



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **EMBA TRADE s.r.o.**, se sídlem Příkop 838/6, Brno, zast. Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 190/17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 12. 2021, č. j. 31 Af 1/2020-232,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2019, č. j. 52002/19/5300-21445-712211; tímto rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Královehradecký kraj (dále jen „správce daně“) – dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 6. 6. 2018 za zdaňovací období září – prosinec 2014.

[2] Výše uvedeným rozhodnutím žalovaného byla (ve spojení s rozhodnutími správce daně) stěžovatelce doměřena DPH ve výši 5 650 099 Kč (září 2014); 4 829 130 Kč (říjen 2014); 5 195 038 Kč (listopad 2014) a 2 528 002 Kč (prosinec 2014), a to z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu. Současně s doměřením daně byla stěžovatelce sdělena rovněž povinnost uhradit 20 % penále.

[3] Předmětem činnosti stěžovatelky je maloobchodní a internetový prodej textilního zboží, bytových doplňků a dalšího zboží. Správce daně nejprve zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období srpen a září 2015, následně na základě zjištěných poznatků zahájil daňovou kontrolu také za zdaňovací období září – prosinec 2014. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že stěžovatelka nakupovala zboží od dodavatelů MCK Import s.r.o.; R.P. Textil Trade, s.r.o.; REČAVA a.s.; DAMIDA CZ s.r.o.; M.C.K. REALITY a.s. a DDK JAROV s.r.o. Všichni tito dodavatelé nakupovali zboží od společnosti Credit Finance Group a.s., která zboží nakoupila od společnosti WAXUM, a.s. Jak společnost WAXUM, a.s., která stála na počátku všech dodávek textilního zboží, tak i společnost Credit Finance Group a.s. se přitom na internetu prezentovaly jako stavební společnosti (WAXUM, a.s. jako výhradní distributor pórobetonových stavebních systémů Greisel; Credit Finance Group a.s. jako výrobce a projektant administrativních center a polyfunkčních budov).

[4] Žalovaný identifikoval v řetězcích chybějící daň a popsal nestandardní okolnosti, ze kterých bylo možné usuzovat na cílenou snahu subjektů v řetězci získat daňové zvýhodnění. Jednotlivé subjekty v řetězcích byly propojeny osobami, mezi nimiž byly rodinné a přátelské vazby; tyto osoby se v jednotlivých společnostech často střídaly na pozicích členů statutárních a kontrolních orgánů, jakož i vlastníků podílů či akcií. Osobní vazby k dodavatelům žalovaný shledal také u stěžovatelky; někteří z přímých dodavatelů stěžovatelky byli založeni právě za účelem jejích vzájemné spolupráce krátce před kontrolovanými zdaňovacími obdobími. Dodavatelé byli propojeni také svými sídly, která jsou většinou virtuální, přičemž propojenost dodavatelů žalovaný zjistil také skrze účetnictví. Všem přímým dodavatelům stěžovatelky vedla účetnictví společnost REČAVA a.s., která také za jednotlivé dodavatele vystavovala faktury se shodnými rysy. Tato společnost také pronajímala dalším dodavatelům sklady a organizovala přepravy zboží. Osoby působící jako členové statutárních orgánů dodavatelů neznaly konkrétní způsob obchodování, na těchto pozicích působily spíše formálně. Řada článků řetězce byla při provádění kontroly nekontaktní, poté se stali členy statutárních orgánů cizí státní příslušníci (zpravidla Chorvati a Bulhaři).

[5] Stěžovatelka neuzavírala žádné písemné smlouvy, přestože obchodovala v řádu desítek milionů Kč, a to ani s nově vzniklými společnostmi, se kterými neměla předchozí obchodní zkušenost; přičemž na dodané zboží uplatňovala nepřiměřeně nízkou marži. Žalovaný také zjistil, že dodavatelé stěžovatelky nevyvíjeli žádnou činnost ve vztahu k potenciálním dalším zákazníkům, neprezentovali se na webových stránkách. První dva články řetězce přitom podnikaly ve stavebnictví. Nesrovnalosti zjistil žalovaný také v platbách za dodané zboží – úhradu jednotlivých dodávek prováděla stěžovatelka se zpožděním až 9 měsíců od dodání; drtivou většinu zboží uhradila stěžovatelka po splatnosti, a to nestandardním způsobem, neboť hradila částky v řádku několika milionů jednorázově. Celý způsob obchodování stěžovatelky v předmětných zdaňovacích obdobích pak podle žalovaného dokresluje fakt, že oproti předcházejícím obdobím

pokračování

stěžovatelce prudce narostl čistý obrat, následně v roce 2015 došlo k extrémnímu propadu jejího hospodářského výsledku. Poté, co finanční orgány prověřovaly realizované obchodní transakce, se stala řada dodavatelů stěžovatelky nekontaktními, přičemž následně došlo k jejich likvidaci a zániku.

[6] Žalovaný tedy uzavřel, že stěžovatelka byla účastna podvodu na DPH, přičemž s ohledem na existující okolnosti o tomto podvodu vědět mohla a měla. Nepřijala žádná opatření, kterými by se podvodu na DPH vyhnula. Zejm. neuzavírala žádné písemné smlouvy, spolupráce s dodavateli probíhala na ústní bázi, přestože se jednalo i o nově vzniklé společnosti. Zboží v hodnotě milionů Kč nebylo pojištěno, stěžovatelka si tak počínala velmi neobezřetně.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[7] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu, kterou krajský soud kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Krajský soud zrekapituloval judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie k podvodům na DPH a připomněl, že ve smyslu této judikatury není povinností prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Postačí, pokud je v daňovém řízení postaveno na jisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Žalovaný přitom může vycházet z mnoha různých indicií, které jsou mu k dispozici a které mohou mít původ v minulosti, v době uzavření transakce, ale také v době následující po uzavření obchodu, byť následně nastalé skutečnosti nemůže přičítat daňovému subjektu k tíži z hlediska jeho vědomosti o podvodu.

[9] V další části napadeného rozsudku krajský soud konstatoval, že žalovaný existenci podvodu na DPH prokázal – tj. prokázal jak chybějící daň, tak také nestandardní okolnosti obchodování. Byť krajský soud připustil, že v daném případě lze mít pochybnosti o tvrzení žalovaného o chybějící dani u společnosti WAXUM, a.s. (tj. u prvního článku řetězce, neboť této společnosti byla finančním úřadem vyměřena daň ve výši 0 Kč), u dalších článků řetězce (společnosti Credit Finance Group a.s. a MCK Import s.r.o.) je závěr o chybějící dani dostatečně podložený. Podstatná je zejm. chybějící daň u společnosti Credit Finance Group a.s., která byla součástí všech řetězců dodávek textilního zboží.

[10] Krajský soud odmítl námitku stěžovatelky, podle níž by měl žalovaný povinnost prokazovat konkrétní souvislost mezi zdanitelným plněním, ze kterého nebyla odvedena DPH u jiného subjektu v řetězci, se zdanitelným plněním, které je předmětem doměření daně u stěžovatelky. Za chybějící daň v rámci podvodného řetězce může být označeno jakékoli doměření daně, resp. jakékoli její neuhrazení; rozhodující je, aby byl dán důvod doměření do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality daně bylo následkem cílené snahy získat neoprávněné zvýhodnění (body 66 a 67 rozsudku krajského soudu).

[11] V daném případě žalovaný identifikoval takové okolnosti, které zjevně o cílené snaze získat neoprávněné zvýhodnění svědčily – o nestandardnosti obchodování v daných

řetězcích svědčily časté změny sídla zainteresovaných společností, časté změny v obsazení statutárních a kontrolních orgánů a vlastníků podílů či akcií v daných společnostech, personální propojenost subjektů v řetězci, jakož i jejich propojenost skrze účetnictví, pronájem skladovacích prostor a zajištění přepravy zboží, formálnost působení osob na pozici statutárních orgánů či nekontaktnost zapojených subjektů. Jednotlivé okolnosti přitom nelze hodnotit izolovaně, jak se snaží činit stěžovatelka. Všechny zmíněné okolnosti ve svém souhrnu napovídají tomu, že se zapojené subjekty účastnily podvodu na DPH. Jiné smysluplné vysvětlení toho, proč docházelo k přeprodeji textilního zboží a bytových doplňků v řetězcích personálně a jinak propojených, bez prokazatelně existující přidané hodnoty jednotlivých prodejů, krajský soud neshledal. Krajský soud se zabýval také stěžovatelkou výslovně citovanou judikaturou a uvedl, že konkrétní namítané rozsudky na daný případ nedopadají. V daném případě totiž rozhodnutí žalovaného netrpělo takovými deficity, které Nejvyšší správní soud shledal v jiných případech.

[12] I když krajský soud přisvědčil námitce, že žalovaný dostatečně neprokázal své tvrzení o nepřiměřeně nízké marži stěžovatelky, zdůraznil, že argumentace žalovaného na tomto dílčím tvrzení nestála. I bez tohoto dílčího tvrzení žalovaný identifikoval natolik silné objektivní okolnosti svědčící o podvodu, že tato vada nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[13] V další části napadeného rozsudku se krajský soud zabýval vědomostí stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce, přičemž zdůraznil, že z hlediska hodnocení této otázky nelze klást daňovému subjektu k tíži ty skutečnosti, o kterých nemohl vědět. Jelikož však stěžovatelka nakupovala zboží v řádu desítek milionů Kč, aniž by uzavírala písemné smlouvy, a to i s těmi společnostmi, se kterými obchodovala poprvé a které neměly obchodní historii, dospěl krajský soud k závěru, že stěžovatelka si při svém obchodování počínala neobezřetně. Zboží nakupovala – i přes své vlastní podnikatelské zkušenosti – skrze prostředníky bez těchto zkušeností, i když si byla schopna zboží vybrat a nakoupit sama. Zboží nakupovala od 6 společností, i když jí byla dostupná informace o jejich personální propojenosti, o čemž svědčila ostatně také totožnost jejich sídel a shodné rysy daňových dokladů, které jí vystavovaly. Stěžovatelka nedbala ani toho, že se dodavatelé aktivně nesnažili prostřednictvím internetových stránek a e-shopu nabízet své zboží a oslovit nové zákazníky, a to přesto, že s některými z nich dříve neobchodovala. Zásadní nesrovnalosti se týkaly také způsobu plateb za jednotlivé dodávky zboží. Nestandardnost podnikání se projevila také v ekonomických ukazatelích (významný nárůst čistého obrátu a následný propad).

[14] Krajský soud proto uzavřel, že stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu. Své dodavatele si náležitě neprověřovala a zjištěných nestandardností nedbala. Nevěnovala pozornost častým změnám sídel a obsazení statutárních a dozorčích orgánů a vlastníků dodavatelů. V daném případě tak nelze hovořit o dobré víře stěžovatelky, která neuzavírala písemné smlouvy, nedoložila ani žádnou jinou dokumentaci ohledně navázání spolupráce se svými dodavateli. I když je takový postup možný z hlediska soukromoprávního, jedná se o skutečnosti svědčící (ve spojitosti s dalšími zjištěními žalovaného) o nestandardnosti předmětných obchodních případů, kterých si stěžovatelka musela být vědoma.

pokračování

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[15] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka zrekapitulovala skutkový stav projednávané věci a následně se vymezila proti závěrům krajského soudu.

[16] Stěžovatelka především namítala, že samotné identifikaci nestandardních okolností předmětných obchodů musí předcházet identifikace chybějící daně, coby „*esenciální podmínky pro existenci daňového podvodu*“. V daném případě však existence chybějící daně tak, jak vyžaduje judikatura Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie, prokázána nebyla. V projednávané věci je chybějící daň dovozována jen z toho, že obchodní vztahy stěžovatelky a jejích dodavatelů připadají žalovanému a krajskému soudu nestandardní a že je nebylo možné ze strany správce daně kontaktovat a zkontrolovat jejich daňové povinnosti. Krajský soud také nedostal svému tvrzení, že v každém případě je nutné hodnotit skutkové okolnosti případu s ohledem na jejich specifika.

[17] V další části kasační stížnosti stěžovatelka citovala judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie, na níž navázala argumentací, ve které vyjádřila svůj nesouhlas s hodnocením provedeným krajským soudem. Zdůraznila, že chybějící daň nebyla zjištěna ani u společnosti Credit Finance Group a.s. Tato společnost nadto nebyla přímým dodavatelem stěžovatelky a ve vztahu k této společnosti daňové orgány téměř žádné nestandardní okolnosti neidentifikovaly. Věrohodnost této společnosti pak stěžovatelka nebyla povinna prověřovat, neboť se nejednalo o jejího přímého dodavatele. Požadavek prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci nelze extenzivně rozšiřovat. Zatímco tedy krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, opomněl zcela zásadní skutečnost, a sice že zjištěné skutečnosti se vztahují ke zcela jinému článku řetězce. Důvod doměření DPH u této společnosti tak nebyl dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které by odůvodnily závěr o cílené snaze získat zvýhodnění. V dané věci je naopak nutno trvat na požadavku prokázat souvislost mezi zdanitelným plněním, ze kterého nebyla odvedena DPH u jiného subjektu v řetězci, se zdanitelným plněním, které je předmětem doměření u stěžovatelky. Žádnou takovou souvislost však žalovaný neprokázal. Stěžovatelka také namítala, že k doměření daně u společnosti Credit Finance Group a.s. došlo až s odstupem 4 let od realizace obchodních transakcí. Nelze tedy tvrdit, že by si tato společnost v době obchodování se stěžovatelkou neplnila své daňové povinnosti. Stěžovatelka také nemohla mít žádný vliv na to, zda tato společnost dodatečně vyměřenou daň uhradí, či nikoli. S existencí chybějící daně u společnosti MCK Import s.r.o. se pak krajský soud dostatečně nevypořádal. Ani v případě této společnosti však nebyla existence chybějící daně dostatečně podložena.

[18] V daném případě nelze akceptovat, že k doměření daně došlo také u dodávek zboží, které přímí dodavatelé stěžovatelky, u kterých nebyla identifikována chybějící daň, nakupovali od Credit Finance Group a.s. Tímto postupem totiž dochází k nepřijatelnému přenášení daňové povinnosti na stěžovatelku. Rozhodně se nelze ztotožnit s úvahou žalovaného, že pokud neodvedl daň jeden z článků řetězce, jedná se o podvod, o kterém musela stěžovatelka vědět. Žalovaný nijak neprokázal, v čem konkrétně měl daňový

podvod spočívat – neprokázal, že účelem nákupu zboží bylo získání daňového zvýhodnění.

[19] V další části kasační stížnosti stěžovatelka rozporovala jednotlivé okolnosti, které označil žalovaný (a následně také krajský soud) jako nestandardní. Zdůraznila, že rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu považuje uvedené okolnosti za podpůrné, samy o sobě nedosahující natolik významných pochybností, že by bylo možné hovořit o podvodu. S tím se však krajský soud podle jejího přesvědčení dostatečným způsobem nevypořádal.

[20] Stěžovatelka především zdůraznila, že hospodářskou činnost spočívající v dodání zboží v rámci několika následných prodejů nelze považovat za nezákonnou. Stejně tak propojenost dodavatelů stěžovatelky není ničím neobvyklým – řada obchodních vztahů vzniká na bázi přátelských či obdobných vztahů a nemůže být důkazem o nestandardnosti konkrétního plnění. Bez důvěry v obchodní partnery by nebylo možné obchody vůbec provádět, nadto obchody v řádu milionů Kč. Jako nestandardní nelze hodnotit ani změny sídel, neboť se jedná o interní záležitost jednotlivých subjektů, které nejsou v dispoziční sféře stěžovatelky.

[21] Na ekonomickou činnost dodavatelů nelze usuzovat z (ne)existence webových stránek, proto ani tyto pochyby žalovaného nebyly opodstatněné. Žalovaný stěžovatelce také vytkl, že neuzavírala písemné smlouvy, avšak nevzal v potaz tu skutečnost, že obchodní spolupráce probíhala na základě konkrétních objednávek, „přičemž k ověření konkrétního závazkového vztahu stěžovatel disponuje např. také platbami za zboží či dodacími listy; není tedy pravda, že by písemná dokumentace uskutečněných transakcí zcela absentovala“. Žalovaný rovněž nemohl dovozovat nestandardnost obchodní spolupráce z prodlení plateb za zboží, když všechno dodané zboží bylo následně uhrazeno, k tomu ostatně stěžovatelka doložila v řízení u soudu výpis z účtu, se kterým se krajský soud nijak nevypořádal. Také svědci potvrdili, že dodavatelé urgovali pozdní platby upomínkami či vyčíslením penále. Úhrada přijatých faktur nadto není zákonnou podmínkou pro přiznání nároku na odpočet DPH. Ani marže stěžovatelky nespovídají o tom, že by se mělo jednat o podvod.

[22] Zcela standardní je malý okruh dodavatelů, na který se stěžovatelka mohla spolehnout. Počet dodavatelů nevypovídá ničeho o tom, jak obchodní spolupráce probíhala. Žalovaný přitom stěžovatelce na jednu stranu vytýkal malý počet dodavatelů, v jiné části svého rozhodnutí však uvedl, že adekvátní bylo zboží odebírat od 1 dodavatele, jeho argumentace je tak vnitřně rozporná. Stěžovatelkou prováděná obchodní činnost byla zcela běžnou, což nezpochybňuje ani tvrzené formální působení osob ve statutárních a dalších orgánech dodavatelů, které nadto nemá oporu v provedeném dokazování. Stěžovatelka nesouhlasila s hodnocením svědeckých výpovědí Zdeňka Linkeho, Romana Petříka a Ing. Zdeňka Čably, z jejich výpovědí nebylo možno učinit závěr o formálním působení osob v daných orgánech. Svědecké výpovědi byly nadto uskutečněny ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2015, získané poznatky tak nevypovídají o vzájemné spolupráci stěžovatelky a jejích bezprostředních dodavatelů v roce 2014. K tíži stěžovatelky nelze klást tu skutečnost, že ve statutárních orgánech dodavatelů působí cizinci, neboť tato skutečnost nastala až se značnou časovou prodlevou od kontrolovaných zdaňovacích období. Běžnou praxí je také vedení účetnictví prostřednictvím ověřené účetní společnosti.

pokračování

[23] Stěžovatelka rozporovala skutečnosti, které jí krajský soud přičetl k tíži stran její vědomosti o účasti na podvodu, a zdůraznila, že nemůže být činěna odpovědnou za jednání jiných subjektů, o kterém objektivně vědět nemohla. Žádná z výše uvedených skutečností nemohla ve stěžovatelce vzbudit podezření, že se účastní podvodného jednání, neboť každá z těchto skutečností je vysvětlitelná běžnou obchodní praxí v daném odvětví. Stěžovatelka namítala, že jí byly v rámci vědomostního testu dány k tíži skutečnosti, které měly sloužit pouze pro identifikaci podvodného řetězce, nadto zjištěné *ex post*. Stěžovatelka obchodovala se subjekty na základě svých předchozích zkušeností, a to i v případě nově vzniklých společností, neboť i k těm měla díky znalosti jednatelů z dřívější doby důvěru. U všech obchodních partnerů pak provedla kontrolu náhledem do obchodního rejstříku, v němž ověřila, že jde o existující společnosti, u kterých není zahájeno insolvenční řízení, přičemž nejde o nespolehlivé plátce. Skutečnost, že se dané společnosti staly nespolehlivými plátcí později, nelze stěžovatelce přičítat k tíži. Stěžovatelka vycházela z údajů zveřejněných daňovou správou.

[24] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že chybějící daň byla zjištěna dostatečně u všech tří subjektů. Prvotní pochybnost vznikla sice v nekontaktnosti, k té se však přidala řada dalších okolností, ze kterých bylo možné o podvodu spolehlivě usuzovat. Není přitom rozhodující, u jakého článku řetězce došlo k narušení neutrality daně (že nešlo o přímého dodavatele), důležité je, zda mohla stěžovatelka z nastalých okolností vědět o tom, že se plněními účastní podvodu. Stěžovatelka jednotlivé okolnosti vytrhává z kontextu, zjištěné nestandardnosti ve svém souhrnu o podvodu na DPH svědčí. O většině objektivních okolností stěžovatelka v době realizace obchodů musela vědět, nepřijala však fakticky žádná opatření, aby svému zapojení do podvodu zabránila. Žalovaný také zdůraznil, že není jeho povinností přesně identifikovat konkrétní výši neodvedené DPH, ani propojovat chybějící daň s konkrétními plněními realizovanými stěžovatelkou. Závěrem proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, stěžovatelka je řádně zastoupena, přičemž jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] V návaznosti na obsah kasační stížnosti Nejvyšší správní soud předně uvádí, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Z jeho odůvodnění je zcela zřejmé, jak krajský soud rozhodl, co jej k zamítnutí podané žaloby vedlo, přičemž jeho výrok zcela odpovídá odůvodnění napadeného rozsudku, které je srozumitelné a jasné.

[28] Z hlediska věcného posouzení podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud připomíná, že podvodem na DPH judikatura Soudního dvora Evropské unie vymezuje

situaci, kdy 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 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), neboť skutečné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. také rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS). Úkolem žalovaného (správce daně) proto je, 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“; viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49.

[29] Nejvyšší správní soud proto zdůrazňuje, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Proto subjekty, které příjmu veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nebudou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General*, věc C-384/04, bod 33).

[30] Je-li tedy identifikován v řetězci podvod na DPH (aniž by musely správní orgány prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem Evropské unie daňové orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení této subjektivní stránky je pak zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (srov. také rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343).

[31] Prokázání objektivních skutečností svědčících o podvodném jednání, resp. vědomosti daňového subjektu o něm, tíží správce daně. Úkolem správce daně (žalovaného) je proto popsat nestandardní okolnosti zjištěné u dodavatelsko-odběratelského řetězce. Těmito skutečnostmi mohou být např. časté změny v osobách jednatelů společností zapojených v řetězci, jejich vzájemná personální či finanční (kapitálová) propojenost, vznik daňových subjektů těsně před realizací podezřelých transakcí, účelová registrace k DPH před uskutečněním neobvykle velké dodávky zboží a následná nekontaktnost, nestandardně rychlý přeprdej zboží mezi několika subjekty např. v rámci jediného dne apod. Tyto skutečnosti pak mohou být doplněny řadou dalších (doplňujících), kterými mohou být např. nulová či vágní smluvní dokumentace, sídla subjektů v řetězci na hromadných adresách, absence jakékoli prezentace subjektů např. na internetu i přesto, že obchodují s takovým zbožím, které se vyznačuje velmi vysokými cenami, apod.

[32] Výčet okolností, které mohou svědčit o podvodném jednání, nemůže být z povahy věci konečný a v každém jednotlivém případě se konkrétní okolnosti vždy liší. Podvodná jednání totiž mohou nabývat mnoha různých podob, neboť jak uvedl generální advokát

pokračování

Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem *Kittel a Recolta* (C-439/04 a C- 440/04), „*ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitel těch, kteří je připravují;*“ viz bod 35 tohoto stanoviska. Nejvyšší správní soud proto pro účely nyní projednávané věci shrnuje, že v rámci tzv. objektivní stránky podvodu na DPH mají daňové orgány povinnost uvést takové skutečnosti, ze kterých bude objektivně zřejmá nestandardnost dané obchodní transakce, na základě které mohl a měl daňový subjekt „zpozornět“.

[33] Stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňovala v první řadě existenci chybějící daně; k tomu uvedla, že o chybějící dani lze mít pochybnosti nejen u společnosti WAXUM, a.s., ale také u společnosti Credit Finance Group a.s. Výchozím bodem pro posouzení této námítky je judikaturou dovozený test, na základě něhož daňové orgány účast daňového subjektu na podvodu na DPH prokazují. Ten zahrnuje v zásadě tři kroky, v nichž musí daňové orgány přesvědčivým způsobem popsat, zda k podvodu na dani skutečně došlo (tj. zda byla porušena neutralita daně); dále je nutno na základě objektivních okolností zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a dále zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu účastnit. Jednotlivé kroky uvedeného testu však nelze vnímat izolovaně; judikaturou vymezený vědomostní test představuje koherentní celek, jehož jednotlivé kroky na sebe vzájemně navazují a jako takové jsou také vzájemně provázány. Řada zjištěných skutečností tak může svědčit jak o tzv. objektivní stránce podvodu na DPH, tak i o subjektivním zapojení konkrétního daňového subjektu do daňového podvodu.

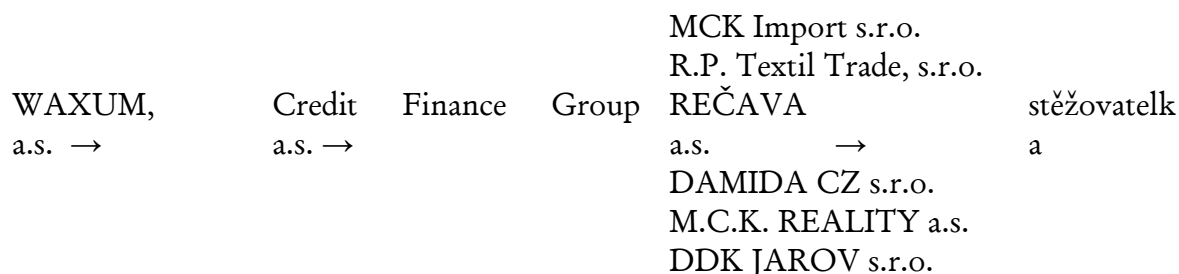
[34] Co se týče prvního kroku tohoto testu, stěžovatelka se svou argumentací snaží popřít, že došlo k podvodu na DPH, neboť nebyla identifikována chybějící daň. Pojem *chybějící daň* (ve smyslu narušení neutrality daně) je v tomto směru základním předpokladem pro konstatování podvodného jednání. Odepření nároku na odpočet daně však nesplňuje výběr chybějící daně tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel směrnice 2006/112/ES, neboť nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Stručně řečeno, správce daně je povinen prokázat existenci chybějící daně, není však povinen (neboť to často není ani objektivně možné) vyčíslit výši chybějící daně na korunu přesně. Proto je potřeba narušení daňové neutrality chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného, resp. fungování podvodných řetězců, neboť ani judikatura SDEU ani judikatura NSS pojem chybějící daně nikde nedefinuje (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46).

[35] Narušení daňové neutrality tak může být představováno „*již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání pak nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46). Judikatura Nejvyššího správního soudu současně zdůrazňuje,

že rozhodující je, zda byl důvod doměření daně dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že „porušení *neutrality* bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění“ (viz rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-53). Rozhodné je proto posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, a ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55). Jsou-li tyto okolnosti prokázány, nejedná se o nepřípustné přenášení daňové povinnosti, jak namítala stěžovatelka.

[36] Existenci chybějící daně žalovaný dostatečným způsobem identifikoval u všech tří subjektů, resp. článků řetězce (společnost WAXUM, a.s., Credit Finance Group a.s. a MCK Import s.r.o.). V této dílčí části (ve vztahu ke společnosti WAXUM, a.s., u níž krajský soud o existenci chybějící daně pochyboval), je tak nutno odůvodnění krajského soudu korigovat. Společnost WAXUM, a.s. vykázala ve svých daňových přiznáních vysoká uskutečněná i přijatá zdanitelná plnění v řádech desítek milionů Kč a současně nízkou daňovou povinnost (v řádech desítek tisíc Kč). Tuto nízkou daňovou povinnost však nesplnila a DPH za žádné z uvedených zdanitelných plnění neuhradila. V průběhu postupu k odstranění pochybností se stala nekontaktní, v důsledku čehož nebylo možné daň stanovit dokazováním, proto byla této společnosti daň stanovena pomůckami. Společnosti Credit Finance Group a.s. byla finančním úřadem doměřena DPH ve výši více než 10 mil Kč za každé zdaňovací období, kterou tato společnost neuhradila. Uvedená společnost se stala nekontaktní a DPH neuhradila. Chybějící daň identifikoval žalovaný také u přímého dodavatele stěžovatelky – a to společnosti MCK Import s.r.o., od níž stěžovatelka vykazovala přijetí zboží v nejvyšších hodnotách. I této společnosti finanční úřady doměřily DPH v řádu jednotek či desítek milionů Kč za každé zdaňovací období, nedoplatky na DPH byly také vymáhány, avšak bezvýsledně. Námitka nedostatečného vymezení chybějící daně u společnosti MCK Import s.r.o. proto není důvodná.

[37] Žalovaný následně identifikoval podvod na DPH z řady nestandardních okolností, mezi které zařadil např. uspořádání subjektů v řetězci. Řetězce dodávek zboží tvořily vždy čtyři články, přičemž první dva představovaly stavební společnosti (WAXUM, a.s. a Credit Finance Group a.s.), na třetím článku se u jednotlivých dodávek střídalo několik personálně propojených společností (MCK Import s.r.o.; R.P. Textil Trade, s.r.o.; REČAVA a.s.; DAMIDA CZ s.r.o.; M.C.K. REALITY a.s. a DDK JAROV s.r.o.). Řetězce jednotlivých dodávek je tak možno ilustrovat na následujícím schématu.



[38] U jednotlivých dodavatelů docházelo k častým změnám v obsazení statutárních a kontrolních orgánů a vlastníků, přičemž mezi jednotlivými společnostmi panovaly rodinné a přátelské vazby (na pozicích členů statutárních či dozorčích orgánů a současně

pokračování

vlastníků společností se střídali např. Ing. Zdeněk Čabla, Ing. Ivana Čablová, Ing. Robert Čabla, Ing. Adam Čabla, Roman Petřík, Václav Holeček, Zdeněk Linke, Monika Reymarová, Lukáš Reymar, Vojislav Sparavalo, Luboš Vlachovský a Martin a Miloš Hodačovi, Ing. Stanislav Vesecký či Dana Urbářová). V důsledku úzkého personálního propojení všech přímých dodavatelů stěžovatelky, jakož i společnosti Credit Finance Group a.s. tak byla činnost těchto společností fakticky koordinovaná. Dodavatelé stěžovatelky byli propojeni také skrze účetnictví, pronájem skladových prostor a zajištění přepravy zboží. Účetnictví všech bezprostředních dodavatelů stěžovatelky zajišťovala společnost REČAVA a.s., která také vystavovala faktury za tyto dodavatele (na všech fakturách se vyskytoval stejný podpis, byla na nich uvedena společnost REČAVA a.s., přičemž na některých byla jako vyhotovitel uvedena přímo paní Reymarová, účetní společnosti REČAVA a.s., která současně působila jako člen dozorčí rady společnosti M.C.K. REALITY a.s. a pravděpodobně také jako akcionář společnosti REČAVA a.s., neboť žalovaný zjistil, že jí byly nabídnuty k upsání akcie této společnosti). Společnost REČAVA a.s. zároveň dodavatelům stěžovatelky pronajímala skladové prostory v obci Slaný a zajišťovala dopravu zboží od společnosti R.P. Textil Trade, s.r.o. ke stěžovateli.

[39] Další nestandardní okolností byl počátek spolupráce stěžovatelky s některými dodavateli poté, co se její jednatel a tehdejší jediný společník pan Ondřej Ťopek prostřednictvím Ing. Zdeňka Čably seznámil s Romanem Petříkem, který založil společnosti R.P. Textil Trade, s.r.o. a DAMIDA CZ s.r.o., a to těsně před započítím jejich spolupráce na účelem obchodování se stěžovatelkou (v roce 2014). Dodavatelé stěžovatelky přitom sídlili na totožných (virtuálních) adresách. Zarážející byla také skutečnost, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích došlo k prudkému nárůstu čistého obrátu stěžovatelky, následně v roce 2015 došlo k extrémnímu propadu v jejím hospodářském výsledku.

[40] Mezi další nestandardní okolnosti obchodování pak žalovaný zařadil formální působení členů statutárních orgánů dodavatelů stěžovatelky na těchto pozicích, neboť faktickou realizaci obchodní činnosti jednotlivých společností tyto osoby neznaly (jejich výpovědi zůstaly pouze v obecné rovině). Z hlediska objektivních okolností svědčilo o podvodu také to, že po prověřování kontrolovaných zdaňovacích období došlo u většiny zainteresovaných společností ke změnám v personálním a majetkovém složení; členy statutárních orgánů vystřídali cizinci původem zejm. z Chorvatska a Bulharska. Po uplatnění odpočtu začaly být i přímí dodavatelé stěžovatelky nekontaktní, aktuálně je většina z nich již zlikvidována a vymazána z obchodního rejstříku.

[41] Ze shora uvedeného dle názoru Nejvyššího správního soudu vyplývá, že v dané věci existovaly takové objektivní okolnosti, ze kterých bylo možno spolehlivě usuzovat, že porušení neutrality bylo v této věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Na základě těchto okolností žalobkyně mohla (a měla) nabýt pochybnosti stran své účasti na daňovém podvodu. Byť jí z hlediska její vědomosti nelze přičítat k tíži ty skutečnosti, ke kterým došlo později (např. následné obměnění statutárních orgánů dodavatelů za cizince, následná nekontaktnost a prohlášení za nespolehlivé plátce), v době, kdy s danými dodavateli obchodovala, jí byla převážná část objektivních okolností svědčících o podvodu známa. Stěžovatelka ostatně sama popisovala způsob spolupráce s dodavateli tak, že znala Ing. Zdeňka Čablu, který ji seznámil s Romanem Petříkem, jenž

následně založil nové společnosti právě za účelem jejich spolupráce. Musela si být tedy vědoma jejich personální propojenosti, stejně jako vazeb na předchozí článek řetězce – společnost Credit Finance Group a.s. (členem dozorčí rady této společnosti byli např. Lukáš Reymar, Ing. Stanislav Vesecký, Dana Urbářová, Vojislav Sparavalo, přičemž Lukáš Reymar působil také jako jednatel společnosti MCK Import s.r.o.; Ing. Stanislav Vesecký byl současně předsedou představenstva a akcionářem spol. REČAVA a.s.; Dana Urbářová byla současně jednatelem ve společnosti DAMIDA CZ s.r.o. a Vojislav Sparavalo akcionářem společnosti M.C.K. REALITY a.s.). Credit Finance Group a.s. se přitom stejně jako společnost WAXUM, a.s. na internetu prezentovala jako stavební společnost.

[42] Jednotlivé dílčí okolnosti podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu ve svém souhrnu spolehlivě prokazují zapojení stěžovatelky do řetězců obchodů zatížených podvodem na DPH. Dílčí argumenty obsažené v kasační stížnosti, kterými se stěžovatelka snažila jednotlivé okolnosti separovat a popřít, na tomto hodnocení nemohou ničeho změnit. Každé hodnocení odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu je totiž potřeba činit individuálně, vždy na základě konkrétních skutkových okolností, které ve svém souhrnu svědčí o realitě obchodování daňového subjektu a jeho zapojení do konkrétních řetězců. Takové skutkové okolnosti žalovaný v dané věci dostatečně popsal, přičemž ani konkrétní výše uplatňované marže na tom ničeho nemění.

[43] Nedůvodná je námitka stěžovatelky stran vnitřní rozpornosti rozhodnutí žalovaného – z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že žalovaný považoval za nestandardní samotné uspořádání subjektů v řetězci, na jehož počátku stála společnost profilující se jako výhradní distributor pórobetonových stavebních systémů Greisel (WAXUM, a.s.); od níž nakupovala zboží společnost zabývající se výrobou a projektováním administrativních center a polyfunkčních budov (Credit Finance Group a.s.). Třetí článek řetězce pak představovalo několik společností, které se na této pozici „střídaly“, jejich roli v řetězci žalovaný popsal jako roli tzv. *bufferů*, tedy společností navenek působících jako běžní obchodníci, kteří se správcem daně (více či méně) spolupracují a zastírají vazby mezi tzv. *missing traderem* a *brokerem*, tedy znepřehledňují pro daňové orgány ekonomické zapojení dalších subjektů a odhalení samotného podvodu (viz výše znázorněný řetězec jednotlivých dodávek zboží).

[44] Neobstojí rovněž námitky stěžovatelky, že důvod doměření DPH u společnosti Credit Finance Group a.s., která nebyla jejím přímým dodavatelem, nebyl dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které by odůvodnily závěr o cílené snaze získat zvýhodnění (nebyla prokázána spojitost mezi zdanitelným plněním, ze kterého nebyla odvedena DPH u jiného subjektu v řetězci, a zdanitelným plněním, které je předmětem doměření u stěžovatelky). Jak vyjádřil devátý senát Nejvyššího správního soudu v právní větě rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, *„podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasážen.“* Žalovaný proto nebyl povinen prokazovat přímou souvislost mezi jednotlivými plněními. Stejně tak nešlo o extenzivní rozšíření požadavku prověřovat své obchodní partnery, neboť

pokračování

propojení společnosti Credit Finance Group a.s. s přímými dodavateli si stěžovatelka musela být vědoma minimálně z údajů vedených v obchodním rejstříku.

[45] Pokud jde o stěžovatelkou rozporované hodnocení svědeckých výpovědí Zdeňka Linkeho, Romana Petříka a Ing. Zdeňka Čably, ani v tom Nejvyšší správní soud pochybení žalovaného neshledal, stejně jako krajský soud (viz bod 75 napadeného rozsudku). Žádný z těchto svědků nebyl schopen konkrétněji popsat, jak obchody vlastně probíhaly, přestože se jednalo o členy statutárních orgánů dodavatelů stěžovatelky. Jejich odpovědi zůstaly ve zcela obecné rovině. A i když byly protokoly o jejich výpovědích pořízeny v průběhu daňové kontroly týkající se zdaňovacích období srpen – září 2015, tyto osoby vystupovaly jako členové volených orgánů dodavatelů stěžovatelky rovněž v předcházejícím kalendářním roce. Také způsob obchodování se stěžovatelkou byl jak v roce 2014, tak i v roce 2015 stejný a rovněž ve zdaňovacím období srpen – září 2015 byl stěžovatelce odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu vědomé účasti na podvodu. Převážná většina dodavatelů byla v roce 2015 totožná, přičemž stěžovatelka měla možnost na svědecké výpovědi výše uvedených osob reagovat a vymezit se vůči nim (daňová kontrola zdaňovacích období září – prosinec 2014 byla zahájena později než daňová kontrola zdaňovacích období srpen – září 2015). Dlužno také dodat, že i proti platebním výměřům za zdaňovací období srpen – září 2015 podala stěžovatelka žalobu, kterou krajský soud rozsudkem ze dne 25. 11. 2020, č. j. 31 Af 63/2018-197, zamítl; také kasační stížnost stěžovatelky byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2022, č. j. 6 Afs 20/2021-73, zamítnuta. Rovněž v roce 2015 žalovaný popsal nárůst čistého obrátu stěžovatelky, současně však již v tomto roce došlo k extrémnímu propadu v jejím celkovém hospodářském výsledku (viz výše).

[46] Nejvyšší správní soud proto částečně uzavírá, že žalovaný prokázal existenci chybějící daně, stejně jako takové objektivní okolnosti, které svědčily o tom, že chybějící daň je výsledkem cílené snahy získat daňové zvýhodnění. Na základě identifikovaných okolností bylo proto na stěžovatelce, aby přijala taková opatření, kterými by svou účast na daňovém podvodu vyloučila.

[47] V této části však žalovaný uzavřel, že stěžovatelka, přestože nakupovala zboží v hodnotě desítek milionů Kč, neuzavírala se svými dodavateli písemné smlouvy, a to ani v situaci, kdy obchodovala s nově vzniklými subjekty, se kterými neměla předchozí obchodní zkušenost (resp. pouze skrze známé osoby v jiných společnostech). Závěry žalovaného pak potvrdil také krajský soud. Rovněž Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením ztotožňuje a uzavírá, že stěžovatelka neučinila prakticky žádná opatření, kterými by svou účast na podvodu vyloučila. Zcela se spolehla na tvrzení jiných osob, které často měnily pozice ve volených orgánech jejích dodavatelů, aniž by s nimi uzavírala písemné smlouvy, řešila pojištění zboží s vysokou hodnotou, apod. Pokud následně v kasační stížnosti uváděla, že o proběhnutých obchodech vypovídají předložené doklady, nelze než dodat, že žalovaný se se všemi podklady obsaženými ve správním spise přesvědčivě vypořádal a odůvodnil, na základě jakých skutečností lze učinit závěr o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. V kasační stížnosti obsažená argumentace, kterou se stěžovatelka snažila posuzovat dílčí okolnosti izolovaně a následně je jednotlivě rozporovat, proto nemůže obstát.

[48] A pokud jde o zmiňovaný výpis z účtu, který stěžovatelka přiložila k podané žalobě a se kterým se dle jejích tvrzení krajský soud nevypořádal, k tomu Nejvyšší správní soud připomíná, že v řízení před krajským soudem proběhlo dne 8. 12. 2021 jednání, kterého se účastnil zástupce stěžovatelky – ten na výslovný dotaz krajského soudu uvedl, že žádné návrhy na doplnění dokazování nad rámec obsahu správního spisu nenavrhuje, jak Nejvyšší správní soud ověřil poslechem záznamu z jednání, který je součástí spisu krajského soudu. Krajský soud tak při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel z obsahu správního spisu, který zjevně považoval za dostačující, ani v tomto ohledu mu tak nelze nic vytknout.

V. Závěr a náklady řízení

[49] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[50] Výrok o nákladech řízení vychází z § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl ve věci úspěšný, Nejvyšší správní soud mu však náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 31. března 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu