



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy a soudce zpravodaje JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **ALADIN plus, a.s.**, se sídlem Košická 63/30, Praha 10, zastoupena Mgr. Bc. Ivo Nejezchlebem, advokátem, se sídlem Joštova 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 5. 11. 2012, č. j. 16729/12-1303-704561, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 5. 2014, č. j. 62 Af 1/2013 - 154,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozhodnutí krajského soudu

[1] Rozsudkem ze dne 22. 5. 2014, č. j. 62 Af 1/2013 - 154, zamítl Krajský soud v Brně žalobu, kterou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (jehož příslušnost přešla v průběhu řízení před krajským soudem na žalovaného; pro zjednodušení dále v obou případech jen „žalovaný“) ze dne 5. 11. 2012, č. j. 16729/12-1303-704561. Tímto rozhodnutím byla dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 21. 12. 2010, č. j. 315798/10/288912705182 a č. j. 315848/10/288912705182.

[2] Skutkový základ posuzované věci spočívá v tom, že žalobkyně dodávala různé zboží společností v Kamerunu a z provedených transakcí uplatnila nárok na nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí a 4. čtvrtletí roku 2009. Správce daně dospěl k závěru, že postupovala s úmyslem získat výhodu vyplývající ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), kterou je uplatnění a následné vyplacení nadměrného odpočtu, a konstatoval, že se v daném případě jednalo o zneužití objektivního daňového práva. Dle správce daně činnost žalobce nesplňovala definici ekonomické činnosti dle § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, a nebyly tak splněny podmínky pro uplatnění odpočtu ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný dospěl k částečně odlišnému právnímu závěru, jemuž předcházelo doplnění podkladů pro rozhodnutí o odvolání. Podle žalovaného žalobkyně vykazovala ekonomickou činnost na základě deklarovaných plnění a formálně vytvořila a splnila podmínky vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty, avšak porušila zásadu zákazu zneužití práva. Deklarované obchodní transakce byly podle žalovaného zcela odlišné od běžných a zavedených obchodních praktik, byly činěny ne za účelem zdařilého ziskového obchodu, nýbrž pouze s úmyslem získat výhodu vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty. U části zboží nebyla cena nadhodnocena, nicméně nadhodnocení zboží není nezbytnou podmínkou pro konstatování zneužití práva. Za jeden ze základních důkazů o zjevné nestandardnosti transakcí a propojenosti společností žalovaný označil zejména skutečnost, že ač jednatel žalobkyně, pan Radan Vach, tvrdil, že nezná společnost HOME CONSULTING s.r.o., bylo prokázáno, že z jejího účtu vybíral milionové částky. Žalovaný pro dokreslení situace ohledně činnosti společnosti HOME CONSULTING s.r.o. uvedl, že její jednatele neznali konkrétní skutečnosti obchodních transakcí této společnosti. Na základě dožádání bylo zjištěno, že celková odkupní cena zásob zaplacená společností CANADA INC. americkému dodavateli COSMOLAB INC. činila v přepočtu 2.998.063 Kč, přičemž prodejní cena při prodeji zboží společnosti HOME CONSULTING s.r.o. činila částku 53.650.351 Kč. Uvedenou částku HOME CONSULTING s.r.o. nezaplatila a společnost CANADA INC. nečinila žádné kroky k vymáhání zaplacení této částky, nadto zástupce této společnosti uvedl, že se v řadě případů jednalo o použité nebo znehodnocené zboží. Z Generálního ředitelství cel v Kamerunu bylo dále zjištěno, že v centrálním systému celních orgánů Kamerunu se nachází čtyři celní deklarace žalobce vztahující se ke zboží o celkové celní hodnotě v přepočtu 710.125 Kč. Deklarace několikanásobně nižších cen, než za jaké bylo vyváženo z České republiky, opět dle žalovaného svědčí o nestandardnosti obchodních případů.

[3] Krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku ztotožnil se závěry žalovaného. Žalobkyně podle krajského soudu sice prokázala uskutečnění zdanitelného plnění a nejednalo se ani o simulovaný úkon, tomu však nijak neodporuje konstatování žalovaného o zneužití práva. Při posouzení otázky, zda skutečně došlo k porušení zásady zákazu zneužití práva, vyšel krajský soud především z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie, podle které zneužití nemusí být jediným, ale musí být hlavním účelem provedené transakce. Vedle toho musí být naplněna i podmínka subjektivní, tedy že osoba o takové transakci věděla nebo alespoň vědět měla. Žalovaný ve svém rozhodnutí podle krajského soudu vyčerpávajícím způsobem popsal a hodnotil všechny skutkové okolnosti předmětných transakcí. Závěr žalovaného, že zboží (čajové, kávové soupravy a soupravy talířů) bylo pořízeno za ceny několikanásobně vyšší od dodavatele LED METAL SERVIS, s.r.o., vyplývá z dokazování výpisem z

pokračování

internetových stránek, se kterými byla žalobkyně seznámena. Pokud by žalobkyně skutečně v dobré víře nakupovala za ceny, jež jsou několikanásobně vyšší než přímo od výrobce, pak tím spíše je takový postup z ekonomického hlediska nepochopitelný a nelogický, přitom žalobkyně ani neuvádí žádné okolnosti, které by vysvětlily vstup tuzemského obchodníka do takovéto transakce.

[4] Co se týče účelového sestavení řetězce dodavatelů, k tomu soud odkázal zejména na zjištění, ve kterém žalovaný podrobně popsal skutkové okolnosti ohledně činnosti a personálního propojení a dalších okolností jednotlivých článků v řetězci. Také zrekapituloval výpovědi jednatele žalobkyně ve vztahu k výběrům vysokých částek z účtu společností HOME CONSULTING s.r.o., poukázal na nestandardní postupy mezi společnostmi ROYAL ADVERTISING s.r.o. a HOME CONSULTING s.r.o. Výpovědi Petra Wöhla a Vasyly Retiznyka ohledně obchodování společnosti HOME CONSULTING s.r.o. se společností ROYAL ADVERTISING s.r.o. se neshodovaly s výpovědí jednatele společnosti ROYAL ADVERTISING s.r.o., pana Petra Fuchse. Petr Fuchs uvedl, že jednal vždy s Petrem Wöhlem, Petr Wöhl naopak tvrdil, že žádné obchody za společnost HOME CONSULTING s.r.o. nedojednával a vše zajišťoval Vasyly Retiznyk. Krajský soud poukázal i na zjištění žalovaného ohledně dalších společností a uvedl, že v případě posouzení zneužití práva není vadou, zabývá-li se správce daně i charakterem fungování jednotlivých článků v řetězci, naopak pro posouzení subjektivní stránky je zjištění fungování jednotlivých článků v řetězci a zejména personálního propojení mezi články nezbytné. V daném případě je personální propojení předmětných článků dostatečně skutkově podloženo, stejně jako nestandardnost transakcí, a závěry žalovaného ve vztahu k podrobně popsaným skutkovým zjištěním soud neshledal zavádějícími. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že při dokazování došlo k překročení pravomoci správce daně, neboť prověřování sloužilo k lepšímu objasnění skutkového stavu a obchodování se zbožím v rámci celého řetězce. O provázanosti mezi jednotlivými společnostmi nemůže být podle krajského soudu za zjištěného skutkového stavu sporu a správce daně a žalovaný dostatečně skutkově podložili závěr o naplnění subjektivní stránky zneužití práva. Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám ohledně nestandardního postupu odvolacího řízení nebo neurčitosti výzev zahajujících vytykácí řízení. Nedůvodnou shledal také námitku podjatosti úřední osoby vůči Ing. P. B., který vystupoval v řízeních týkajících se obchodních partnerů žalobkyně, i námitku, že správce daně měl vyměřit daňovou povinnost společnosti HOME CONSULTING s.r.o.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného k ní

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost. Důvody kasační stížnosti výslovně podřadila pod ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[6] V kasační stížnosti stěžovatelka uvedla řadu námitek, které odpovídají námitkám žalobním. Ve vztahu k napadenému rozsudku je lze shrnout následovně.

[7] Stěžovatelka trvá na tom, že jí uskutečněné transakce byly logicky obchodně zdůvodnitelné, obvyklé v běžném obchodním styku co do výše ceny, charakteru sortimentu, způsobu hrazení, ale i způsobu zajištění úhrady. Rozhodnutí žalovaného ani

napadený rozsudek neobsahuje podle stěžovatelky přezkoumatelná zjištění, že by tomu tak nemělo být. Stejně tak žalovaný nekonstatuje (a ani neexistuje) ve věci uvedených obchodních případů žádné personální propojení. Podle stěžovatelky se napadený rozsudek nevypořádal se žalobní námitkou, že zjištěné skutečnosti v žádném případě neprokazují personální vazby a propojenost mezi stěžovatelkou a společností ROYAL ADVERTISING s.r.o. V této souvislosti stěžovatelka zejména uvádí, že správní spis neobsahuje hodnocení důkazních prostředků ani zjištění žalovaného týkající se stěžovatelkou pořízených 40.000 kusů dětských hraček, a to přestože představují rozhodující část obchodního případu žalobce. Podobně je tomu v případě pořízení a následného vývozu 1.080 kusů světlého ležáku Starobrno a 432 kusů Červeného draka Starobrno.

[8] Dále stěžovatelka namítá, že závěr správce daně, že porcelánové zboží bylo pořízeno za ceny několikanásobně vyšší, než za jaké lze toto zboží pořídit přímo od výrobce nebo od jiného obchodníka na trhu, nemá oporu ve zjištění skutkového stavu na trhu s uvedeným zbožím a nemá oporu ve spisovém materiálu správce daně. Stěžovatelka se neztotožňuje ani se závěry ohledně tržní ceny pořízených sklenic. Namítá, že k prokázání tržní ceny sklenic nebyla nikdy správcem daně vyzvána a pochybnosti žalovaného jí nebyly sděleny. Nahlížení žalovaného na blíže neurčené internetové stránky nemá podle stěžovatelky oporu ve spisovém materiálu. K závěru žalovaného, že stěžovatelka jí uváděné cenové rozmezí porcelánu a sklenic nijak nepodložila, stěžovatelka namítá, že k prokázání svých tvrzení nebyla nikdy správcem daně vyzvána a pochybnosti žalovaného jí nebyly sděleny. Nahlížení žalovaného na blíže neurčené internetové stránky nemá podle stěžovatelky oporu ve spisovém materiálu. Údaje o cenách zjištěných správcem daně v prvním stupni i odvolacím orgánem jsou pouze ničím nepodloženými tvrzeními, které nemohou být důkazem svědčícím v neprospěch žalobkyně; na tom nic nemění ani tři strany výpisu z internetových stránek ze dne 23. 7. 2012 zařazené do spisového materiálu až dne 24. 8. 2012, přičemž dokument seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, je datován již dnem 22. 6. 2012. Žalobkyně v této souvislosti odkazuje na totožnou judikaturu Soudního dvora jako v žalobě.

[9] Podobně stěžovatelka namítá, že spisový materiál neobsahuje hodnocení důkazních prostředků ani zjištění žalovaného týkajících se žalobcem pořízených 484 kusů souprav talířů Bohemia Crystal, 220 kusů čajových souprav Bohemia Crystal, 1 kus Ford Escort Combi, 3.264 kusů bramborové kaše s brokolicí, 3.264 kusů bramborové kaše se špenátem a 1.632 kusů bramborové kaše s cibulkou, a to přestože toto zboží představuje rozhodující část obchodního případu žalobkyně dle faktury vydané č. 0911307. Stěžovatelka uvádí, že tři strany výpisu z internetových stránek ze dne 23. 7. 2012 obsahují pouze informace o zboží sklenice Viola, sklenice na šumivé víno a kávové soupravy. Napadený rozsudek se podle stěžovatelky nevypořádal se žalobní námitkou ohledně ceny v relacích běžného obchodního styku a pravdivostí tvrzení žalovaného, že v posuzovaném případě docházelo k nadhodnocování zboží při jeho pořízení i vývozu. Stejně tak se napadený rozsudek nevypořádal se žalobní námitkou, že tvrzení žalovaného o „luxusním českém porcelánu a sklu“ a o „italských cenách“ není dostatečně logicky argumentováno, nemá oporu v důkazech doložených žalobcem a není dostačující pro odmítnutí těchto důkazů. Napadený rozsudek se nevypořádal ani se žalobní námitkou, že z učiněného závěru žalovaného není zřejmé, kdo konkrétně by měl zboží nadhodnotit, jak se na tom měla podílet stěžovatelka.

pokračování

Žalovaný se nevypořádal ani se skutečností, že zákon o dani z přidané hodnoty nestanoví daňovému subjektu povinnost jak při pořízení, tak při následném dodání zboží zkoumat obvyklost ceny. Napadený rozsudek se nevypořádal se žalobní námitkou, že zjištěné skutečnosti v žádném případě neprokazují personální vazby a propojenost mezi stěžovatelkou a společností LED METAL SERVIS s.r.o.

[10] Dále stěžovatelka namítá, že místo aby správce daně řádně vyměřil společnosti HOME CONSULTING s.r.o. daň na výstupu, vytvořil konstrukci o údajném „řetězci nákupů a prodejů“ a veškerá činnost správce daně směřovala jen a pouze k prokázání této domněnky, kdy u stěžovatelky „není cesty zpět“, neboť již bylo v dané věci rozhodnuto u jiného daňového subjektu. Vadným rozhodnutím ve věci společnosti HOME CONSULTING s.r.o. správce daně zneužil princip neutrality DPH a činnost správce daně lze klasifikovat jako zneužití práva. Oprávněná úřední osoba Ing. P. B. (případně Ing. M. S.) ve věci stěžovatelky účelově manipulují s důkazními prostředky tak, aby zakryli své pochybení ve věci nevyměření daně společnosti HOME CONSULTING s.r.o., kdy svou předčasnou nepodloženou úvahou nezajistili u této společnosti odvod vlastní daňové povinnosti do státního rozpočtu. O účelové manipulaci s důkazními prostředky svědčí i Úřední záznam č. j. 245919/11/003933107899 ze dne 10. 10. 2011, v němž správce daně Finanční úřad pro Prahu 3 ve věci pořízení kosmetických tužek a dětských hraček dle PF 3 na str. 3 konstatuje, že správce daně místně příslušného FÚ společnosti HOME CONSULTING s.r.o. nemá informace, od koho bylo zdanitelné plnění přijato. Dále o tom svědčí Dožádání č. j. 373193/11/288934709122 ze dne 3. 11. 2011, jímž se Ing. P. B. dotazuje ve věci kosmetických tužek a dětských hraček, zda se podařilo prokázat původ zboží a jeho vlastníka v řetězci nákupů a prodejů. Správce daně Finanční úřad Brno I neposkytl Finančnímu úřadu pro Prahu 3 informace a dokumenty, které měl z vlastní úřední činnosti k dispozici, tj. mj. 3x JSD, 3x faktura z Kanady, dokumenty získané v rámci součinnosti od Celního ředitelství Brno, a navíc se dne 3. 11. 2011 dotazuje na původ zboží, přičemž již dne 23. 6. 2011 měl k dispozici též výsledek dožádání od kanadské celní správy (viz Postoupení výsledků dožádání č. j. 247982/12 ze dne 23. 6. 2011). Toto účelové zatajování důkazních prostředků a úmyslné uvádění v omyl jiného místně příslušného správce daně se děje účelově tak, aby se zamezilo zjištění skutečného stavu věci a správnému stanovení daňové povinnosti jiného daňového subjektu a potvrdila se tak smyšlená konstrukce o údajném „řetězci nákupů a prodejů“.

[11] Dále stěžovatelka namítá, že se krajský soud v napadeném rozsudku dostatečně nevypořádal se žalobní námitkou podjatosti úřední osoby a výkonu pravomoci v rozporu s jejím účelem. Podle stěžovatelky si vzhledem k okolnostem případu dotčená úřední osoba (Ing. P. B.) musela a byla si vědoma, že ve vztahu ke stěžovatelce si na obchodní transakce vytvořila předem svůj vnitřně vyhraněný názor se zásadním vlivem na výsledek řízení, a je zde důvodný předpoklad, že tato osoba může mít pro svůj poměr k věci v širším smyslu zájem na výsledku řízení, kdy skutečnosti uvedené výše vedou k legitimním pochybnostem o nikoliv nezaujatém poměru k věci, tedy tato úřední osoba měla být z daňového řízení ve věci stěžovatelky vyloučena. Tímto došlo k porušení práva stěžovatelky na spravedlivý proces a vadu řízení mající za následek nezákonnost vydaných rozhodnutí žalovaného ve věci samé, kdy pro tyto vady měl krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

[12] Co se týče čestného prohlášení Vasyla Retiznyka, podle stěžovatelky byl do veřejné části spisového materiálu tento dokument zařazen žalovaným, a to až dne 24. 8. 2012 a stěžovatelce poskytnut až dne 5. 9. 2012. Není tedy pravdivé tvrzení krajského soudu, že čestné prohlášení doplnila zástupkyně stěžovatelky v odvolacím řízení. Zjištěné skutečnosti podle stěžovatelky neprokazují personální vazby a propojenost mezi stěžovatelkou a společností HOME CONSULTING s.r.o., kdy o činnosti této společnosti a její povinnosti ohledně daně z přidané hodnoty stěžovatelce nebylo a není nic známo s výjimkou pozdně zpřístupněných částí spisového materiálu. Argumentace v napadeném rozsudku a rozhodnutí žalovaného zde ani neuvádí žádnou personální vazbu a propojenost se stěžovatelkou. Tvrzení žalovaného ohledně šetření u bankovních ústavů ČR ve věci nezaplacení stěžovatelky do zahraničí nemá oporu ve spisovém materiálu žalovaného a není spolehlivě zjištěno. Spisový materiál obsahuje pohyby na účtu společnosti HOME CONSULTING s.r.o. číslo účtu 5004070869/5500 za období od 1. 1. 2009 do 31. 8. 2010. Pohyby na účtech vedené u UniCredit Bank Czech Republic, a.s., ve spisovém materiálu se týkají stěžovatelky, která do zahraničí z obchodních případů, jež byly předmětem žaloby, nic nehradila. V případě společnosti LED METAL SERVIS, s.r.o., je součástí spisového materiálu pohyb na účtu číslo 43-3141380207/0100 za období od 21. 8. 2009 do 31. 12. 2009. Stěžovatelka k tomu uvádí, že z Úředního záznamu Policie ČR ze dne 1. 10. 2013, č. j. KRPB-27026-257/TČ-2010-060082-HU, jež má žalobkyně k dispozici, vyplývá, že společnost HOME CONSULTING s.r.o. měla rovněž vedené dva účty u České spořitelny, a.s., a to 2144554319/0800 a 1758253233/0800. Z uvedeného dokumentu taktéž vyplývá, že *„bylo analýzou výpisu z bankovního účtu číslo 5004070869/5500 vedeného u Raiffeisenbank a.s. pro spol. Home Consulting s.r.o., a výpisu z bankovního účtu číslo 433141380207/0100, vedeného u Komerční banky a.s. pro spol. LED METAL SERVIS, s.r.o., zjištěno, že v období od 7. 9. 2009 do 9. 4. 2010 přišla z účtu Led metal servisu (KB) na účet Home consultingu (RB) v 18 samostatných platbách finanční hotovost v celkové výši 32.660.592 Kč. Z výpisů však nelze přesně specifikovat, zda, popř., které z nich by měly být platby za dodávku kosmetických tužek a výherních hracích automatů.“* Podle stěžovatelky tak tvrzení žalovaného ohledně šetření u bankovních ústavů ČR ve věci nezaplacení společnosti do zahraničí není spolehlivě zjištěno a napadený rozsudek se s touto žalobní námitkou dostatečně nevypořádal.

[13] Stěžovatelka dále namítá, že závěry ohledně působení A. K. a Á. J. F. ve společnosti HOME CONSULTING s.r.o. se stěžovatelky nijak netýkají. Jedná se navíc o činnost uvedených osob, která probíhala v době od 6. 10. 2010, resp. 9. 6. 2011, tedy mimo období, kdy došlo k uskutečnění obchodních případů, jež byly předmětem vedených daňových řízení v případě stěžovatelky. K tvrzení žalovaného, že jednatel společnosti HOME CONSULTING s.r.o. musel znát osobu Radana Vacha, stěžovatelka již dne 18. 6. 2010 správci daně sdělila, že jméno společnosti HOME CONSULTING s.r.o. jí nic neříká a jejího ukrajinského jednatele nikdy neviděla a nikdy s ním nejednala; výběry hotovosti z běžného účtu číslo 5004070869/5500 vedeného u Raiffeisen Bank a.s. stěžovatelka doložila Protokolem o vrácení finanční částky ze dne 28. 6. 2010. Zjištěné skutečnosti se v žádném případě netýkají obchodních případů uskutečněných stěžovatelkou a v žádném případě neprokazují personální vazby a propojenost mezi stěžovatelkou a společností HOME CONSULTING s.r.o. Osobní závazek za účasti zprostředkovatele Petra Fuchse řádně zajištěný 3 ks směnek se nevztahuje k obchodním transakcím uskutečněným stěžovatelkou. Za rozhodující argument je podle stěžovatelky nutno považovat skutečnost, že správce

pokračování

daně při stanovení daňové povinnosti společnosti HOME CONSULTING s.r.o. za zdaňovací období červenec 2009 a listopad 2009 nekonstatoval žádné hospodářské a personální propojení „firem v řetězci“, ale vyloučil uskutečněná zdanitelná plnění z důvodu, že daňový subjekt správci daně neprokázal, že skutečně došlo k dodání zboží, přičemž nevzal v úvahu důkazní prostředky, které měl ze své úřední činnosti k dispozici, respektive vyloučil uskutečněná zdanitelná plnění z důvodu pochybností místně příslušného správce daně ohledně uskutečnění předmětného zdanitelného plnění nebo z důvodu nemožnosti vést důkazní řízení, kdy za důkazní nouze nelze údaje v daňovém přiznání ověřit, přičemž nevzal v úvahu důkazní prostředky, které měl ze své úřední činnosti k dispozici. Zjištěné skutečnosti v žádném případě neprokazují personální vazby a propojenost mezi stěžovatelkou a společnostmi ROYAL ADVERTISING s.r.o. a LED METAL SERVIS s.r.o., kdy žalovaný ani neuvádí žádný konkrétní argument pro uvedené tvrzení.

[14] Co se týče nákupu zboží z Kanady, stěžovatelka především poukazuje na skutečnost, že společnost Cosmolab Inc. prodávala ve výprodeji kosmetické tužky za likvidační hodnotu, která nedosahovala ani výrobní náklady, prodejní cena u společnosti 116804 Canada Inc. ve výši 10,60 Kč až 10,90 Kč za 1 kus pak byla pod úrovní obvyklých prodejních cen – viz Znalecký posudek č. 651/2012 ze dne 23. 7. 2012 znaleckého ústavu CD RATING, s.r.o. Obchodní vztah mezi společnostmi Cosmolab Inc. a 116804 Canada Inc. se netýká ani dovozce, natož pak stěžovatelky, a žalovaný překročil meze správního uvážení, pokud jej hodnotil jako nestandardní. Nepodloženou spekulací žalovaného je tvrzení, že 35 kusů hracích automatů Kiddy ride a koaxiální kabely společnost 116804 Canada Inc. koupila od společnosti Cosmolab Inc., a to za cenu 8.825 USD. Tato skutečnost z ničeho nevyplývá, společnosti Cosmolab Inc. s tímto zbožím evidentně neobchodovala, dále pak z kolonky 15a JSD č. 09CZ01720014665204 (hrací automaty Kiddy ride, koaxiální kabely), kde je uveden alfabetický kód země „CA“, vyplývá, že zemí odeslání, tedy zemí, ve které byla zahájena doprava dováženého zboží, je Kanada, a to na rozdíl od JSD č. 09 CZ01720014665595 (kosmetické tužky) a JSD 09CZ01720014665627 (kosmetické tužky), kde je zemí odeslání „US“ – tedy Spojené státy americké (viz přílohy Protokolu o ústním jednání č. j. 258963/09/288934709122 ze dne 6. 10. 2009).

[15] Podle stěžovatelky se krajský soud dostatečně nevypořádal se žalobními námitkami, a to zejména s námitkou vyloučení z dokazování úředních listin získaných od Celního ředitelství Brno, s námitkou, že není zřejmé, proč žalovaný dne 24. 1. 2011 provedl šetření ve věci podezření z nadhodnocených vývozů zboží, jestliže daňové řízení ve věci daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty společnosti HOME CONSULTING s.r.o. za zdaňovací období červenec 2009 týkající se nákupu a prodeje předmětného zboží bylo ukončeno již dne 17. 9. 2010 a z těchto „nadhodnocených vývozů“ byla daň na výstupu vyměřena. Krajský soud se podle stěžovatelky dostatečně nevypořádal i s námitkou nedostatečné konkrétnosti výzev k odstranění pochybností ze dne 10. 2. 2010 a 18. 2. 2010. Pochybnosti podle svého názoru odstranila a k prokázání jiných vyzvána nebyla. Postupem žalovaného došlo podle stěžovatelky k porušení jejího práva na spravedlivý proces k vadě řízení mající za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Došlo také k porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení a zásady volného hodnocení důkazů. Celé odvolací řízení bylo podle stěžovatelky vedeno pouze formálně. Podle stěžovatelky se napadený rozsudek nevypořádal ani s její žalobní námitkou, že seznámení se zjištěnými

skutečnostmi a důkazy ze dne 22. 6. 2012, č. j. 9645/12-1303-704561, uvádí skutečnosti, aniž by se odvolací orgán jakkoli zabýval, prověřil a vyhodnotil skutečnosti obsažené ve stanoviscích správcem daně prvního stupně a aniž by některé skutečnosti měly oporu ve spisovém materiálu odvolacího orgánu. Nelze tedy hovořit o řádném průběhu odvolacího řízení. Napadený rozsudek se podle stěžovatelky nevypořádal ani s námitkou, která se týkala zpřístupnění důkazních prostředků, ani s námitkou, že žalovaný se nevypořádal se všemi námitkami uvedenými ve Vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, ze dne 27. 7. 2012.

[16] Stěžovatelka také namítá, že ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2009 marně uplynula tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně, přičemž pro tuto vadu měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit.

[17] Stěžovatelka dále zdůrazňuje, že jednala v dobré víře a žádné úmyslné jednání nebo nedbalost jí není možné vytýkat, protože přijala veškerá rozumná opatření, aby zajistila řádný průběh obchodních případů. Není jí tedy jasné a ani z napadeného rozsudku to nevyplývá, jakého konkrétního podvodného jednání se měly konkrétní obchodní korporace dopustit a jakého konkrétního podvodu měla být stěžovatelka součástí. Oba její dodavatelé, ROYAL ADVERTISING s.r.o. a LED METAL SERVIS, s.r.o., totiž řádně odvedli daň z přidané hodnoty na výstupu, stejně jako společnost HOME CONSULTING s.r.o. Stěžovatelka uskutečnění svých obchodních případů řádně prokázala a není jí jasné, co věděla nebo mohla vědět ve věci činnosti společnosti HOME CONSULTING s.r.o. V tomto směru zdůrazňuje, že není odpovědná za činnost jiných daňových subjektů. Z rozsudku ani nevyplývá, v čem konkrétně spočívá neoprávněné zvýhodnění a zneužití principu neutrality DPH. Otázka, zda DPH splatná za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu. Žalobce v dalším odkazuje např. na rozsudek Soudního dvora ve věci Weald Leasing Limited (C-103/09), kde je konstatováno, že rozšíření zásady zákazu zneužití práva na oblast DPH nesmí zasahovat do zásady právní jistoty nebo svobody obchodníka organizovat svou činnost nebo zvolit si plnění tak, aby platil nižší DPH.

[18] Stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[19] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že se nedopustil stěžovatelkou namítaného chybného hmotněprávního posouzení skutkových okolností a své rozhodnutí nezaložil na nesprávném skutkovém zjištění. Obdobné obchodní transakce jako u stěžovatelky posuzoval také u firmy ROYAL ADVERTISING s.r.o. Podle žalovaného je rozhodující, že stěžovatelka realizovala předmětné obchodní transakce v rámci neobvyklých obchodních podmínek, které postrádaly jakýkoliv ekonomický smysl a nemají žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku (nadměrného odpočtu) vůči správci daně, a přiznání tohoto práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem zákona o dani z přidané hodnoty a principem neutrality této daně. Neobvyklé obchodní podmínky spatřuje žalovaný například v provádění úhrad za zboží. Z výpisů z bankovních účtů je zřejmé, že účastníci obchodních transakcí jsou propojeni hospodářsky i personálně, částky v řádech desítek milionů korun uvedené na

pokračování

fakturách si nehradí nebo účelově přesouvají částky na účtech společností deklarované jako úhrady ze zahraničí, dále pak nevymáhají standardním a obvyklým způsobem neuhrazené vysoké pohledávky ani po několika letech po uplynutí jejich splatnosti. Celní deklarace poskytnuté celními orgány Kamerunu potvrzují, že stěžovatelka jako dovozce deklarovala při dovozu do Kamerunu několikanásobně nižší ceny, než za jaké bylo toto zboží z České republiky vyváženo. Tato skutečnost svědčí o záměrném uvedení jiných cen zboží v České republice a Kamerunu. Zjištění uvedená od SGS, Generálního ředitelství cel v Kamerunu, potvrzují dle žalovaného, že vývoz zboží z České republiky nebyl uskutečněn za obvyklých podmínek vývozu zboží z Evropské unie do Kamerunu.

[20] Žalovaná navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a stěžovatelce nepřiznal náhradu nákladů řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[22] Předně je třeba uvést, že v mimořádně rozsáhlé kasační stížnosti stěžovatelka v podstatě doslovně zopakovala žalobní námitky, ve kterých polemizovala se závěry žalovaného. Tyto námitky pak doplnila zpravidla jen obecným tvrzením, že se krajský nevypořádal dostatečně s jednotlivými žalobními námitkami, aniž by přímo rozporovala nebo reagovala na konkrétní závěry krajského soudu. Takto obecně formulované kasační námitky lze nepochybně považovat za dostatečné ve vztahu k namítanému důvodu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, ve vztahu k namítanému důvodu nesprávného posouzení právní otázky ovšem umožňují vypořádání úměrné stěžovatelkou zvolené obecné formulaci. Není totiž úlohou kasačního soudu, aby sám vytvářel nebo dovozoval námitky, které v kasační stížnosti absentují. Řízení o kasační stížnosti jako mimořádném oprávněm prostředku proti pravomocným rozhodnutím krajských soudů podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. neslouží ani k vytvoření další instance postupu ve správním řízení, ve které by se kasační soud bez potřebné konkretizace znovu zabýval celou věcí bez jasné vazby na pevně vymezený okruh kasačních námitek.

[23] Co se týče opakované námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, je možné prvně konstatovat, že soud je povinen se zabývat každou žalobní námitkou. Povinnost posoudit všechny žalobní námitky však neznámá, že byl krajský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou stěžovatelem a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem bylo uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní. Zda se tak v posuzovaném případě stalo, je třeba posoudit s ohledem na odůvodnění napadeného rozsudku a také z pohledu dokazování, které správce daně prováděl, a závěrů, ke kterým dospěl.

[24] V tomto směru je zásadní interpretace a následná aplikace pojmu „podvod na DPH“. Ten je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky 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. rozh., s. I-483 (dále jen „věc *Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel* proti Belgickému státu a Belgický stát proti *Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „věc *Kittel*“), rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „věc *Mahagében*“)]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje 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. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem podvodu na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují: ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232).

[25] Posuzování subjektivní stránky jednání stěžovatelky, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s předchozí námitkou, tedy s interpretací daňového podvodu. Jak již bylo uvedeno, pojmem podvodu na DPH se zabýval Soudní dvůr zejména v rozsudcích citovaných v bodě [47] výše. Ve věci *Optigen* je 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 zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal 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 na vstupu (*Mahagében*, bod 49).

[26] Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že 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). 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 (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33).

[27] Pokud je ovšem 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 (viz věc *Kittel*, cit. v bodě [47] výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS).

[28] Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů 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. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici. V rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, kupříkladu posuzoval zdejší soud případ, ve kterém daňové orgány založily svůj závěr o tom, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na DPH, na vyhodnocení celkem čtyř okruhů indicií: na neobvyklé ceně emisních povolenek, na absolutním selhání kontrolních mechanismů stěžovatelky, na záznamech telefonických hovorů zaměstnanců stěžovatelky a na způsobu obchodování stěžovatelky (nestandardně pasivní přístup při hledání obchodních příležitostí ze strany stěžovatelky).

[29] Žalovaný se okolnostmi daňového podvodu podrobně zabýval. Je zřejmé, že pojem „daňový podvod“ aplikoval v projednávané věci v souladu s výše vyslovenou judikaturou Soudního dvora, na niž ostatně ve svém rozhodnutí hojně odkazoval.

[30] V posuzovaném případě deklarovala stěžovatelka uskutečnění dvou skupin transakcí: 1) v období 3. čtvrtletí 2009 nákup a prodej dětských hraček, kolotočů, kabelů, kosmetických tužek a piva, 2) v období 4. čtvrtletí 2009 nákup a prodej sklenic, porcelánových souprav, bramborových kaší a automobilu Ford Escort. První skupina transakcí probíhala v řetězci firem COSMOLAB INC. (USA) - CANADA INC. (Kanada) - HOME CONSULTING s.r.o. - ROYAL ADVERTISING s.r.o. - stěžovatelka - Mach-Production, B.P. (Kamerun). Druhá skupina transakcí probíhala v řetězci firem HOME CONSULTING s.r.o. - LED METAL SERVIS s.r.o. - stěžovatelka - SYSOCO, B.P. (Kamerun). Stěžovatelka vždy deklarovala nákup zboží v České republice a jeho prodej do Kamerunu.

[31] Co se týče osobní propojenosti daňových subjektů, je podstatné, že stěžovatelka v obou případech prováděných transakcí odebírala zboží od společnosti HOME CONSULTING s.r.o., byť přes rozdílné zprostředkovatele. Podle správního spisu jednatele stěžovatelky Radan Vach při ústním jednání dne 18. 6. 2010 (protokol č. j. 175954/10/288934709122) vypověděl, že jméno společnosti HOME CONSULTING s.r.o. mu nic neříká a jejího ukrajinského jednatele nikdy neviděl a nikdy s ním nejednal. Správce daně při jednání následně konstatoval, že z běžného účtu společnosti HOME

CONSULTING s.r.o. proběhly výběry v hotovosti na základě výběrových poukazů osobou identifikovanou právě jako Radan Vach. Celkem takto bylo vybráno 10.000.000 Kč ve třech výběrech ve dnech 30. 11. 2009, 8. 12. 2009 a 11. 12. 2009. Radan Vach k tomuto sdělil, že si nyní tyto výběry nemůže vybavit, jednoznačně nepopírá, že výběry provedl on. K uvedené otázce přislíbil se vyjádřit písemně. Dne 7. 7. 2010 správce daně obdržel sdělení stěžovatelky, jehož součástí je protokol o vrácení finanční částky 10.000.000 Kč mezi Radanem Vachem a společností HOME CONSULTING s.r.o. Půjčku měl zprostředkovávat Petr Fuchs - jednatel společnosti v řetězci ROYAL ADVERTISING s.r.o. Shodně s krajským soudem i se žalovaným hodnotí zdejší soud jednání stěžovatelky jako účelové. Skutečnost, zda došlo k vrácení vybraných peněz z důvodu plnění z půjčky, však není podstatná, neboť nic nemění na validitě indicie o propojení firem v řetězci. Zjištěné skutečnosti bezpochyby prokazují, že pan Radan Vach znal společnost HOME CONSULTING s.r.o. a osoby jednající za tuto společnost, když vybíral z účtu této společnosti milionové finanční částky. To potvrzuje i fakt, že k výběru hotovosti osobou odlišnou od osob s dispozičním právem k účtu byl nutný tzv. výběrový poukaz. Jednatel společnosti HOME CONSULTING s.r.o. proto musel znát Radana Vacha, aby mohl být v jeho prospěch vystaven předmětný výběrový poukaz a tento mu musel být předán. Tato zjištění správce daně stěžovatelka v žádném ze svých podání nezpochybnila a ani v žalobě nebo v kasační stížnosti neuvedla žádné plausibilní vysvětlení svých tvrzení, že k žádnému osobnímu propojení firem v řetězci nedošlo.

[32] Také z dalších okolností průběhu jednotlivých plateb mezi jednotlivými firmami v řetězci lze dovozovat jejich osobní propojení. Z odpovědí bank na dotazy správce daně byly zjištěny dva bankovní účty stěžovatelky. Na jeden z účtů byly vloženy v říjnu a listopadu 2009 čtyři částky v hotovosti Č. P. s uvedením poznámky Mach Production v celkové výši 2.915.000 Kč. Tyto peníze byly obratem převedeny na účty společnosti ROYAL ADVERTISING s.r.o. a odtud na účty společnosti HOME CONSULTING s.r.o., odkud byly okamžitě vybírány v hotovosti buď jednatelem Vasylem Retiznykem nebo prokuristou Petrem Wöhlem nebo jednatelem stěžovatelky Radanem Vachem.

[33] Další informace o propojenosti firem v řetězci získal správce daně na základě dožádání Finančního úřadu pro Prahu 3, který je místně příslušný společnosti LED METAL SERVIS s.r.o.

Dle tvrzení zástupce této společnosti do protokolu o ústním jednání ze dne 15. 6. 2010, č. j. 133709/101003933107899, obchody za tuto společnost domlouvá zaměstnanec Petr Wöhl (bývalý jednatel a prokurista společnosti HOME CONSULTING s.r.o.). Ten měl za společnost LED METAL SERVIS s.r.o. také předávat zboží dle výše vymezených transakcí, z nichž stěžovatelka uplatňuje nadměrný odpočet DPH. K tomu stěžovatelka namítala, že Petr Wöhl byl prokuristou společnosti HOME CONSULTING s.r.o. pouze část předmětných zdaňovacích období. To ovšem není v rozporu se závěrem o osobní propojenosti firem v řetězci. Nadto při ústním jednání dne 6. 10. 2009 vypověděl Petr Fuchs, jednatel společnosti ROYAL ADVERTISING s.r.o., že Petr Wöhl jednal za společnost HOME CONSULTING s.r.o. i v době, kdy již byl jediným jejím jednatelem Vasyl Retiznyk. M. V., zástupce společnosti LED METAL SERVIS s.r.o., pak při ústním jednání dne 15. 6. 2010 vypověděl, že Petr Wöhl jednal i za společnost LED METAL SERVIS s.r.o. Propojení jednotlivých článků řetězce daňových subjektů podporují i zjištění správce daně, která žalovaný popsal na straně 20 a 21 svého rozhodnutí. Vyplývá z nich, že

pokračování

v průběhu dalších zdaňovacích období docházelo k přesunu vrácené daně z přidané hodnoty mezi jednotlivými prodejci a dodavateli, kteří se shodují s posuzovaným případem, až ke společnosti HOME CONSULTING s.r.o., kde došlo k jejich výběru. Při řešení pojistné události v roce 2010 zastupoval stěžovatelku M. H., který zastupoval v řízeních před správcem daně na základě generální plné moci i společnost HOME CONSULTING s.r.o.

[34] K těmto zjištěným skutečnostem se stěžovatelka nevyjádřila nebo je nevyvracela jinak než obecným tvrzením o neexistenci osobního propojení firem v řetězci. V žalobě i v kasační stížnosti uvedla, že zjištěná skutečnost ohledně výběru hotovosti Radanem Vachem se netýká obchodních případů uskutečněných stěžovatelkou a v žádném případě neprokazuje personální vazby mezi stěžovatelkou a společností HOME CONSULTING s.r.o. S tímto závěrem se zdejší soud neshoduje, neboť k omezení prokazování propojenosti firem v řetězci výhradně na transakce prováděné v posuzovaném daňovém období není důvod. Skutečnosti, které poukazují na propojenost jednotlivých subjektů, nemusí být dokonce ani obchodní povahy. Úvahy krajského soudu o propojenosti firem v řetězci jsou přitom jasné a podložené konkrétními skutkovými zjištěními žalovaného, na která krajský soud odkázal (viz především strany 16 až 19 napadeného rozsudku).

[35] Samotné propojení pochopitelně nemůže být bez dalšího důvodem k odmítnutí žádosti stěžovatelky o vyplacení nadměrného odpočtu DPH, nýbrž musí směřovat k hlubší analýze ekonomické podstaty prováděných obchodních transakcí mezi jednotlivými články řetězce firem ve vztahu k posuzované daňové povinnosti stěžovatelky.

[36] Co se týče nestandardního průběhu prováděných transakcí, lze v návaznosti na výše uvedené uvést, že správce daně zjistil, že na účtech stěžovatelky nebyly žádné další platby ze zahraničí ani do zahraniční provedeny. V případě zboží prodaného společností Mach-Production, B.P. přitom mělo jít celkem o 11.605.099 Kč a ve druhém řetězci u odběratele SYSOCO, B.P. celkem o 19.915.172 Kč. Doložení úhrad za zboží dodávané v obou řetězcích bylo po stěžovatelce opakovaně požadováno správcem daně i žalovaným. Zástupkyně stěžovatelky vždy přislíbila jejich doložení, nicméně tak neučinila. Přitom do protokolů o ústních jednáních vedených u správce daně dne 23. 3. 2010 a dne 6. 4. 2010 jednatel stěžovatelky uvedl, že k úhradě faktury vystavené pro firmu Mach-Production, B.P. došlo již asi ze čtyřiceti procent a částky byly hrazeny bankovními převody. V žalobě i v kasační stížnosti stěžovatelka opět pouze obecně uvedla, že tvrzení ohledně nezaplacení do zahraničí nemá oporu ve spisovém materiálu žalovaného a není spolehlivě zjištěno. Tato nepodložená argumentace nemůže být ve vztahu k závěrům žalovaného úspěšná. Stěžovatelka nijak konkrétně nerozporuje informace, které jsou součástí spisu a správce daně je zajistil od UniCredit Bank Czech Republic, a.s., v případě HOME CONSULTING s.r.o. od Reiffeisenbank, a.s., a v případě LED METAL SERVIS, s.r.o., od Komerční banky, a.s.

[37] Co se týče neuhrazené ceny za zboží v prvním řetězci, jednatel stěžovatelky při ústním jednání vypověděl, že vše je založeno na důvěře a žádná písemná dohoda o doplatku ceny není. Ohledně zboží ve druhém řetězci vypověděl, že nemá žádné záruky, přestože sjednané termíny úhrad dle smluvních dokumentů již dávno uplynuly. Nákladové listy ke kontejnerům jsou podle jeho tvrzení pod kontrolou stěžovatelky a finanční krytí

nezajišťují bankovní ústavy, nýbrž jednatel má sám jako fyzická osoba vlastní zdroje. Šetřením správce daně nebylo zjištěno, že by stěžovatelka byla zajištěna pro případ rizika nezaplacení faktur znějících na částky v řádech milionů Kč. Podobně nebylo zjištěno, že by stěžovatelka byla pojištěna proti možnému obchodnímu riziku ani proti možnému znehodnocení zboží, které má dle předložených dokladů hodnotu v řádech milionů Kč. Tyto závěry stěžovatelka nevyvrátila a lze tak dospět k závěru, že se jednalo o transakce přinejmenším neobvyklé, a to i s přihlédnutím k tvrzení stěžovatelky, že celní formality týkající se dovozu zboží v Kamerunu zajišťoval zástupce odběratelů, takže nad nimi ani stěžovatelka neměla kontrolu. D. H., na jehož výpověď se stěžovatelka odvolávala, nic relevantního nevypověděl ani neprokázal, ani nepředložil doklady o provedeném celním řízení v Kamerunu a nesdělil, kdo a kdy zboží převzal, jak správci daně přislíbil. Přestože se jedná o osobu odlišnou od stěžovatelky, tak i tato skutečnost přispívá k pochybnostem o standardnosti postupu stěžovatelky. Kromě toho nelze přehlédnout, že ze správcem daně zajištěných dovozních jednotných správních dokladů (JSD) do Kamerunu vyplývá, že nikoliv kamerunští odběratelé, ale stěžovatelka byla dovozcem zboží do této země a byla i odpovědná za skutečnosti deklarované při dovozu zboží do Kamerunu.

[38] Výše uvedené je nutné doplnit i dalšími zjištěními správce daně, která vypovídají o nestandardnosti prováděných transakcí. Podle zjištění správce daně musí být každá dovozní firma do Kamerunu registrována u místní Obchodní komory (Registre du Commerce). Český vývozce zboží do Kamerunu potřebuje zejména otevřený akreditiv, potvrzený renomovanou zahraniční bankou. Při dovozu musí splnit podmínky akreditivu, které vyžadují zejména lodní nákladový list nebo letecký nákladový list, sadu faktur, balící listy, zpravidla i osvědčení o původu zboží. Dovozece na kamerunské straně musí ještě před vlastním dovozem zboží vyplnit příslušný formulář, který předá své bance. Banka zašle potvrzený formulář autorizované inspekční společnosti, která vystaví potvrzení a zprávu o tom, že se zboží může do Kamerunu dovézt. Veškeré, dovozy do Kamerunu kontroluje pro tamní vládu francouzsko-švýcarská společnost SGS (Société Générale de Surveillance). Podle přípisů Zastupitelského úřadu České republiky v Nigérii ze dne 3. 10. 2010 a ze dne 3. 2. 2011, které jsou součástí spisu, je základní podmínkou pro povolení dovozu do země „import declaration“, jejíž součástí je předložení proforma faktury kamerunským dovozcem na SGS. SGS uvedla, že nemá o stěžovatelce ani o jejích kamerunských odběratelích žádné záznamy. Dle SGS, pokud stěžovatelka do Kamerunu zboží dovezla, pak její kamerunští odběratelé obešli v zemi platné předpisy a nepředložili SGS dovozní deklaraci s proforma fakturou. Dovozece mohl např. předložení deklarace opomenout a situaci řešit na místě při dovozu (toto však není možno učinit dvakrát po sobě, což je případ posuzovaných transakcí) nebo mohl zboží v přístavu deklarovat např. jako vývoz do vnitrozemského Čadu, po cestě si konečného příjemce rozmyslet a zboží levněji, tj. s menší korupcí než v přístavu, proclít na některé z vnitrozemských celnic. To ovšem nic nemění na tom, že k dovozu nedocházelo zákonným způsobem. Stěžovatelka se k průběhu dovozu zboží do Kamerunu žádným relevantním způsobem nevyjádřila a její tvrzení o tom, že veškerý průběh celních řízení zajišťovali její odběratelé, lze s přihlédnutím k objemu transakcí a jejich zajištění *na dobré slovo* považovat za účelový.

[39] I zde je třeba připomenout, že podle získaných dokumentů byla stěžovatelka uvedena jako dovozece zboží do Kamerunu. Podle informací zjištěných od Generálního ředitelství cel v Kamerunu se nachází v záznamech celních orgánů v Kamerunu za roky

pokračování

2009 a 2010 celkem čtyři celní deklarace týkající se stěžovatelky. Sečtením celních hodnot deklarovaných stěžovatelkou při dovozu zboží do Kamerunu bylo zjištěno, že celková celní hodnota při dovozu zboží do Kamerunu činí 710.125 Kč, statistická hodnota při vývozu zboží z ČR pak 31.520.271 Kč. Stěžovatelka tak jako dovozce deklarovala při dovozu zboží do Kamerunu několikanásobně nižší ceny, než za jaké bylo toto zboží vyváženo z České republiky. Tyto závěry považuje zdejší soud shodně s krajským soudem za řádně podložené a seznatelné z rozhodnutí žalovaného i ze správního spisu.

[40] Co se týče samotného vývozu zboží, lze za rozhodující v otázce ceny obvyklé považovat závěry znaleckého posudku č. 1/2012 Ing. Miloše Ondruška, soudního znalce a odhadce z oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady, specializace věci movité. Tento posudek byl jako důkazní prostředek pro posouzení obvyklé ceny vyváženého zboží využitelný, přestože jeho zadavatelem byla Policie ČR. Žalovaný rovněž akceptoval znalecký posudek od znaleckého ústavu CD RATING, s.r.o., předložený stěžovatelkou. Na jeho základě žalovaný dospěl k závěru, že skutečně část zboží nakupovaného a dodávaného stěžovatelkou nebyla nadhodnocena. To se týká dětských atrakcí, kosmetických tužek, dětských hraček a telefonních kabelů. Stěžovatelka měla možnost se ke znaleckému posudku Ing. Miloše Ondruška v řízení před žalovaným vyjádřit a toto své právo plně využila. Pakliže stěžovatelka namítá, že správní spis neobsahuje hodnocení důkazních prostředků ani zjištění žalovaného týkající se stěžovatelkou pořízených 40.000 kusů dětských hraček, nelze jí tak přisvědčit. Je také třeba zdůraznit, že nadhodnocení ceny každého druhu prodávaného zboží není nezbytnou podmínkou závěru o zneužití práva. Žalovaný za klíčové považoval personální propojení a nestandardnost transakcí jako celku, čemuž odpovídá odůvodnění jeho rozhodnutí a rovněž argumentace krajského soudu v napadeném rozsudku. K námitce, že se žalovaný nevypořádal s vývozem 1.080 kusů světlého ležáku Starobrno a 432 kusů Červeného draka Starobrno, lze odkázat na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, které rekapituluje a hodnotí obsah získaných informací, především pak výše uvedených celních deklarací získaných od Generálního ředitelství cel v Kamerunu. Podle nich nebylo potvrzeno, že by do Kamerunu bylo dovezeno a procleno pivo a bramborová kaše. U osobního auta FORD ESCORT byla skutečným příjemcem jiná než deklarovaná společnost, a to INTERFACE SARL. Rovněž další zboží, které bylo v České republice deklarováno jako prodej zboží společnosti SYSOCO, bylo v Kamerunu stěžovatelkou deklarováno jako dovoz pro fyzickou osobu N. J. L. I tyto zjištěné skutečnosti svědčí o nestandardnosti prováděných transakcí.

[41] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že závěr správce daně, že porcelánové zboží bylo pořízeno za ceny několikanásobně vyšší, než za jaké lze toto zboží pořídit přímo od výrobce nebo od jiného obchodníka na trhu, nemá oporu ve zjištění skutkového stavu na trhu s uvedeným zbožím a nemá oporu ve spisovém materiálu správce daně. Nedůvodná je také námitka, která se vztahuje k závěrům správce daně ohledně tržní ceny pořízených sklenic. Správce daně zjistil, že v případě porcelánového zboží se jednalo o výrobky společnosti Thun 1794 a.s. Z internetových stránek této společnosti správce daně zjistil, že předmětné zboží prodává tato společnost za ceny v rozmezí od 1.000 Kč do 1.900 Kč, přičemž stěžovatelka je nakoupila za ceny 5.051 Kč a 5.729 Kč. Správce daně dále ověřoval tvrzení žalobce o cenách sklenic od výrobce Crystalex Karlovy Vary, tuto společnost však v obchodním rejstříku nenalezl. Na internetových stránkách společností s obdobným názvem byly sklenice nabízeny v rozmezí 80 - 90 Kč.

S výpisy z internetových stránek byla zástupkyně stěžovatelky seznámena a mohla se k nim vyjádřit. Nebyla tedy nijak zkrácena na svých procesních právech. Pokud ovšem reagovala výpisem z jiných internetových stránek, konkrétně www.shop.kristallboutique.com, pak zdejší soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že pokud by stěžovatelka skutečně v dobré víře nakupovala zboží od jiného prodejce za ceny, jež jsou několikanásobně vyšší než přímo od výrobce, pak tím spíše je takový postup z ekonomického hlediska nepochopitelný a nelogický, přitom stěžovatelka neuvedla v kasační stížnosti ani dříve žádné okolnosti, které by vysvětlily její postup, konkrétně zahrnutí dalšího tuzemského obchodníka do takovéto transakce. Odkázat lze i na podrobnou argumentaci v rozhodnutí žalovaného na str. 12, se kterou se žalobní i stížní námitky stěžovatelky míjejí. Namítá-li stěžovatelka, že údaje o cenách zjištěných správcem daně v prvním stupni i odvolacím orgánem jsou pouze ničím nepodloženými tvrzeními, která nemohou být důkazem svědčícím v její neprospěch, nemůže jí zdejší soud přisvědčit.

[42] Krajský soud se přitom s žalobními námitkami stěžovatelky v tomto směru vypořádal a z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, z jakých důvodů ke svým závěrům dospěl. Napadený rozsudek se tak vypořádal se žalobní námitkou ohledně ceny v relacích běžného obchodního styku a pravdivostí tvrzení žalovaného, že v posuzovaném případě docházelo k nadhodnocování zboží při jeho pořízení i vývozu. Z provedených důkazů je zřejmé, že značná část vyváženého zboží byla nadhodnocena, respektive že stěžovatelka prováděla transakce způsobem ekonomicky natolik nevýhodným, že spolu s ostatními zmíněnými indiciemi lze dovozovat záměrnost takového jednání ústící ve zneužití práva s cílem podvodu na DPH. Nebylo nutné, aby se krajský soud zabýval tím, kdo konkrétně by měl zboží nadhodnotit nebo jak se na tom měla podílet stěžovatelka, jak se stěžovatelka v kasační stížnosti domáhá. Ani není podstatné, že zákon o dani z přidané hodnoty nestanoví daňovému subjektu povinnost jak při pořízení, tak při následném dodání zboží zkoumat obvyklost ceny. K tomu, aby byl nárok na odpočet odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se subjekt aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo; postačuje, pokud je prokázáno, že si mohl být podvodného jednání vědom. V takovém případě je poté na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl a že učinil vše, co bylo po něm možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl (k tomuto v souvislosti se spoléháním se na ujištění svého dodavatele viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2013, č. j. 1 Afs 59/2013 - 34). Zjištěné rozdíly mezi cenami, za které bylo zboží pořizováno a za které jej bylo možné pořídit, představují okolnosti, které lze při obvyklé míře opatrnosti zjistit a ekonomicky racionálně reflektovat. Pokud k ničemu takovému stěžovatelka nepřikročila, lze opět s přihlédnutím ke způsobu, jakým vývoz nakoupeného zboží probíhal a byl zajištěn, považovat tyto okolnosti za podezřelé a nestandardní. Na stěžovatelce bylo, aby správci daně poskytla ucelený a z ekonomického pohledu pochopitelný náhled do svojí činnosti podložený relevantními důkazními materiály. K tomu ovšem nedošlo. Co se týče nákupu zboží z Kanady, pak ten žalovaný nezpochybnil a pouze se zabýval podmínkami a charakterem této transakce souvisejícími se sjednáváním a placením zboží a jeho původem.

[43] Námitka stěžovatelky, že správce daně měl vyměřit daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty společnosti HOME CONSULTING s.r.o., není v tomto řízení irelevantní. Předmětem přezkumu totiž není daňová povinnost této společnosti ani vytýkácí řízení a jejich výsledky u dalších společností v řetězci. Na druhou stranu v případě posouzení zneužití práva není vadou, zabývá-li se správce daně i charakterem

pokračování

fungování jednotlivých článků v řetězci. Pro posouzení subjektivní stránky je zjištění fungování jednotlivých článků v řetězci a zejména personálního propojení mezi články nezbytné. V daném případě je podstatné, že společnost HOME CONSULTING s.r.o. systematicky nespolupracuje se správcem daně, nepředkládá účetnictví, pouze formálně podává daňová přiznání. Správce daně během roku 2009 a 2010 opakovaně předvolával jednatele společnosti HOME CONSULTING s.r.o. pana Vasyla Retiznyka, ten se však k jednání nikdy nedostavil. Z tohoto důvodu neměl správce daně možnost ověřit původ zboží ani další okolnosti týkající se předmětných obchodních případů. Žalovaný zjistil, že v roce 2010 tuto společnost odkoupil pan A. K., který o společnosti nic nevěděl, pracoval jako kuchař, bydlel na ubytovně a pouze „podpisoval dokumenty“, které mu předkládaly neznámé osoby. Dále se žalovaný zabýval i společností LED METAL SERVIS, s.r.o., a to formou dožádání místně příslušného správce daně. Bylo zjištěno, že tato společnost neprokázala přijetí ani uskutečnění zdanitelných plnění. Zástupce této společnosti uvedl, že výdej zboží ze skladu v Měnině společnosti LED METAL SERVIS, s.r.o. zajišťoval pan Petr Wöhl, který byl jednatelem a následně i prokuristou společnosti HOME CONSULTING s.r.o. Rovněž tyto zjištěné skutečnosti o zjevné nefunkčnosti společnosti HOME CONSULTING s.r.o. naznačují souvislosti fungování celého řetězce společností a spolu s ostatními indiciemi, tedy personálním propojením předmětných článků řetězce (především činnost Petra Wöhla a výběry z účtu HOME CONSULTING s.r.o. Radanem Vachem) a nestandardností prováděných transakcí prokazují, že účelem prováděných transakcí bylo právě zneužití práva s cílem podvodu na dani z přidané hodnoty.

[44] Nejvyšší správní soud se s ohledem na výše uvedené ztotožňuje s názorem žalovaného, že bylo shromážděno dostatečné množství důkazů, které prokazují, že obchodní transakce prováděné stěžovatelkou probíhaly za podmínek krajně neobvyklých a nelogických. Logickým závěrem správce daně pak bylo, že v daném případě došlo k pokusu o zneužití práva - podvodu na dani ze strany účastníků těchto transakcí. Účastníci obchodních transakcí byli propojeni hospodářsky i personálně, částky v řádech desítek milionů korun uvedené na fakturách si nehradili nebo účelově přesouvali částky na účtech společností deklarované jako úhrady ze zahraničí, nevymáhali standardním a obvyklým způsobem neuhrazené vysoké pohledávky ani po několika letech po uplynutí jejich splatnosti, dokonce si vybírali částky z bankovních účtů. Nelze souhlasit se stěžovatelkou, že jednala v dobré víře a žádné úmyslné jednání nebo nedbalost jí není možné vytýkat, protože přijala veškerá rozumná opatření, aby zajistila řádný průběh obchodních případů. Žádná taková opatření, která by se měla projevit v průběhu transakcí a jejich zajištění, stěžovatelka nezmínila. Stěžovatelka byla prokazatelně součástí zmíněného řetězce firem a v souhrnu je vyloučena možnost, že by uvedené podmínky realizovaných transakcí byly důsledkem nedbalosti, neznalosti, náhody či chybného rozhodnutí v rámci běžného podnikatelského rizika. Ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení zřetelně vyplývá, že stěžovatelka o podvodných jednáních na DPH věděla nebo alespoň vědět mohla a nepředložila žádný důkaz, který by tento závěr zpochybnil. Neuplatní se proto základní *ratio* judikatury Soudního dvora – totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového podvodu.

[45] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani kasační námitce, že se krajský soud v napadeném rozsudku dostatečně nevypořádal s podjatostí úřední osoby. Krajský soud se naopak podrobně s touto otázkou vypořádal na straně 24 napadeného rozsudku, když

uvedl, že „(p)ouhá skutečnost, že jako úřední osoba vystupoval v řízeních týkajících jednotlivých obchodních partnerů žalobce, nezakládá sama o sobě bez dalších relevantních skutečností důvod podjatosti. Je obvyklé, že jedna úřední osoba se zabývá více případy a to právě s ohledem na znalost celé transakce. Tvzení o podjatosti této úřední osoby je tedy neopodstatněné a neopírá se o relevantní skutečnosti, jež by možné podjatosti ve smyslu § 26 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 77 daňového řádu nasvědčovaly.“ Toto hodnocení považuje zdejší soud za přezkoumatelné a také za zcela správné. Stěžovatelka k němu konkrétně nad rámec zopakovaných žalobních námitek ničeho neuvádí. Krajský soud se vypořádal i s námitkou porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení a zásady volného hodnocení důkazů, zabýval se také získáváním důkazních materiálů a jejich využitím v daňovém řízení (na str. 22 - 23 napadeného rozsudku).

[46] Skutečnost, že ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2009 marně uplynula tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně, dovozuje stěžovatelka ze závěru usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161, č. 1542/2008 Sb. NSS, podle kterého „(d)aň je podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nutno vyměřit či doměřit pravomocně ve lhůtě tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je nezákonným rozhodnutím.“ Na základě uvedeného se stěžovatelka domnívá, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně marně uplynula pro období 3. čtvrtletí 2009 dne 30. 9. 2012 a že pro tuto vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. S tímto závěrem stěžovatelky Nejvyšší správní soud nesouhlasí, neboť vychází z nedostatečného čtení rozhodné právní úpravy i související judikatury. Podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. totiž platí, že byl-li před uplynutím lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vzhledem k průběhu vytýkácího řízení nelze dospět k závěru, že by k jejímu marnému uplynutí došlo. Dostatečným důvodem pro takový závěr je již jen to, že správce daně konal se stěžovatelem ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2009 ústní jednání dne 18. 6. 2010 a dne 30. 8. 2010, na kterých se stěžovatelkou rozebíral řadu konkrétních pochybností týkajících se její daňové povinnosti (vztahy s určitými dalšími obchodními společnostmi, které měly být účastny na podvodu na DPH, účty používané k placení za zboží, okolnosti dovozu zboží do Kamerunu aj.). Tato ústní jednání tedy svým skutečným obsahem byla úkony směřujícími k vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Vedle toho byly i v navazujícím odvolacím řízení konány další úkony obdobné povahy, jejichž bližší výčet není pro účely posouzení otázky prekluze nezbytný. Obdobně se věci měly i u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009. Žalobou napadené rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebním výměrům ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2009 i za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 bylo stěžovatelce doručeno dne 5. 11. 2012 a v týž den nabylo právní moci, tedy nepochybně ve lhůtě podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Ani v jednom z obou zdaňovacích období proto k prekluzi práva vyměřit daň nedošlo.

[47] Z výše uvedeného vyplývá, že kasační stížnost není důvodná, neboť krajský soud správně posoudil rozhodnou právní otázku naplnění podmínek zneužití práva za účelem

pokračování

získání výhody na dani z přidané hodnoty. Své rozhodnutí krajský soud řádně a srozumitelně odůvodnil, proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani uplatněným námitkám nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Protože Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, zamítl ji postupem dle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.

[49] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 25. června 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu