížnost opírá, musí být svým obsahem podřaditelné pod některý z důvodů, které soudní řád správní v ustanovení § 103 odst. 1 jako důvody kasační stížnosti vymezuje. Pokud takové obsahové podřazení není možné, jedná se o důvody jiné, v § 103 odst. 1 s. ř. s. neuvedené.*“ Dále opakovaně judikoval, že není důvodem kasační stížnosti, jestliže stěžovatel nekonkretizuje vady v řízení či vady v právním úsudku, jichž se krajský soud podle stěžovatele dopustil. Vymezení rozsahu kasační stížnosti a specifikace jejích důvodů leží v důsledku dispoziční zásady, která ovládá řízení o kasační stížnosti, na stěžovateli. Zajisté platí, že pokud ze znění kasační stížnosti jsou důvody seznatelné a podřaditelné pod zákonné kasační důvody, není rozhodující, že stěžovatel své důvody formálně nepodřadí jednotlivým zákonným ustanovením, či tak učiní nepřesně. Pokud je v kasační stížnosti uvedeno, jaké konkrétní vady v řízení či v úsudku se měl krajský soud dopustit a z čeho to stěžovatel dovozuje, kasační stížnost obstojí. Přitom argumentace proti právnímu posouzení musí vycházet z důvodů napadeného rozsudku. (viz rozsudek ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50 na www.nssoud.cz).

[19] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Stěžovatel v projednávané věci v kasační stížnosti uvádí, že uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., nicméně z obsahu kasační stížnosti lze jen obtížně a jen málokteré konkrétní námitky odpovídající těmto uplatněným důvodům seznat. Ve vztahu k přezkoumávanému rozsudku krajského soudu stěžovatel uvedl toliko v posledním odstavci kasační stížnosti, že krajský soud pouze potvrdil vrchnostenské postavení orgánů daňového řízení (viz bod 12 výše), které nutí daňový subjekt prokazovat po mnoha letech existence zboží, … (a v dalším v podstatě opět míří k samotnému daňovému řízení); dále upozorňuje na odlišný postup Krajského soudu v Plzni. V kasační stížnosti tak stěžovatel de facto uplatňuje tvrzení, která vznesl v odvolání a s nimiž se vypořádal žalovaný, a poté v žalobě, s nimiž se vypořádal krajský soud. Dále se obsáhle vyjadřuje k jednotlivým rozsudkům SDEU; v obecné rovině komentuje rozložení důkazního břemene, principy dokazování a zásadní zásady správy daní, apod.

[20] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je na samé hranici její přípustnosti, a s přihlédnutím k výše uvedenému tak mohl pouze v obecné rovině přezkoumat, zda krajský soud se nedopustil excesu při posouzení právní otázky či jiné vady řízení, k nimž by byl povinen Nejvyšší správní soud přihlédnout z úřední povinnosti.

[21] Nejvyšší správní soud především neshledal důvodnou bez dalšího tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Ve smyslu ustálené judikatury zdejšího soudu za nepřezkoumatelné lze považovat rozhodnutí, z něhož nelze seznat, jak fakticky krajský soud rozhodl, jak posoudil jednotlivé žalobní námitky, resp. se se všemi řádně vypořádal, zda jeho úvahy vycházely z řádně zjištěného skutkového stavu a zda tento stav správně podřadil pod relevantní právní úpravu (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 – 33, č. j. 4 As 5/2003 – 52, či rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Krajský soud je povinen vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace; nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24). Nejvyšší správní soud takové vady rozsudku krajského soudu neshledal; krajský soud se srozumitelným a přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi námitkami uplatněnými v žalobě a své úvahy řádně odůvodnil. Skutečnost, že stěžovatel s rozsudkem krajského soudu nesouhlasí, sama o sobě nemá za následek jeho nepřezkoumatelnost.

pokračování

[22] Stěžovatel rovněž formálně namítal důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., věcně však pod toto ustanovení nepodřadil žádné konkrétní tvrzení týkající se právního posouzení (vlastních rozhodovacích důvodů) krajského soudu, pro něž tento soud zrušil správní rozhodnutí. Netvrdí, co vlastně krajskému soudu proti jeho rozhodovacím důvodům (důvodům kauzálním pro rozhodnutí) vytýká. Stěžovatel se obsáhle zabývá hodnocením skutkového stavu, poukazuje na četnou judikaturu a z ní vyvozuje právní závěry, jimiž polemizuje s názorem žalovaného a jeho postupem v průběhu řízení. Takovýto postup však nebyl na místě. Z obsahu kasační stížnosti lze dovodit pouze to, že stěžovatel nesouhlasí s právním názorem žalovaného a bez dalšího konstatuje, že jej krajský soud potvrdil. Napadal-li stěžovatel rozsudek pro nesprávné posouzení právní otázky, bylo na něm, aby konkretizoval, v čem spatřuje nesprávnost právní otázky rozhodné pro výrok napadeného rozsudku. Nesprávné právní posouzení právní otázky spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný (neplatný, neúčinný) právní předpis, popř. je sice užit správný právní předpis, ale je nesprávně vyložen. Jinak řečeno, bylo na stěžovateli, aby v kasační stížnosti tvrdil, v čem a jakou právní otázku krajský soud nesprávně či neúplně posoudil.

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud vycházel při právním posouzení věci z relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu, jakož i judikatury Soudního dvora EU a nikterak se z ní nevychýlil. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 As 1170/2016 - 30, mimo jiné konstatoval, že „*závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. již shora odkazovaný rozsudek č. j. 6 As 170/2016 - 30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátci vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude – jak správně podotýká stěžovatel - v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet DPH, lze sice také považovat v jistém (širším) smyslu za podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude zvýšena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.*“

[24] V projednávané věci správce daně, resp. žalovaný na základě provedeného dokazování dospěli k závěru, že stěžovatel v dotčených případech neprokázal zda, jak, resp. od kterého dodavatele plnění získal. Nemohl za této situace dále zkoumat existenci okolností zakládajících podezření z účasti stěžovatele na daňovém podvodu Pro rozhodování o oprávněnosti nároku na odpočet DPH nebyla tak podstatná účast stěžovatele na podvodu na DPH. V tom je věc stěžovatele rovněž odlišná od věci řešené Krajským soudem v Plzni, na kterou stěžovatel v reakci na vyjádření žalovaného odkazuje - v daném případě nebyl uznán nárok na odpočty daně z přidané hodnoty z toho důvodu, že bylo prokázáno, že přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se daňový subjekt účastnil, a za okolností, že o této skutečnosti na základě objektivních okolností vědět mohl a měl, a přesto neučinil vše, aby své účasti na podvodném jednání zabránil. V tomto případě krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť ten dle názoru soudu neunesl své důkazní břemeno ohledně toho, zda daňový subjekt

věděl či vědět mohl, že jeho plnění bylo součástí podvodu; jednalo se tak o zcela jinou skutkovou situaci, důkazní břemeno za tohoto stavu leželo na správci daně, který je neunesl, resp. se na otázku vědomostního testu vůbec nesoustředil. V nyní projednávaném případě stěžovatele však daňové orgány prokázaly relevantní pochybnosti o tom, že se konkrétní obchodní případy vůbec uskutečnily tak, jak prostřednictvím dokladů předestřel stěžovatel; tyto skutečnosti správce daně (resp. žalovaný) přitom dostatečným způsobem identifikoval, stěžovateli, na němž leželo důkazní břemeno, se je však nepodařilo vyvrátit.

[25] Krajský soud správně konstatoval, že s ohledem na to, že při prokázání dodání zboží do jiného členského státu a tím i nároku na osvobození od DPH leží důkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty do jiného členského státu Evropské unie na plátci, který zdanitelné plnění uskutečňuje, byl stěžovatel povinen prokázat uskutečnění transakce se společností SARL ARRIVAGE DISTRIBUTION NEGOCE coby deklarovaným odběratelem v jiném členském státě (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2013, č. j. 5 Afs 63/2012 - 57, č. 2913/2013 Sb. NSS). Zcela případě krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, podle kterého *„daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů… Je totiž věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí.“* K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a k tomu, jakým způsobem dochází k jeho přenosu mezi daňovým subjektem a správcem daně, se Nejvyšší správní soud vyjadřoval opakovaně; např. v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 – 71, konstatoval: „*Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu. Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. (…) Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 d. ř. prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků).“*

[26] Krajský soud se rovněž podrobně v kontextu relevantní judikatury Soudního dvora EU zabýval otázkou prokazování nároku na odpočet, přitom se dostatečně podrobně vypořádal s odlišností případů stěžovatelem uváděných se skutkovým stavem projednávané věci. V v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu rovněž dospěl k závěru, že odpočet DPH je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek, přitom plátce, který uplatňuje odpočet DPH, musí oprávněnost nároku, deklarovaného v daňovém přiznání, správci daně prokázat. Nejvyšší správní soud v řadě svých rozhodnutí potvrdil, že daňový doklad *per se* není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci. Jak uvedl zdejší soud

pokračování

např. v rozsudku sp. zn. 1 Afs 10/2010, „*Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.*“

[27] Nejvyšší správní soud konstatuje, že pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů předložených stěžovatelem byly správními orgány dostatečně jasně vyjádřeny a podepřeny okolnostmi vyplývajícími z dokladů založených ve správním spise. Nejvyšší správní soud se s jejich hodnocením správními orgány a krajským soudem zcela ztotožňuje, a má tedy za to, že správní orgány své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesly. Stěžovatel pak ohledně závěru správních orgánů, že stěžovatel své daňové břemeno ohledně těchto skutečností neunesl, ničeho konkrétního nenamítá a jak uvedeno výše, zůstává na úrovni zcela obecného nesouhlasu. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že závěry správních orgánů jsou zcela logické, srozumitelné a dostatečně odůvodněné, což ostatně přesvědčivě vysvětlil ve svém rozsudku již krajský soud.

[28] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé *in fine* s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[29] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesně neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak žádné uplatnitelné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 24. května 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu