



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Nástroje Vsetín s.r.o.**, se sídlem 4. května 175, Vsetín, zast. Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2019, č. j. 44711/19/5300-21445-711275, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2022, č. j. 29 Af 4/2020-91,

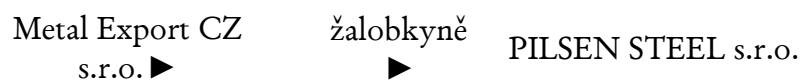
t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) postupně zahájil u žalobkyně daňové kontroly na DPH za zdaňovací období červen až říjen roku 2016. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně se při obchodování s náradím a nástroji stala součástí řetězce zatíženého podvodem na DPH, o němž přinejmenším mohla a měla vědět, a současně nepřijala opatření, která by od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Z těchto důvodů správce daně neuznal nároky na odpočet z plnění přijatých od dodavatelů Metal Export CZ s.r.o. (dále jen „Metal Export“) a TARIM s.r.o. (dále jen „TARIM“). Společnost Metal Export sice podala daňová přiznání a kontrolní hlášení, vykázanou daňovou povinnost však neuhradila. Společnost TARIM neuvedla uskutečněné zdanitelné plnění ve prospěch žalobkyně v kontrolním hlášení ani daňovém přiznání. Správce daně identifikoval následující obchodní řetězce:

Zdaňovací období červen 2016Zdaňovací období červenec až říjen 2016

[2] Podle správce daně vystupovala žalobkyně v těchto řetězcích jako tzv. *buffer*, zatímco společnosti Anderssen work, Metal Export a TARIM jako tzv. *missing trader*. Skutečné dodání zboží (destičky, vrtáky, frézy a plátky) správce daně nezpochybnil.

[3] Správce daně tedy vydal dne 3. 12. 2018 platební výměr, jímž žalobkyni za zdaňovací období červen 2016 vyměřil DPH ve výši 1 239 982 Kč, dále platební výměr, jímž žalobkyni za zdaňovací období červenec 2016 vyměřil DPH ve výši 765 645 Kč, dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni za zdaňovací období srpen 2016 doměřil DPH ve výši 1 244 561 Kč a jímž byla současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 248 912 Kč, dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni za zdaňovací období září 2016 doměřil DPH ve výši 4 121 222 Kč a jímž byla současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 824 244 Kč, a konečně platební výměr, kterým žalobkyni za zdaňovací období říjen 2016 vyměřil nadměrný odpočet ve výši 3 914 343 Kč. Odvolání proti platebním výměrům žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Ten žalobu zamítl. Úvodem rekapituloval četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), včetně algoritmu formulovaného v rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*. Žalobkyně namítala, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání existence podvodu na dani a tzv. objektivních okolností. Krajský soud současně poukázal na to, že získání daňové výhody nemusí být prokazatelně jediným účelem transakce. Naopak postačí, že správce daně prokáže pouze možnou vědomost daňového subjektu o podvodné transakci. Pojem „transakce“ je dle soudu třeba vykládat tak, že zahrnuje celkové obchodování v daném řetězci, tedy i plnění, na nichž se přímo nepodílí daňový subjekt, jemuž byl nárok odepřen. Krajský soud se dále vyjádřil k existenci chybějící daně. Zdůraznil, že přímí dodavatelé žalobkyně, ani společnost Anderssen work, DPH neuhradili. Žalobkyně namítla, že je třeba prokázat, v čem spočíval podvod na DPH. To podle soudu není pravda, neboť postačí zjištění kombinace neuhrazené daně a nestandardních okolností. Ty lze podle

pokračování

krajského soudu považovat za nepřímý důkaz o narušení neutrality DPH. Žalobkyně také uvedla, že její dodavatelé podávali kontrolní hlášení. Podle krajského soudu však nelze jejich význam přeceňovat. Daňový subjekt totiž může podat kontrolní hlášení, a přesto neodvést daň, což se stalo v nynějším případě. Samotné podání kontrolního hlášení tedy nemůže bez dalšího vyloučit existenci chybějící daně.

[5] Žalobkyně dále tvrdila, že s argumentací žalovaného ve vztahu k plnění od společnosti TARIM by se šlo ztotožnit pouze v případě pochybností o faktickém uskutečnění plnění. To však žalovaný podle krajského soudu nezpochybňoval. Krajský soud nepřítakal ani tvrzení žalobkyně, že transakce byla zcela standardní. Objektivní okolnosti totiž svědčily o opaku. Účastníci transakce si zboží předávali na parkovišti prostřednictvím neznámé osoby, ačkoliv šlo o zboží v hodnotě statisíců korun. Žalobkyně zboží následně nezaplátila a pravděpodobně ani nezkontrolovala, neboť jej později reklamovala kvůli neodpovídajícím parametrům, přesto je následně prodala společnosti PILSEN STEEL s.r.o. K námitkám týkajícím se odlišností v dokladech od společnosti Metal Export krajský soud přítakal žalobkyni, že nezakládají rozpor se zákonem. Žalovaný je pokládal za neobvyklé v běžných obchodních vztazích. Krajský soud naopak podotkl, že taková nestandardní okolnost je spíše slabá indicie, jakkoliv závěr žalovaného není nezákonný. Krajský soud také poukázal na to, že z kontrolních hlášení plyne, že zboží nakoupené žalobkyní ve skutečnosti pochází od společnosti Anderssen work s.r.o. (dále jen „Anderssen work“). Nestandardní okolnosti se týkají také transakce s PILSEN STEEL s.r.o., která odebrala zboží v hodnotě 21 mil. Kč a posléze jej vyfakturovala zpět žalobkyni. Údaje o těchto subjektech a transakcích mají relevanci ve vztahu k obchodnímu řetězci jako celku. Žalobkyně namítla, že žalovaný ve vztahu k těmto společnostem dospěl ke spekulativnímu závěru o umělém navyšování cen. Krajský soud námitkám nepřítakal, neboť byly samy o sobě též spekulativní. Žalobkyně uvedla, že žalovaný se nezabýval identitou zboží obchodovaného v řetězci transakcí. Žalovaný nicméně identitu dovodil z kontrolních hlášení, a proto není námitka důvodná. Krajský soud dále poznamenal, že nekontaktnost daňových subjektů nemusí sama o sobě znamenat zapojení do podvodného řetězce, avšak je jedním z typických znaků.

[6] Následně se krajský soud zabýval existencí objektivních okolností nasvědčujících daňovému podvodu. Především nesouhlasil s výchozí námitkou žalobkyně, totiž že objektivní okolnosti musí existovat již při zahájení spolupráce. Naopak podle ustálené judikatury mohou být relevantní jak skutečnosti nastalé před zahájením spolupráce, tak skutečnosti pozdější. Přesto platí, že v případě tzv. vědomostního testu je třeba brát v úvahu pouze skutečnosti existující v době zahájení spolupráce. S objektivními okolnostmi, jak je vytyčil žalovaný, se krajský soud ztotožnil. Žalobkyně popřela význam změny formy daňových dokladů Metal Export, absence písemné smlouvy, výkonu činnosti mimo sídlo a absence účetních závěrek ve sbírce listin a konečně změny jednatele v průběhu spolupráce. Co se týče absence písemné smlouvy, je podle krajského soudu pochopitelné, že jednatel žalobkyně se z dřívější doby znal s jednatelem Metal Export, a proto nešlo o zcela nový a neznámý subjekt. I přes tuto osobní historii subjektů je však nestandardní u společnosti, která byla nejvýznamnějším dodavatelem žalobkyně s objemem dodávek v řádech desítek milionů korun, aby si společnosti nepořídily o transakcích smluvní dokumentaci. Žalobkyně navíc ani po negativních zkušenostech s druhým z dodavatelů (společností TARIM) nepřistoupila k úpravě vztahů písemnou smlouvou. Co se týče námitky nevýznamnosti virtuálního sídla Metal Export, nevznesla žalobkyně

nic, s čím by se nevypořádal již žalovaný. Ten se věnoval otázce, proč by tato okolnost měla vést ke zvýšené obezřetnosti žalobkyně při obchodování s takovou společností. Absence účetních závěrek je skutečností s nižším významem, a proto ji žalovaný uváděl v kontextu s virtuálním sídlem. Přesto absenci účetních závěrek nelze podceňovat, neboť jde o povinnost se závažnými důsledky, a proto její neplnění dodavatelem mělo vést žalobkyni k ostražitosti. Změna jednatele nepředstavuje sama o sobě nestandardnost. Nicméně za situace, kdy to byla právě osoba bývalého jednatele, kdo podle žalobkyně dával záruku bezproblémové spolupráce, byla nestandardní reakce žalobkyně, která po změně jednatele obchodní model spolupráce neupravila. Žalobkyně neprokázala, že by přijala dostatečná opatření, aby zabránila své účasti na podvodu na DPH.

II. Obsah kasační stížnosti

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, již opřela o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud závěry převzal od správních orgánů a nezkoumal důkazy obsažené ve spisu. Především krajský soud nesprávně hodnotí vrácení části zboží společností PILSEN STEEL. Důvodem vrácení totiž byla špatná ekonomická situace, nikoliv podvodné jednání. Krajský soud také chybně nahlíží na obchodní praxi společnosti Metal Export.

[8] Správce daně identifikoval chybějící daň u společnosti Anderssen work, a to z důvodu nekontaktnosti společnosti. Ta podala daňové přiznání a vykázala plnění ve prospěch společnosti Metal Export. Z důvodu nekontaktnosti si nicméně daňové orgány nemohly ověřit zahrnutí těchto plnění do daňového přiznání a oprávněnost nároku na odpočet daně. U společnosti Metal Export byla identifikována chybějící daň proto, že ačkoliv společnost podala daňové přiznání a kontrolní hlášení, vykázanou daňovou povinnost neuhradila. V případě společnosti Metal Export založily daňové orgány závěry o daňovém podvodu na tom, že společnost Metal Export stejně jako společnost Anderssen work jsou nekontaktní, vykazují nedoplatky na daních a později se staly nespolehlivými plátcí, doklady od společnosti Metal Export mají odlišnou formu a některé nejsou opatřeny podpisem a razítkem, nebyly uzavřeny písemné smlouvy, došlo k navyšování cen, dispoziční oprávnění k účtu společnosti Anderssen work měl bývalý jednatel a u společnosti Metal Export docházelo k častým změnám v jednatelství.

[9] U společnosti TARIM byla identifikována chybějící daň spočívající v tom, že tato společnost neuvedla uskutečněné zdanitelné plnění ve prospěch stěžovatelky v kontrolním hlášení ani v daňovém přiznání, ačkoliv stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně. Stěžovatelka trvá na tom, že neodvedení daně společností TARIM nepředstavuje chybějící daň, jak ji definuje tuzemská a evropská judikatura. Tato společnost totiž dodala plnění, které následně stěžovatelka reklamovala. Společnost TARIM bez vědomí stěžovatelky daňový doklad skartovala. Takové jednání není samo o sobě podvodem, neboť jeho cílem nebylo získání daňového zvýhodnění. Stěžovatelka byla v dobré víře, že společnost TARIM bude plnit své povinnosti. Do doby výsledku svého jednatele stěžovatelka neměla tušení, že byl daňový doklad stornován. Stěžovatelka měla dostat možnost opravit daňový doklad, čímž by se současně vyhnula nutnosti hradit penále. Penále by nemělo nastupovat automaticky za všech okolností, jak plyne z rozsudku SDEU ze dne 15. 4. 2021, C-935/19, *Grupa Warzywna sp. z o.o.*

pokračování

[10] Krajský soud odmítl úvahu, že by kontrolní hlášení měla vypovídací hodnotu, ačkoliv sám v bodě 47. napadeného rozsudku vycházel výlučně z nich. Jeho posouzení je tak vnitřně rozporné. Důvody neodvedení daně společnostmi Metal Export a Anderssen work mohl správce daně zjistit výslechem jednatelů těchto společností, což však neučinil, přestože jednatel Metal Export byl pro správce daně kontaktní a vypovídal. Správce daně se však na důvody neodvedení daně nezeptal. Samotné neodvedení daně nemůže být důkazem o daňovém podvodu, neboť k tomu je třeba existence záměru vylákat daňovou výhodu. Zde stěžovatelka odkázala na body 62. až 66. stanoviska generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021, ve věci C-4/20, „*ALTI*“ OOD, týkající se posuzování objektivních okolností, jejichž smyslem je odhalit, zda osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se účastní plnění, které je zatíženo podvodem na DPH. Ze stanoviska generální advokátky plyne, že standard vědomostního testu by měl být „věděl nebo musel vědět“, nikoliv „mohl vědět“, jak tvrdí krajský soud. Dlouhodobá judikatura SDEU jednoznačně spěje k závěru, že je třeba postihovat daňové podvody, kde jednotlivé subjekty jednaly *prima facie* koordinovaně, nikoliv standardní obchodní transakce, jejichž účelem zjevně nebyla žádná participace na daňovém podvodu, získání daňového zvýhodnění nebo obstarání si tržní výhody.

[11] Stěžovatelka odmítá závěry krajského soudu vyslovené v bodě 54. napadeného rozsudku. Lze si stěžít představit, že pro naplnění vědomostní stránky osoby povinné k dani budou sloužit objektivní okolnosti, které nastaly až po proběhlých transakcích. To plyne například z rozsudku NSS ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40, a také z judikatury SDEU. Existence objektivních okolností svědčících o nesrovnalostech plnění musí být známa již před transakcí. Musí se jednat o tak závažné náznaky vzbuzující podezření o nesrovnalostech nebo úniku, které aktivují u obezřetného subjektu nutkání, aby si zjistil všechny informace o obchodním partnerovi (srov. bod 29 usnesení SDEU ze dne 14. 4. 2021, C-108/20, *HR v. Finanzamt Wilmersdorf*). Stěžovatelka má za to, že krajský soud ji svým výkladem staví do pozice věštkyně odhadující budoucnost, která nastane. Jako objektivní okolnost může sloužit pouze taková, která je pro osobu povinnou k dani zjistitelná, nikoliv taková, kterou se nedozvěděla a dozvědět ani nemohla nebo která nastala až po několika letech.

[12] Daňové orgány označily za nestandardní okolnosti, svědčící o podvodu na DPH, a) absenci písemné smlouvy, b) odlišnou formu daňových dokladů společnosti Metal Export, c) virtuální sídlo a neplnění povinnosti ukládat účetní závěrku do sbírky listin v obchodním rejstříku u společnosti Metal Export a d) změnu jednatele společnosti Metal Export. Stěžovatelka namítá, že podle rozsudku NSS č. j. 2 Afs 297/2019-40 musí správce daně identifikovat modelové obchodní případy, tj. zkoumat obchodní standardy. To však v jejím případě neučinil. S vymezením nestandardních okolností správcem daně se následně ztotožnil i krajský soud.

[13] Jednotlivě tvrzené okolnosti následně stěžovatelka detailně rozebrala. Stěžovatelka zahájila obchodní spolupráci se společností Metal Export na základě předchozí bezproblémové spolupráce této společnosti se společností LUTOMA, s.r.o. (dále jen „LUTOMA“), v níž měla rodina jednatele stěžovatelky obchodní podíly (nynější jednatel stěžovatelky působil u společnosti LUTOMA, která patřila jeho otci, a nynější stěžovatelka pokračuje v ekonomické činnosti této společnosti). Krajský soud tvrdí, že bylo třeba uzavřít smlouvu písemnou formou, nenastínil však žádný jiný obchodní model,

který by jeho závěrům svědčil. Za přezkoumatelný nelze považovat závěr uvedený v bodě 58. napadeného rozsudku krajského soudu, který „má za to“, že bez písemné smluvní dokumentace neuskutečňuje obezřetný subjekt obchody v hodnotě desítek milionů korun. Krajský soud tak pouze vyjadřuje domněnku, která nemá podklad ve spisu. Navíc ani neuvádí, jakou smlouvu by považoval na vhodnou, zda rámcovou či „položkovou“. Krajský soud navíc účelově vyložil skutkový stav nastalý u společnosti PILSEN STEEL. Tato společnost objednala u stěžovatelky zboží, které následně převzala. Z důvodu své finanční situace plnění neuhradila. Krajský soud v bodě 58. napadeného rozsudku tvrdí, že stěžovatelka s tímto zbožím dále nijak aktivně nenakládala. Taková otázka však v průběhu nalézacího řízení nevyvstala, a je navíc v rozporu s účetnictvím, protože stěžovatelka prodávala zboží v průběhu jednotlivých let. Prodej zboží není otázkou dní či snad týdnů, ale může trvat měsíce. Společnosti PILSEN STEEL byl uznán nárok na odpočet daně z plnění přijatých od stěžovatelky. Pokud by se jednalo o nestandardní obchodní podmínky, zajisté by společnost PILSEN STEEL ztratila beneficium odpočtu daně.

[14] Pokud jde o odlišnou formu daňových dokladů společnosti Metal Export, správcem daně vytýkaná absence razítka a podpisu není nedostatkem ve smyslu § 29 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Důraz kladený na tuto „indicii“ je absurdní a nijak nespojený s daňovým podvodem. Tyto náležitosti by měly vztah pouze ke splnění formálních podmínek odpočtu, v nichž nicméně stěžovatelka obstála a správce daně její nárok uznal. Stěžovatelka takovou skutečnost navíc nebyla s to zjistit, neboť kontrola údajů tímto způsobem není v obchodních vztazích běžná. Daňové orgány ani netvrdí, že by daňové doklady byly jakkoliv závadné, ať již ve formě, či v obsahu. Z hodnocení daňových orgánů nevyplývá, že by nebylo možno daňové doklady přiřadit ke konkrétním plněním či ztotožnit dodavatele a odběratele. Přijal-li krajský soud závěry daňových orgánů za své, zcela ignoroval nejen stěžovatelčino vysvětlení, ale především sled událostí, který v dané věci nastal. Není totiž standardní, aby kterákoliv osoba povinná k dani kontrolovala zpětně vzhled daňových dokladů nebo požadovala, aby součástí daňových dokladů byly náležitosti, které zákon vůbec nepředepisuje.

[15] Pokud jde o virtuální sídlo společnosti Metal Export a absenci účetních závěrek ve sbírce listin, nesvědčí tyto skutečnosti o daňovém podvodu. Stěžovatelka uvádí, že „*tyto parametry měla společnost Metal Export již v době obchodování u společnosti LUTOMA*“. Z daňové kontroly u společnosti LUTOMA vyplynulo, že pochybnosti o důvěryhodnosti společnosti Metal Export nevyvstaly. Správce daně se v tomto případě daňovým podvodem vůbec nezabýval, a tak měla stěžovatelka důvodně za to, že též správce daně považuje Metal Export za důvěryhodného dodavatele. S ohledem na to, že tato společnost nebyla pro stěžovatelku zcela neznámou, je liché tvrzení krajského soudu v bodech 59. až 62. napadeného rozsudku, že měla být vedena k vyšší opatrnosti z důvodu absence účetních závěrek a existence virtuálního sídla. Změna jednatele Metal Export není sama o sobě znakem daňového podvodu. Navíc k ní došlo v srpnu 2016, tedy v průběhu spolupráce. Jak může být taková okolnost objektivní okolností ve vztahu ke zdaňovacím obdobím měsíců června a července roku 2016, nevysvětlují nejen daňové orgány, ale ani krajský soud, který se s takto identifikovanou objektivní okolností ztotožňuje v bodu 63. napadeného rozsudku. I po změně jednatele pokračovala spolupráce jako doposud a předchozí jednatel za společnost jednal jako zmocněnec. Sama o sobě změna jednatele o daňovém podvodu

pokračování

nijak nevyovídá. Krajský soud se také mylí v tom, že správními orgány identifikované objektivní okolnosti měly být stěžovatelce známy. Není například zřejmé, jak mohla vědět o tom, že dodavatel změnil jednatele v srpnu 2016. Z provedeného dokazování takový závěr dovodit nelze. Totéž lze říci také o rozdílnosti daňových dokladů.

[16] Stěžovatelka proto navrhl, aby NSS napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný ve vyjádření navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl. Uvedl, že argumentace stěžovatelky ve vztahu ke společnosti TARIM se míjí s rozhodovacími důvody. Stěžovatelka tvrdí, že nárok na odpočet jí neměl být přiznán nikoliv z důvodu účasti na daňovém podvodu, ale proto, že společnost TARIM stornovala daňový doklad o uskutečněném plnění, takže stěžovatelka o nárok na odpočet přišla. Taková argumentace nemůže mít vliv na vlastní daňovou povinnost. Přesto žalovaný považuje své závěry a potažmo závěry krajského soudu za správné. Tvrzení, že ji měl správce daně vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, stěžovatelka uplatnila poprvé až v řízení o kasační stížnosti.

[18] Ve vztahu ke společnosti Metal Export stěžovatelka uvádí, že podvod na dani nemusel být jedinou příčinou neodvedení daně. Žalovaný naopak odkazuje na bod 52 svého rozhodnutí, v němž popsal všechny nestandardnosti. Takové nestandardní okolnosti v kontextu narušení neutrality daně poskytují nepřímý důkaz o existenci podvodu na DPH. Stěžovatelčin požadavek, aby bylo možno vyloučit jiná vysvětlení neodvedení daně, než je daňový podvod, je podle žalovaného přehnaný. Zpravidla totiž nebude možné prokázat vnitřní postoj daňových subjektů (úmysl). Možnost hospodářského selhání sice nelze zcela vyloučit, v takovém případě však nejsou přítomny nestandardní okolnosti, jako je například nekontaktnost. Podle rozsudku NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, má správce daně „zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.“ V nynější věci neexistuje jiné vysvětlení pro narušení neutrality daně než právě daňový podvod. Žalovaný se také ztotožňuje s tím, že z pouhého kontrolního hlášení nelze usuzovat na odvedení daně. Kontrolní hlášení je nástrojem ke sledování toku zdanitelných plnění, nicméně nesvědčí o splnění daňové povinnosti. Pokud jde o odkaz stěžovatelky na stanovisko generální advokátky J. Kokott, nejde o závazný pramen práva. Tím spíše, pokud se k jeho závěrům SDEU následně nepřihlásil ve svém rozhodnutí.

[19] Krajský soud se podle žalovaného dopustil jisté formulační nepřesnosti ve vztahu k okolnostem nastalým po uskutečnění deklarovaných transakcí. Zásadu, podle které musí objektivní okolnosti existovat již v době uskutečnění transakce, nicméně krajský soud fakticky nepopřel, jelikož z dalšího textu rozsudku vyplývá, že v rámci vědomostního testu zohlednil pouze takové skutečnosti, které byly pro stěžovatelku v okamžiku transakcí zjistitelné.

[20] Stěžovatelka požadovala na základě rozsudku NSS č. j. 2 Afs 297/2019-40 identifikaci modelového obchodního případu. Zatímco však ve stěžovatelkou odkazované

věci byla uzavřena písemná smlouva a správce daně identifikoval toliko její dílčí nestandardnosti, v nyní posuzované věci nebyla písemná smlouva vůbec uzavřena. Nejvyšší správní soud v minulosti potvrdil, že absence písemné smluvní dokumentace v případě obchodů v řádu jednotek milionů korun může nasvědčovat podvodnému charakteru transakcí (srov. rozsudek ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55). Standardní uspořádání vztahů je tedy na první pohled zřejmé a stěžovatelčin požadavek na prokázání onoho standardu („modelových případů“) není namístě.

[21] K námitce ohledně důvěryhodnosti Metal Export pramenící ze zkušeností stěžovatelčina jednatele s obchodem ve společnosti LUTOMA žalovaný uvádí, že tyto obchody se týkaly zboží, které mělo spadat do režimu přenesení daňové povinnosti, proto nebyl důvod zabývat se zapojením společnosti Metal Export do podvodu na DPH. Z toho však nelze činit závěr, že v nynější věci Metal Export do podvodu na DPH zapojen nebyl.

[22] Pokud by stěžovatelka prokázala, že společnost Metal Export pro ni nebyla neznámou, neboť se znala s jejím jednatelem z jeho dřívějšího působení, šlo o skutečnost, která jistě snižuje rizikovost uzavírání obchodů o vyšším objemu. Na druhé straně nelze odhlédnout od toho, že stěžovatelka uzavírala s tímto svým nejvýznamnějším dodavatelem obchody v hodnotě desítek milionů korun bez písemné smluvní dokumentace. Ke stěžovatelčině výtce k otázce uzavření písemné smlouvy poukazuje žalovaný na to, že krajský soud učinil přezkoumatelnou úvahu, v níž uvedl důvody, proč měla stěžovatelka písemnou smlouvu uzavřít. Co se týče změn vzhledu daňových dokladů, sám krajský soud poukázal na to, že jde o slabou indicii. Žalovaný trvá na významu zjištění o virtuálním sídle a absenci účetních závěrek ve sbírce listin. Závěry žalovaného a krajského soudu nelze označit za liché toliko na základě předchozího obchodního vztahu s určitým subjektem. Jestliže stěžovatelka důvěryhodnost dodavatele odvozovala primárně od osoby jeho jednatele, je s podivem, že na změnu tohoto jednatele nijak nereagovala. To podle žalovaného dokresluje celkový postoj stěžovatelky k podvodu na DPH. Ten lze vztáhnout také na transakce před změnou dodavatelova jednatele. Pokud stěžovatelka brojí proti úvahám krajského soudu v bodě 58. napadeného rozsudku, že nijak nenakládala s vráceným zbožím, pak veřejný rejstřík potvrzuje, že v letech 2017 až 2020 vykazovala stále stejnou výši zásob odpovídající tomuto zboží. Účetnictví tedy potvrzuje verzi krajského soudu týkající se zboží vráceného odběratelem.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[24] Podstatu nynější věci tvoří polemika stěžovatelky s postupem správce daně, na jehož základě neuznal stěžovatelce odpočet DPH z důvodu zaviněné účasti stěžovatelky na podvodu na DPH.

[25] Před vlastním posouzením věci NSS přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti. Nepřezkoumatelná jsou taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek

pokračování

NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Nepřezkoumatelný je také rozsudek opřeny o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Stěžovatelka nepřezkoumatelnost spatřuje ve vnitřní rozpornosti závěrů krajského soudu. Krajský soud měl odmítnout význam kontrolních hlášení, ale současně z nich vycházel v bodě 47. napadeného rozsudku. Dále uvedl, že „má za to“. Toto slovní spojení je používáno ve vztahu k domněnkám a úkolem krajského soudu není domnívat se, ale musí své závěry postavit najisto.

[26] Námitka vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku není důvodná. Krajský soud v bodě 47. napadeného rozsudku uvedl, že v kontrolních hlášeních lze vysledovat dodavatelský řetězec, tedy že zboží pořízené od společnosti Metal Export pocházelo od společnosti Anderssen work. V bodě 41. konstatoval, že „[...] *k celé linii žalobcovy argumentace, která zdůrazňuje význam kontrolních hlášení, [krajský soud] uvádí, že tento institut nelze v daném kontextu přeceňovat, byť se jedná o daňové tvrzení [...]*“. Krajským soudem zmiňovaný kontext se týkal chybějící daně. Stěžovatelka dovozovala, že uvedení určitých plnění v kontrolním hlášení vylučuje existenci chybějící daně. Krajský soud se s touto argumentací neztotožnil a je mu v tom třeba dát zapravdu. Bylo by absurdní se domnívat, že pouhým deklarováním určitých transakcí dojde k negaci jakéhokoliv následného závěru o existenci daňového podvodu. Ostatně ani účel zavedení kontrolního hlášení takový závěr nepodporuje. Podle bodu 71 důvodové zprávy k zákonu č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, mělo zavedení tohoto institutu umožnit správci daně pouze identifikovat riziková sdružení osob odčerpávající neoprávněně finanční prostředky. Stěžovatelčin výklad tento závěr popírá a smysl kontrolního hlášení obrací.

[27] Co se týče užití slovního spojení „má se za to“, bylo by možné stěžovatelce přitakat, pokud by krajský soud postavil své závěry toliko na domněnce v rozporu s provedeným dokazováním. Stěžovatelka však opomíjí kontext bodu 58. napadeného rozsudku a následné závěry krajského soudu. Z odůvodnění je totiž patrné, jaké okolnosti považuje krajský soud za relevantní a jaká pochybení stěžovatelce vytýká. Jeho závěr tak není izolovaný a postavený na pouhém přesvědčení. Napadený rozsudek tedy výše uvedenými vadami netrpí, je srozumitelný, založený na seznatelných důvodech, a je tedy přezkoumatelný.

[28] K věcným námitkám lze úvodem připomenout, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek § 72 a § 73 odst. 1 zákona o DPH má daňový subjekt nárok právo na odpočet daně na vstupu. Výjimku z tohoto principu představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*).

[29] Hodnocení podvodů na DPH pomocí tzv. „vědomostního testu“ vychází z rozsudku SDEU ve věci *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*. Z tohoto rozsudku vyplývá, že nárok na odpočet DPH z důvodu daňového podvodu lze nepřiznat pouze ve

výjimečných případech, a to při kladné odpovědi na čtyři otázky: 1) Existuje chybějící daň? 2) Pokud ano, stalo se tak v důsledku daňového podvodu? 3) Byly transakce daňového subjektu spojeny s daňovým podvodem? 4) Věděl nebo měl vědět daňový subjekt, že jeho transakce byly spojeny s podvodem?

[30] Společným typickým znakem podvodů na DPH je určitá míra nejasnosti v tom, jaký byl skutečný důvod neodvedení daně, kdo podvod organizoval a kdo z něj profitoval. Proto pro konstatování existence daňového podvodu musí správce daně srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Za tímto účelem musí zjistit objektivní okolnosti, které v souhrnu nasvědčují tomu, že daň chybí v důsledku snahy získat neoprávněně daňové zvýhodnění. Pokud daň sice nebyla přiznána nebo zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající DPH, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit či přiznanou daň vymoci, závěr o existenci daňového podvodu bude zpravidla předčasný (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43). Podle rozsudku NSS č. j. 1 Afs 304/2019-33 patří mezi okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, zpravidla okolnosti mající původ v minulosti (obchodní historie, osobní vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) či v době po uzavření obchodu (následná nekonstantnost, náhlý útlum obchodní činnosti, nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami).

K chybějící dani a objektivním okolnostem

[31] Stěžovatelka namítla ve vztahu k plnění od společnosti TARIM, že jde o standardní transakci, která byla později reklamována. Žalovaný uvedl, že TARIM nepodal ve vztahu k tomuto obchodu kontrolní hlášení a ani daňové přiznání. Stěžovatelka uplatnila z titulu přijatého zdanitelného plnění na vstupu odpočet DPH. Dále existovaly nestandardní okolnosti celé transakce. Ty spočívaly v nedoloženém původu zboží, jeho nezaplacení a následném přeprodání společnosti PILSEN STEEL. Zboží mělo být předáváno na parkovišti nákupního centra v Praze prostřednictvím pana H., kterého stěžovatelka ani její dodavatel nedokázali blíže identifikovat. Jednalo se o zboží v hodnotě stovek tisíc korun. Tyto skutečnosti krajský soud shledal jako relevantní. Stěžovatelka obecně uvedla, že chybějící daň nelze v tomto případě konstatovat, neboť by to bylo v rozporu s evropskou a tuzemskou judikaturou. Podle rozsudku NSS ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44, je rozhodné, zda byla daňová povinnost splněna ke dni rozhodnutí správce daně. Sama stěžovatelka přiznává, že její dodavatel daňovou povinnost nesplnil. Pouze se domnívá, že nejde o chybějící daň, jak tento pojem definuje stěžovatelkou blíže neuvedená judikatura. Z dosavadního průběhu řízení nijak nevyplývalo, že by TARIM byla daňovým dlužníkem, u něž není zcela vyloučeno zaplacení daně v budoucnu, ve smyslu rozsudku NSS č. j. 2 Afs 162/2018-43. Krajský soud tudíž podle názoru NSS nepochybil, pokud se ztotožnil se závěry žalovaného. Dále stěžovatelka namítla, že cílem obchodu nebylo získat daňové zvýhodnění. Právě uvedené objektivní okolnosti zjištěné správcem daně však ve svém souhrnu svědčí o opaku. Tento postup je zákonný, neboť jak se vyjádřil NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 304/2019-33, ne vždy bude možné zjistit vnitřní rozpoložení subjektu, který se daňového podvodu dopouští.

pokračování

[32] Stěžovatelka také ve vztahu k plnění od společnosti TARIM uvedla, že měla být vyzvána k opravě daňového dokladu, čímž by se vyhnula nutnosti hradit penále, které nemá nastupovat automaticky. Dále uvedla, že žalovaný měl vyslechnout jednatele společností Metal Export a Anderssen work. Tyto námitky nicméně neuplatnila v žalobě ani v navazujících podáních, ač tak učinit mohla, a proto jde o námitky nepřijatelné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Pro úplnost NSS uvádí, že stěžovatelka tyto námitky neuplatnila ani v odvolání k žalovanému.

[33] Stěžovatelka také ve vztahu ke společnosti Metal Export uvedla, že neodvedení daně samo o sobě nesvědčí o daňovém podvodu. Tomuto dílčímu závěru lze jistě přitakat, avšak stěžovatelka opomíjí další významné skutečnosti, na něž upozornil žalovaný. Za nejvýznamnější z nich lze považovat skutečnost, že společnosti obchodovaly se zbožím v hodnotě desítek milionů korun, aniž by transakci upravily alespoň rámcovou písemnou smlouvou, což krajský soud správně zdůraznil. Pokud jde o znalost dodavatele a jeho jednatele z dob existence společnosti LUTOMA, v níž působila rodina jednatele stěžovatelky, lze též souhlasit s krajským soudem. Tato skutečnost sice snižuje význam toho, že Metal Export byl vůči stěžovatelce novým subjektem, na druhé straně nelze odhlédnout od objemu obchodů a významu tohoto dodavatele a potřeby včasných dodávek za účelem dalšího prodeje. K tomu lze samozřejmě přičíst existenci virtuálního sídla, absenci účetních závěrek ve sbírce listin a změnu v osobě jednatele společnosti Metal Export, jímž se od srpna 2016 stal cizinec bez povolení k pobytu na území ČR. Ohledně změny „vizuálu“ daňových dokladů NSS souhlasí s krajským soudem. Jde o marginální skutečnost. Tato skutečnost sice může dokreslovat celkovou situaci, avšak k jejímu posuzování je třeba přistupovat nanejvýš obezřetně. Tak jako správce daně nemůže klást požadavky na konkrétní obchodní model daňového subjektu a tím upřednostňovat fiskální zájmy státu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04), nemůže klást požadavky ani na vzhled daňových dokladů a jejich změnu přičítat daňovému subjektu k tíži.

[34] Pokud jde o stěžovatelkou zmíněné stanovisko generální advokátky J. Kokott, lze souhlasit s žalovaným, že SDEU se k těmto závěrům v navazujícím rozsudku nepřihlásil. Ze strany stěžovatelky se tak jedná o pouhou polemiku podloženou nezávazným právním názorem.

K vědomostnímu testu

[35] Ze zmíněného stanoviska stěžovatelka také dovozuje, že v případě vědomostního testu se nyní judikatura SDEU odklání od pojetí „mohl vědět“ a naopak se přiklání k pojetí „musel vědět“. Zde je opět třeba přitakat žalovanému, že tento názor SDEU nepřejal a navíc ho sama generální advokátka vyslovila pouze v poznámce pod čarou č. 24 a nijak jej nerozvedla. Jinými slovy tento izolovaný názor není ničím podložený. To lze konstatovat také o přesvědčení stěžovatelky, že judikatura spěje k tomu, že odmítnutím nároku na odpočet DPH je třeba trestat ty daňové subjekty, jež jednaly na první pohled ve vzájemné shodě s cílem získat neoprávněné daňové zvýhodnění. V tomto ohledu stěžovatelka neuvádí na podporu své argumentace žádná rozhodnutí, z nichž by tento závěr vyplýval. Tyto výrazy používají jak SDEU, tak NSS zaměnitelně. V rozsudku ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020-55, NSS poukázal na to, že pojmy „musel vědět“ a „měl a mohl vědět“ „jsou v podstatě synonyma. Ani z judikatury SDEU [...] takový rozdíl nevyplývá; sám SDEU

tyto pojmy i v rámci téhož rozsudku běžně zaměňuje (srov. rozsudek SDEU ve věci C-277/14, PPUH, 3 a cit. věc Easy Working, 10 Afs 182/2018, body 57 a 58)“.

[36] Stěžovatelka dále vytýká krajskému soudu, že v bodě 54. napadeného rozsudku řadí mezi objektivní okolnosti rozhodné pro vědomostní test též okolnosti nastalé po provedení sporných transakcí. Krajský soud nicméně v tomto bodě výslovně uvádí, že „*mohou být relevantní jak [...] okolnosti, které tu jsou před posuzovanou transakcí, tak jevy a zjištění, které se datují až po dané transakci. Soud může přisvědčit [žalobkyni] toliko v tom, že tyto okolnosti je třeba k okamžiku transakce vztahovat (pouze) k vědomostnímu testu, tedy zda daňový subjekt věděl či mohl a měl vědět, že se účastní jednání zatíženého podvodem na DPH, a to v rozsahu, který je pro daňový subjekt zjistitelný a mající potenciál mu signalizovat nestandardnost transakce a nutnost zvýšené obezřetnosti“ (zvýraznil NSS). Je tak zřejmé, že krajský soud v tomto bodě se stěžovatelkou naopak souhlasil. Zároveň však v bodě 51. uvedl, že daňové orgány sice uvedly stěžovatelčiny dodavatele ve veřejných seznamech jako nespolehlivé plátce daně až po kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Jde však o důsledek toho, že důvod pro přisouzení takového statusu konkrétnímu daňovému subjektu nastává zpravidla až poté, co byly okolnosti eventuálního podvodu na DPH v souvislosti s tímto subjektem prověřovány.*

[37] V případě plnění od společnosti TARIM dospěl žalovaný k závěru, že hodnota zboží a okolnosti jeho předání nasvědčují tomu, že stěžovatelka měla a mohla vědět, že obchod je zasazen podvodem na DPH. Zboží totiž neodpovídalo objednávkce, a proto jej stěžovatelka následně neuhradila. Přebrání zboží byl přítomen přímo jednatel stěžovatelky, který měl vědět o tom, jaké zboží stěžovatelka objednala. Přesto zboží převzal, aniž by provedl kontrolu zboží. Celá transakce proběhla bez dokumentace a na parkovišti obchodního domu. Za dodavatele byla přítomna osoba, kterou nebyla stěžovatelka s to identifikovat. K tomu je třeba přičíst také to, že dodavatel TARIM nezveřejňoval od roku 2013 účetní závěrky ve sbírce listin. Tyto závěry nevybočují ze standardu dokazování před správcem daně a lze z nich dovodit, že stěžovatelka měla a mohla vědět o tom, že plnění může být zasazeno podvodem na DPH. Postup žalovaného a krajského soudu, který se s těmito závěry ztotožnil, nelze shledat nezákonným ani ve světle usnesení SDEU ve věci *HR v. Finanzamt Wilmersdorf*, na které odkázala stěžovatelka. Ta z něj totiž nesprávně dovozuje, že SDEU hovoří o „závažných náznacích vzbuzujících podezření“. Naopak SDEU hovoří v odkazovaném bodě 29. tohoto usnesení pouze o náznacích a nepřikládá zvláštní důraz vyššímu standardu závažnosti. Jinými slovy správcem daně identifikované nestandardnosti, které lze označit za typické pro podvody na DPH, nijak nevybočují z této kategorie, jak ji chápe SDEU.

[38] V případě plnění od Metal Export dospěl žalovaný k závěru, že stěžovatelka měla a mohla vědět o podvodu na DPH proto, že její dodavatel měl virtuální sídlo a neplnil povinnost ukládat účetní závěrky do sbírky listin, nadto se stěžovatelkou neuzavřel písemnou smlouvu, přestože obchodovali v objemu desítek milionů korun a šlo o zboží, které stěžovatelka dodávala jedinému odběrateli, pro nějž byla zásadní včasnost dodávek. Pokud jde o dřívější působení příbuzných stěžovatelčina jednatele ve společnosti LUTOMA, odkud byla jednateli známa společnost Metal Export, je třeba korigovat „dobrou víru“, kterou stěžovatelka z předchozí spolupráce dovozuje. V případě řešeném správcem daně ve vztahu ke společnosti LUTOMA totiž nešlo o daňový podvod. Jestliže stěžovatelka tvrdí, že pro ni byla předchozí znalost společnosti Metal Export klíčová, je až

pokračování

s podivem, že nijak nereagovala na změnu ve vedení této společnosti. Skutečnost, že bývalý jednatel za společnost Metal Export nadále jednal jako její zmocněnec, nedává ohledně další spolupráce žádnou záruku. Obchodní vedení společnosti totiž zajišťuje jednatel společnosti, nikoli zmocněnec. Stěžovatelka dále uvedla, že virtuální sídlo měla společnost Metal Export již v době obchodování se společností LUTOMA a stejně tak nezakládala účetní závěrky do sbírky listin. Tuto skutečnost nelze ověřit, neboť nebyla předmětem nynějšího řízení. Na druhé straně, pokud sama stěžovatelka přiznává, že si těchto skutečností byla vědoma, spíše to svědčí závěru o tom, že si mohla a měla být vědoma možného zapojení do podvodu na DPH.

[39] Ve vztahu k vědomosti stěžovatelky je irelevantní, že Metal Export změnil vzhled daňových dokladů. Jak sám krajský soud poznamenal, jde o slabou indicii. Pouhá změna vzhledu dokladů mohla zůstat stěžovatelkou zcela nezpozorována, a proto nelze dovozovat, že ji mohla upozornit na možnost existence daňového podvodu.

[40] Pokud jde o absenci modelových obchodních případů v odůvodnění žalovaného, lze poukázat na skutkové okolnosti případu řešeného NSS ve věci č. j. 2 Afs 297/2019-40, neboť ty se od nynější věci liší. Tou nejvýznamnější odlišností je absence písemné smlouvy v nynějším případě a na druhé straně její přítomnost v případě odkazovaném stěžovatelkou. V tomto ohledu tak lze dát za pravdu žalovanému, že u objednávek v hodnotě desítek milionů je běžné sjednávat podmínky plnění písemně. K odkazovanému rozsudku je třeba dodat, že jakkoliv je pro NSS jeho vlastní prejudikatura závazná, názor týkající se modelových obchodních případů je třeba vykládat ve vztahu ke skutkovým okolnostem nastalým v souzeném případě, nikoli jako obecný názor NSS ve vztahu k podvodům na DPH. Krajský soud ani správní orgány tak neměly povinnost v tomto případě předeštit modelové obchodní případy. Krajskému soudu také nelze vytýkat, že neuvedl, jakou smlouvu by považoval za uspokojivou. Volba konkrétní smluvní dokumentace je podnikatelským rozhodnutím stěžovatelky a krajskému soudu nepřisluší klást na ni požadavky konstatováním toho, jakou smlouvu by považoval za uspokojivou.

[41] Konečně stěžovatelka vytýká krajskému soudu účelový výklad následného obchodu se společností PILSEN STEEL. Stěžovatelce lze dát zapravdu, že následný osud zboží nebyl v daňovém řízení předmětem dokazování. Z napadeného rozsudku je patrné, že uvedená pasáž dokresluje celkové okolnosti obchodního případu. Ostatně krajský soud uvedl v závorce, že „poznává“. Nejde tak o natolik nosnou část odůvodnění, aby bylo možné hovořit o nezákonnosti napadeného rozsudku.

[42] Závěrem NSS konstatuje, že součástí posouzení správních orgánů a krajského soudu bylo také hodnocení, zda stěžovatelka učinila dostatečná opatření, aby se vyhnula své účasti na podvodu na DPH. Stěžovatelka nicméně toto posouzení nečinila předmětem kasační stížnosti, a proto přijetí dostatečných opatření NSS nezkoumal.

V. Závěr a náklady řízení

[43] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[44] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého 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. Stěžovatelka ve věci úspěšná nebyla, a proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu NSS náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 12. ledna 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu