



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **EKO – Chlebičov a. s.**

sídlem nám. Hlavní 65, 747 31 Chlebičov

zastoupen JUDr. Františkem Divíškem, advokátem

sídlem Velké náměstí 135/19, 500 03 Hradec Králové

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2016 č. j. 2734/16/5200-11432-701175,
ve věci daně z příjmů právnických osob

Shodu s prvopisem potvrzuje

takto :

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se s svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 21. 3. 2016 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2016, č. j. 2734/16/5200-11432-701175 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a jemu předcházejícího dodatečného platebního výměru na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ze dne 7. 2. 2015, č. j. 594552/15/3216-50521-807087 (dále jen „dodatečný platební výměr“) vydaného Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“). Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru a tento byl potvrzen. Dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 212 230 Kč a současně mu byla uložena povinnost zaplatit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 42 446 Kč.

I. Žalobní námitky

2. Žalobce s napadeným rozhodnutím nesouhlasil. Jednak je považuje za nezákonné pro procesní pochybení žalovaného a správce daně, a dále namítl nedostatečně zjištěný skutkový stav pro chybné hodnocení provedených důkazů a chybný závěr o přechodu důkazní povinnosti na žalobce a nakonec namítl prekluzi práva vyměřit daň.
3. Podle žalobce nedošlo k ukončení daňové kontroly. Správce daně nerozhodl o žádosti žalobce o změnu termínu projednávání zprávy o daňové kontrole a došlo tak ke vzniku fikce, že žádosti bylo vyhověno podle § 36 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu. Správce daně přesto dospěl k závěru, že se žalobce odmítl seznámit se zprávou o daňové kontrole, a proto mu zprávu o daňové kontrole doručil podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Podle žalobce však podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu nebyly splněny, neboť se neodmítl seznámit se zprávou o daňové kontrole, ale pouze využil svých procesních práv, a daňová kontrola tak nebyla ukončena. Daňová kontrola podle žalobce nemohla být ukončena také z toho důvodu, že nedošlo k prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobce na postup správce daně před ukončením daňové kontroly podle § 261 odst. 4 daňového řádu. Žalobce dále poukázal na definici lhůt a jejich chápání a běh podle daňového řádu.
4. Žalobce dále namítl nedostatečně zjištěný skutkový stav. Žalobce uplatnil jako náklady vynaložené na dosažení svých příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, výdaje vůči společnosti TRH Transport spedice s.r.o. (dále jen „společnost TRH“) za práce spočívající v úpravě skládky provozované žalobcem, které pro něj tato společnost provedla na základě uzavřené smlouvy. Žalobce faktické uskutečnění výdajů dokládal předloženými fakturami, smlouvou uzavřenou s touto společností a dále zajišťovacími protokoly, kterými docházelo k převzetí provedených prací, a které byly podkladem pro fakturaci. Provedené práce byly zaznamenány v provozním deníku

Shodu s prvopisem potvrzuje

s odlišující poznámkou „ext“ a bylo zaznamenáno množství motohodin a množství přetěžených odpadů. Podle žalobce je nepodstatné, že ve smlouvě nebyl sjednán konkrétní rozsah prací, neboť konkrétní rozsah určoval vždy žalobce podle provozních potřeb. Žalobce postupoval obezřetně a zajistil si dostatek důkazních materiálů k prokázání svého tvrzení, že výdaje byly vskutku vynaloženy. Naopak správce daně postupoval nesprávně, dopustil se pochybení při hodnocení provedených důkazů a výsledku svědků, neprovedl výslech navrženého svědka Marka a zejména žalobci ukládal doložit skutečnosti mimo dispoziční sféru žalobce, konkrétně, kteří subdodavatelé společnosti TRH, které konkrétní práce, a kdy provedli, a dále jaké byly vztahy mezi společností TRH a jejími subdodavateli. Dopustil se rovněž pochybení při hodnocení důkazní povinnosti.

5. Vzhledem k tomu, že byla nesprávně ukončena daňová kontrola a nesprávně projednána zpráva o daňové kontrole, neměl být vydán dodatečný platební výměr, a žalobce proto navrhl rovněž jeho zrušení. Jestliže neměl být vydán platební výměr, nenastala situace předvídaná ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok a naopak došlo k prekluzi práva vyměřit daň.

II. Stanovisko žalovaného

6. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Odkázal na své rozhodnutí, zopakoval argumentaci k ukončení daňové kontroly k možnosti postupu podle § 88 odst. 5 daňového řádu, a rovněž k vyřízení stížnosti. Co se týče rozložení důkazního břemene a hodnocení jednotlivých důkazů, odkázal rovněž na napadené rozhodnutí.

III. Posouzení krajským soudem

7. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

a) Skutková zjištění

8. Ze správních spisů krajský soud zjistil, že dne 28. 2. 2012 byla Finančním úřadem v Opavě u žalobce zahájena kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2010. Jejím předmětem byly částky, které žalobce uplatnil ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a jedná se o plnění vůči společnosti TRH fakturované v měsících únor – listopad 2010 a v měsících březen – prosinec 2010 zaplacené v celkové částce bez DPH 700 630 Kč.
9. Před zahájením daňové kontroly bylo zjištěno, že stěžejní činností žalobce je provozování řízení skládky odpadu, kompostárny, solidifikačního a biodegradačního zařízení. Provoz skládky u žalobce upravoval provozní řád a ke zdokumentování provozu skládky sloužil provozní deník. V rámci daňové kontroly provedl správce daně dne 6. 4. 2012 místní šetření, kde fyzicky ověřil některé z evidovaných strojů, a to traktor Zetor T015204 a fekální návěs ke kolovému traktoru T00824 na převoz a rozliv odpadních vod, kolový nakládač Volvo k převozu odpadu a uhrnování odpadu v rovině, kompaktor Bomak na rozhazování a hutnění odpadu, a dále nakládač UNC na úklidové práce. Dále byla fyzicky

Shodu s prvopisem potvrzuje

ověřena existence provozní budovy s váhou, zařízení pro čištění odpadních vod, multifunkční plocha pro úpravu odpadu technologií solidifikace, biodegradace a kompostování, stojanu na čerpání pohonných hmot pro vlastní potřebu a pro vozidla společnosti Marius Pedersen a.s., těleso skládky a haly, která byla žalobci pronajata společností Marius Pedersen a.s. Správce daně převzal také zápisy do provozního deníku a fotokopii provozního deníku stroje Bomak za leden až prosinec 2010. V záznamech byla jako údaj o provedení prací dodavatelem uvedena zkratka *ext* a současně bylo uvedeno množství přetěžených odpadů a počet motohodin.

10. Mezi žalobcem a společností TRH byla uzavřena smlouva o dílo dne 4. 1. 2010, za společnost TRH jednal pan M. V. – jednatel společnosti, za žalobce jednal Ing. P. M. – předseda představenstva a Ing. Z. T. – předseda představenstva. Ve smlouvě bylo uvedeno, že dodavatel se zavazuje provést práce uvedené v článku 2, vedoucích k omezení vzniku požáru na tělese skládky a k omezení negativních vlivů skládky na životní prostředí. Dále bylo dohodnuto, že práce budou prováděny na základě vzájemně odsouhlaseného rozsahu a jednotkových agregovaných položkových cen uvedených v této smlouvě, a to s pokyny objednavatele podanými v průběhu zhotovování. Ohledně ceny bylo dohodnuto, že práce budou provedeny za pevně stanovené smluvní ceny dle tabulky v členění podle druhu vykonávané práce za jednotkovou cenu v Kč za m³, resp. motohodiny. Přebírka prací bude na základě oboustranně potvrzeného předávacího protokolu. Ohledně fakturace bylo dohodnuto, že zhotovitel vystaví fakturu za provedené práce poté, co obě strany odsouhlasí rozsah skutečně provedených prací na základě oboustranně podepsaných zjišťovacích protokolů.
11. V řízení byl vyslechnut pan M. L., který uvedl, že společnost TRH práce pro žalobce prováděla subdodavately prostřednictvím společnosti Aktiv partner s. r. o. (dále jen „Aktiv partner“). Ani tato společnost však neprováděla práce osobně, nýbrž subdodavately pomocí společnosti Filding Group s. r. o. (dále jen Filding Group). Společnost Aktiv partner uzavřela se společností TRH rovněž smlouvu o dílo dne 4. 1. 2010, která se od předchozí smlouvy o dílo uzavřené mezi společností TRH a žalobcem lišila pouze v ujednání o ceně stanovené tak, že práce budou zajištěny ve shodě s touto smlouvou v cenách o 3,3% nižších. Nicméně Aktiv partner, jak již bylo uvedeno výše, práce neprováděla a měla provádět Filding Group, se kterou téhož dne, tedy 4. 1. 2010, uzavřela smlouva o dílo, zcela totožnou. Lišila se pouze místem podpisu, neboť byla uzavřena v Uherském Ostrohu. Ani společnost Filding Group neprováděla práce osobně, ale sjednala na ně subdodavatele rovněž dne 4. 1. 2010, rovněž v Uherském Ostrohu. Společnost Filding Group neměla žádné zaměstnance, veškeré práce vykonával pouze jednatel, vlastnila pouze jedno osobní auto a žádné jiné mechanismy. Jednatel V. P. uvedl, že dodavatelem byla společnost Meridienbau s.r.o. (dále jen Meridienbau). Tato společnost však pod tímto názvem existovala až od 17. 1. 2011, v době provádění prací existovala pod názvem NEDÁM, PRODÁM s. r. o., přičemž tento název pan P. neznal.
12. Vzhledem k tomu, že žádná z osob jednajících za subdodavatele, neuvedla, že by práce osobně prováděla či přebírala a s ohledem na řetěz subdodavatelů, vznikly správci daně pochybnosti o tom, že předmětné práce pro žalobce byly fakticky provedeny dodavatelem TRH tak, jak je formálně deklarováno na daňových dokladech, a tyto

Shodu s prvopisem potvrzuje

pochybnosti sdělil dne 18. 7. 2013 žalobci. Žalobce navrhl výslech bývalého jednatele společnosti TRH pana M. V. (v mezidobí došlo ke změně v osobě jednatele).

13. Správce daně na to provedl další místní šetření, svědecky vyslechl pana P. B., strojníka, pana T. G., strojníka, a pana Ing. T. B., ředitele, což všichni byli zaměstnanci žalobce, a dále vyslechl pana M. V., bývalého jednatele TRH, dále pana J. S. za Aktiv partner a pana V. P. za Filding Group.
14. Pochybnosti správce daně však vyvráceny nebyly, což správce shrnul v úředním záznamu o výsledku kontrolních zjištění z daňové kontroly daně z příjmu právnických osob dne 4. 12. 2014. Současně stanovil žalobci lhůtu pro uplatnění práva podle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu, vyjádřit se k výsledkům kontrolních zjištění. Na to reagoval žalobce žádostí o prodloužení lhůty k vyjádření dne 16. 12. 2014, čemuž správce daně vyhověl a lhůtu o 20 dnů prodloužil. Dne 5. 1. 2015 žalobce opět požádal o prodloužení lhůty k vyjádření s poukazem na onemocnění předsedy představenstva Ing. P. M., rovněž doložil lékařskou zprávu. Dne 9. 1. 2015 doručil žalobce správci daně vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění, což však správce daně nevedlo ke změně kontrolních zjištění. Druhé žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření správce daně nevyhověl pro její nedůvodnost.
15. Dne 20. 1. 2015 sdělil správce daně žalobci termín projednání správy na den 3. 2. 2015 a současně jej poučil o důsledcích spojených s nedostavením se k projednání správy podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Na to žalobce reagoval žádostí o prodloužení lhůty k projednání zprávy, doručenou správci dne 21. 1. 2015, ve které požadoval odložení termínu projednání zprávy na termín dne 2. 3. 2015 z důvodu časové náročnosti přípravy projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně pro odklad termínu k projednání správy důvod neshledal a předvolal žalobce dne 27. 1. 2015 na původně stanovený termín, tedy 3. 2. 2015; opakovaně jej poučil o následcích nedostavení se k projednání správy dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Dne 2. 2. 2015 žalobce doručil správci daně písemnost označenou jako stížnost na postup správce daně při daňové kontrole, omluvil se z určeného termínu projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu podání stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. Správce daně vyhodnotil toto podání nikoliv jako stížnost, ale omluvu z projednání zprávy, kterou shledal nedůvodnou a odvolatele, který se na den 3. 2. 2015 k projednání zprávy nedostavil, předvolal na termín 13. 2. 2015, současně uvedl podrobné odůvodnění, proč podání žalobce nepovažuje za stížnost. Současně se vypořádal s námitkou žalobce, týkající se stanovení termínu k projednání zprávy, stanovování lhůt, i s námitkou na postup správce daně, který nevyhověl vzneseným důkazním návrhům. Opakovaně jej poučil o následcích nedostavení se k projednání správy podle § 88 odst. 5 daňového řádu.
16. Na to žalobce reagoval dne 4. 2. 2015 další písemností pod názvem „Omluva z určeného termínu projednání správy o daňové kontrole z důvodu podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole“. Jako důvod neúčasti při projednání zprávy uvedl, že předvolání správce daně považuje za vyřízení jeho stížnosti, se kterým nesouhlasí, a proto podal odvolacímu orgánu žádost o prošetření způsobu jejího vyřízení. Na základě toho dospěl správce daně k závěru, že se odvolatel projednání správy vyhýbá a přistoupil k jejímu doručení postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu a zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena dne 16. 2. 2015.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Dne 17. 2. 2015 byl vydán dodatečný platební výměr, proti kterému podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.

17. Dne 9. 4. 2015 žalovaný vyrozuměl žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, ve kterém uzavřel, že správce daně sice posoudil podání žalobce ze dne 3. 2. 2015 nesprávně jako omluvu z určeného termínu projednání zprávy o daňové kontrole, a na kterou reagoval vydáním nového předvolání, přesto lze toto předvolání s ohledem na jeho obsah považovat za vyřízení stížnosti. Žalovaný stížnost neshledal důvodnou.

b) Posouzení žalobních námitek

18. Krajský soud se nejprve zabýval žalobními námitkami žalobce směřující do způsobu ukončení daňové kontroly. Žalobce tuto nesprávnost v postupu žalovaného a správce daně spatřoval ve dvou liniích – předně v ukončení daňové kontroly před vyřízením jeho stížnosti, a dále z důvodu, že požádal o stanovení jiného termínu, čemuž byl správce daně v souladu s ust. § 36 daňového řádu povinen vyhovět.

19. Co se týče námitky povinnosti vyhovět žádosti o stanovení jiného termínu, podstatné je posouzení, zda stanovení termínu projednání zprávy daňové kontroly je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu. S tím souvisí zodpovězení otázky, jaké účinky daňový řád spojuje s okamžikem projednání zprávy o daňové kontrole. Daňový řád proces ukončení daňové kontroly oproti úpravě podle zákona o správě daní a poplatků výrazně změnil, a to tak, že před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). Ustanovení § 88 odst. 3 věta první daňového řádu ukládá správci daně povinnost, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu. Při samotném projednání zprávy o daňové kontrole tak daňový subjekt již nemá právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K témuž dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 5 Afs 68/2016-25 ze dne 17. 8. 2015, rovněž odborná literatura, např. Baxa, J. Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer, a. s. 2011, Komentář k § 88 odst. 4 daňového řádu, kde se uvádí, že „*nebude však v této fázi daňové kontroly již přípustné vznášet námitky proti výsledkům kontrolního zjištění*“. Správce daně proto určením data projednání zprávy o daňové kontrole neposkytuje daňovému subjektu časový prostor pro tvorbu námitek ke kontrolnímu výsledku, které by následně daňový subjekt uplatnil při samotném projednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017 č. j. 7 Afs 68/2017-36, bod 38 odůvodnění).

20. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v naposledy citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 68/2017-36, smyslem určení termínu projednání zprávy je stanovení jednoho konkrétního data vyhovujícího oběma stranám, popř. jeho možné pružné změny, např. v reakci na vznik překážky na straně správce daně či daňového subjektu. Takový postup by v případě,

Shodu s prvopisem potvrzuje

že by se jednalo o lhůtu ve smyslu ustanovení § 32 odst. 1 daňového řádu, možný nebyl. Správcovská lhůta musí být určena rozhodnutím a její změnu je návazně možné provést rovněž pouze rozhodnutím, a to výhradně při splnění zákonem stanovených podmínek (§ 36 daňového řádu). Není však vhodné, aby termín projednání zprávy o daňové kontrole byl stanoven nezávisle na vůli obou stran. K takovému stavu by došlo, vztahovala-li by se na daný termín fikce prodloužení podle § 36 odst. 3 věta druhá daňového řádu, podle něhož *„je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty“*. Takto stanovené datum by však nemuselo vyhovovat oběma stranám a pro takový postup není žádný logický důvod. Konečně ani Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 19/2005 - 78, který se vztahoval k ukončení daňové kontroly podle zákona o správě daní a poplatků, nedospěl k závěru, že na prodloužení termínu projednání zprávy o daňové kontrole je nutné aplikovat § 14 odst. 4 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, který je obsahově shodný s § 36 odst. 3 věta druhá daňového řádu.

21. V posuzovaném případě správce daně postupoval přesně shora uvedeným způsobem, seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění podle § 88 odst. 2 daňového řádu, k vyjádření poskytl žalobci lhůtu podle § 88 odst. 3 daňového řádu, kterou na jeho žádost prodloužil, a protože na základě vyjádření žalobce nedošlo ke změně výsledku kontrolních zjištění, přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole, s tím, že podpisem zprávy o daňové kontrole mělo dojít k ukončení daňové kontroly (§ 88 odst. 4 daňového řádu). Správce daně nepochybil, pokud žádost o změnu termínu o projednání zprávy o daňové kontrole nepovažoval za žádost o prodloužení lhůty ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu a rovněž nepochybil, pokud uzavřel, že nebyl povinen této žádosti vyhovět ve smyslu § 36 odst. 2 daňového řádu. Nenastala tak ani fikce vyhovění žádosti ve smyslu ustanovení § 36 odst. 3 daňového řádu.
22. Správce daně správně přihlédl pouze k důvodům, pro které žalobce požadoval změnu termínu projednání zprávy a vyhodnotil je jako nedůvodné. Postupoval tak v souladu s daňovým řádem a žalovaný správně jeho rozhodnutí potvrdil. Tato námitka žalobce tedy není důvodná.
23. Co se týká druhé námítky, vztahující se k ukončení daňové kontroly, podle ustanovení § 261 odst. 4, poslední věta, daňového řádu, *stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly*. Stížnost směřující proti postupu správce daně je odlišná od stížnosti směřované proti skutkovým a právním závěrům učiněným při daňové kontrole; to jsou závěry, proti kterým je možné se bránit primárně prostřednictvím odvolání, a v takovém případě subsidiární opravný prostředek, kterým stížnost je, nemusí být ze své podstaty vyřízena před skončením pro daňové kontroly. Nicméně ani v tomto případě, kdy výjimka shora uvedená neplatí, neboť proti postupu správce daně odvolání ve formě stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole není přípustné odvolání, nepředstavuje nevyřízení stížnosti vadu, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci, byť vadou je.

Shodu s prvopisem potvrzuje

24. Důvod pro tento závěr spočívá v povaze institutu projednání zprávy o daňové kontrole a tím ukončení daňové kontroly, jak bylo vysvětleno shora. V rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31, Nejvyšší správní soud shledal, že „[s]amotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, čj. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016 – 45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu.“
25. Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží pouze k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně a v této fázi již nelze navrhopvat další důkazy a uvádět nové skutečnosti. Nemůže také dojít ke změně výsledků kontrolního zjištění. Dále je třeba přihlédnout k tomu, že správce daně stížnosti stěžovatele vyřídil v novém předvolání, byť nesprávnou formou. V rámci vyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti přitom žalovaný neshledal ve vztahu k věcnému vyřízení stížnosti žádné vady. Stejnými námitkami se potom zabýval žalovaný také v rozhodnutí o odvolání, kde je rovněž neshledal důvodnými. Přestože tedy nebylo v posuzovaném případě postupováno v souladu s § 261 odst. 4 a odst. 6 daňového řádu, tato skutečnost nevedla k porušení práv stěžovatele. Ani tato námitka není důvodná.
26. Žalobce dále namítal chybný postup správce daně podle § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť se projednání zprávy o daňové kontrole nevyhýbal, ale uplatňoval svá procesní práva.
27. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu, odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se správou o daňové kontrole nebo jí projednat, anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.
28. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují skutečnosti jako opakované omluvy žalobce i jeho zmocněnce, nevyužití lékařem povolených vycházek k návštěvě správce daně, neustálé

odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany žalobce apod. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012 - 26). Na takové skutečnosti nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 97/2013 - 34).

29. V rozsudku ze dne 9. 3. 2016, č. j. 4 Afs 240/2016 - 71, potom zdejší soud shledal, že „[i] důvodné omluvy z jednání podložené objektivními skutečnostmi tak mohou vést správce daně k legitimnímu závěru, že daňový subjekt se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. i daňové subjekty) mají podle § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost poskytovat správci daně součinnost. To platí i v případě projednání zprávy o daňové kontrole, které není možné dlouhodobě oddalovat pouze z toho důvodu, že daňovému subjektu se datum nařízeného jednání zrovna „nehodí“. Pokud se daňový subjekt nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost např. při dohodnutí jiného termínu a svoji účast zajistit i za cenu využití substitučního zastoupení právního zástupce či při nepřítomnosti statutárního zástupce daňového subjektu.“
30. Z výše uvedeného shrnutí vyplývá, že stěžovatel se z jednání nařízeného na 3. 2. 2015 omluvil, přičemž správce daně tuto omluvu neshledal důvodnou. Na jednání dne 3. 2. 2015 se stěžovatel následně nedostavil s odkazem na podanou stížnost, kterou je třeba vyřídit před ukončením daňové kontroly. Stejně postupoval také v případě jednání nařízeného na 13. 2. 2015. Stěžovatel se tedy opakovaně k projednání zprávy o daňové kontrole nedostavil, aniž by byl z účasti na jednání omluven. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 1/2018 - 48 ze dne 12. 4. 2018 ve shodném případě, „daňovému subjektu nepřísluší hodnotit zákonnost postupu správce daně a odmítat s odkazem na to součinnost. Případná nezákonnost jednání správce daně může být následně předmětem přezkumu v rámci dostupných opravných prostředků nebo v řízení před soudem“. Zároveň nelze v postupu žalobce nevidět účelovou procesní taktiku, která měla oddálit ukončení daňové kontroly. Tomu nasvědčuje především to, že v obou případech zaslal stěžovatel správci daně omluvu (spojenou v prvním případě se stížností, v druhém případě s žádostí o prošetření způsobu jejího vyřízení) až těsně před nařízeným jednáním. Podle krajského soudu ze všech uvedených důvodů podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu byly v posuzovaném případě splněny.
31. Co se týče poslední námitkou souvisejícími s výhradami žalobce s ukončením daňové kontroly, tedy námitky prekluze práva vyměřit daň z důvodu vadného postupu před vydáním dodatečného platebního výměru, který vydán být neměl, ani tato není důvodná. Daň podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Tato lhůta se prodlužuje o jeden rok, pokud v posledních 12 měsících před jejím uplynutím došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně (§148 odst. 2 písm. b) daňového řádu). Dodatečný platební výměr je podle § 147 odst. 1 daňového řádu rozhodnutím o stanovení daně. Daňový řád nepodmiňuje prodloužení lhůty zákonností rozhodnutí o oznámení daně, což v posuzovaném případě je navíc splněno, stanoví pouze podmínku jeho oznámení, což v posuzované věci splněno bylo (tato okolnost není mezi účastníky sporná). K prekluzi práva vyměřit daň tak nedošlo.
32. Krajský soud se dále zabýval skutkovými žalobními námitkami.

Shodu s prvopisem potvrzuje

33. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“ Podle odst. 4 téhož ustanovení „*prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.*“ Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu „*správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*“
34. Daňový subjekt splní prvotní důkazní povinnost, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, 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. Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle něhož „*důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní 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 (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“ (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04.)
35. Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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 podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu 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).
36. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „*[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.*“ Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky. Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů).
37. Daňový subjekt tedy musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně

Shodu s prvopisem potvrzuje

uvedené v daňových dokladech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014 - 28). Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamená, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 - 85).

38. V posuzovaném případě správci daně vznikly pochybnosti, kdo konkrétně byl konečným dodavatelem prací fakturovaných stěžovateli společnosti TRH, což vyplývá ze zprávy o daňové kontrole. Dle zjištění správce daně, subdodavatelé neměli k provedení prací potřebnou strojní mechanizaci a rovněž u nich absentovaly zkušenosti v oboru ukládání odpadu na skládkách. Společnosti subdodavatelů následně změnily název, sídlo, jednatele a neměly k dispozici své účetnictví. Proto správce daně za stěžejní považoval zjištění konečného dodavatele předmětných prací. Tento však nebyl zjištěn ani provedenými výsledky svědků v rámci řetězce subdodavatelů, když poslední subdodavatel společnost Filding Group s.r.o. nebyl schopen s jistotou určit svého dodavatele – společnost Meridienbau jím být nemohla, když pod tímto názvem v době provádění prací neexistovala. Správce daně uzavřel, že v rámci subdodavatelského řetězce byly zjištěny nestandardní postupy spočívající v nepředání informace o provádění konkrétních prací na skládce, absence kontroly těchto prací, způsob vypracování zjišťovacích protokolů o těchto pracích, vystavování faktur a jejich úhrada. Podle správce daně odporuje běžným obchodním zvyklostem, aby smlouva o dílo neobsahovala konkrétní cenu díla a nebylo jednoznačně stanovené, kdy a jaké konkrétní práce mají být prováděny, že zhotovitel prováděl práce etapově každý měsíc podle podmínek na stanovišti a potřebu prací si vyhodnocoval sám. Nestandardně vyhotovováním zjišťovacích protokolů, jakožto podkladů pro fakturaci na základě lístečku, které se nepodařilo dohledat a současně je nestandardní, že faktury byly vystavovány ve stejný den.

39. Krajský soud se s těmito závěry správce daně, které aproboval žalovaný, zcela ztotožňuje, neboť jsou naprosto logické a vyplývají z nestandardně pojatého subdodavatelského vztahu, který nadto končí „v mlze“. Za této situace bylo na žalobci, aby prokázal, že práce byly skutečně provedeny. Jelikož nebylo zjištěno, že práce provedla společnost TRH, ani další ze subdodavatelů, vznikla otázka na rozsah prací, a to i s ohledem na znění smlouvy, kdy práce měly být prováděny podle vzájemného odsouhlasení a podle provozních potřeb, k čemuž dospěl rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí a s tím se krajský soud ztotožňuje, a to i za situace, že v posuzovaném případě nebylo zpochybňováno faktické provedení dotčených prací.

40. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č.j. 9 Afs 30/2017-73, „pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé

Shodu s prvopisem potvrzuje

transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.“

41. V posuzovaném případě dal správce daně žalobci možnost, aby faktické okolnosti uskutečnění plnění prokázal. Žalobce však faktické okolnosti k provedení dotčených prací nijak neobjasnil, jelikož ani z důkazů navržených v návaznosti na zjištění správce daně o subdodavatelském řetězci nevyplynulo, kdo dotčené práce provedl, kdy a za jakých podmínek. Pokud práce neprovedl sice žádný ze zjištěných dodavatelů, ale někdo jiný, zůstává otázka o skutečném rozsahu těchto prací, a tedy výdaji, který má být uznán. Z judikatury Nejvyššího správního soudu, která umožňuje výdaje uznat i v situaci, kdy nastal za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, nelze dovozovat, že nezáleží na tom, za jakých okolností tento výdaj nastal. Tuto otázku je třeba v takovém případě k uznání výdaje v daňovém řízení vyjasnit. Pouze v případě, kdy tato otázka bude jednoznačně a konkrétně vysvětlena, je možné výdaj uznat ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 1/2018-48). Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že zůstal neprokázán končený dodavatel předmětných prací a tím jejich rozsah, pak nepochybil a jeho závěr je podle názoru krajského soudu správný.
42. K jednotlivým výtkám, které žalobce v žalobě vznesl k hodnocení jednotlivých konkrétních důkazů, krajský soud uvádí následující.
43. Není důvodná žalobní námitka, že žalobce předložil veškeré doklady, které provedení prací dokazují. Je pravdou, že žalobce předložil faktury, zjišťovací protokoly podepsané za žalobce jednatelem Ing. M.a za TRH panem V., přičemž pan V. podpis uznal ve své svědecké výpovědi, dále záznamy v provozním deníku, kde množství motohodin a přetěžených odpadů, je zaznamenáno pod zkratkou *ext*, a jako nepřímý důkaz znalecké posudky k množství provedených prací. Krajský soud k tomu odkazuje na rozsah důkazního břemene vyplývajícího z ust. § 92 daňového řádu, jak byl specifikován výše, včetně judikatury, ze které vyplývá, že ani formálně bezvadný doklad, pokud uskutečňuje plnění, i když je řádně zaúčtován, neznamená, že výdaj byl zahrnut oprávněně. Po skutkové stránce žalobce namítal, že žalovaný nesprávně hodnotil provedené důkazy a v důsledku toho nesprávně zjistil skutkový stav a dále nesouhlasil s žalovaným definovaným rozsahem důkazní povinnosti žalobce. Co se týče porušení právní úpravy, nesení důkazního břemene, k tomu se krajský soud vyslovil výše se závěrem, že k jejímu porušení nedošlo. Správce daně správně uzavřel, že nebylo prokázáno, že dotčené práce byly provedeny společností TRH, ani žádným dalším dodavatelem ve zjištěném dodavatelském řetězci. Žalobce však nebyl schopen identifikovat žádný konkrétní subjekt, který měl dotčené práce provést, ani objasnit okolnosti jejich provedení. Nebylo proto po

Shodu s prvopisem potvrzuje

něm požadováno, aby prokázal skutečnosti mimo svoji dispozici jako např. jaký subjekt byl dodavatelem společnosti TRH, ale kdo konkrétně provedl práce, výdaje, na jejíž provedení vynaložené, žalobce požadoval uznat jako daňově uznatelné.

44. Žalobce namítal chybné hodnocení záznamu v provozním deníku, kde u příslušných dnů je proveden záznam *ext* a je zaznamenáno množství motohodin a množství přetěžených odpadů, a současně chybný závěr žalovaného, kdy mu kladl k tíži, že neevidoval údaje o osobách, které tyto práce prováděly – cizích dodavatelích. K tomu krajský soud dodává, že minimální požadavky na obsah provozního deníku skládky stanoví bod 10, písm. a) přílohy č. 1 vyhl. č. 382/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpadem. Toto ustanovení provozovatelům zařízení k nakládání s odpady sice výslovně neukládá monitorovat údaje o cizích dodavatelích, nicméně obsahuje požadavek evidování všech skutečností charakteristických pro provoz zařízení. S ohledem na to by byl racionální postup, kdy by žalobce externí dodavatele, kteří prováděli pravidelné úpravy svahu skládky, monitoroval. Žalobce se tím totiž dostal do důkazní nouze, jelikož s ohledem na skutečnosti zjištěné nebyl správcem daně ani žalovanému schopen okolnosti provedení dotčených prací objasnit. Závěr žalovaného je tak správný.
45. Co se týče hodnocení výpovědi zaměstnanců žalobce, správce daně vysvětlil, proč je hodnotil tak, že neprokazují provedení prací, neboť si nepamatují konkrétní osoby ani konkrétní stroje externích dodavatelů prací, a to tím, že jiné externí dodavatele si tyto osoby pamatují. Úvahu správce daně považuje krajský soud za logickou a zapomenutí v tomto světle nelze vysvětlit např. uplynutím delší doby od provedení prací ke dni výsledku.
46. Krajský soud se ztotožnil i s důvodem, proč nebyl vyslechnut Ing. P. M., tehdejší jednatel žalobce, neboť podpis smlouvy se společností TRH nebyl mezi účastníky sporný. Jak bylo uvedeno výše, smlouva o dílo je, co se týče rozsahu prací obecná. Vzhledem k tomu, že práce, které měl TRH provádět, spočívaly v opakovaných úkonech tvarování skládky, manipulace s hmotou a s vodami, pak z této skutečnosti nutně vyplývá, že i dohoda o rozsahu prací, kterou měl Ing. M. s panem V. učinit při podpisu smlouvy, musela být rovněž obecná a takto to vyplývá i z podpisu, který poskytl žalobce; žalobce sám zdůrazňuje, že zhotovitel vzhledem k triviálnosti prací v podstatě věděl, co má dělat. Za této situace, když zásadní osobou, která se měla ke konkrétním požadavkům vyjadřovat byl Ing. B., se vskutku jeví výsledek Ing. M. nadbytečný, neboť by potvrdil skutečnosti již známé.
47. Krajský soud se rovněž ztotožnil s hodnocením nepřímých důkazů – znaleckých posudků, neboť ani posudek o tom, že fakturované práce měly být, resp. musely být provedeny externí technikou, v případě, že to bylo pro žalobce ekonomicky výhodné, nic nemění na tom, že skutkový stav nebyl zjištěn dostatečně; žalobce správně podtrhuje, že při uplatnění výdaje není osoba dodavatele podstatná, nicméně s ohledem na okolnosti případu, jak krajský soud dovodil shora, v tomto případě podstatná je, neboť žalobce žádnou jinou skutkovou verzi nepřednesl. Trvá na tom, že práce byly provedeny společností TRH, která sama tuto skutečnost popřela, neboť uvedla, že to prováděli její subdodavatelé, kteří k tomu neměli ani potřebné zařízení, ani potřebné lidské kapacity.

Shodu s prvopisem potvrzuje

48. Krajský soud tak uzavřel, že ani námitky do skutkového stavu nejsou důvodné.
49. Žaloba proto není důvodná a krajský soud jí postupem podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
50. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 5. června 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu