



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobkyně: **Harmonie Rajhrad s.r.o.**, IČO 26240831
sídlem Ostrůvek 388, 664 61 Rajhrad
zastoupená advokátem JUDr. Milanem Vašíčkem, MBA
sídlem Lidická 57, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2016, č. j. 3985/16/5300-21441-702127

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalovaný v záhlaví citovaným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 8. 7. 2015, č. j. 2982974/15/3005-52521-700242, č. j.

2983062/15/3005-52521-700242, a č. j. 2983112/15/3005-52521-700242, kterými správce daně vyměřil žalobkyni podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zpráv o daňových kontrolách ze dne 11. 6. 2015, nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období březen 2013 ve výši 808 Kč, za období duben 2013 ve výši 156 Kč a za období květen 2013 ve výši 199 Kč. Správce daně tak neuznal nadměrný odpočet na DPH uplatněný žalobkyní v daňových přiznáních za uvedená období, konkrétně za období březen 2013 ve výši 2.236.364 Kč, za období duben 2013 ve výši 571.325 Kč a za období květen 2013 ve výši 3.294.038 Kč, neboť dle názoru správce daně u žalobkyně vyvolávaly pochybnosti v souhrnných hlášeních uvedené dodávky zboží (celkem devět dodávek zboží - CU dráty 8 mm a CU katody GRADE „A“, dále jen „zboží“) od dodavatele – společnosti SENEKAB Trade s.r.o., který dle správce daně byl součástí řetězce transakcí, kdy během jediného kalendářního dne došlo k přeprodeji zboží, jehož cena byla postupně navyšována, mezi několika samostatnými obchodními subjekty (čtyřmi až sedmi) a tedy postupnému přefakturování mezi tuzemskými plátcí a následnému dodání zboží do jiného členského státu EU (Slovensko). Dle správce daně nelze takové transakce považovat za „*zcela standardní a zejména realizovatelné při dodržení běžných obchodních podmínek*“, přičemž žalobkyně tyto pochybnosti (přes výzvy k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňových kontrol neodstranila, a proto na základě zjištění dospěl k závěru, že žalobkyně o záměru neodvést DPH na straně jejích dodavatelů, resp. subdodavatelů věděla, anebo přinejmenším mohla vědět a přitom neučinila adekvátní opatření, která lze po ní rozumně požadovat.

2. Žalovaný proto v odůvodnění svého rozhodnutí za hlavní sporný bod daného případu učinil otázku, zda byla žalobkyně účastníkem řetězců transakcí, které byly zasaženy podvodem na DPH, o čemž mohla vědět či měla vědět, v důsledku čehož jí nebyl přiznán nárok na odpočet daně, i když splnila hmotněprávní podmínky dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Po posouzení všech kontrolních zjištění správce daně (včetně hodnocení zjištěných skutečností správcem daně a žalobkyní doložených důkazních prostředků) dospěl žalovaný (ve shodě se správcem daně) k závěru, že obchodní transakce zúčastněných subjektů nevykazují znaky standardního obchodního vztahu. Žalovaný (s odkazem na závěry z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU, z níž v úvodní části obsáhle cituje za účelem vytvoření právního rámce následného posouzení) se proto zaměřil na posouzení, zda předmětné obchodní transakce splňují znaky podvodného jednání na DPH, tzn. zda: 1) existuje podvodný řetězec subjektů a chybějící daň; 2) existují objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o podvodném jednání (tzv. vědomostní test); a 3) byla žalobkyní přijata veškerá opatření, která po ní mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu.
3. Ve vztahu k otázce ohledně existence podvodného řetězce žalovaný (na základě podrobného popisu dodavatelsko-odběratelských řetězců ve vztahu k žalobkyní dokládanému zboží) dospěl ke zjištění, že žalobkyně zboží odebírala od společnosti SENEKAB Trade s.r.o. a v rámci intrakomunitárního dodání (§ 64 zákona o DPH) je dále fakturovala slovenské společnosti, ve dvou případech společnosti SENEKAB spol. s r.o. (SK) a v sedmi případech společnosti KRALCO, s.r.o. (SK)(doloženo daňovými doklady,

objednávkami, dodacími listy, mezinárodními nákladními listy i daňovými doklady předloženými společností SENEKAB Trade s.r.o., resp. vyjádřeními zmocněnce společnosti KRALCO s.r.o.). Žalovaný shodně se správcem daně konstatoval, že posuzované transakce vykazují znaky podvodného jednání, a to kvůli nestandardnostem v posuzovaném řetězci. Pokud jde o identifikaci chybějící daně, žalovaný na základě zjištění správce daně vzal za prokázané, že dodavatel SENEKAB Trade s.r.o. daň přiznal, stejně tak subdodavatel, ale předchozí články v řetězci jsou pro místně příslušného správce daně nekontaktní a nelze tedy postavit najisto, zda daň byla přiznána a řádně odvedena. Žalobkyně jako prostřední článek řetězce inkasoval DPH, kdy zboží dodal do jiného členského státu EU, což je osvobozené plnění a na vstupu si uplatnil nárok na odpočet daně. Žalovaný proto uzavřel, že v řetězci, jehož byla žalobkyně součástí, došlo k podvodu, jelikož existence chybějící daně u prvního známého článku v tuzemsku byla prokázána.

4. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí dále vymezil celkem dvanáct objektivních okolností, svědčících o vědomosti žalobkyně o podvodném jednání. Za první z nich žalovaný považoval způsob organizace obchodních transakcí, který, jak vyplynulo z daňových dokladů, nadto vystavených ve stejný den, byl v obráceném sledu a také z časového hlediska by byl v reálném světě těžko zvladatelný s přihlédnutím ke všem úkonům, které jsou spojeny s převzetím zboží. Žalovaný měl proto za prokázané, že se jednalo o účelově vytvořený obchodní řetězec společností, kdy i vzhledem k jedné přepravě docházelo k formálnímu vystavování dokladů u všech zúčastněných subjektů.
5. Druhou objektivní podmínku shledal žalovaný v prokázaném personálním propojení mezi zúčastněnými subjekty (kupříkladu jednatel SENEKAB Trade s.r.o., P. F., je bratrem jednatelky žalobkyně, Ing. D. K.).
6. Žalovaný další objektivní okolnosti spatřoval v předem domluveném scénáři a v ryze formálním zapojení žalobkyně do dodavatelsko-odběratelského vztahu, když v předchozích zdaňovacích obdobích uskutečňovala ekonomickou činnost spočívající v provozování wellness centra, v obchodním prostředí spojeného s nákupem a prodejem měděného materiálu se nikdy doposud nepohybovala, nevyhledávala nové zákazníky a zboží nijak nenabízela ani neinzerovala. Stejný postup bylo lze vysledovat i u společnosti SENEKAB Trade s.r.o., přičemž výpověď žalobkyně o tom, že se „její bratr (jedenatel jmenované společnosti) *zabývá obchodováním s uvedenou komoditou již více jak 10 let*“, se nepotvrdila.
7. Pátou objektivní skutečností byl dle žalovaného samotný charakter žalobkyně, kdy jde o společnost v předchozím období s minimálním pohybem kapitálu (v řádech stokorun), přičemž v předmětných obdobích březen 2013 až květen 2013 měla obchodovat se zbožím v řádech desítek milionů korun, neměla žádné zaměstnance, dopravní prostředky, manipulační techniku ani vlastní skladovací prostory (wellness centrum bylo provozováno ve vlastním domě). Zboží, které nakupovala, nikde neskladovala a tentýž den, kdy toto zboží bylo vyfakturováno, jej ihned předprodala svému odběrateli. Pokud žalobkyně vypověděla, že „zboží kontroloval jednatel společnosti SENEKAB Trade s.r.o. a ona byla vždy přítomna u předávek zboží“, již se však nevyjádřila k tomu, kde a jakým způsobem k takové kontrole došlo a jakým způsobem došlo k předání na jí tvrzeném místě (parkoviště při čerpací stanici OMV u nákupního centra Avion v Brně), neboť bez manipulační techniky,

kterou ovšem žalobkyně nevlastní a na uvedeném místě není k dispozici, není ve fyzických silách v takovém množství (celková váha činila ve všech případech přes 20 tun) se zbožím manipulovat.

8. S kontrolou zboží souvisí dle žalovaného i šestá objektivní okolnost, neboť v tvrzení žalobkyně došlo k rozporu ohledně toho, kdo měl vystavit tzv. vážní lístky za zboží, když na straně jedné uvedla, že to byl výrobce zboží, jehož však neidentifikovala, na straně druhé jako důkaz předložila vážní lístek, který měl vystavit konečný příjemce zboží, aniž by zde byl uveden či žalobkyní jmenován., což dle žalovaného rovněž svědčí o ryze formálním zapojení žalobkyně do tohoto obchodního vztahu.
9. Sedmou objektivní okolností představoval dle žalovaného způsob přepravy zboží, kterou měl dle žalobkyně na základě ústní dohody zajišťovat odběratel. Z kopie vyžádaných daňových dokladů, které vystavila společnost KRALCO s.r.o. ve prospěch společnosti SENEKAB spol. s r.o., dle žalovaného vyplývá, že v rámci dvou transakcí uskutečněných ve zdaňovacím období březen 2013 (dne 13. 3. 2013 a dne 26. 3. 2013) se uskutečnila vždy pouze jediná přímá přeprava, a to z areálu společnosti ZE-KOV Metal s.r.o. v Městci Králové do obce Sekule (SK), přičemž zboží bylo v rámci této přepravy přefakturováno mezi společnostmi ZE-KOV Metal s.r.o. → SENEKAB Trade s.r.o. → žalobkyně → SENEKAB spol. s r.o. (SK). Přepravu měl provést řidič společnosti KRALCO s.r.o. J. M., který ve své svědecké výpovědi ze dne 6. 8. 2014 potvrdil, že tyto přepravy vykonal, kdy k naložení zboží došlo v Městci Králové a k předání žalobkyni na parkovišti při čerpací stanici OMV. Dle žalovaného se ovšem nijak nevyjádřil k tomu, že z dodacích listů vystavených společností SENEKAB Trade s.r.o. pro příjemce zboží (společnost SOMOGI s.r.o.) vyplývá, že tentýž den, resp. v druhém případě den následující mělo být zboží opět dovezeno do ČR do skladu společnosti SENEKAB Trade s.r.o. v Ořechově u Brna. Dle žalovaného je tak postaveno najisto (dle vážních lístků a CMR), že společnost SENEKAB Trade s.r.o. musela vědět, že zboží, které zakoupila dne 13. 3. 2013 a dne 26. 3. 2013 se ještě též den, resp. následující den vrátilo do jejího skladu.
10. Osmou objektivní okolnost žalovaný spatřoval v z pohledu ekonomicky chovájícího se subjektu značně nestandardním chování žalobkyně i dodavatele (společnost SENEKAB Trade s.r.o.), kdy nakupovali a prodávali zboží s minimálním ziskem (v rozmezí od 0,68 % až 1,15 %, vypočítaného pouze z nákupních a prodejních cen zboží, do něhož nejsou zahrnuty ostatní náklady). Dle žalovaného zapojení žalobkyně do tohoto obchodního vztahu postrádalo ekonomický racionální smysl, přičemž jí tvrzený důvod, že tak činila na popud dodavatele, neboť ten neměl dostatek finančních prostředků k finalizaci dodávek, rovněž postrádá logiku, když z výpisu z účtu dodavatele vyplývá, že finančními prostředky disponoval. Tyto skutečnosti tak vyvolávají pochybnosti, že smyslem bylo dosažení ekonomického zisku a nikoliv účelové čerpání nadměrného odpočtu DPH.
11. Devátá objektivní okolnost spočívala dle žalovaného ve zjištěných skutečnostech týkajících se chování dalších subjektů, které jsou typické pro subjekty vytvářející podvodné řetězce, tj. subjekty nekontaktní pro správce daně, neplnící řádně své daňové povinnosti, kdy správci daně není známa jejich reálná ekonomická činnost. V daném případě se jednalo o společnosti Centinder s.r.o.; Victoria trade s.r.o.; TOOL METAL s.r.o.; ANCHOR PLUS s.r.o., CHIMÉRA Investments s.r.o.; či V-Voříšek CZ s.r.o., které byly součástí prověřovaných obchodních řetězců.

12. Za desátou objektivní okolnost žalovaný označil pravidelné porušování závazků z kupních smluv, uzavřených mezi dodavatelem (včetně žalobkyně) a odběrateli, a dle nichž mělo k přechodu vlastnického práva k danému zboží dojít vždy až po úplném zaplacení kupní ceny, nicméně z daňových dokladů je zřejmé, že k předání zboží docházelo vždy (v řádech dnů) dříve, než k úhradě kupní ceny. S tím souvisí i jedenáctá objektivní okolnost, kterou žalovaný (na základě výpisů z účtů) spatřoval v nestandardním obráceném postupu při úhradě kupní ceny, kdy pravidelně hradil nejdříve poslední známý odběratel a s odstupem několika dní postupně hradili předcházející odběratelé/dodavatelé.
13. Za objektivní okolnost žalovaný označil rovněž založení společností „na objednávku“, když předmět podnikání u společností zapojených do dodavatelsko-odběratelského řetězce byl přinejmenším zavádějící, neboť společnosti ANCHOR PLUS s.r.o.; CHIMÉRA Investments s.r.o.; Eclipse Company s.r.o. a SOMOGI s.r.o. měly shodný předmět podnikání (vedle výroby, obchodu a služeb také pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor). Všechny výše rekapitulované objektivní okolnosti (ve svém souhrnu) dle žalovaného potvrzují existenci podvodného jednání na DPH a jednoznačně vedou k závěru, že žalobkyně mohla a měla vědět o tom, že se tohoto podvodného jednání účastní.
14. V neposlední řadě žalovaný zkoumal, zda žalobkyně přijala veškerá opatření, která po ní mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistila svou neúčast na daňovém podvodu, přičemž dospěl k závěru, že tak žalobkyně neučinila. Ze spisového materiálu naopak dle žalovaného nevyplývá, že by žalobkyně přijala byť minimální opatření, aby zamezila nebezpečí, že se stane účastníkem podvodu. Žalobkyně se od samého počátku zapojila do nestandardních obchodních transakcí s komoditou, jež se vůbec netýkala její podnikatelské činnosti, navíc kromě formálního sepisování listin veškeré úkony vztahující se k zajištění zboží, vyhledávání dodavatele a odběratele, kontroly kvality zboží přenechávala na navazujícím dodavateli (společnost SENEKAB Trade s.r.o.), prostřednictvím bratra jednatelky žalobkyně personálně propojeném, nicméně žalobkyně žádnou kontrolu neprováděla, k dotazům správce daně ani nebyla schopna popsat organizaci předmětných obchodních transakcí. Žalovaný tudíž uzavřel, že zjištěné skutečnosti prokazují, že dodavatelsko-odběratelské vztahy mezi subjekty v rámci sledovaných obchodních řetězců probíhaly za podmínek v obchodní praxi krajně neobvyklých a nelogických a v souhrnu je vyloučena možnost, že byly důsledkem nedbalosti, neznalosti, náhody či chybného rozhodnutí v rámci běžného podnikatelského rizika.
15. S ohledem na skutečnost, že ze shromážděných důkazních prostředků jednoznačně vyplynulo, že žalobkyně své povinnosti učinit veškerá rozumná opatření nedostála, konstatoval žalovaný, že neunesla důkazního břemene, neboť právě ona měla v řízení s odkazem na § 92 odst. 3 daňového řádu předložit relevantní důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že jednala v dobré víře a učinila veškerá rozumná opatření, které lze od ní rozumně očekávat, aby se vyhnula účasti na podvodném jednání.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

16. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.), žalobkyně navrhla soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.

17. Žalobkyně, za použití zcela totožné argumentace jako ve svých odvoláních proti rozhodnutím správce daně, namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného, neboť vychází z nesprávného právního posouzení věci a právní závěry, z nichž vychází, nemají oporu v provedeném dokazování a obsahu správního spisu. Žalobkyně je přesvědčena, že na základě všech svých vyjádření k výzvám správce daně a označenými důkazy prokázala oprávněnost jí uplatněného nároku na odpočet DPH, a to u všech zdaňovacích období, tj. zejména prokázala, že došlo k faktickému převzetí předmětu plnění od společnosti SENEKAB Trade s.r.o. Žalobkyně má tedy za to, že nebyly dány podmínky pro neuznání nadměrného dopočtu, jelikož uskutečnění plnění bylo prokázáno nejen daňovými doklady, ale i doklady o způsobu nabytí zboží, doklady o přepravách a nakládkách zboží, doklady o zaplacení zboží (výpisy z bankovních účtů), a dále i jinými důkazy, včetně fotografií či výsledku svědků. Žalobkyně proto odmítá názor žalovaného (i správce daně), že se měla dopustit daňového či jakéhokoli jiného podvodu, ani se žádného daňového či jiného podvodu vědomě neúčastnila, přičemž žádný podvod nebyl v průběhu daňové kontroly prokázán, ani nevyplývá z výsledku kontrolního zjištění; i v případě, že by se (hypoteticky vzato) nějaký daňový (či jiný) podvod v souvislosti s obchodováním žalobkyně ve zdaňovacích obdobích odehrál, nebylo v reálných možnostech žalobkyně takový podvod odhalit (pakliže k němu ovšem vůbec došlo, což z ničeho nevyplývá).
18. Žalobkyně rozporuje názor žalovaného, že se podařilo prokázat její vědomost o podvodu podvodného jednání na DPH, jak vyplývá ze závěrů judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU, neboť z výsledku kontrolního zjištění vůbec nijak nevyplývá, že by se vědomě účastnila podvodu, ani že by jí byly známy jakékoli okolnosti, z nichž by bylo lze nějaký podvod dovodit, resp. dovodit údajně nestandardní obchodování v řetězci. Obsah správního spisu dle žalobkyně ani neposkytuje oporu pro závěr, že neučinila adekvátní opatření, která bylo lze po ní rozumně požadovat. Žalobkyně opětovně poukazuje na to, že důvodem pro zapojení do obchodních transakcí bylo, že společnost SENEKAB Trade s.r.o. *„nedostala od banky úvěr, bez něhož nebyla schopna transakce financovat, zatímco žalobkyně finance byla schopna získat, chtěla se však do transakce přímo zapojit, neboť chtěla mít nad investovanými peněžními prostředky větší kontrolu.“* Na tomto jednání dle žalobkyně není vůbec nic podezřelého, zejména pak s ohledem na okolnost, že jednatele žalobkyně bylo známo, že se její bratr dlouhodobě zabývá obchodováním s měděnou komoditou (více než 10 let); nebylo proto vůbec třeba, aby žalobkyně „vyhledávala“ dodavatele či odběratele zboží, jak to naznačuje správce daně. Ostatní správce daně zmiňované subjekty nejsou žalobkyni známy a žalobkyně s nimi neměla a nemá žádnou spojitost. Na obchodování žalobkyně ve sledovaných zdaňovacích obdobích proto nebylo nic nestandardního, závěr o nestandardnosti nemá oporu v obsahu správního spisu, právě tak jako to, že existují objektivní okolnosti, které by ve svém souhrnu tvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či alespoň vědět mohla.
19. Dle žalobkyně se právní názor žalovaného nachází v přímém rozporu s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (poukázala na rozsudek ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009-274, či rozsudek ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, dostupné rovněž na www.nssoud.cz) i Soudního dvora EU (viz rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti*

Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb., dále jen „*Optigen*“), neboť nalezení objektivních okolností v konkrétním případě je nezbytnou podmínkou proto to, aby mohly daňové orgány zkoumat, zda daňový subjekt přijal všechna rozumná opatření, kterými by předešel své účasti na daňovém podvodu. Proto žalobkyně uzavřela, že přes odůvodnění platebního výměru (napadeného rozhodnutí) trvá na tom, že doložila a prokázala správci daně správnost a důvodnost jí uváděných údajů v daňovém přiznání, přestože správce daně tvrdí v rámci jím vyhotovené zprávy o daňové kontrole opak.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě, replika žalobkyně a další podání účastníků řízení

20. Vzhledem k tomu, že odvolací a žalobní námitky jsou v zásadě totožné, žalovaný předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž znovu zopakoval, že na základě výsledku daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobkyni nelze přiznat nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění poskytnutých společnostmi SENEKAB Trade s.r.o. z důvodu, že žalobkyně věděla o záměru neodvést DPH na straně jejích dodavatelů, resp. subdodavatelů, nebo o tomto záměru přinejmenším vědět mohla, a přitom neučinila adekvátní opatření, která lze po ní rozumně požadovat, což je důvodem pro to, aby daňovému subjektu nebyl odpočet na DPH přiznán. Žalovaný opětovně zrekapituloval, že ve vztahu k žalobkyni bylo správcem daně zjištěno splnění všech podmínek pro odepření odpočtu na DPH, jak je vymezila judikatura Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU. Pokud je podstatou žalobních námitek nesouhlas žalobkyně s odepřením nároku na odpočet DPH, pak dle žalovaného nijak blíže nereflektuje a konkrétně nerozporuje jednotlivá skutková zjištění a na nich vystavěné právní závěry žalovaného, nýbrž s názorem žalovaného polemizuje převážně v obecné rovině s tvrzením, že nemají oporu ve správním spisu, a nijak blíže se nevypořádává s argumenty žalovaného. Žalovaný proto plně odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí, v němž se se všemi námitkami žalobkyně podrobně vypořádal.
21. V reakci na vyjádření žalovaného byla zdejšímu soudu doručena replika žalobkyně, v níž setrvala na své žalobní argumentaci, kterou ve své replice z velké části v totožné podobě opětovně předkládá. K tomu doplnila, že prvotním měřítkem pro posuzování podvodu na DPH je zásada proporcionality (viz rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 18. 12. 1997, věc C-286/94, či ze dne 6. 9. 2012, věc C-273/11), a proto stát musí učinit všechna opatření, která po něm lze racionálně požadovat, aby daňovému podvodu zabránil a střežil své zájmy. Žalobkyně v této souvislosti opětovně upozorňuje na skutečnost, že byla v minulosti kontrolována při prvních uzavřených obchodech s měděným materiálem za období listopad 2010 a prosinec 2010, a při kontrole údajů o obchodu se zbožím mezi členskými státy EU a ČR v období od ledna 2011 do dubna 2012, přičemž nebyla nijak upozorněna na možné podvodné jednání. Žalobkyně rovněž zpochybňovala závěry žalovaného o tom, že nepřijala nutná opatření k tomu, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu, neboť je opačného názoru, když opakovaně poukázala na to, že znala své přímé odběratele i dodavatele, vyhledala si všechny dostupné veřejné informace a nelze jí klást k tíži, že si neověřila všechny subjekty v daném obchodním řetězci, což by vedlo k úplnému ochromení obchodování. Stejně tak nelze po žalobkyni rozumně požadovat, aby se znalostí principů daňových podvodů byla schopna odhalit podvodnou společnost, když postačí, pokud se chovala s patřičnou mírou obezřetnosti tak, jak popisuje ve své

žalobě. O tom ostatně dle ní svědčí i skutečnost, že jejím obchodním partnerem byla společnost, jejímž jednatelem je její bratr.

22. V této souvislosti pak žalobkyně doručila zdejšímu soudu podání ze dne 9. 6. 2017 s názvem „Upozornění na zapojení Generálního finančního ředitelství do podezřelého obchodu“, v němž žalobkyně v kontextu toho, že v květnu 2017 „vyšlo najevo, že Generální finanční ředitelství uzavřelo v červnu 2015 na základě nabídnuté nejnižší ceny smlouvu na dodávku mobilních telefonů se společností, jejíž sídlo se nacházelo v tzv. daňovém ráji a v jejíchž statutárních orgánech se nacházeli pouze cizinci a předmětem dodávek bylo zboží (mobilní telefony) již dříve samotnou finanční správou označené jako rizikové“, poukazuje na skutečnost, že ani Generální finanční ředitelství nebylo schopno učinit veškerá opatření, která by zabránila jeho obchodní transakci s podezřelým obchodním partnerem a zapojení se do tzv. karuselového obchodu.
23. V reakci na repliku žalobkyně a na její podání ze dne 9. 6. 2017 žalovaný ve svém podání ze dne 15. 8. 2017 předně odmítl žalobkyni naznačenou paralelu s případem Generálního finančního ředitelství, neboť to v dané obchodní transakci vystupovalo jako koncový zákazník, kupující zboží pro svou potřebu, a proto ani nemohlo uplatňovat nárok na odpočet DPH. Již vzhledem k výše uvedeným skutečnostem nelze na tento případ aplikovat judikaturu zabývající se podvody na DPH, jejich aplikace na subjekt, který neuplatňuje nárok na odpočet DPH, by „byla absurdní, neboť prokáže-li správce daně, že subjekt o podvodu na dani z DPH věděl nebo vědět měl a mohl, avšak nebyla z jeho strany přijata přiměřená opatření k reálné eliminaci rizika účasti na tomto podvodu, potom je postihem tohoto subjektu právě odepření nároku na odpočet daně.“ Žalobkyně dále reagovala na argumentaci žalobkyně ohledně obezřetnosti při obchodních transakcích, když uvedla, že obezřetnost daňových subjektů nespočívá pouze toliko v prověřování obchodních partnerů ve veřejných rejstřících, ale ve světle judikatury Soudního dvora EU (např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11) bude vždy záležet na konkrétních objektivních okolnostech jednotlivých obchodních případů (tedy na nestandardnostech kauzy, které mohou vyvolat podezření o možnosti zasažení plnění podvodem na DPH). Čím výraznější existují v konkrétním případě náznaky či nestandardnosti, které by mohly vzbudit podezření, že může dojít nebo došlo k daňovému podvodu, o to vyšší míru obezřetnosti je možné od daňového subjektu vyžadovat a v souvislosti s tím také klást vyšší požadavky na rozsah a kvalitu jím učiněných opatření vůči obchodním partnerům. V posuzovaném případě však bylo dle žalovaného podrobně rozebráno, že žalobkyně přiměřená opatření k eliminaci rizika účasti na podvodu na DPH nepřijala, a nebyla tedy v předmětných obchodních případech dostatečně obezřetná a nemůže se tak dovolávat dobré víry v těchto obchodních případech.
24. Žalobkyně dne 5. 4. 2018 doručila zdejšímu soudu podání, v němž poukázala na existenci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, který dle žalobkyně plně dopadá na její případ a s jehož závěry je právní názor žalovaného ve zjevném rozporu, neboť v daném rozsudku Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval, že „povinností správce daně je specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž samotné neodvedení daně, které žalovaný bere za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury Soudního dvora EU není.“ Žalobkyně má za to, že ani v jejím případě žalovaný uvedené povinnosti nedostál, neboť žádné skutkové okolnosti, ze kterých by bylo zřejmé, v čem údajný daňový podvod spočíval, nejsou z napadeného rozhodnutí

identifikovatelné, „nepojmenovává a nenachází žádné skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty.“

25. Žalovaný v reakci na toto podání ve svém podání ze dne 23. 5. 2018 vyjádřil nesouhlas s názorem, že citovaný rozsudek sp. zn. 5 Afs 60/2017 plně dopadá na případ žalobkyně a že názor žalovaného je s ním v přímém rozporu. Žalovaný má naopak za to, že obecná východiska citovaného rozsudku plně korespondují s názorem žalovaného, nicméně posuzované případy se odlišují ve skutkových okolnostech, a proto je nelze bezvýjimečně aplikovat na případ žalobkyně. Nejvyšší správní soud totiž správnímu orgánu i soudu vytkl, že v jejich rozhodnutích není definováno a určeno, k jakému podvodu došlo, resp. mělo dojít, kdo jej spáchal a v čem přesně podvodné jednání spočívalo, a především, jaká byla aktivní účast daňového subjektu na tomto tvrzeném, ale zcela neurčitém podvodném jednání, když pouze konstatovaly, že z jejich pohledu daňový subjekt nepostupoval s péčí řádného hospodáře, nejednal obezřetně a odpovědně, a protože ignoroval údajné, blíže nespecifikované nestandardní okolnosti průběhu obchodního případu, dovodily účast daňového subjektu na podvodném jednání. V případě žalobkyně tomu tak ovšem dle žalovaného nebylo, neboť dle jeho názoru zde byla „zjištěna natolik silná objektivní kritéria, že lze s naprostou určitostí konstatovat, že odepršení nároku na odpočet daně bylo zcela legální a legitimní“, jak bylo velmi důkladně a podrobně konkretizováno v napadeném rozhodnutí, což ostatně požaduje právě citovaný rozsudek sp. zn. 5 Afs 60/2017.

IV. Posouzení věci soudem

26. Zdejší soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (stavebního úřadu), včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
27. Žalobkyně ve svých daňových přiznáních uplatňovala nárok na nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období březen až květen 2013. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.
28. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. citovaný rozsudek ve věci *Mahagében*).
29. Jak žalovaný předestřel v odůvodnění napadeného rozhodnutí, problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet

DPH se ve své judikatuře mnohokrát zabýval i Nejvyšší správní soud (s inspirací v judikatuře Soudního dvora EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH - viz např. citované rozsudky ve věci *Optigen*; ve věci *Mahagében* nebo ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04). Cílem tzv. karuselového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „missing trader“ (plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo jí přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává a stává se pro správce daně nekontaktní) a následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „broker“ (plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do EU). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „buffer“, jehož úkolem v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi missing traderem a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. *„Pojmem ...podvod na DPH...se v souladu s touto judikaturou označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156, dostupný na www.nssoud.cz).

30. Ve shodě s touto judikaturou proto zdejší soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný (či správce daně) prokázal existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzované obchodní transakci (řetězci) došlo k podvodnému jednání na DPH a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce.
31. Jak již bylo výše rekapitulováno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu k otázce existence podvodného řetězce dospěl k závěrům (shodně se správcem daně), že jednak posuzované transakce vykazují znaky podvodného jednání, a to kvůli zjištěným nestandardnostem v posuzovaném řetězci, jednak že v řetězci, jehož byla žalobkyně součástí, došlo k podvodu, jelikož existence chybějící daně u prvního známého článku v tuzemsku byla prokázána. Zdejší soud se s uvedenými právními závěry žalovaného (a správce daně) i se způsobem, jakým je odůvodnil, ztotožňuje, neboť velmi podrobným způsobem popsal a hodnotil všechny skutkové okolnosti předmětných transakcí. Klíčovými znaky řetězových obchodů, jak byly popsány v citované judikatuře Nejvyššího správního soudu a jejichž cílem je především vylákání nadměrného odpočtu na DPH ze státního rozpočtu, je existence několika po sobě jdoucích prodejů zboží mezi různými subjekty, kdy se zpravidla na počátku řetězce a v jeho průběhu objevují neznámé, resp. nekontaktní subjekty (jak vyplývá ze zjištění správce daně, v daném případě se jednalo o společnosti Centinder s.r.o.; Victoria trade s.r.o.; TOOL METAL s.r.o.; ANCHOR PLUS s.r.o., CHIMÉRA Investments s.r.o.; či V-Voříšek CZ s.r.o., které byly součástí prověřovaných obchodních řetězců), přičemž v jejich rámci dochází v krátkém časovém období k převodu vlastnického práva ke zboží (v tomto případě tomu bylo

zpravidla během jednoho dne až několika dnů), jehož kupní cena je postupně navyšována. Dodání zboží v tak krátkém časovém úseku mezi šesti až osmi subjekty nelze považovat za zcela standardní a zejména realizovatelné při dodržení běžných obchodních podmínek. Navíc dle zjištění žalovaného k platbám za zboží docházelo převodem z účtu na účet v obráceném pořadí, tj. od posledního známého subjektu v řetězci a často v jeden den s cca půlhodinovým zpožděním, jak je patrné u plateb žalobkyně. Pokud jde o identifikaci chybějící daně, žalovaný na základě zjištění správce daně vzal za prokázané, že dodavatel SENEKAB Trade s.r.o. daň přiznal, stejně tak subdodavatel, ale vzhledem ke skutečnosti, že předchozí články v řetězci byly pro místně příslušného správce daně nekontaktní, nebylo možné postavit najisto, zda daň byla přiznána a řádně odvedena. Závěr žalovaného je dle zdejšího soudu i v souladu s žalobkyní citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 60/2017, v němž soud zdůraznil, že *„samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není. Povinností správce daně je specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.“* Této povinnosti žalovaný dle zdejšího soudu dostal, neboť v odůvodnění napadeného rozhodnutí velmi podrobně vymezil a konkretizoval, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat. Jak ostatně zdůraznil Nejvyšší správní soud ve své judikatuře, *„povinností správních orgánů či dokonce správních soudů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.“* (srov. např. rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 – 50), což žalovaný dle názoru zdejšího soudu učinil.

32. S ohledem na obsah žalobních námitek lze nadto konstatovat, že tyto závěry žalovaného sama žalobkyně v podstatě nerozporuje, s výjimkou zjištění správce daně ohledně nekontaktnosti společnosti TOOL METAL s.r.o. (dříve O.H-K.A. Steel CZ s.r.o.), která byla přímým dodavatelem společnosti SENEKAB Trade s.r.o. u obchodních transakcí ve zdaňovacím období květen 2013, ve vztahu k níž žalobkyně v žalobě (a předtím i v odvolání) namítala, že tvrzení správce daně vyvrací daňové přiznání za druhé čtvrtletí roku 2013 a registrační údaje této společnosti. Zdejší soud se s touto námitkou žalobkyně neztotožňuje a naopak se shoduje s názorem žalovaného (i správce daně) pokud vzal za prokázané, že daná společnost je vůči správci daně nekontaktní (opakovaně nijak nereagovala na výzvy či na předvolání dle § 100 odst. 1 daňového řádu v souvislosti s dožádáním). Z pouhého předložení kopie daňového přiznání nelze vyvozovat závěr, že je daňový subjekt vůči správci daně kontaktní a řádně si plní všechny své povinnosti, mezi které ostatně nepatří pouze podávat daňová tvrzení, ale i řada dalších povinností, stanovených v daňovém řádu při poskytnutí součinnosti se správcem daně. Výpis z registru plátců DPH nadto dle správce daně potvrzují vyslovené pochybnosti o bezproblémovosti této společnosti, neboť z něho vyplývá, že neměla ke dni 2. 7. 2013 zveřejněný žádný účet používaný pro svou ekonomickou činnost (dle § 96 odst. 2 zákona o DPH), ačkoliv bankovním účtem musela disponovat, neboť jej v rámci sledovaných obchodních transakcí v květnu 2013 uváděla na daňových dokladech jako účet, na který má být hrazena kupní cena za dodané zboží. Zdejší soud nadto považuje za vhodné dodat, že žalobkyně obdobnou žalobní námitku vznesla i ve vztahu ke společnosti SOMOGI, s.r.o. a kterou rovněž předkládala i ve svém odvolání, nicméně již žalovaný ji označil za nepřipadnou a zcela mylnou, neboť správce daně, ani žalovaný ve vztahu k této společnosti neučinili ani zmínku o tom, že by měla být nekontaktní či se správcem daně nespolupracující.

Opětovné předložení této námitky i v žalobě tak dle zdejšího soudu jen stvrzuje, že odvolací i žalobní námitky žalobkyně se v podstatě obsahově shodují a lze tak stěží konstatovat, že žalobkyně svou žalobu založila na důkladné, kritické reflexi právního názoru žalovaného, podložené relevantní argumentací a odpovídající charakteru řízení o správní žalobě.

33. Zdejší soud přesto považuje za nezbytné se vypořádat se všemi žalobními námitkami žalobkyně, jejichž podstatu tvoří její nesouhlasná polemika (v podstatě totožným způsobem předestřená již v odvolání) s právním závěrem žalovaného (resp. správce daně), že coby účastník řetězců obchodních transakcí, které měly být zasaženy podvodem na DPH, mohla či měla o tomto podvodném jednání vědět, přičemž nepřijala vhodná opatření k eliminaci rizika své účasti na tomto podvodném jednání, v důsledku čehož jí nebyl přiznán jí uplatňovaný nárok na odpočet daně za zdaňovací období březen až květen 2013, přestože splnila ony hmotněprávní podmínky dle citovaných § 72 a § 73 zákona o DPH.
34. Prokázání povědomosti daňového subjektu o podvodném jednání na DPH představuje další, subjektivní podmínku, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH. Okolnostmi, za kterých daňový subjekt věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se Nejvyšší správní soud opakovaně v rámci své rozhodovací činnosti zabýval, když především zdůraznil, že pokud „je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k DPH, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani.“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v žalobkyní citovaném rozsudku sp. zn. 5 Afs 60/2017: „Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“
35. Jinými slovy, „pouhá“ existence podvodného jednání na DPH v rámci řetězce obchodních transakcí, jehož je daňový subjekt účastníkem, ještě sama o sobě nemůže legitimizovat či legalizovat postup správce daně v podobě odepření nároku tohoto daňového subjektu na odpočet DPH za uskutečněné plnění. Jak ostatně poukázala i žalobkyně na podporu své argumentace, i zde Nejvyšší správní soud nalezl inspiraci v judikatuře Soudního dvora EU, konkrétně v citovaném rozsudku ve věci *Optigen*, v němž bylo zdůrazněno, že „nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavínění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rovněž např. rozsudky ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*, jakož i ze dne 21. 2. 2008 ve věci C-271/06, *Netto Supermarkt*).“

36. Soudní dvůr EU proto ve své judikatuře – s respektem k zásadě proporcionality a vzhledem ke skutečnosti, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze zásady, kterou tento nárok představuje - stanovil limity pro postup daňových orgánů, především aby dostatečně právně prokázaly objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (srov. citované rozsudky ve věci *Mahagében* či ve věci *Federation of Technological Industries a další*).
37. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je tedy rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů, přičemž správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. např. citovaný rozsudek sp. zn. 9 Afs 94/2009, nebo rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). „Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.“ (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142; rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60; rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016, nebo výše citovaný rozsudek sp. zn. 5 Afs 60/2017).
38. Zmíněné objektivní okolnosti (indicie), byť každá samy o sobě nejsou nezákonné, pak ve svém souhrnu mohou tvořit logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, či minimálně vědět mohl. „I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání daňového subjektu.“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, či citovaný rozsudek sp. zn. 1 Afs 37/2012). V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. např. rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, nebo citovaný rozsudek sp. zn. 2 Afs 55/2016, s inspirací v citovaném rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Kittel*).
39. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet je, zda věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, přičemž tuto povědomost žalobkyně je třeba posoudit z hlediska zjištěných objektivních okolností. Jak již bylo výše zmíněno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí velmi podrobně vymezil celkem dvanáct objektivních

okolností, přičemž zdejší soud, s ohledem na rozsah jejich odůvodnění, nepovažuje za nezbytné je zde podrobně rekapitulovat. Spíše se prizmatem uvedených závěrů judikatury Nejvyššího správního soudu soustředí na zodpovězení otázky, zda lze přisvědčit názoru žalovaného, že tyto ve svém souhrnu svědčí o povědomosti žalobkyně o její účasti na podvodném jednání. Zjednodušeně řečeno otázkou, zda závěr žalovaného o oprávněnosti odepření odpočtu DPH žalobkyni z důvodu její povědomosti, resp. účasti na podvodu na DPH, může na základě zjišťovaných a zjištěných skutečností v rámci daňového i odvolacího řízení obstát.

40. Pokud jde o devátou okolnost, že v obchodním řetězci byly přítomny nekontaktní, daňové povinnosti si neplnící společnosti (viz výše), a dvanáctou okolnost, spočívající v účelovém založení společností „na objednávku“, když předmět podnikání u společností zapojených do dodavatelsko-odběratelského řetězce byl přinejmenším zavádějící (viz např. společnosti ANCHOR PLUS s.r.o.; CHIMÉRA Investments s.r.o.; Eclipse Company s.r.o. a SOMOGI s.r.o.), tyto okolnosti samy o sobě bez dalšího dle zdejšího soudu neprokazují splnění oné subjektivní stránky, tedy povědomosti žalobkyně o jejím zapojení do podvodného jednání na DPH, neboť jí nelze klást k tíži neznalost charakteru a struktury všech subjektů, zúčastněných v obchodním řetězci, tím spíše, pokud jich bylo větší množství. Nelze je ovšem brát ze zřetele při hodnocení celkového charakteru sledovaných obchodních transakcí, vykazujících znaky podvodného jednání na DPH, jak již bylo výše charakterizováno.
41. Totéž ovšem nelze dle zdejšího soudu konstatovat ve vztahu k ostatním objektivním okolnostem, které měl žalovaný rovněž za prokázané a s jejichž hodnocením i z nich vyvozenými právními závěry se zdejší soud ztotožňuje. V kontextu charakteru sledovaných dodavatelsko-odběratelských vztahů, včetně samotné komodity, pochybnosti vyvolávají jak samotný obchodní charakter žalobkyně, tak i jí tvrzené důvody, které jí měly vést k zapojení se do těchto obchodních transakcí. Jak bylo spolehlivě prokázáno správcem daně, žalobkyně je společností, která doposud uskutečňovala ekonomickou činnost spočívající v provozování wellness centra, u níž v předchozích obdobích docházelo k minimálnímu pohybu kapitálu (v řádech stokorun), neměla žádné zaměstnance, dopravní prostředky, manipulační techniku ani vlastní skladovací prostory (wellness centrum bylo provozováno ve vlastním domě). Zapojením do sledovaných obchodních transakcí nicméně v předmětných daňových obdobích (březen až květen 2013) měla obchodovat se zbožím v řádech desítek milionů korun, v oboru činnosti, v němž se doposud příliš nepohybovala, nevyhledávala nové zákazníky a zboží nijak nenabízela ani neinzerovala. Vzhledem ke skutečnosti, že obdobná skutková zjištění co do obchodního charakteru byla prokázána i u společnosti SENEKAB Trade s.r.o., coby dodavatele zboží žalobkyni, lze přisvědčit názoru žalovaného ohledně nevěrohodnosti tvrzení žalobkyně (obsaženého i v žalobě), že *„jednatelce žalobkyně bylo známo, že se její bratr dlouhodobě zabývá obchodováním s měděnou komoditou (více než 10 let); nebylo proto vůbec třeba, aby žalobkyně „vyhledávala“ dodavatele či odběratele zboží.“* Prokázaná existence personálního propojení řady zúčastněných subjektů v obchodním řetězci, a to nejen zmíněný sourozenecký vztah jednatelky žalobkyně a jednatele společnosti SENEKAB Trade s.r.o., ale i působení jejího bratra ve společnosti SENEKAB MORAVIA s.r.o., jejímž jednatelem je Ing. M. K., bývalý jednatel společnosti KRALCO s.r.o. (jeden ze slovenských odběratelů žalobkyně), který byl v minulosti jednatelem také u druhého slovenského odběratele žalobkyně, společnosti

SENEKAB spol. s.r.o., jejímž jednatelem v daném období byl pak jeho syn, M. K., pak představuje dle žalovaného rovněž objektivní okolnost, svědčící o povědomosti žalobkyně o skutečném charakteru sledovaných obchodních transakcí.

42. S tím souvisí další objektivní okolnost, kterou vzal žalovaný za prokázanou, a tou je důvod zapojení žalobkyně do daných obchodních řetězců, který žalovaný spatřuje spíše ve „formálním zapojení do účelově vytvořeného obchodního řetězce společností“, vystupujících „dle předem dohodnutého scénáře“ s cílem získat nadměrný odpočet na DPH, nikoliv o jí tvrzeném důvodu zapojení se do obchodních transakcí, že společnost SENEKAB Trade s.r.o. „nedostala od banky úvěr, bez něhož nebyla schopna transakce financovat, zatímco žalobkyně finance byla schopna získat, chtěla se však do transakce přímo zapojit, neboť chtěla mít nad investovanými peněžními prostředky větší kontrolu.“ Lze přisvědčit názoru žalovaného, že uvedené tvrzení vyvolává pochybnosti, neboť jednak z výpisu z účtu dodavatele vyplynulo, že finančními prostředky disponoval, jednak výše žalobkyní tvrzené půjčky (ve výši 750.000 Kč), resp. úvěru (ve výši 2.100.000 Kč), na jejímž základě měla hradit pouze DPH vykázanou v přijatých daňových dokladech, by pokryly pouze DPH vykázanou v daňových dokladech za období březen a duben 2013. Při odečtení výše úvěru od případně inkasovaného nadměrného odpočtu na DPH za sledovaná období by pak zisk žalobkyně činil 3.252.890 Kč. Žalovaný se ovšem nikterak nevypořádal s tvrzením žalobkyně, že získala ještě úvěr ve výši 2.800.000 Kč od Oberbank AG (viz protokol z ústního jednání před správcem daně ze dne 22. 7. 2013) a pokud by i tento byl použit na úhradu DPH vykázanou v daňových dokladech za období květen, což ovšem žalobkyně netvrdila, zisk žalobkyně na odpočtu DPH by přesto činil 452.890 Kč. O zisku lze naopak stěží hovořit u samotné koupě a následného prodeje zboží, kdy žalobkyně i společnost SENEKAB Trade s.r.o. dle zjištění žalovaného nakupovaly a prodávaly zboží s minimálním ziskem (v rozmezí od 0,68 % až 1,15 %, vypočítaného pouze z nákupních a prodejních cen zboží, do něhož nejsou zahrnuty ostatní náklady). V tomto ohledu se lze ztotožnit s hodnocením žalovaného, že z pohledu ekonomicky chovajícího se subjektu se jedná o „značně nestandardní chování“. Tyto skutečnosti tak vyvolávají pochybnosti, že smyslem bylo dosažení ekonomického zisku a nikoliv účelové čerpání nadměrného odpočtu DPH.
43. Pokud žalobkyně za důvod svého přímého zapojení rovněž zmínila, že „chtěla mít nad investovanými peněžními prostředky větší kontrolu“, takové tvrzení dle zdejšího soudu ne příliš koresponduje s chováním žalobkyně v rámci samotných obchodních transakcí, jak prokázal správce daně, a to i na základě svědecké výpovědi samotné žalobkyně. Zboží, které nakupovala, předně žalobkyně sama nikde neskladovala a tentýž den, kdy toto zboží bylo vyfakturováno, jej ihned předprodala svému slovenskému odběrateli (KRALCO, s.r.o. či SENEKAB spol. s r.o.), přičemž z výpovědi žalobkyně se podává, že „zboží kontroloval jednatel společnosti SENEKAB Trade s.r.o. a ona byla vždy přítomna u předávek zboží“, k nimž dle její výpovědi docházelo na „parkovišti při čerpací stanici OMV u nákupního centra Avion v Brně“. V tomto směru se nelze ztotožnit s hodnocením žalovaného, že se žalobkyně již „nevyjádřila k tomu, kde a jakým způsobem k takové kontrole došlo a jakým způsobem došlo k předání na jí tvrzeném, neboť bez manipulační techniky, kterou ovšem žalobkyně nevlastní a na uvedeném místě není k dispozici, není ve fyzických silách v takovém množství (celková váha činila ve všech případech přes 20 tun) se zbožím manipulovat.“ Z výpovědi žalobkyně (viz protokol z ústního jednání před správcem daně ze dne 10. 6.

2013) totiž vyplývá, že k předání zboží mělo dojít ve formě „*předání celého kamionu*“ naloženého zbožím, nebylo tedy nezbytné mít k dispozici manipulační techniku. Uvedené ovšem nic nemění na skutečnosti, že žalobkyní tvrzený způsob provádění kontroly zboží pochybnosti vyvolává, neboť z jejích výpovědí vyplývá, že zboží sama nijak nekontrolovala (tu měl provádět jednatel společnosti SENEKAB Trade s.r.o.), přičemž o „*důkladnosti*“ této kontroly svědčí mimo jiné to, že jednak podkladem byly tzv. vážní lístky, z nichž však nebyla možná identifikace příjemce zboží, jednak žalobkyně ani nebyla obeznámena s místem, kde zboží mělo být skladováno, ani s tím, kdo má být konečným příjemcem zboží, ani zda se jedná o zboží nové či použité. V souvislosti s žalobkyní tvrzeným záměrem „*větší kontroly*“ nelze brát ze zřetele ani žalovaným prokázané skutečnosti, spočívající v nestandardním obchodním chování v podobě pravidelného porušování závazků z kupních smluv, uzavřených mezi dodavatelem (včetně žalobkyně) a odběrateli, dle nichž mělo k přechodu vlastnického práva k danému zboží dojít vždy až po úplném zaplacení kupní ceny, nicméně z daňových dokladů je zřejmé, že k předání zboží docházelo vždy (v řádech dnů) dříve, než k úhradě kupní ceny. Docházelo tedy k tzv. obrácenému postupu při úhradě kupní ceny, kdy pravidelně hradil nejdříve poslední známý odběratel a s odstupem několika dní postupně hradili předcházející odběratelé/dodavatelé. Žalobkyně se tak do těchto obchodních transakcí dle svého tvrzení zapojila proto, že „*chtěla mít nad investovanými peněžními prostředky větší kontrolu*“, na straně druhé však akceptovala obchodní praktiky, spočívající v úhradě kupní ceny ze strany odběratele až několik dnů poté, co došlo k převzetí a přepravě jí prodávaného zboží, přičemž s ohledem na jí tvrzenou neznalost všech subjektů v obchodním řetězci stěží mohla mít za garantované, že k úhradě kupní ceny skutečně dojde.

44. Samotný způsob přepravy zboží pak dle žalovaného rovněž představuje jednu z oněch objektivních okolností, s čímž se zdejší soud zcela ztotožňuje, neboť žalovaný podrobně odůvodnil, z čeho vzal za prokázané, že v rámci dvou transakcí uskutečněných ve zdaňovacím období březen 2013 (dne 13. 3. 2013 a dne 26. 3. 2013) se uskutečnila vždy pouze jediná přímá přeprava, přičemž zboží bylo v rámci této přepravy přefakturováno mezi společnostmi ZE-KOV Metal s.r.o. → SENEKAB Trade s.r.o. → žalobkyně → SENEKAB spol. s r.o. (SK) a nadto z dodacích listů vystavených společností SENEKAB Trade s.r.o. pro příjemce zboží (společnost SOMOGI s.r.o.) vyplývá, že tentýž den, resp. v druhém případě den následující mělo být zboží opět dovezeno do ČR do skladu společnosti SENEKAB Trade s.r.o. v Ořechově u Brna. Dle žalovaného je tak postaveno najisto (dle vážních lístků a CMR), že společnost SENEKAB Trade s.r.o. musela vědět, že zboží, které zakoupila dne 13. 3. 2013 a dne 26. 3. 2013 se ještě též den, resp. následující den vrátilo do jejího skladu. Zdejší soud k tomu dodává, že s ohledem na skutečnost, že žalobkyně byla součástí těchto obchodních transakcí, v jejichž rámci dle svých vyjádření sama prováděla kontrolu, ať již u předání zboží, anebo nad investovanými peněžními prostředky, a to právě vůči společnosti SENEKAB Trade s.r.o., bylo by stěží uvěřit tvrzení, že žalobkyně o této skutečnosti rovněž nevěděla, resp. vědět nemohla, tím spíše, pokud se jedná o společnost, jejímž jednatelem je její bratr.
45. Zdejší soud je proto toho názoru, že žalovaný (a správce daně) při odepření nároku na odpočet DPH žalobkyně splnil svou povinnost (unesl důkazní břemeno) spočívající v prokázání objektivních okolností, z nichž lze učinit závěr, že žalobkyně věděla nebo přinejmenším mohla vědět, že je součástí podvodu, resp. že plnění uplatňované

k odůvodnění nároku na odpočet DPH bylo součástí podvodného jednání [k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016–30, v němž se uvádí: „*Pokud tedy stěžovatel (zde žalovaný správní orgán – pozn. NSS) tvrdí, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je povinností stěžovatele shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují.*“]. Zdejší soud se tak neztotožňuje s námitkou žalobkyně, že předestřené závěry nemají oporu ve správním spisu, neboť je naopak toho názoru, že se opírají o dostatečné množství skutkových zjištění, a nejedná se tak o leckdy se vyskytující případy v praxi ve vztahu k prověřování daňových podvodů, kdy právní závěry nenachází oporu ve skutkovém stavu a samotná skutková zjištění jsou uměle, spekulativně až účelově interpretována tak, aby bylo možné učinit závěr o zapojení daňového subjektu do podvodného jednání a vyvodit z toho pro něho příslušné důsledky.

46. S ohledem na žalobní námitky žalobkyně (předestřené i v jejím odvolání) zbývá zdejšímu soudu posoudit způsob, jakým se žalovaný vypořádal s tvrzením žalobkyně, že učinila všechna opatření k tomu, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu. Jak Nejvyšší správní soud ve své judikatuře konstatoval, „*zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu.*“ (srov. např. citovaný rozsudek sp. zn. 6 Afs 130/2014). Povinnost prokázat (důkazní břemeno), že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu, ovšem leží na daňovém subjektu (srov. rozsudek ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47). „*Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011–343).
47. V této souvislosti nicméně Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje, jak ostatně zmínila i žalobkyně, že toto důkazní břemeno daňového subjektu nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. „*Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé (§ 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty); naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout „všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí „všech“ opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.*“ (srov. např. rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, nebo žalobkyni citovaný rozsudek sp. zn. 5 Afs 60/2017).

48. Jak již bylo výše rekapitulováno, žalovaný dospěl k opačnému názoru, než žalobkyně, když ze spisového materiálu nevyplývá, že by žalobkyně přijala byt' minimální opatření, aby zamezila nebezpečí, že se stane účastníkem podvodu, přičemž zdejší soud se s jeho hodnocením ztotožňuje. Ze skutkových zjištění totiž vyplývá, že žalobkyně se přímo, dle svých slov za účelem „*vyšší kontroly investovaných prostředků*“ (v řádu milionů korun), zapojila do obchodních transakcí s komoditou, jež se vůbec netýkala její podnikatelské činnosti, navíc veškeré úkony (kromě formálního sepisování listin) vztahující se k zajištění zboží, vyhledávání dodavatele a odběratele, kontroly kvality zboží přenechávala na navazujícím dodavateli (společnost SENEKAB Trade s.r.o.), prostřednictvím bratra jednatelky žalobkyně personálně propojeném, žalobkyně však žádnou kontrolu neprováděla, když k dotazům správce daně ani nebyla schopna popsat organizaci předmětných obchodních transakcí (při ústním jednání tak činila vždy prostřednictvím telefonátů s bratrem). Zdejší soud se ztotožňuje i s názorem žalovaného, že žalobkyni muselo být ze způsobu organizace obchodních transakcí, resp. z rychlosti, s jakou bylo zboží odběratelem objednáno, sehnáno dodavatelem žalobkyně a přepraveno odběrateli zřejmé, že se nejedná o běžné obchodní transakce, přesto však není zřejmé, že by učinila jakékoliv opatření k minimalizaci obchodního rizika. Pokud žalobkyně namítá, že nebylo v jejích možnostech si prověřovat všechny subjekty, účastníci se řetězce sledovaných obchodních transakcí, které ani dle svého vyjádření neznala, dlužno dodat, že tento požadavek na žalobkyni ze strany žalovaného ani kladen nebyl a nebylo jí to ani vytýkáno. Bylo lze však od ní rozumně požadovat (s ohledem na minimalizaci podnikatelského rizika), aby si prověřila důvěryhodnost těch subjektů v řetězci, s nimiž se v rámci obchodních transakcí, tj. při koupi a prodeji zboží bezprostředně dostala do kontaktu, a aby vyvrátila pochybnosti o svém nikoliv formálním (účelovém) zapojení do těchto obchodních transakcí, což se jí dle zdejšího soudu v rámci daňového řízení prokázat nepodařilo, jak vyplývá z výše popsaných okolností a popisu jejího, pochybnosti vzbuzujícího chování v rámci dílčího odběratelsko-dodavatelského vztahu, jakožto součásti celého řetězce sledovaných obchodních transakcí. Zdejší soud se tak ztotožňuje s názorem žalovaného, že „*za situace, kdy žalobkyni dle podaných vysvětlení k obchodním transakcím v podstatě nezažímaly žádné okolnosti jejich provedení, ale pouze jí stačilo dle jejího vyjádření, že jí oslovil dodavatel, bez předešlých věrohodných referencí a zkušeností v oboru a znalosti zboží, účastní obchodních transakcí v řádu desítek milionů korun, nelze takové jednání považovat za jednání, které se slučuje s péčí řádného hospodáře ve smyslu § 135 odst. 2 a § 194 odst. 5 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v tehdy platném znění.*“
49. V doplňujícím podání vznesenou námitku žalobkyně, v níž upozornila na údajné „*zapojení Generálního finančního ředitelství do podezřelého obchodu*“, nepovažuje zdejší soud ve vztahu k nyní projednávané věci za jakkoliv relevantní, ať již z hlediska zúčastněných subjektů, tak zejména z hlediska povahy věci, a proto stěží může sloužit jako ilustrativní příklad, jak poukazuje žalobkyně.

V. Závěr a náklady řízení

50. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
51. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 14. srpna 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu