



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **K7 Investment s. r. o.**, se sídlem Na Kozačce 1103/5, Praha 2, zastoupená JUDr. Jakubem Svobodou, Ph.D., advokátem se sídlem Na Perštýně 362/2, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Af 12/2021 - 176,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci a předcházející průběh řízení**

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) rozhodnutím ze dne 4. 3. 2020, č. j. 1721081/20/2002-52523-111544 (dále jen „*platební výměr*“), vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet ve výši 1 489 Kč za zdaňovací období červen 2016 na dani z přidané hodnoty dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“). Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 4. 2021, č. j. 11878/21/5300-21441-711676 (dále jen „*rozhodnutí žalovaného*“), zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru a toto rozhodnutí potvrdil.

[2] Městský soud v Praze (dále jen „*městský soud*“) rozsudkem ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Af 12/2021 - 176, zamítl žalobu, kterou žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného (jak je vymezeno v odstavci [1] výše).

[3] Městský soud nejprve shrnul skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Poukázal na to, že důvodem vyměření daně odchylně od té, kterou žalobkyně sama vyčíslila v daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období, bylo vyloučení nároku na odpočet daně z nákupu patnácti vozidel značky Audi od dodavatele J. Č. (dále též „*dodavatel*“) deklarovaného na daňovém dokladu č. 16VF0005 v základu daně 8 867 725 Kč, z této částky 21 % DPH činilo 1 862 222,25 Kč. Dodal, že žalovaný na základě daňové kontroly na DPH za zdaňovací období červen 2016 zjistil, že vozidla byla přeprodávána v řetězci ARCHER SHERIDAN SK, s.r.o. (SK) → J. Č. (CZ) → žalobkyně (CZ) → AVEX Automotive GmbH & Co. KG (SRN). K prodeji vozidel slovenskou společností ARCHER SHERIDAN SK, s.r.o. (dále jen „*ARCHER SK*“) J. Č. došlo v režimu pořízení zboží z jiného členského státu dne 31. 12. 2015, ten následně žalobkyni vozidla dodal v tuzemsku v režimu zdanitelného dodání zboží dne 3. 5. 2016 za 10 729 947,25 Kč, nárok na odpočet daně žalobkyně z tohoto plnění uplatnila až v následujícím zdaňovacím období. Žalobkyně vozidla následně dne 5. 5. 2016 v režimu osvobozeného dodání zboží do jiného členského státu dodala společnosti AVEX Automotive GmbH & Co. KG, (dále jen „*AVEX*“) za 293 600 EUR. Transakci předcházela zápůjčka J. Č. od žalobkyně ve výši 11 424 931,32 Kč na pořízení těchto vozidel.

[4] Dále městský soud uvedl, že daňové orgány dospěly k závěru, že žalobkyni nenáleží nárok na odpočet DPH ze zdanitelného plnění (nákupu patnácti vozidel), neboť přijetím tohoto plnění se stala účastníkem podvodu na DPH, přičemž o existenci podvodu měla a mohla vědět, a současně nepřijala taková rozumná opatření, aby zajistila, že předmětné plnění nebude součástí podvodného jednání.

[5] Městský soud rovněž poukázal na to, že judikatura Soudního dvora EU (dále jen „*SDEU*“) [např. rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03; dále jen „*Optigen*“] zavedla několikastupňový test, jehož kritéria musejí být splněna, aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Prvním krokem testu je zjištění, zda k podvodu na DPH došlo. Ve druhém kroku je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Ve třetím kroku se hodnotí, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (druhý a třetí krok, které spolu úzce souvisí, jsou někdy také souhrnně označovány jako vědomostní test). V terminologii žalovaného jde tedy v prvním kroku o posouzení *existence podvodu na DPH*, ve druhém kroku se posuzují *objektivní okolnosti* a ve třetím kroku *přijatá opatření*.

[6] K prvnímu okruhu žalobních námitek ohledně existence podvodu na DPH městský soud uvedl, že existence podvodu na DPH byla žalovaným prokázána. Žalovaný po provedení rozsáhlého šetření popsal obchodní řetězec, zahrnující několik subjektů, ve kterém docházelo k prodeji zboží (vozidel zn. Audi) formou dodání a nákupu v rámci

pokračování

EU. Ze správního spisu dle městského soudu vyplynulo, že společnost UNILEASING a.s. vykázala dodání vozidel na Slovensko kupujícímu ARCHER SK, ten vykázal dodání těchto vozidel J. Č., který ale již na počátku jednal s nájemcem vozidel ARCHER CZ s úmyslem odkoupit vozidla z EU, aby „*dle svého vyjádření*“ nemusel platit daň. Zjevný úmysl neplatit daň byl prokázán i u společností UNILEASING a ARCHER SK, neboť slovenský správce daně na základě dožádání českého správce daně průběh obchodních transakcí (jak je líčila žalobkyně) nepotvrdil a bylo prokázáno, že vozidla byla dopravena z České republiky pouze za hranice Slovenska a pak vrácena zpět do České republiky, šlo tedy o účelovou přepravu. Přepravu zajišťovala společnost SHERIDAN, která je personálně propojena se společnostmi ARCHER CZ i ARCHER SK. J. Č. poté vozidla prodal žalobkyni, daň přiznal, avšak nezaplatil. J. Č. získal finance na nákup vozidel od žalobkyně, která ovšem částku připadající na nákup vozidel zaslala přímo společnosti ARCHER SK, částku připadající na DPH předala J. Č. Následně žalobkyně vozidla koupila od J. Č. a prodala je do Německa společnosti AVEX, která byla personálně propojena se společností ARCHER CZ.

[7] Dále městský soud poukázal na to, že nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH žalovaný spatřoval v celé řadě skutečností. Mezi ně řadil například to, že (1) žalobkyně uzavřela s J. Č. smlouvu o zápůjčce bez jakéhokoli notářského ověření a sjednaných záruk, přestože se jednalo o mnohamilionovou částku, (2) J. Č. uzavřel smlouvu o zápůjčce za účelem nákupu vozidel od společnosti ARCHER SK, žalobkyně zaslala větší část zápůjčky přímo společnosti ARCHER SK, menší část zaslala J. Č., který tuto obratem vybral v hotovosti; menší část zápůjčky žalobkyně označila za částku určenou na DPH, zatímco J. Č. vypověděl, že vozidla nakoupil na Slovensku a mínil je prodat do Německa, přičemž v takovém případě by neplatil DPH, (3) na majetek společnosti ARCHER SK a stejně tak i SHERIDAN byl v roce 2017 prohlášen konkurz, (4) společnost ARCHER SK neprokázala vyložení, skladování, parkování a naložení předmětných vozidel v Bratislavě, jak je deklarováno v přepravních dokladech, naopak bylo zjištěno, že vozidla byla účelově přepravena přes hranici se Slovenskem a zpět do České republiky, (5) žalobkyně odkoupila vozidla od J. Č. za stejnou cenu, za jakou jím byla pořízena, a následně je prodala do Německa se ztrátou, (6) dotčené společnosti byly mezi sebou personálně propojeny, (7) záznamy vlastníků v technických průkazech nekoresponduje s tím, jak byla vozidla přepravována, (8) přestože J. Č. znal společnost ARCHER CZ, nevyužil možnosti nakoupit zboží od přímého tuzemského dodavatele, naopak sám inicioval převoz zboží na Slovensko, (9) ačkoli J. Č. tvrdil, že společnost ARCHER SK nezná, odkoupil od ní vozidla v nemalé hodnotě.

[8] Městský soud na základě shora uvedeného shrnul, že v popsáném obchodním řetězci byla zjištěna chybějící daň, zároveň lze v jednotlivých výše zmíněných skutečnostech spatřovat nestandardní okolnosti (v této souvislosti odkázal např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34). Dodal, že obchodní transakce neodpovídají tržním podmínkám pro transakce mezi nezávislými profesionálními obchodníky.

[9] Dále se městský soud zabýval otázkou, zda žalobkyně na základě objektivních skutkových okolností věděla nebo mohla a měla vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda učinila přiměřená opatření, aby své účasti

na daňovém podvodu zamezila. Městský soud se pak ztotožnil se žalovaným, který objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět o podvodu, shrnul tak, že žalobkyně zapůjčila více než 11 milionů Kč J. Č., aniž by tuto zápůjčku podrobně smluvně upravila. Část finančních prostředků uhradila přímo na účet dodavatele J. Č. (společnosti ARCHER SK), aniž by zjišťovala okolnosti dané transakce (jaké automobily J. Č. nakupuje, zda má J. Č. skutečně zajištěného odběratele). Přestože finanční prostředky pocházely od fyzické osoby J. C., ten panu Č. nepůjčil „*napřímo*“, ale prostřednictvím daňového subjektu, jehož je jediným jednatelem a společníkem. V momentě, kdy J. Č. nedodržel lhůtu pro vrácení zapůjčených peněz, žalobkyně se svoji pohledávku nesnažila vymáhat. Naopak vozidla převezla do vlastních pronajatých skladů a sama začala shánět kupce pro vozidla nakoupená J. Č. Poté vozidla od něj odkoupila za téměř shodnou cenu, za kterou je sám J. Č. pořídil, a následně je prodala se značnou ztrátou německé společnosti AVEX.

[10] Podle městského soudu kombinace výše popsanych skutečností postačovala k učinění závěru, že způsob, jakým žalobkyně obchodovala s předmětným zbožím, vykazuje vysoce nestandardní znaky. Soud vyzdvihl především obchodování mimo rámec běžné podnikatelské činnosti žalobkyně, neprověření dodavatele žalobkyní, přílišnou obecnost smluvních ujednání, nevýhodnost transakcí pro žalobkyni, nevymáhání pohledávky po dodavateli či personální propojenost subjektů. Městský soud shrnul, že tyto a další výše shrnuté skutečnosti ve svém celku svědčí o tom, že žalobkyně věděla, nebo přinejmenším vědět mohla a měla, že se zapojuje do podvodného obchodního řetězce.

[11] V neposlední řadě městský soud uvedl, že žalobkyně nepřijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. Městský soud konstatoval, že s ohledem na množství a závažnost indicií svědčících o možném zapojení do podvodného řetězce nelze považovat za dostatečné, jak si prověřila dodavatele (žalobkyně uvedla, že dodavatele znala krátce, uskutečnila s ním jednu obchodní transakci, která však dle obsahu správního spisu neproběhla, jak žalobkyně tvrdila). To samé platí o tvrzeném opatření dle žalobkyně, že zapůjčované finance rozdělila na část představující základ daně, kterou zaslala přímo společnosti, která měla s vozidly disponovat, a na část představující DPH, kterou zaslala dodavateli. Stejně podle názoru městského soudu nepostačovalo, že žalobkyně na dodání vozidel do Německa spolupracovala se zkušenou společností AMT Adviser s.r.o.

[12] Nakonec městský soud uzavřel, že nevyhověl návrhu provést nově (tj. poprvé až v žalobě) vznesené důkazní návrhy, jimiž byl výslech svědků (E. P., V. M. a M. S.), a provedení listinných důkazů, jimiž byla zejména smlouva o novaci ze dne 14. 6. 2016, a další listiny, které nebyly předloženy v průběhu daňového řízení. Městský soud totiž dospěl k závěru, že žalobkyni nic nebránilo uplatnit tyto důkazy již v daňovém řízení, a jde k její tíži, pokud tak neučinila. Současně připomněl, že řízení před soudem v této věci je řízením přezkumným, v němž soud mimo jiné přezkoumává, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno. Soud proto nemůže v tomto směru nahrazovat řízení před správním orgánem a provádět dokazování, které mohlo být provedeno ve správním řízení.

## II. Obsah kasační stížnosti

pokračování

[13] Proti rozsudku městského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[14] Stěžovatelka nesouhlasí s městským soudem, že objektivní okolnosti svědčí o tom, že měla a mohla vědět o svém zapojení do podvodu na DPH a současně neučinila přiměřená opatření k tomu, aby svému zapojení do podvodu na DPH zamezila. Má za to, že její jednotlivé kroky městský soud posuzoval „účelově izolovaně“, aniž by se ovšem blíže zaobíral tím, za jakých okolností je stěžovatelka učinila. V této souvislosti pak stěžovatelka podrobně rekapituluje skutkové okolnosti případu, jimiž se snaží demonstrovat, že při obchodování s J. Č. postupovala obezřetně a profesionálně.

[15] Dále stěžovatelka namítá, že v řetězci transakcí nebyl zjištěn daňový podvod. K tomu uvádí, že existenci daňového podvodu nelze spatřovat v jakémkoliv neodvedení daně, nýbrž je nutno prokázat, že narušení daňové neutrality je výsledkem cílené snahy o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. chybějící daň. Poukazuje na to, že tento pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Městský soud dle stěžovatelky převzal argumentaci správce daně, který existenci daňového podvodu dovozoval z toho, že J. Č. zakoupil automobily od zahraničního prodejce, namísto aby oslovil prodejce tuzemského, přičemž cílem bylo vyhnout se povinnosti odvést DPH; automobily pak měly být účelově převezeny za hranice Slovenské republiky, prodány J. Č. a následně převezeny zpět do ČR. K tomu stěžovatelka uvádí, že J. Č., se kterým byla ve smluvním vztahu, daň finančnímu úřadu přiznal, což vylučuje závěry finančního úřadu a městského soudu, že měl po celou dobu zájem získat daňové zvýhodnění. Jestliže daň nebyl schopen uhradit, nesevřčí to o tom, že by měl od počátku úmysl získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Navíc není vyloučeno, že se daňovým orgánům podaří chybějící daň vymoci.

[16] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem městského soudu v odstavci 76 napadeného rozsudku, dle něhož „byla daň čerpána za nestandardních okolností“. To, že smlouva o zápůjčce nebyla notářsky ověřena, není relevantním argumentem svědčícím o podvodu na DPH. Poukazuje na to, že se jednalo se o písemnou smlouvu, která obsahovala zákonné náležitosti a pro stěžovatelku výhodný smluvní úrok. V obdobných vztazích navíc není dle stěžovatelky obvyklé, aby takové smlouvy byly uzavírány formou notářského zápisu, pokud k tomu strany nemají zvláštní důvody. Za nestandardní stěžovatelka nepovažuje ani skutečnost, že od J. Č. odkoupila automobily za stejnou cenu, za kterou je pořídil, a následně je prodala do Německa se ztrátou. K tomu kroku ji – stručně řečeno – vedlo, že J. Č. vznikl problém s odbytem automobilů, a tedy i vrácením zápůjčky. Aby v nejvyšší míře zajistila uspokojení své pohledávky a minimalizovala svou ztrátu, po vzájemné dohodě převzala do svého držení automobily. Jednala tudíž jako rozumný podnikatel.

[17] Ani skutečnost, že automobily byly prodávány bez písemné smlouvy, není dle stěžovatelky v obdobných vztazích neobvyklá. Poukazuje na to, že již při dokazování v daňovém řízení vyšlo najevo, že v oblasti obchodování s automobily je běžnou praxí, že se písemné kupní smlouvy k převodům automobilů uzavírají pouze v případě prodeje

automobilů ojetých, nikoli nových, kterými automobily AUDI A4 byly (viz výpověď svědka M. K., tehdejšího výkonného manažera společnosti SHERIDAN). S ohledem na povahu obchodu byl tento způsob koupě a prodeje nových automobilů mezi podnikateli (uzavření ústní kupní smlouvy, předání technických průkazů, klíčků, příp. dalších dokladů a vystavení faktury na automobily obsahující VIN) běžný. Stěžovatelka uzavírá, že nebylo prokázáno, že došlo k podvodu na DPH.

[18] Pod rubrikou „*Objektivní okolnosti*“ stěžovatelka uplatňuje námitky, dle nichž je nesprávný závěr městského soudu, že zjištěné skutečnosti a důkazy svědčí o tom, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Nesouhlasí s městským soudem, že v ní mělo vzbudit podezření, že jí J. Č. požádal o zápůjčku. J. Č. byl dlouholetým obchodníkem s automobily, na kterého měla dobré reference. Stěžovatelka měla za to, že pro danou obchodní příležitost by mu banka potřebné finanční prostředky v krátkém čase a bez zajištění např. zástavním právem na nemovitosti nezapůjčila. Neshledávala nic podezřelého na tom, že se J. Č. obrátil s žádostí o zápůjčku na ni, nikoliv na bankovní instituci. Současně stěžovatelka poukazuje na to, že již dříve J. Č. půjčila více než milion Kč, tuto částku jí vrátil (resp. částečně odpracoval), neměla proto důvod pochybovat o důvěryhodnosti této osoby. Dále uvádí, že neměla zájem s automobily obchodovat, k jejich odkupu byla přinucena okolnostmi (aby minimalizovala svou finanční ztrátu, která jí hrozila v důsledku toho, že jí J. Č. nebyl schopen zapůjčené peníze vrátit). Stěžovatelka rovněž poukazuje na to, že smlouva o zápůjčce byla připravena podle jejího vzoru, nejednalo se o návrh smlouvy J. Č., těžko jí tedy na textaci smlouvy o zápůjčce mohlo být cokoli podezřelého, co by u ní mělo vzbudit pochybnost, že se účastní podvodu na DPH. Stejně tak objektivními okolnostmi, které svědčí o stěžovatelčině vědomosti o účastní na podvodu na DPH, není, že část zápůjčky J. Č. byla poskytnuta přímo na účet jeho dodavatele, ani to, že byl podpis J. Č. na smlouvě o zápůjčce uznán za vlastní až ke dni 30. 6. 2016, nikoli ke dni jejího uzavření. Podotýká, že se tímto krokem snažila zajistit uspokojení svého nároku z uvedené smlouvy.

[19] Podle stěžovatelky rovněž není objektivní okolností svědčící o tom, že mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH to, že od J. Č. nevymáhala dlužnou částku. K tomu uvádí, že ji částečně vymáhala a ve zbytku tak prozatím nečinila, neboť s ohledem na to, že byl J. Č. zadlužen, bylo zřejmé, že svůj dluh nesplní. Dále poukazuje na to, že vymáhání dlužné částky po J. Č. je činnost, ke které by mělo z logiky věci dojít až po ukončení obchodní spolupráce, a nelze ji tedy považovat za objektivní okolnost ve smyslu toho, že měla a mohla mít podezření o existenci daňového podvodu. Stejně tak stěžovatelka oproti městskému soudu a daňovým orgánům nepovažuje za neobvyklé, že ohledně koupě vozidel byla uzavřena toliko ústní smlouva.

[20] V sekci „*Přijatá opatření*“ stěžovatelka uvádí, že postupovala náležitě opatrně a přijala veškerá opatření, která od ní lze rozumně požadovat, aby zajistila, že obchodní transakce, kterou provádí, nepovede k účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka pak odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 (*M. a P. D.*). Ze zmíněného rozhodnutí vyplývá, že daňový subjekt musí postupovat s obecnou mírou opatrnosti a teprve v případě, pokud se objeví náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, je daňový subjekt povinen vyžádat si doplňující podrobnější informace o daném obchodu a smluvní straně. Stěžovatelka v této souvislosti opakuje, že J.

pokračování

Č. byl stěžovatelce doporučen jako solidní obchodní partner a dlouholetý obchodník s automobily, navíc osobně měla s J. Č. pozitivní zkušenost s ohledem na předchozí úspěšný a profesionálně odvedený obchod. Původ vozidel si ověřila, nevěděla však o záměru J. Č. koupit vozidla od zahraničního subjektu. Předpokládala, že automobily budou koupeny od tuzemského prodejce, a proto automaticky počítala s tím, že J. Č., jakožto plátce DPH, bude povinen daň řádně přihlásit a odvést. Tyto skutečnosti dle stěžovatelky svědčí o tom, že zde nebyly náznaky možného podvodu; naopak učinila všechna opatření, která po ní mohla být v dané věci rozumně požadována.

[21] Nakonec v části kasační stížnosti „*Neprovedené důkazy*“ stěžovatelka namítá, že skutkové a právní závěry daňových orgánů nemají oporu ve správním spisu. Dokazování v daňovém řízení vykazuje takové vady, že bylo namíste provést znovu dokazování v řízení před městským soudem, aby bylo možné spolehlivě a dostatečně zjistit skutkový a právní stav věci. Pokud městský soud stěžovatelkou navržené důkazy neprovedl, porušil tím právo stěžovatelky na spravedlivý proces. Nové důkazy v soudním řízení stěžovatelka navrhovala z důvodu překvapivé argumentace žalovaného. Příkladem nově navrženého důkazu může být například smlouva o novaci ze dne 14. 6. 2016 uzavřená mezi stěžovatelkou a J. Č.. Stěžovatelka uvádí, že v prvé řadě vůbec nepovažovala za relevantní, zda po J. Č. vymáhá zbývající dlužnou částku. K tomu dodává, že ji ani finanční úřady neupozornily, že by se mělo jednat o zásadní důkaz v dané věci a k jeho předložení ji nikdy nevyzvaly. Následně ovšem žalovaný ve svém rozhodnutí opakovaně zmiňoval, že po J. Č. dlužnou částku nevymáhala, a teprve tehdy zjistila, že se pro žalovaného jedná o zásadní okolnost. Proto při první příležitosti (kterou byla správní žaloba) označila důkazy, které nesprávné závěry žalovaného vyvracely. Na základě výše uvedených skutečností je stěžovatelka přesvědčena, že městský soud měl navrhované důkazy provést.

### III. Vyjádření žalovaného kasační stížnosti

[22] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný souhlasí se závěry napadeného rozsudku a poukazuje na to, že předmětem sporu je, zda byly splněny podmínky dané judikaturou SDEU pro nepřiznání nároku na odpočet DPH. Dle něj strhnutí skutkového stavu stěžovatelkou v kasační stížnosti neposkytuje pravdivý obraz o průběhu obchodních transakcí v rámci obchodního řetězce. K námitkám ohledně neexistence detekovaného podvodu na DPH žalovaný uvádí, že povinností daňových orgánů není prokázat, jakým přesně popsaným způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl podvod spáchán. Naopak postačí, pokud bude v daňovém řízení postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval – v čem měla spočívat jeho podstata a jaké byly skutkové okolnosti, z nichž bylo v souhrnu možné dovodit jeho existenci. Této povinnosti žalovaný dle svého mínění dostal.

[23] Žalovaný také dodává, že případné dodatečné přiznání a uhrazení daně nic nemění na existenci daňového podvodu a závěru ohledně nutnosti odeprít nárok na odpočet DPH. Ztotožňuje se také se závěrem městského soudu, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se účastní daňového podvodu. Rovněž poukazuje na to, že řada stěžovatelkou tvrzených okolností nemá oporu ve spisovém materiálu (např. dřívější údajná bezproblémová spolupráce s J. Č.). K odkazu stěžovatelky na rozsudek SDEU ve spojených věcech *M. a P. D.* uvádí, že v tehdy projednávané věci existovaly důvodné pochybnosti o možné

podvodnosti obchodů (jak podrobně popsal SDEU ve svém rozhodnutí), a proto bylo možné na stěžovatelku klást zvýšené požadavky ohledně její obezřetnosti a míry prověřování obchodních partnerů. Nakonec nesouhlasí s tím, že stěžovatelka nemohla důkazy, které navrhovala v řízení před městským soudem, uplatnit již v daňovém řízení. Například co se týče smlouvy o novaci, tak již ve zprávě o daňové kontrole bylo daňovým orgánem poukázáno na absenci vymáhání dlužné částky od J. Č., a tudíž tento důkaz mohla předložit již v odvolacím řízení.

#### IV. Posouzení kasační stížnosti

[24] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

##### *IV.a) Neprovedené důkazy*

[26] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval argumentací stěžovatelky, dle níž městský soud pochybil tím, že neprovedl jí navrhované důkazy, ačkoli jimi reagovala na překvapivé rozhodnutí žalovaného. Pokud by tato námitka byla důvodná, jednalo by se o závažnou vadu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud této argumentaci nepřisvědčil.

[27] Naopak souhlasí se žalovaným a městským soudem, že důkazy, které stěžovatelka navrhovala v řízení před městským soudem, mohla uplatnit již v daňovém řízení. Co se týče smlouvy o novaci, ke které směřuje kasační argumentace, stěžovatelka tuto listinu navrhla provést jako důkaz teprve v řízení před městským soudem, avšak již ve zprávě o daňové kontrole byla stěžovatelce vytýkána absence vymáhání dlužné částky od J. Č. (na tuto skutečnost trefně upozornil žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti). Není tedy pravdou, že stěžovatelka zjistila teprve z rozhodnutí žalovaného, že by tento důkaz mohl žalovaný považovat za relevantní. Stěžovatelce tudíž nic nebránilo, aby smlouvu o novaci (stejně jako další důkazní návrhy, předložené v řízení před městským soudem) předložila již žalovanému v rámci odvolacího řízení.

[28] K uvedené námitce lze uzavřít, že těžiště dokazování má probíhat před daňovými orgány, přičemž není úlohou správních soudů provádět složitá dokazování a nahrazovat tak to, co měl již před nimi učinit správní orgán, resp. co měl již v daňovém řízení navrhnout k unesení svého důkazního břemene daňový subjekt. Správnímu soudu přísluší v rámci soudního přezkoumání správního rozhodnutí posoudit, zda správní orgán provedl dokazování v potřebném rozsahu, tedy zda si opatřil dostatečné podklady pro rozhodnutí tak, aby mohl řádně usuzovat na skutkové i právní otázky, které pro své rozhodnutí potřebuje zodpovědět. Úloha správního soudu je tak primárně přezkumná, v zásadě



pokračování

se nejedná o soud nalézací, byť je správní soud samozřejmě oprávněn v přiměřeném rozsahu (a v daňovém řízení zároveň při respektování pravidel o rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně) doplnit dokazování provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2 s. ř. s.). Výše uvedenému městský soud v projednávaném případě dostal, a tudíž se nedopustil namítaného pochybení.

#### *IV.b) Existence podvodu na DPH*

[29] Nejvyšší správní soud nejprve poukazuje na to, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo a jaké byly podstatné prvky podvodné struktury. Pokud k podvodu na dani došlo, je třeba zjistit, zda součástí podvodné struktury byl i konkrétní daňový subjekt. Pokud byl, je na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. V případě, že daňový subjekt nevěděl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je v rámci zkoumání, zda to vědět mohl a měl, nutno podle okolností zvážit, zda a případně jaká opatření po něm mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019 - 63, nebo ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55; judikatura tohoto soudu je dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), reflektující judikaturu SDEU, např. výše zmiňované rozsudky ve věcech *Mahagében a Péter Dávid* či *Optigen*).

[30] Podmínka existence daňového podvodu bude naplněna, budou-li dostatečně zjištěny jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že daň chybí v důsledku podvodu, resp. okolností svědčících o podvodném charakteru posuzovaných obchodních transakcí. Přestože chybějící daň v řetězci subjektů (tj. neodvedení daně jedním subjektem a odečtení daně jiným subjektem) představuje narušení daňové neutrality, tato okolnost sama o sobě existenci daňového podvodu nnesvědčí, neboť neodvedení daně z přidané hodnoty z poskytnutého plnění ještě nemusí být vedeno snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43). Povinností daňových orgánů je tedy prokázat, v jakých skutkových okolnostech detekovaný daňový podvod spočíval a v čem tkvěla jeho podstata, aby v souhrnu bylo možné říci, že se o daňový podvod jednalo (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60; č. 3275/2015 Sb. NSS).

[31] Jak správně uvedl městský soud, daňové orgány ve zprávě o daňové kontrole, resp. v rozhodnutí žalovaného, odkryly obchodní řetězec, v rámci něhož byla předmětná vozidla přepravována. Identifikovaly, že společnost UNILEASING a.s. vykázala dodání vozidel na Slovensko kupujícímu ARCHER SK, ten vykázal dodání těchto vozidel J. Č., který ale již na počátku jednal s nájemcem vozidel ARCHER CZ s úmyslem odkoupit vozidla z EU, aby dle svého vyjádření nemusel platit daň. Zjevný úmysl neplatit daň byl prokázán i u společností UNILEASING a ARCHER SK, neboť bylo prokázáno, že vozidla byla dopravena z České republiky pouze za hranice Slovenska a pak vrácena zpět do České republiky, tedy šlo o účelovou přepravu. Přepravu zajišťovala společnost SHERIDAN, která

je personálně propojena se společnostmi ARCHER CZ i ARCHER SK. J. Č. poté vozidla prodal stěžovatelce, daň přiznal, avšak nezaplatil. J. Č. získal finance na nákup vozidel od stěžovatelky, která ovšem částku připadající na nákup vozidel zaslala přímo společnosti ARCHER SK, částku připadající na DPH zaslala J. Č. Následně stěžovatelka vozidla odkoupila od J. Č. a prodala je do Německa společnosti AVEX, která byla personálně propojena se společností ARCHER CZ.

[32] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem městského soudu, který dle ní existenci daňového podvodu dovozuje z toho, že J. Č. zakoupil automobily od zahraničního prodejce, namísto aby oslovil prodejce tuzemského s cílem vyhnout se povinnosti odvést DPH. K tomu dodává, že J. Č., se kterým byla stěžovatelka ve smluvním vztahu, daň finančnímu úřadu přiznal, což samo o sobě vylučuje závěry daňových orgánů a městského soudu, že měl po celou dobu zájem získat daňové zvýhodnění. S uvedenou námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[33] V první řadě, městský soud existenci podvodu na DPH nedovodil pouze z toho, že J. Č. zakoupil automobily od zahraničního prodejce, namísto aby oslovil prodejce tuzemského s cílem vyhnout se povinnosti odvést DPH. Naopak ve shodě s daňovými orgány poukázal na řadu dalších okolností, které ve svém souhrnu svědčí o existenci daňového podvodu (k tomu viz níže). Ani dodatečné přiznání (či dokonce případné zaplacení) daně J. Č., jehož se dovolává stěžovatelka, nemůže změnit nic na závěrech ohledně existence daňového podvodu a odepření nároku na odpočet daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021 - 42, č. 4447/2023 Sb. NSS).

[34] Daňové orgány rovněž velmi podrobně vylíčily nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že narušení daňové neutrality nastalo v důsledku podvodného jednání subjektů zapojených do zjištěného obchodního řetězce (viz odst. [6] a [7] shora). Nejvyšší správní soud se shoduje se závěrem městského soudu, že o neobvyklosti obchodního vztahu svědčí v první řadě to, že stěžovatelka uzavřela s J. Č. smlouvu o zápůjčce bez notářského ověření a sjednaných záruk, přestože předmětem zápůjčky byla mnohamilionová částka. Je pravdou, že občanský zákoník u zmíněného smluvního typu nevyžaduje pro uzavření smlouvy formu notářského zápisu či notářské ověření podpisů, nicméně s ohledem na výši zapůjčené částky by se rozumný a obezřetný podnikatel pro případ vzniklého sporu snažil zvýšit důkazní sílu smlouvy jejím uzavřením formou notářského zápisu s doložkou přímé vykonatelnosti (či přinejmenším uzavřením smlouvy s úředně ověřenými podpisy) a sjednáním určitého typu zajišťovacího či utvrzovacího prostředku. To ovšem stěžovatelka neučinila (podpis J. Č. byl na smlouvě o zápůjčce uznán za vlastní až dodatečně). Stejně tak postup, kdy stěžovatelka od J. Č. odkoupila automobily za stejnou cenu, za kterou je J. Č. pořídil, a následně je prodala do Německa se ztrátou, je značně neobvyklý a vzbuzuje pochybnosti o ekonomickém smyslu tohoto obchodu. Tvrzení stěžovatelky, že se tímto krokem snažila minimalizovat jí hrozící finanční ztrátu, neboť J. Č. měl problémy s odbytem vozidel a hrozilo, že jí zapůjčený finanční obnos nevrátí, se jeví jako účelové.

[35] Nejvyšší správní soud se též ztotožňuje s městským soudem a daňovými orgány, že i absence písemné formy smlouvy (jejímž předmětem byla transakce v řádu několika milionů korun) představuje okolnost svědčící o nestandardnosti posuzovaného obchodu,

pokračování

resp. o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu. Ústní smlouvy mohou být v určité oblasti běžnou součástí obchodní praxe (což tvrdí stěžovatelka a odkazuje na výpověď svědka M. K., tehdejšího výkonného ředitele společnosti SHERIDAN, který vypověděl, že daný postup je při prodeji nových vozidel mezi podnikateli obvyklý) a jejich uzavírání nelze *a priori* považovat za problematické. Podstatné však je, že v posuzovaném případě byla shledána **celá řada dalších nestandardních okolností** svědčících o zapojení stěžovatelky do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 4 Afs 460/2019 - 67). Lze tedy uzavřít, že žalovaným zjištěné nestandardní okolnosti ve svém souhrnu nasvědčují tomu, že stěžovatelka byla zapojena do podvodného řetězce na DPH.

#### *IV.c) Objektivní okolnosti a nedostatečnost přijatých opatření*

[36] Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Jak vyplývá z ustálené judikatury SDEU (např. již zmiňovaného rozsudku *Optigen*), nárok na odpočet daně nemůže být přiznán, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. To platí nejen v případě, kdy daňový podvod spáchá osoba povinná k dani, ale i tehdy, kdy osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu spáchaném v rámci dodavatelského řetězce.

[37] Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, je považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (viz např. již zmiňovaný rozsudek SDEU ve spojených věcech *M. a P. D.*). Odepření nároku na odpočet DPH však nelze uplatňovat ve vztahu k těm daňovým subjektům, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu. Bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít daňové subjekty možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*).

[38] Žalovaný v odstavcích 51 až 66 svého rozhodnutí (resp. správce daně na stranách 57 a 58 zprávy o daňové kontrole) odkázal na řadu konkrétních zjištění, která vedla při jejich komplexním posouzení k závěru, že stěžovatelka věděla nebo mohla a měla vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (viz odst. [9] tohoto rozsudku).

[39] Městský soud též správně konstatoval, že kombinace uvedených zjištění svědčí o tom, že stěžovatelka věděla, nebo alespoň mohla a měla vědět o existenci daňového podvodu. Vyzdvihl pak zejména obchodování mimo rámec běžné podnikatelské činnosti stěžovatelky, neprověření jejího dodavatele, přílišnou obecnost smluvních ujednání, nevýhodnost transakcí pro stěžovatelku, nevymáhání pohledávky po dodavateli či personální propojenost subjektů. Nejvyšší správní soud se s tím plně ztotožňuje.

[40] Stejně jako v žalobě, i v kasační stížnosti stěžovatelka zpochybňuje relevanci důležitých, shora uvedených, zjištění žalovaného, svědčících o jejím zapojení do daňového podvodu.

[41] Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na to, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (resp. městského) soudu (§ 102 s. ř. s.), a proto důvody které v ní lze s úspěchem uplatnit, se musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003 - 73). Argumentace stěžovatele shrnutá v odst. [18] a [19] shora obsahuje jen velmi stručně formulované výtky vůči závěrům městského soudu, které téměř hraničí s prostým nesouhlasem, ve zbytku se jedná o zopakování žalobních námitek, na něž městský soud dostatečně reagoval zejména na stranách 17 až 22 napadeného rozsudku. Tyto námítky jsou tudíž na samé hranici projednatelnosti. Nejvyšší správní soud proto jen ve stručnosti uvádí, že této argumentaci nepřisvědčil a ztotožňuje se s právním hodnocením objektivních okolností městského soudu.

[42] V první řadě objektivní okolnosti svědčící o vědomosti zapojení stěžovatelky do daňového podvodu je to, že byla J. Č. požádána o zápůjčku v řádu milionů korun, aniž by za tímto účelem oslovil bankovní instituci. Stěžovatelkou tvrzená okolnost, že bankovní instituce by J. Č. potřebné finanční prostředky v krátkém čase a bez zajištění (např. zástavním právem na nemovitosti) nezapůjčila, svědčí spíše o rizikovosti takového obchodu, není však indicií ohledně racionality takového obchodu pro stěžovatelku. Navíc dřívější spolupráce stěžovatelky s J. Č. bezproblémová nebyla (ačkoli v kasační stížnosti tvrdí opak), neboť zapůjčené finanční prostředky jí vrátil pouze částečně. Stěžovatelkou tvrzená okolnost, že zbytek částky J. Č. odpracoval, nebyla prokázána. Také vágnost smluvní dokumentace či absenci písemné smlouvy u transakcí značného finančního rozsahu judikatura Nejvyššího správního soudu řadí mezi objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daňový subjekt minimálně mohl a měl vědět o svém zapojení do detekovaného daňového podvodu (viz např. rozsudek ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015 - 29). V neposlední řadě také to, že stěžovatelka od J. Č. odkoupila vozidla za stejnou cenu, za kterou je J. Č. pořídil, a následně je prodala do Německa se ztrátou, se nejeví jako ekonomicky racionální a stěžovatelčino zdůvodnění, proč tak učinila, je nevěrohodné (k tomu viz odst. [34] shora).

[43] Dle Nejvyššího správního soudu proto obстоjí závěr, že si stěžovatelka nepočínala v rámci posuzovaných obchodních transakcí dostatečně obezřetně a že o své účasti na podvodu na DPH minimálně mohla vědět. Současně lze připomenout, že závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí (stěžovatelka naopak vytrhává jednotlivé okolnosti z komplexu). V nynějším případě pak z analýzy daňových orgánů plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak, než účastí plátce daně na podvodu na DPH (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014 - 60).

pokračování

[44] Stejně tak Nejvyšší správní soud přisvědčuje městskému soudu a daňovým orgánům, že stěžovatelka nepřijala rozumná opatření za účelem prevence své účasti na daňovém podvodu.

[45] Je pravdou, že z judikatury SDEU (např. již vícekrát zmiňovaného rozsudku ve spojených věcech *M. a P. D.*) vyplývá, že daňový subjekt musí postupovat s obecnou mírou opatrnosti a teprve v případě, pokud se objeví náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, je daňový subjekt povinen vyžádat si doplňující podrobnější informace o daném obchodu a smluvní straně. Se žalovaným je však třeba se ztotožnit, že v době realizace obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a J. Č. vyvstala řada okolností, které nasvědčovaly možné podvodnosti obchodu (k tomu viz výše). K naplnění podmínek, za nichž bylo možné klást na stěžovatelku kvalifikované požadavky stran její obezřetnosti a míry prověřování obchodních partnerů a s nimi uzavřených obchodů tedy došlo.

[46] Správný je pak i závěr daňových orgánů, že stěžovatelka si J. Č. dostatečně neprověřila, naopak s ním obchodovala i přes předchozí negativní zkušenost, nedbala na řádnou smluvní dokumentaci a nevymáhala od něj dlužnou částku v řádu milionů korun. Místo toho převezla vozidla do vlastních skladovacích prostorů, dle svého vyjádření sama pro vozidla sháněla odběratele a nakonec je prodala se ztrátou a s dalšími náklady.

[47] Stěžovatelkou tvrzené okolnosti, jimiž se snažila prokázat, že svého obchodního partnera, resp. realizované obchody, dostatečně prověřila, představují prakticky jen zopakování žalobních námitek. Konkrétně jde o argumentaci, dle níž J. Č. byl stěžovatelce doporučen V. M. jako solidní obchodní partner, dále že měla s J. Č. pozitivní zkušenost, nevěděla o záměru J. Č. koupit vozidla od zahraničního subjektu nebo předpokládala, že automobily budou koupeny od tuzemského prodejce, a proto automaticky počítala s tím, že J. Č., jakožto plátce DPH, bude povinen daň řádně přihlásit a odvést. Nejedná se tedy o kasační námítka ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. (k tomu srov. například též usnesení tohoto soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS), a proto se jimi Nejvyšší správní soud nemohl věcně zabývat pro jejich nepřijatelnost.

[48] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že části kasační stížnosti, v nichž stěžovatelka uplatňuje výtky proti postupu daňových orgánů či obsahují shrnutí skutkového stavu, představují v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. rovněž nepřijatelné námítka. Neobsahují totiž žádnou reakci na závěry městského soudu, ale vymezují se pouze proti postupu daňových orgánů. Z tohoto důvodu se ani jimi Nejvyšší správní soud nezabýval.

## V. Závěr a náklady řízení

[49] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[50] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka - žalovaného - nebylo v jeho případě prokázáno, že by mu

v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady převyšující rámec úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 18. července 2024

JUDr. Tomáš Rychlý  
předseda senátu