ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Insolvenční správci v.o.s.**, se sídlem Na Míčánce 1044/39, Praha 6, insolvenční správce úpadce Inovační technologické centrum – VÚK, a.s., se sídlem Panenské Břežany 167, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 12. 2014, č. j. 34104/14/5200- 20443-711458, č. j. 34105/14/5200-20443-711458, č. j. 34106/14/5200-20443-711458, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2017, č. j. 48 Af 3/2015 - 258,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalobkyni **se vrací** přeplatek na soudním poplatku ve výši **5 000 Kč**, který jí bude vrácen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5.

Odůvodnění:

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti výše uvedeným rozhodnutím žalovaného. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání a současně potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2011.

[2] Krajský soud se nejprve zabýval splněním procesních podmínek pro projednání žaloby. Dospěl k závěru, že probíhající insolvenční řízení nepředstavuje překážku pro zahájení ani další vedení soudního řízení správního, a to ve vztahu k žádnému z napadených rozhodnutí žalovaného. Předmětem sporu je daň na vstupu, která vznikla ve třech zdaňovacích obdobích roku 2011 v souvislosti s tehdy realizovanými obchodními transakcemi úpadce.
[3] Odkázal na judikaturu NSS, dle které se § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, týká pouze případů, kdy má být v daňovém řízení uložena daňová povinnost. Naopak nedopadá na případy, kdy úpadce v daňovém tvrzení uvedl, že mu vznikl nadměrný odpočet (viz rozsudky ze dne 24. 6. 2015, č. j. 3 Afs 134/2014 - 37 a ze dne 1. 9. 2016, č. j. 10 Afs 208/2015 - 36). Tento závěr vychází ze skutečnosti, že je-li výsledkem daňového řízení daňová povinnost (tedy pohledávka státu vůči úpadci), musí být v insolvenčním řízení uplatněna přihláškou. To odpovídá konstrukci obsažené v insolvenčním zákonu, jež brání v pokračování soudních řízení o pohledávkách, jestliže buď mají být v insolvenčním řízení uplatněny přihláškou, nebo jestliže se v insolvenčním řízení vůbec neuspokojují. Pokud nicméně úpadce tvrdí, že mu vznikl nadměrný odpočet, pak z toho vyplývající vratitelný přeplatek je součástí majetkové podstaty úpadce (pohledávka úpadce vůči státu). Pohledávky úpadce je třeba i v průběhu insolvenčního řízení vymáhat běžnými procesními prostředky, insolvenční zákon žádný zvláštní systém uplatňování a vymáhání pohledávek úpadce neupravuje (na rozdíl od pohledávek úpadcových věřitelů, které lze uplatnit jen přihláškou).

I. Vymezení věci

[4] Předmětem sporu je úpadcem v běžných přiznáních k dani uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) související s odesláním zboží (drahé kovy) do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v posuzovaných obdobích (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Po provedené kontrole dospěl správce daně k závěru, že úpadce nemá nárok na odpočet daně na vstupu na základě faktur vystavených jeho dodavatelem, společností OSDK, a. s. Správce daně odkryl podvodný řetězec obchodování s materiálem obsahujícím zlato a stříbro, jehož jediným účelem bylo spáchání podvodu na DPH, a to k újmě české daňové správy, o kterém úpadce mohl a měl vědět.

[5] Krajský soud uvedl, že veškeré řádně uplatněné žalobní námitky se netýkaly fungování obchodního řetězce, role jednotlivých společností v tomto řetězci ani samotného podvodu na DPH. Námitky se týkaly posouzení sporných transakcí z hlediska výkonu ekonomické činnosti úpadce a otázky, zda úpadce mohl a měl vědět o tom, že plnění, která přijal od společnosti OSDK a vzápětí obratem poskytl společnosti AA Gold, s. r. o., jsou zatížena podvodem na DPH. Procesní stanovisko stěžovatelky je takové, že úpadce o podvodu na DPH nevěděl, sám si počínal obezřetně, takže mu nelze odepřít nárok na odpočet DPH na vstupu z důvodu podvodu, kterým je zatížen jiný článek obchodního řetězce, o čemž nemohl mít úpadce žádné povědomí. S tímto stanoviskem se krajský soud neztotožnil.

[6] Ze správního spisu soud ověřil, že na počátku obchodního řetězce stála slovenská společnost Caprice s. r. o., která dodala materiál obsahující drahé kovy pocházející od společností v Německu, Itálii a Velké Británii české společnosti FLORILEGION s. r. o.,

zboží bylo převezeno do České republiky. Společnost FLORILEGION prodala nakoupený materiál společnosti A. J. Company & Trade s. r. o., ta následně společnosti Daim s. r. o., a ta potom společnosti OSDK. Od společnosti OSDK koupil materiál úpadce, jenž ho prodal slovenské společnosti AA Gold, jejímž společníkem je společnost ze Spojených arabských emirátů. Přepravu materiálu z Prahy do Bratislavy pro úpadce provedla společnost Custexus plus s. r. o. Společnost AA Gold prostřednictvím společnosti Abas Management přepravila zlato zpět z Bratislavy do Prahy. Z Prahy pak bylo letecky přepraveno do třetích zemí (Spojené arabské emiráty, Turecko).

[7] Zboží tedy bylo slovenskou společností Caprice prodáno do České republiky, kde bylo postupně „přeprodáno“ mezi 5 českými společnostmi, a to bez jakýchkoliv úprav, a nakonec opět dodáno na Slovensko společnosti personálně spřízněné se společností, která stála na počátku řetězce, tj. Caprice. V rámci „české“ části obchodního řetězce, jenž z hlediska výrobního a obchodního postrádal jakékoliv opodstatnění, došlo k podvodu na DPH. Ten spočíval v tom, že první česká společnost v řetězci, FLORILEGION, neodvedla DPH ze zboží pořízeného z jiného členského státu EU od společnosti Caprice (tato společnost byla pro správce daně nekontaktní, dne 11. 2. 2014 byla vymazána z obchodního rejstříku), přičemž úpadce měl dodáním zboží do jiného členského státu EU v režimu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty inkasovat nadměrný odpočet dosahující značné částky (celou daň na vstupu).

[8] Krajský soud nepřisvědčil závěru správce daně, že úpadce nevykonával ekonomickou činnost. Ačkoliv mohlo být stěžejním smyslem obchodní činnosti úpadce dosáhnout nároku na odpočet daně na vstupu v souvislosti s poskytnutím plnění osvobozeným od DPH, a tedy vyinkasování nadměrného odpočtu, ze smluv uzavřených úpadcem se společností OSDK a společností AA Gold plyne, že úpadce měl svojí činností dosahovat zisk (rozdíl v pořizovací a prodejní ceně materiálu činil 2 % bázové ceny vycházející z tzv. fixu na londýnské burze). Činnost úpadce spočívající v přeprodávání materiálu, při němž měl dosahovat zisku (kterého by při uznání nároku na odpočet DPH skutečně dosáhl), je ekonomickou činností. Zdůraznil však, že žalovaný uvedenou konstrukci nepřevzal.

[9] Z hlediska ekonomické logiky je nicméně zcela nevysvětlitelné, proč slovenská společnost Caprice, jejímž jediným společníkem a jednatelem byla A. J., dodávala materiál obsahující drahé kovy pořízený z jiných členských států EU české společnosti FLORILEGION, následně jej prostřednictvím spřízněné české společnosti A. J. Company & Trade (obchodní podíl v této společnosti J. převedla na svoji tetu, paní D.) znovu nabyla a prodala další české společnosti, aby jej v závěru prostřednictvím další slovenské společnosti AA Gold, jejímž jednatelem je opět J., nabyla od úpadce.

[10] V průběhu „české“ části obchodního řetězce se materiál dodaný společností Caprice nijak nezpracovával ani neupravoval, u společnosti OSDK se pouze tavil a homogenizoval, ovšem výlučně za účelem analýzy materiálu, nikoliv jeho úpravy či zpracování. Analýzu od společnosti OSDK slovenská společnost Caprice nepotřebovala, neboť svědkyně J. uvedla, že tato společnost nakupovala materiál u renomovaných zahraničních společností s certifikátem, nepotřebovala si ověřovat kvalitu materiálu (společnost AA Gold si vystačila s analýzou prováděnou jejím odběratelem v rafinériích mimo EU).

[11] Svědkyně J. nedokázala přesvědčivě vysvětlit, proč materiál nevyvážela mimo EU přímo společnost Caprice, resp. proč nedodala zboží přímo společnosti AA Gold (u každého subjektu v řetězci docházelo k navyšování ceny, takže společnost AA Gold ve výsledku nakupovala za cenu burzovní sníženou o 4 % u stříbra a o 2 % u zlata). Rovněž tak svědkyně D. přesvědčivě nevysvětlila, proč společnost A. J. Company & Trade nenakupovala zboží přímo od Caprice a nedodávala přímo společnosti AA Gold, v nichž obou figurovala její neteř paní J. Společnost A. J. Company & Trade k přepravě materiálu odběrateli používala osobní automobil zapůjčený od společnosti Caprice. Soud neuvěřil tvrzení svědkyně D., že neměla povědomí o tom, čím se společnost Caprice zabývá a že společnost AA Gold existuje. Toto vysvětlení by bylo možné akceptovat pouze za předpokladu, že svědkyně D. ve společnosti A. J. Company & Trade osobně žádnou obchodní činnost ve skutečnosti nevykonávala (byla jen nastrčenou osobou). Tvrzení svědkyně D., že se s neteří o obchodních věcech nikdy nebavila, je zjevně lživé (ledaže figurovala pouze jako „bílý kůň“, který se o nic nezajímal, jen podepisoval předkládané účetní a obchodní písemnosti). Je tedy zřejmé, že jediným důvodem zapojení českých subjektů je spáchání podvodu na DPH, a to k újmě české daňové správy.

[12] Pokud jde o zapojení úpadce do obchodního řetězce, ten setrvale tvrdil (již ve vyjádřeních k závěru kontrolního zjištění, v odvoláních i v žalobě), že iniciativa vzešla ze strany společnosti AA Gold, kterou úpadce do té doby vůbec neznal a která úpadce oslovila. Úpadce nabídku společnosti AA Gold akceptoval, neboť zapadala do jeho obchodního plánu spočívajícího v nabytí zkušeností s obchodem s drahými kovy. Vzešel-li tedy podnět k vytvoření obchodního řetězce AA Gold – úpadce – OSDK od společnosti AA Gold, není zřejmé, proč nejprve byla podepsána smlouva mezi společností OSDK a úpadcem (dne 30. 9. 2011) a teprve o několik dní později smlouva mezi společností AA Gold a úpadcem (dne 3. 10. 2011).

[13] Úpadce dále uváděl, že jednotlivé dodávky byly realizovány (a dílčí kupní smlouvy uzavírány) na základě žádosti společnosti AA Gold. Úpadce neměl na skladě žádný materiál, vždy jej musel objednat u svého dodavatele OSDK. Role úpadce v tomto třístranném obchodu byla tedy mimořádně pasivní, neboť se pouze dohodl s registrovaným obchodníkem s drahými kovy OSDK, s nímž byl navíc spřízněn skrze osobní vazby, na pravidelných dodávkách materiálu s obsahem drahých kovů. Následně již jen úpadce realizoval zisk 2 % z každé transakce. Úpadce nepoptával dodání materiálu objednaného společností AA Gold u jiných subjektů, a to ačkoliv v žalobě stěžovatelka tvrdila, že volba dodavatele byla plně na rozhodnutí úpadce. Fakticky však úpadce žádnou volbu neprováděl, ani v případě, kdy mu společnost OSDK nebyla schopna požadované množství materiálu dodat, jak tomu bylo v dubnu 2012, kdy úpadce namísto vyhledání jiného dodavatele raději pokryl objednávku z vlastních zásob určených k výrobním účelům. Úpadce se ani v daných zdaňovacích obdobích nepokoušel navýšit obrat zajištěním dalších odběratelů. Tržby z prodeje materiálu společnosti AA Gold tvořily více než 90 % obratu, rozhodně tedy nešlo jen o doplňkovou činnost, přičemž časová náročnost realizace těchto transakcí byla minimální (obchody „běžely samy od sebe“, viděno z perspektivy úpadce).

[14] Pochybnosti o účelu transakcí měla u úpadce vyvolat již jen ta okolnost, že byl osloven společností AA Gold, kterou neznal, v době, kdy se obchody s materiálem s obsahem drahých kovů vůbec nezabýval. Společnost AA Gold se nepochybně mohla

přímo obrátit na společnost OSDK, od níž úpadce materiál odebíral, neboť tato společnost byla uvedena v seznamu obchodníků s drahými kovy veřejně dostupném na webových stránkách Puncovního úřadu. Tyto pochybnosti pak měla zesílit otázka, proč společnost AA Gold umožňuje úpadci bez jakékoliv výraznější časové námahy dosahovat zisku ve výši 2 % burzovní ceny prodaného materiálu. Ostatně stěžovatelka tvrdí, že dodavatel OSDK je známým obchodníkem s drahými kovy, takže jeho činnost musela být známa i slovenské společnosti AA Gold, neboť obchod s drahými kovy je poměrně kondenzovaný, nevyskytuje se v něm mnoho významnějších „hráčů".

[15] Úpadce si tedy musel klást otázku, v čem spočívá jeho přínos pro společnost AA Gold, proč je pro ni výhodné nakupovat materiál právě u něj, přičemž logicky si musel odpovědět, že jeho přínos není žádný (jen jeho zapojením roste cena materiálu a snižuje se marže společnosti AA Gold). Nemohl legitimně vycházet z toho, že disponuje jakýmsi *know-how* v oblasti obchodu s drahými kovy, neboť v posuzovaných zdaňovacích obdobích začínal obchodovat v tomto oboru. Netvrdil, že by s ním společnost OSDK obchodovala za ceny nižší než s jinými svými odběrateli. Společnost AA Gold musela vědět, že jí dodávané zboží pochází od společnosti OSDK, neboť zboží bylo baleno v pytlích této společnosti a bylo dodáváno s jejím atestem o výsledcích analýzy. Současně jednatelka společnosti AA Gold J. věděla, že společnost OSDK nakupuje materiály s obsahem drahých kovů, neboť jí je dodávala mimo jiné společnost A. J. Company & Trade, která J. původně patřila a v rozhodné době byla ovládána D. (tetou J.). Materiál byl touto společností dodáván do OSDK, na základě jejího doporučení pak byl nabídnut ke koupi společnosti DAIM. Přijímací protokoly ke zkoušce jsou opatřeny otiskem razítka OSDK, nikoliv společnosti DAIM.

[16] Úpadce pro konečného odběratele slovenskou společnost AA Gold neměl žádný strategický význam, nedisponoval ojedinělými obchodními kontakty. Jeho zahrnutí do řetězce tak nemůže mít jiný význam než přidělení role „brokera" v karuselovém obchodu. I kdyby úpadce nevěděl o tom, že společnost AA Gold zná společnost OSDK, měl s ohledem na výše uvedené přemítat nad skutečnými důvody, proč společnost AA Gold od něj odebírá materiál s obsahem drahých kovů.

[17] Rizikem úpadce v obchodních transakcích uskutečněných se společností AA Gold bylo, že obchod byl pro něj ziskový pouze za podmínky, že úpadci bude vrácena DPH na vstupu. To vysvětluje, proč byl úpadce opatrný a lpěl na pořizování důkazů (nad rámec účetních dokladů a běžné obchodní korespondence) týkajících se splnění podmínek § 64 zákona o dani z přidané hodnoty (viz výpověď J., která uvedla, že zboží začalo být předáváno pod dozorem kamery v Bratislavě na základě žádosti úpadce učiněné v souvislosti s tím, že finanční správa pojala pochybnosti o dodání zboží do jiného členského státu EU). Je tedy zřejmé, že úpadce přijímal nadstandardní opatření za účelem zachování nároku na odpočet DPH, nikoliv ovšem za účelem prověření, zda obchodní transakce se společnostmi OSDK a AA Gold nejsou zasaženy podvodem na DPH.

[18] Skutečnost, že je na fakturách chybně uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění, není sama o sobě objektivní skutečností nasvědčující tomu, že úpadce si byl vědom svého zapojení do podvodu na DPH. V této souvislosti krajský soud poukázal na jiný aspekt této chyby. Stěžovatelka uvedenou nesrovnalost vysvětlovala tím, že jako datum uskutečnění zdanitelného plnění je uvedeno datum tzv. fixu londýnské burzy, podle něhož

bylo zboží zobchodováno. Jde tedy jen o určení data, podle něhož bude stanovena cena již dodaného zboží. Sjednocení tohoto data jak pro dodání zboží úpadci, tak pro dodání zboží společnosti OSDK mělo úpadci zaručit, že nebude vystaven riziku kolísání cen na burze. To ovšem nijak nevysvětluje, proč jako datum fixu byl zvolen až den následující po dni dodání zboží úpadcem společnosti AA Gold.

[19] Dle rámcové smlouvy uzavřené mezi úpadcem a společností AA Gold měl být obchod realizován za burzovní cenu platnou v den dodání (čl. I bod 1). Dle rámcové smlouvy uzavřené mezi OSDK a úpadcem byla rozhodující burzovní cena ke dni dodání zboží úpadci, jak je uvedeno na příslušném dodacím listě a sjednáno v příslušné dílčí kupní smlouvě (čl. 8.2). V dílčí kupní smlouvě uzavírané mezi úpadcem a OSDK a v dodacím listu byl vždy úmyslně uváděn jako den dodání den následující po dni skutečného dodání. Potvrzení skutečného dodání zboží zachycoval namísto toho předávací protokol drahých kovů určených k analýze. Fingovalo se tedy, že předání kompletní dodávky objednaného materiálu není jeho dodáním, nýbrž jen „předáním k analýze“ s dodáním bez jakéhokoliv dalšího úkonu následující den.

[20] Stěžovatelce lze dát za pravdu, že *a priori* nelze spatřovat nic neobvyklého v tom, pokud se úpadce snažil zboží pořízené v jeden den týž den prodat, aby se vyhnul riziku ztráty v důsledku změny burzovních cen. Takto ovšem úpadce nepostupoval, neboť se svým dodavatelem i odběratelem obchodoval za cenu pozdější, než bylo datum dodání zboží. Úpadci bylo v zásadě lhostejné, zda zboží zobchoduje za cenu platnou v den skutečného dodání zboží, nebo za cenu platnou v den následující po tomto datu. Cílem úpadce bylo zajistit, aby datum pořízení zboží od OSDK bylo shodné s datem dodání zboží AA Gold, neboť tak měl zaručeno, že bez dalšího vydělá 2 % z burzovní ceny zboží. Koho tento systém potenciálně vystavoval riziku, byla společnost OSDK, neboť pořídila materiál pro úpadce v den provedení analýzy, ovšem prodala ho úpadci za cenu platnou až dva dny poté (a jeden den po skutečném dodání zboží).

[21] Úpadce mohl nepochybně předpokládat, že stejně jako on i společnost OSDK se snaží zobchodovat vykoupený materiál s obsahem drahých kovů co nejrychleji, a to rovněž z důvodu eliminace výkyvu burzovních cen drahých kovů. Měl si tedy položit otázku, proč OSDK souhlasila s tím, že realizací obchodu s úpadcem ponese větší riziko výkyvu burzovních cen, a to právě ve prospěch úpadce (a byla ochotna i vystavovat dodací listy s nesprávným datem dodání). Odpověď je možná dvojí: buď se společnost OSDK pohybuje v rizikových operacích, které však v daném případě nedávají ekonomický smysl, nebo jde o řetězec obchodů, v němž je dohodnuto, že všechny články v řetězci zobchodují materiál za cenu platnou ve stejný den tak, aby riziko výkyvu burzovních cen nenesl nikdo. Z toho jednoznačně plyne, že úpadci muselo být zřejmé, že společnost OSDK je ochotna vyjít odběrateli úpadce vstříc, k čemuž by ovšem neměla žádný důvod, jednalo-li by se o běžný obchod mezi nespřízněnými osobami.

[22] Při určení rozhodného kurzu pro stanovení ceny jednaly jednotlivé společnosti ve vzájemné shodě a z tohoto důvodu porušovaly i vzájemná smluvní ujednání a uzpůsobovaly tomu obsah účetních dokladů uváděním nepravdivých skutečností (data dodání).

[23] Úpadci lze přičíst k tíži také to, že se spokojil s generálním prohlášením OSDK o původu kovů, ačkoliv z rámcové smlouvy plyne, že prohlášení o původu kovů má být přílohou ke každé dodávce. Z prohlášení o původu zboží by totiž zjistil, že pochází od společnosti A. J. Company & Trade (společnost OSDK věděla, že dodavatelem materiálu je právě tato společnost, společnost DAIM byla jen prostředníkem, který zboží nakoupil na popud společnosti OSDK). Z obchodního rejstříku by snadno zjistil, že jde o společnost, jejímž jediným společníkem ještě donedávna byla A. J. (její monogram A. J. je i nadále součástí firmy společnosti), která současně s úpadcem jedná jménem společnosti AA Gold. Vyžadovat individualizované prohlášení o původu kovů bylo dle smlouvy právem úpadce, jeho nepředložení pak vadou plnění ze strany společnosti OSDK. Po daňovém subjektu lze požadovat, aby věnoval pozornost původu nakupovaného zboží (viz rozsudek NSS ze dne 16. 2. 2017, č. j. 9 Afs 109/2016 - 74, bod 84).

[24] Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že objednat přepravu zboží značné hodnoty u přepravce, který není pojištěn pro případ poškození či ztráty zboží, prokazuje lhostejnost úpadce, pokud jde o ošetření rizik plynoucích z přepravy. To však samo o sobě vědomosti o účasti na daňovém podvodu nesvědčí. Jde spíše o snahu minimalizovat náklady na přepravu.

[25] Pokud jde o předávku zboží, svědkyně J. uvedla, že zástupce úpadce byl přítomen v podzemních garážích v Bratislavě při předávání zboží společnosti AA Gold. Shodný průběh mělo předávání zboží i po nahrazení úpadce společností RSJ Gold Investment, kdy byl předávání zboží osobně přítomen pan Č., doklady o dodání zboží se podepisovaly na místě. Od listopadu či prosince 2011 bylo zboží předáváno za železnou bránou v zabezpečeném prostoru, došlo k překládce zboží z vozidla společnosti Custexus do vozidla společnosti Abas, teprve poté byla brána otevřena a všichni zúčastnění mohli prostor opustit.

[26] I kdyby úpadce nevěděl, komu je zboží společností AA Gold odesíláno, tj. jakému subjektu nebo do jakého státu, je vysoce pravděpodobné, že zástupce úpadce musel z komunikace mezi zástupci společnosti AA Gold a zástupcem společnosti Abas zjistit, že zboží je převáženo z Bratislavy do Prahy. Získání této informace by ostatně bylo výsledkem přirozené lidské zvídavosti a odmítnutí jejího sdělení by mělo vzbudit podezíravost z nekalého jednání. Nejde totiž o v žalobě tvrzenou, úzkostlivě chráněnou informaci o tom, kdo je odběratelem, nýbrž o místu, kam je zboží v garáži přistaveným autem a čekajícím řidičem převáženo. Lze tedy předpokládat, že zástupce úpadce věděl, že zboží je převáženo zpět do České republiky, a to jen několik kilometrů od místa, kde bylo zboží ráno naloženo a převezeno do Bratislavy. Toto zjištění by muselo v zástupci úpadce vyvolat otázky o účelnosti dvojí přepravy zboží (zejména vzhledem k výši nákladů na přepravu, které ze své obchodní marže nesl právě úpadce) a důvodech tohoto postupu.

[27] Úpadci muselo být zřejmé, že postup je volen z důvodu daňových, sám ostatně trval na monitorovaném způsobu předání zboží v podzemních garážích právě z důvodu opatření nadstandardních důkazů o přemístění zboží na Slovensko pro správce daně.

[28] Pokud jde o personální propojení předseda představenstva úpadce Ing. R. Č. byl v dané době členem dozorčí rady společnosti OSDK a bývalý předseda představenstva úpadce Ing. R. působil v té době jako člen představenstva společnosti OSDK. Personální

vazba existující mezi těmito společnostmi zprostředkovaná Ing. Č. a působení bývalého předsedy přestavenstva úpadce v představenstvu úpadcova dodavatele jsou nepochybně aspekty, které mohou dodat věrohodnost tvrzení stěžovatelky, že úpadce neměl důvod pochybovat o poctivosti svého dodavatele.

[29] Zmíněnou personální vazbu je nicméně v takovém případě třeba brát do úvahy ve všech ohledech, nikoliv pouze v případě, že to má být úpadci ku prospěchu. Je nutno z ní dovodit, že mezi společností OSDK a úpadcem nebyl standardní obchodní vztah, neboť rozhodně neodpovídá obchodním zvyklostem, aby člen statutárního orgánu odběratele vykonával funkci v orgánech dodavatele, tedy v daném případě z pozice člena dozorčí rady kontroloval obchodní vedení společnosti vykonávané představenstvem, v němž *nota bene* působí bývalý předseda představenstva úpadce. Stejně tak není standardní, aby předseda statutárního orgánu jedné společnosti (úpadce) předával *know-how* získané při její činnosti druhé společnosti (OSDK), a pomáhal jí tak vylepšit její zpracovatelské procesy (k tomu viz výpověď svědka Š.). Minimálně lze z této provázanosti dovodit, že společnost OSDK a úpadce nebyli v postavení konkurentů na trhu a že nebylo žádného důvodu, aby společnost OSDK z obchodních důvodů tajila před úpadcem původ materiálu s obsahem drahých kovů, který mu dodávala, tedy že jde o materiál pořízený od společnosti A. J. Company & Trade.

[30] Stěžovatelka v žalobě netvrdila, že úpadce přijal všechna rozumně možná opatření, omezila se na sofistikované zdůvodnění, proč vlastně vůbec žádná opatření přijmout nemohl. Soud nicméně tuto její argumentaci vyvrátil.

[31] Ačkoliv některé žalobní argumenty shledal soud oprávněné a uznal, že část objektivních skutečností, o něž žalovaný opřel svůj závěr o naplnění subjektivní stránky účasti na daňovém podvodu, takový závěr neopodstatňuje, přesto dovodil dvě významné skutečnosti, z nichž plyne, že úpadce mohl o své účasti na daňovém podvodu vědět.

[32] První z nich je naprostá obchodní pasivita úpadce při navazování obchodního kontaktu se společností AA Gold a uzavírání jednotlivých dílčích smluv o koupi materiálu, která přesto měla úpadci generovat (pod podmínkou uznání nároku na odpočet daně na vstupu) značný zisk několikanásobně překračující zisk z ostatních ekonomických činností úpadce. Úpadce si počínal vskutku jen jako překupník, neboť nedržel žádné zásoby materiálu s obsahem drahých kovů na skladě, zboží objednával u svého dodavatele až poté, co obdržel objednávku od AA Gold, žádný vlastní přínos do obchodního řetězce nevnášel.

[33] Druhou skutečností je, že nejen úpadce, ale i jeho dodavatel akceptoval stanovení ceny za nákup zboží dle burzovní ceny platné až několik dní po skutečném dodání zboží, což zejména ze strany OSDK je zcela bezdůvodné a v běžných obchodních vztazích neobvyklé, neboť tím tato společnost byla vystavena riziku výkyvu ceny na burze. V této souvislosti nicméně bylo dále prokázáno, že úpadce a společnost OSDK jsou ve skutečnosti spřízněnými osobami. Z tohoto zjištění pak vyplynul jednoznačný závěr, že bylo v možnostech úpadce opatřit si od spřízněné osoby OSDK takové informace o skutečných dodavatelích materiálu s obsahem drahých kovů, na jejichž základě by zjistil, že dodavatel materiálu (společnost A. J. Company & Trade) a odběratel AA Gold jsou spojeny faktickým vlivem téže osoby. Toto zjištění pak muselo vést úpadce k pochybnostem o účelu realizovaných obchodů. Tím spíše v situaci, kdy obchodní spolupráce byla navázána

z podnětu společnosti AA Gold, tedy úpadce byl vyhledán a využit k „přeobchodování“ zboží se ziskem. Navíc byl přímým svědkem neúčelné, a tedy zcela jistě účelové, přepravy zboží z Prahy 4 do Bratislavy a zpět do Prahy-Ruzyně.

[34] Judikaturou dovozený požadavek vědomosti subjektu, jemuž se odepírá nárok na odpočet DPH, o účasti na daňovém podvodu se netýká vědomosti o tom, který konkrétní subjekt daňový podvod páchá a který subjekt neodvede daň, nýbrž toliko vědomosti o tom, že se subjekt svojí činností podílí na daňovém podvodu.

[35] Pro odepření nároku na odpočet daně na vstupu z důvodu účasti na daňovém podvodu stačí právě jen nedbalostní zavinění ze strany daňového subjektu, tedy že mohl a měl vědět, že obchodní řetězec je stižen daňovým podvodem. Součástí řádného obchodování není pouze vlastní korektní jednání vůči druhým, ale i jistá obezřetnost, s kým obchodník transakce provádí a za jakých podmínek. V důsledku absence jakýchkoliv preventivních opatření nemůže obchodník osvědčit svoji dobrou víru (viz rozsudek NSS čj. 4 Afs 233/2015 - 47, bod 59, 72 a 73, dále též rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015 - 35, bod 18).

[36] Byť tedy právě citovaná judikatura pro vymezení toho, zda daňový subjekt o podvodu věděl nebo alespoň vědět mohl, využívá pojem trestního práva „nedbalost“, neznamená to, že by při posuzování subjektivního vztahu daňového subjektu k daňovému podvodu měl správce daně postupovat shodně jako orgány činné v trestním řízení při zkoumání zavinění ve vztahu k trestnému činu (typicky trestnému činu zkrácení daně). Předpokladem toho, aby bylo možné učinit závěr, že úpadce o podvodném jednání věděl či vědět mohl, není prokázání vědomosti úpadce o tom, že vlastníkem materiálu s obsahem drahých kovů pořízeného úpadcem od společnosti OSDK byla v minulosti společnost FLORILEGION a že se tato společnost při obchodování s totožným materiálem dopustila daňového podvodu (neodvedla daň). Pokud by úpadce o těchto skutečnostech věděl, pak by jeho jednání, jímž se zapojil do obchodního řetězce, bylo třeba kvalifikovat jako úmyslné, tedy že věděl, že se obchodními transakcemi se společností OSDK zapojí do daňového podvodu. Z hlediska odepření nároku na odpočet daně nicméně postačí, že úpadce o své účasti na daňovém podvodu vědět mohl a měl (viz rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, bod 59).

[37] V doplnění žaloby ze dne 28. 4. 2017 stěžovatelka zpochybnila, zda vůbec zboží pořízené úpadcem od společnosti OSDK a poskytnuté společnosti AA Gold bylo zobchodováno přes společnost FLORILEGION, tedy zda plnění úpadce jsou součástí obchodního řetězce popsaného správcem daně a žalovaným. Dále pak namítla, že žalovaný neobjasnil, zda došlo k porušení principu daňové neutrality, tedy že došlo ke ztrátě na dani, a nepopsal podvodné jednání. Pouhá nekontaktnost společnosti FLORILEGION pro objasnění daňové ztráty a podvodného jednání nestačí. Nebyla prokázána existence daňového zvýhodnění, žalovaný nedoložil, že by jednotlivé korporace vymezené žalovaným jako součást řetězce mezi sebou obchodovaly s materiálem, z jehož nákupu úpadce uplatňoval nárok na odpočet daně, tedy že se jednalo o identické zboží, a nedoložil, že není možná jiná skutková verze obchodů. Žalovaným zkonstruovaný řetězec nemá podklad ve shromážděných důkazech. V této souvislosti namítala nesprávnou aplikaci algoritmu *Axel Kittel* testu, jímž je dle jejího výkladu jasná identifikace daňové ztráty, spojení zjištěného podvodného jednání s transakcí, na jejímž základě daňový subjekt

požaduje přiznání odpočtu daně na vstupu, příčinná souvislost mezi podvodným jednáním a daňovou ztrátou, a subjektivní vztah daňového subjektu k daňovému podvodu. S odkazem na trestněprávní praxi i doktrínu týkající se výkladu nevědomé nedbalostní formy zavinění dovodila, že musí existovat příčinný vztah mezi jednáním pachatele a následkem trestného činu, čili objektem trestného činu. Měla-li tedy společnost FLORILEGION vysokou daňovou povinnost, kterou nepřiznala či nezaplatila, tímto jednáním došlo ke spáchání trestného činu, na němž se ale úpadce nijak nepodílel, neboť proběhlo dávno před tím, než nakoupil zboží od OSDK.

[38] Po podrobném rozboru obsahu žaloby dospěl soud k závěru, že tato argumentace nepředstavuje rozhojnění původních žalobních bodů, ale jedná se o zcela nové žalobní námitky, které však byly uplatněny po zákonem stanovené dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby. Případné nedostatky skutkových zjištění, které se týkají ostatních předpokladů pro odepření nároku na odpočet daně, stěžovatelka včas nenapadla, ačkoliv jí v tom nic nebránilo. Krajský soud se proto jejich věcným posouzením nemohl zabývat.

[39] Obdobně ani žalobní bod uplatněný v podání ze dne 28. 4. 2017, podle něhož bylo možno úpadci odepřít nárok na odpočet DPH na vstupu pouze za podmínky, že by zaplacení daně neodvedené společností FLORILEGION nemohlo být vymoženo po ručitelích dle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, nemá předobraz v žádném včas uplatněném žalobním bodu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[40] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu pro nesprávné právní posouzení, vady řízení a nepřezkoumatelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[41] Namítá, že se v žalobě zaměřila na podstatu toho, co znamená „věděl či vědět měl a mohl“, které je třeba v kontextu českého práva vyložit ve smyslu nevědomé nedbalosti. Mezi jednáním pachatele a následkem či objektem trestného činu musí existovat příčinný vztah. Opatření, která měl úpadce k zamezení účasti na podvodu přijmout, nemají původ v platném právu a úpadce tedy neměl žádnou povinnost předvídat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného daňovým právem, a proto nemohl jednat zaviněně. Závěr krajského soudu, že úpadce si počínal tak, že nedostál potřebné opatrnosti, nemá oporu v objektivním právu.

[42] Podle čl. 39 Listiny je nezbytné, aby zákon stanovil, které jednání je trestným činem a jaký trest, jakož i jiné újmy na právech nebo majetku, lze za jeho spáchání uložit (srov. nález Pl. ÚS 29/95 k vyhlášce města Ústí nad Labem č. 40/1995, o zákazu propagace stran a hnutí šířících národnostní, rasovou, náboženskou, politickou a třídní nenávist na území města Ústí nad Labem). Zákon o dani z přidané hodnoty ani podzákonný předpis ani metodické doporučení neupravují zachování potřebné míry nezbytné k tomu, aby plátce předešel své účasti na daňovém podvodu. Tak např. v nedávné době Generální finanční ředitelství nakoupilo mobilní telefony od korporace 2P Commercial Agency s.r.o., a samo se zapletlo do daňových podvodů. Když to vyšlo najevo, tvrdilo, že dostatečným prověřením byla lustrace dodavatele v obchodním a insolvenčním rejstříku a v seznamu nespolehlivých plátců. Zdůraznilo, že při výběrovém řízení ani při uzavírání

smlouvy dodavatel žádné znaky rizikovosti nevykazoval. Pokud sám stát nedodržuje přiměřenou obezřetnost, nemůže ji vyžadovat ani po plátcích DPH.

[43] Napadený rozsudek je nezákonný, neboť krajský soud shledal objektivní odpovědnost úpadce postupovat s náležitou obezřetností. Nezákonnost, resp. nepřezkoumatelnost dále stěžovatelka spatřuje v příliš přísném výkladu zásady koncentrace řízení a v tomto důsledku v nezákonném odmítnutí námitek uplatněných v doplnění žaloby ze dne 28. 4. 2017.

[44] V bodě 10 žaloby stěžovatelka namítala, že daňové orgány porušily princip neutrality systému DPH, účelově nesprávně vyhodnotily důkazy a nerespektovaly judikaturu Soudního dvora Evropské unie. V bodě 11 uvedla, že spornou otázku je posouzení, zda lze kvalifikovat jednání úpadce jako podvodné nebo zneužívající. V bodě 12 dále namítala, že správce daně ani žalovaný neprokázali, že smyslem transakcí nebyla ekonomická činnost obvyklá mezi podnikateli, ale činnost zaměřená na získání odpočtu DPH. V bodech 25 až 28 žaloby analyzovala podstatnou judikaturou Soudního dvora vztahující se k daňovým podvodům a v bodě 29 namítala, že žalovaný neprokázal zlou víru úpadce, neprokázal ani, že ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. Žalovaný neunesl důkazní břemeno související s otázkou, zda úpadce učinil vše pro to, aby se podvodu na DPH neúčastnil, atd. Žaloba čítala 104 bodů na 25 stranách textu.

[45] Z takto precizní a rozsáhlé žaloby krajský soud posoudil jako převažující argumentaci směřující k odpovědi na otázku, zda úpadce přijal dostatek opatření, aby zamezil své nevědomé účasti na daňovém podvodu. Na druhou stranu je zřejmé, že pro odepření nároku na odpočet je potřeba splnit všechny 4 kroky algoritmu tzv. *Axel Kittel* testu a nelze opomenout rozšíření žalobní argumentace o první 3 kroky tohoto testu. Jeden krok totiž podmiňuje druhý. O plnohodnotný přezkum opatření proti účasti na daňovém podvodu může jít jen tehdy, pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí popíše, jak prokázal spojení podvodného jednání s transakcemi daňového subjektu. Stejně tak samo podvodné jednání pro ztrátu nároku na odpočet nestačí, protože žalovaný musí prokázat příčinnou souvislost mezi podvodným jednáním a daňovou ztrátou. A konečně bez jasné identifikace daňové ztráty, nelze hovořit o účasti na daňovém podvodu. Měl-li krajský soud odpovědět na otázku, zda odepření nároku na odpočet žalovaným bylo oprávněné, nemohl opomenout toto podmínění jednotlivých kroků tzv. *Axel Kittel* testu.

[46] Jak již judikoval NSS v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, aby vznikla povinnost soudu se s judikaturou věcně vypořádat, postačí na podporu žalobních tvrzení uvést odkaz na konkrétní rozsudek Soudního dvora. Odkazovala-li stěžovatelka v žalobě mj. na rozsudek ve věci *Alex Kittel* a vytýkala-li napadenému rozhodnutí nepřezkoumatelnost, je v kontextu ostatních žalobních argumentů patrné, že měla na mysli všechny kroky tzv. *Axel Kittel* testu. Pokud měl krajský soud za to, že žalobní námitka nepřezkoumatelnosti je nedostatečná, byl povinen stěžovatelku vyzvat k odstranění této vady dle § 37 odst. 5 s. ř. s. Podle uvedeného ustanovení se postupuje i v případě, kdy je třeba žalobní body upřesnit (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2004, č. j. 2 Azs 63/2004 - 46). Žalobní námitka neprokázání daňového zvýhodnění je jinými slovy totéž, co námitka neprokázání daňové ztráty, coby první podmínky *Axel Kittel* testu.

[47] Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že v žádné části žaloby nebylo uplatněno porušení principu neutrality DPH z perspektivy celého obchodního řetězce. V bodu 10 žaloby bylo namítáno, že daňové orgány porušily princip neutrality systému DPH a v bodech 25 až 28 byla tato argumentace podepřena konkrétní judikaturou. V návaznosti na to stěžovatelka uvedla, že daňové orgány účelově nesprávně vyhodnotily důkazy a nerespektovaly vyjmenovanou judikaturu Soudního dvora. Při chápání všech výtek uvedených v žalobě v jejich celku, je jednoznačné, že brojí proti porušení principu neutrality systému DPH z perspektivy celého obchodního řetězce a nikoliv jen proti jedné jeho části, jak nesprávně tvrdí krajský soud.

[48] Má-li žalobní bod obsahovat alespoň vymezení nejhrubších obrysů, pak je stěžovatelka toho názoru, že popsání evropské judikatury zabývající se daňovými podvody a uvedení konkrétních výtek, v čem její nerespektování spočívalo, je dostatečné pro to, aby mohla po lhůtě pro podání žaloby rozvinout její jednotlivé komponenty.

[49] Uvedl-li krajský soud navíc, že výčet typových nezákonností, jimiž může být obecně zatíženo daňové řízení a vydaná daňová rozhodnutí je pro absenci individualizovaného žalobního tvrzení neprojednatelným žalobním bodem, sám se usvědčil z nezákonného postupu spočívajícího v porušení § 37 odst. 5 s. ř. s. Identifikoval-li takové vady žaloby, byl totiž povinen stěžovatelku vyzvat k jejich odstranění. Stejný závěr platí i k bodům 38 a 43 žaloby.

[50] Krajský soud byl při výkladu zásady koncentrace řízení neobvykle přísný, a to až do té míry, že jeho rozsudek je nezákonný. Navrhuje proto napadený rozsudek zrušit a věc vrátit soudu k dalšímu řízení.

[51] Žalovaný trvá ve vyjádření ke kasační stížnosti na svých závěrech. Z provedených důkazů vyplývá natolik nestandardní jednání subjektů napojených na A. J., že to v prostředí obchodu s drahými kovy znamená vysokou pravděpodobnost páchání podvodu na DPH. Podmínky pro odepření nároku úpadce na odpočet DPH byly splněny. Odvolává se na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí i na odůvodnění krajského soudu.

[52] Stran výkladu pojmu „věděl či vědět měl a mohl“ odkazuje na stranu 7 odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, kde uvedl konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k obdobným případům.

[53] Připomíná, že dle závěru krajského soudu nepostupuje správce daně při posuzování subjektivního vztahu daňového subjektu k daňovému podvodu stejně jako orgány činné v trestním řízení při zkoumání zavinění ve vztahu k trestnému činu. V daňovém řízení na rozdíl od trestního řízení nese primárně důkazní břemeno daňový subjekt, přičemž zásadním způsobem se liší předmět dokazování z hlediska odepření nároku na odpočet daně. V souladu s judikaturou NSS (viz rozsudek ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47 nebo rozsudek ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015 - 35) postačí, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu vědět mohl a měl, tedy, že se nevyžaduje zavinění ve formě úmyslu, ale postačí nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem vědět mohl a měl. Jakkoliv žádný právní předpis neukládá plátci DPH, aby si počínali obezřetně, vyplývá tato povinnost z konstrukce

důkazní povinnosti. Dále ji lze dovodit i z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze poskytovaných plnění a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně (srov. rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2016 a ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 - 232).

[54] K nákupu mobilních telefonů GFŘ odkazuje na jeho vyjádření uveřejněné na stránkách finanční správy. Zdůrazňuje, že mobilní telefony GFŘ nakoupilo od svého obchodního partnera jakožto koncový zákazník pro svoji osobní potřebu. Nebyla tedy vůbec splněna jedna z podmínek pro vznik nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o DPH.

[55] Nesouhlas s právním posouzením krajského soudu nemá za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. S posouzením žalobních námitek v podání ze dne 28. 4. 2017 jako opožděných se plně ztotožňuje.

[56] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[57] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.) Na základě kasační stížnosti přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[58] Soud se nejprve zabýval námitkami napadajícími nesprávné uplatnění zásady koncentrace, resp. neobvyklou přísností krajského soudu při posuzování námitek uplatněných v doplnění žaloby ze dne 28. 4. 2017. Pokud by se jednalo o žalobní námitky uplatněné včas, musel by NSS napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Zrušujícím důvodem by však nebyl důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, ale nesprávné právní posouzení. Krajský soud totiž tyto námitky nepominul, naopak velmi podrobně odůvodnil, z jakého důvodu nemohou být rozhojněním původní žaloby, a proto je nutné je považovat za námitky uplatněné po zákonem stanovené lhůtě.

[59] Námitky stěžovatelky nejsou důvodné.

[60] Z obsahu žaloby Nejvyšší správní soud ověřil, že jádrem sporu vymezeným stěžovatelkou závěr žalovaného, že smyslem sporných transakcí nebyla ekonomická činnost obvyklá mezi podnikateli, ale činnost zaměřená na získání odpočtu DPH. Žalovaný neprokázal, že úpadce o účasti na podvodu věděl nebo vědět mohl, úpadce byl po celou dobu sporných transakcí v dobré víře. Žalovaný neunesl důkazní břemeno související s otázkou, zda úpadce učinil vše pro to, aby se podvodů na DPH neúčastnil, a předložené důkazní prostředky hodnotil účelově.

[61] K takto vymezenému předmětu sporu stěžovatelka zejména namítala, že se o své účasti v řetězci dozvěděla až od správce daně. Z žádných důkazů neplyne, že by úpadce znal a byl v kontaktu s jinými účastníky obchodního řetězce kromě svého bezprostředního dodavatele a bezprostředního odběratele, tedy že by věděl, od koho jeho dodavatel zboží pořizuje a jak s ním dále nakládá úpadcův odběratel. Byť se žalovaný jejími odvolacími námitkami zabýval, dostatečným způsobem nevyvrátil věrohodnost jí předložených důkazů k prokázání vynaložení rozumné péče.

[62] Žalovaný zcela ignoroval, že sporné obchody byly součástí jejího podnikatelského záměru. Nelze proto dovodit, že hlavním účelem plnění bylo získat daňové zvýhodnění. Žalovaný ignoroval fakt, že úpadce vybral své bezprostřední obchodní partnery obezřetně.

[63] K argumentu žalovaného, že prodej zboží úpadcem společnosti AA Gold časově předbíhá datu pořízení tohoto zboží úpadcem od OSDK, namítala, že jde o systémovou chybu vystavitele dokladů společnosti OSDK.

[64] Rozporovala závěry ohledně tvrzených nesrovnalostí při tvorbě cen. Ke generálnímu prohlášení o původu zboží namítala, že vystavování obdobného prohlášení speciálně pro každou dodávku by nemělo jiný efekt než vystavení generálního prohlášení. Každý dodavatel i odběratel v obchodních vztazích (nikoliv jen při obchodování s drahými kovy) si úzkostlivě chrání informace o svých dodavatelích, resp. odběratelích, a to z důvodu, aby nebyl z dalších obchodů „vynechán“.

[65] Ve vztahu ke způsobu zabezpečení přepravy zboží namítala, že přepravce, společnost Custexus, ačkoliv byl pojištěn až od roku 2012, odpovídal dle smlouvy o přepravě za veškerou způsobenou škodu. Garáže, v nichž docházelo k předání zboží společnosti AA Gold, jsou k tomuto účelu speciálně vybaveny bezpečnostními prvky a bylo užíváno standardních metod jištění. Rozporovala tvrzené personální propojení v řetězci i závěr o nestandardním způsobu obchodování. Vysvětlovala důvody ukončení obchodu s cennými kovy v roce 2012.

[66] Nejvyšší správní soud ze soudního spisu krajského soudu ověřil, že po změně zastoupení (plná moc ze dne 10. 2. 2017 založena l. č. 239 soudního spisu KS) stěžovatelka podáním ze dne 28. 4. 2017, které výslovně označila jako „rozhojnění žalobních bodů“, napadla přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného z toho pohledu, zda je v nich dostatečně objasněno, že došlo k daňové ztrátě, tedy že byl porušen princip daňové neutrality ve vztahu k popsanému řetězci a zda zboží zasažené podvodem bylo obchodováno prostřednictvím úpadce.

[67] V této souvislosti tvrdila, že skutečnost, že společnost FLORILEGION změnila jednatele, který je nekontaktní, a po zahájení prověřování svým místně příslušným správcem daně přestala podávat daňová přiznání, pro objasnění daňové ztráty nestačí. Žalovaný nedoložil, že by jednotlivé korporace jím vymezené jako součást řetězce mezi sebou obchodovaly s materiálem, z jehož nákupu úpadce uplatňoval nárok na odpočet daně, tedy že se jednalo o identické zboží, a nedoložil, že není možná jiná skutková verze obchodů. Žalovaným zkonstruovaný řetězec nemá podklad ve shromážděných důkazech.

[68] Žalovaný přímo nepopsal podvodné jednání, toliko odkázal na zjištění správce daně obsažená ve zprávě o daňové kontrole, v níž jsou uvedeny totožné skutečnosti, které správce daně považoval za důkaz porušení principu daňové neutrality (ztráty daně). Jednalo-li by se o totéž, pak by Soudní dvůr v rozhodnutí ve věci *Axel Kittel* tyto otázky nerozděloval do dvou nezávislých kroků. Nebylo objasněno, v čem spočívalo podvodné jednání kohokoliv, kdo je zapojen do řetězce. Třetí krok *Axel Kittel* testu, jímž je spojení zjištěného podvodného jednání s transakcí, na jejímž základě daňový subjekt požaduje přiznání odpočtu daně na vstupu, je splněn pouze v případě, že by úpadce věděl, kdo všechno vlastnil pořízené zboží, tedy že zná tvar řetězce. Žalovaný v tomto nicméně zcela selhal, neboť nevyvrátil tvrzení úpadce, že znal jen svého bezprostředního dodavatele a odběratele.

[69] Ke čtvrtému kroku testu *Axel Kittel* , jenž se týká subjektivního vztahu daňového subjektu k daňovému podvodu, stěžovatelka namítala, že jej aktuální judikatura NSS ztotožňuje s trestněprávní kategorií nevědomé nedbalosti. S odkazem na trestněprávní praxi i doktrínu týkající se výkladu této formy zavinění dovodila, že musí existovat příčinný vztah mezi jednáním pachatele a následkem trestného činu, čili objektem trestného činu. Měla-li tedy společnost FLORILEGION vysokou daňovou povinnost, kterou nepřiznala či nezaplatila, tímto jednáním došlo ke spáchání trestného činu, na němž se ale stěžovatelka nijak nepodílela, neboť proběhlo dávno před tím, než nakoupila zboží od OSDK. Není tak dán základní předpoklad odpovědnosti za domnělou ztrátu daně u společnosti FLORILEGION.

[70] K objektivní míře opatrnosti, tedy opatřením, která mohl úpadce přijmout, napadená rozhodnutí mlčí. Úpadci nebyla ničím dána povinnost předvídat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného daňovým právem, nemohl tak jednat zaviněně.

[71] Závěrem namítla, že daňové orgány měly možnost a povinnost vyžadovat ručení za daň dle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty od předchozích článků v řetězci, přičemž v souladu se zásadou subsidiarity ručení mohly zpochybnit nárok na odpočet DPH u úpadce jen v případě, že by ručení nevedlo k získání odpovídající daně.

[72] Po porovnání obsahu žaloby (zvláště podrobně pak bodů 10, 11, 12, 25 až 29, 38 a 43, které měly být předobrazem následně rozhojněné žalobní argumentace (srov. body [44] až [47] tohoto rozsudku) a obsahu doplnění ze dne 28. 4. 2017 se Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil s hodnocením krajského soudu, dle kterého jde o nově uplatněné žalobní námitky. Tyto námitky se stěžovatelka, resp. její nový zástupce, snaží účelově vydávat za rozhojnění původně uplatněné žalobní argumentace.

[73] Řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou. Podle § 71 odst. 2 věty druhé s. ř. s. žalobce může kdykoli za řízení žalobní body omezit. Podle věty třetí [r]*ozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.*

[74] Soudní řád správní zcela zjevně chápe odstraňování vad žaloby způsobem dle § 37 odst. 5 s. ř. s. jako výjimku z pravidla, že žaloba je podána bezvadně (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 3. 2018, č. j. 3 Azs 66/2017 - 31). Pro každé podání účastníka vůči soudu zákon stanoví určité náležitosti, jež toto podání musí splňovat. Pokud je

nesplňuje, definuje zákon postup soudu při doplňování náležitostí podání a odstraňování jeho vad. Rovněž definuje další postup soudu a právní následky v případě, že není podání doplněno a vady odstraněny. Obecné náležitosti žaloby v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vyplývají v první řadě z § 37 s. ř. s. (zejm. z jeho odst. 3). Další (zvláštní) náležitosti podání jsou pro žalobu proti rozhodnutí správního orgánu stanoveny v § 71 s. ř. s. Postupem dle § 37 odst. 5 s. ř. s. se odstraňují jakékoliv vady podání, tedy nejen vady podle § 37 odst. 3 s. ř. s., ale i zvláštní náležitosti podání (ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy § 71 odst. 1 s. ř. s.). Nesplnění zvláštních náležitostí podání předepsaných pro jednotlivé typy řízení následně vede k odmítnutí podání dle § 37 odst. 5 s. ř. s (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS).

[75] Stěžovatelka se mýlí, domnívá-li se, že krajský soud je povinen žalobce dle § 37 odst. 5 s. ř. s. vyzývat k upřesnění žalobních bodů vždy, je-li kterýkoliv z nich uplatněn nedostatečně. Tuto povinnost má totiž soud pouze v případě, že žaloba není bez dalšího doplnění projednatelná a její doplnění je možné ještě v zákonem stanovené lhůtě pro podání žaloby. Neodstranění takové vady má za následek odmítnutí žaloby. Tak je tomu jednak v případech čistě blanketních žalob a dále v případech, kdy žaloba sice žalobní tvrzení obsahuje, ale jedná se o tvrzení natolik obecné, že bez jeho doplnění také nelze žalobu věcně projednat.

[76] Žaloba čítající 104 bodů (jak ostatně sama stěžovatelka zdůrazňuje) byla sice podána v poslední den zákonem stanovené lhůty (19. 12. 2014), co do svého obsahu však byla nesporně žalobou obsahující vedle obecných tvrzení i projednatelné žalobní body. Pochybnosti vyvstaly pouze ohledně zastoupení stěžovatelky, které právě k výzvě soudu dle § 37 odst. 5 s. ř. s. stěžovatelka odstranila (viz usnesení KS ze dne 13. 1. 2017 založené na č. l. 233 soudního spisu KS).

[77] Pokud je žaloba projednatelná, tj. obsahuje alespoň jeden projednatelný žalobní bod, není povinností soudu vyzývat žalobce k upřesnění dalších jím obecně uplatněných žalobních námitek. Přístup k soudu není neomezený ani bezbřehý a od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se proto oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Proto musí vymezení žalobního bodu - a zejména setrvání na těchto mezích i v dalších fázích řízení - garantovat zásadu rovnosti účastníků řízení. Vymezení žalobních bodů totiž současně stanoví žalovanému meze jeho obrany, tedy to, k čemu se má vyjádřit a předložit protiargumenty.

[78] Jestliže žalobní bod těmto požadavkům vyhovuje, je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, a případně - v mezích této formulace – může být v průběhu řízení dále doplněn. K tomu je ale třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není přípustné, aby soud za žalobce domýšlel další argumenty či vybíral skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[79] Zákon rozhodně neumožňuje, aby žalobce v dalších fázích řízení před správním soudem a po uplynutí lhůty pro podání žaloby, například při jednání soudu, nekonkrétnímu bodu přiřazoval zcela konkrétní námitku, do té doby na soud nevznesenou (viz např. rozsudek dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007 - 407).

[80] Obsahovala-li žaloba vedle konkrétních výtek i výčet typových nezákonností, jimiž obecně může být zatíženo daňové řízení a vydaná daňová rozhodnutí (body 10, 38 a 43 žaloby), nebyla taková námitka pro nedostatek individualizovaných konkrétních tvrzení projednatelná. Soud nebyl povinen stěžovatelku k jejímu upřesnění či doplnění vyzývat (viz např. rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2014, č. j. 6 As 50/2014 - 18 a v něm citovanou judikaturu). Taková námitka mohla být stěžovatelkou rozhojněna jen v zákonem stanovené lhůtě pro podání žaloby, což však stěžovatelka neučinila.

[81] S krajským soudem lze bez jakýchkoliv výhrad souhlasit i v tom, že stěžovatelka v žádné části žaloby nedovozovala, že by byl porušen princip neutrality DPH z perspektivy celého obchodního řetězce, tedy že by popírala vznik daňové ztráty u předcházejících článků obchodního řetězce (jmenovitě u společnosti FLORILEGION). Obecný odkaz na judikaturu Soudního dvora (viz bod 10 žaloby) nelze považovat za dostatečný, neboť z žaloby musí být zřejmé, k jakým žalobním tvrzením se odkazovaná judikatura vztahuje.

[82] Konkrétní citace z rozsudků ve věci *Optigen, Alex Kittel* či *Halifax* stěžovatelka uplatnila v bodech 25 až 28 žaloby, ani ty však nelze považovat za předobraz námitek uplatněných v doplnění žaloby. V žalobě uvedené citace nepochybně nejsou ani tvrzenou analýzou příslušné judikatury ani základem argumentace pro včasné uplatnění námitek dovolávajících se naplnění veškerých podmínek dovozovaných z rozsudku *Axell Kittel* (příkladmo: *„Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. (...) Podle bodu 53 rozsudku Axel Kittel objektivní kritéria, na kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněná osobou povinnou k dani, která jedná jako taková," a „hospodářská činnost", nejsou splněna v případě daňového podvodu spáchaného samotnou osobou povinnou k dani Podle bodu 59 a 61 rozsudku Alex Kittel je tedy věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria, na základě kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, jednající jako taková," a „hospodářská činnost").*

[83] Uvedené citace se týkají zejména otázky dobré víry, což také odpovídá tomu, že je stěžovatelka uváděla v části žaloby označené jako „Dobrá víra žalobce“ a v návaznosti na ně v odstavci 29 žaloby konkrétně namítala, že žalovaný neprokázal „zlou“ víru žalobce, ani že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. Stěžovatelkou uváděné citace proto měly podpořit pouze její argumentaci ohledně neprokázání „zlé víry“ a žádným způsobem nesouvisejí s otázkou, zda v řetězci došlo ke ztrátě na DPH, které všechny subjekty byly do obchodního řetězce zahrnuty (tedy jaký byl tvar řetězce), zda je ztráta důsledkem podvodu a zda souvisí s posuzovanými

transakcemi. Argumentace obsažená v podání ze dne 28. 4. 2017 tak evidentně není rozvinutím této části žaloby, nýbrž novou námitkou po skutkové a právní stránce zcela odlišnou, která vůbec nesouvisí s existencí dobré víry úpadce.

[84] Z jakých skutkových či právních důvodů má být rozhodnutí žalovaného přezkoumáváno určuje (až na výjimečné případy) v souladu s dispoziční zásadou pouze žalobce. Stěžovatelka uvedené citace zjevně spojila pouze s otázkou dobré víry úpadce a krajskému soudu proto nelze vytýkat, že při zodpovězení otázky, zda odepření nároku na odpočet žalovaným bylo oprávněné, neposuzoval věc způsobem, který žádala stěžovatelka v doplnění žaloby. Uvedené citace by navíc bylo možné použít jako úvodní proklamace v jakémkoliv sporu týkajícím se odepření nároku na odpočet daně z důvodu podvodných či zneužívajících praktik.

[85] Ve věci projednávané pátým senátem, na kterou stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje (sp. zn. 5 Afs 83/2012), se rozhodně nejednalo pouze o obecné odkazy na judikaturu Soudního dvora. V této věci pátý senát shledal zásadní pochybení městského soudu v tom, že se paradoxně dovolával na podporu svých závěrů, že dodání telefonních karet je z pohledu DPH dodáním zboží, judikatury NSS, která je s takovým názorem přímo v rozporu (MS totiž odkázal na reprodukční část rozsudku, nikoli na zrušující důvody NSS). Městský soud se nevypořádal s konkrétní argumentací stěžovatele rozsudkem SDEU sp. zn. C-520/10, ze dne 3. 5. 2012, ve věci *Lebara Ltd proti The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, ačkoli jej měl k dispozici a pro posouzení věci byl tento rozsudek zcela zásadní. NSS dále výslovně uvedl, že „[z]*ásadně je potom třeba odmítnout takovou argumentaci, kterou městský soud předestřel v odůvodnění svého rozsudku na několika místech (a rovněž v souvislosti s předmětným rozsudkem ve věci Lebara Ltd) totiž že pokud stěžovatel sám uvedl v daňovém přiznání dodání zboží, je správce daně při stanovení daně limitován tímto stěžovatelem uvedeným údajem, resp. nemohl správce daně prověřovat, zda se nejedná o službu, jinými slovy, je takový údaj deklarovaný stěžovatelem v daňovém přiznání pro daňové řízení směrodatný. (...) Tuto argumentaci nepřípadně uvedl i v kontextu s požadavkem na položení předběžné otázky. Předložil-li stěžovatel na podporu svých tvrzení výše citovaný rozsudek SDEU, tím spíše jednalo-li se o skutkově i právě obdobnou věc s věcí právě projednávanou, bylo povinností městského soudu se s názorem v tomto rozsudku uvedeným argumentačně vypořádat, případně i tak, že vysvětlí a odůvodní, proč jej nepovažuje pro danou věc za relevantní a proč na případ stěžovatele dle jeho názoru nedopadá; (...). Městský soud v tomto případě převzal argumentaci žalovaného, který odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, ze dne 30. 7. 2010, aniž by bral v potaz stěžovatelem namítané odlišnosti obou případů, a to zejména uplatnění zásady dobré víry, jíž se stěžovatel dovolával s odkazem na rozsudek SDEU ve věci C-409/04, Teleos proti Commissioners of Customs & Excise. Městský soud vztáhl závěry učiněné zdejším soudem v případě výše uvedeném (ve věci Makro) na věc stěžovatele, aniž by se zabýval konkrétními okolnostmi; přitom určité citace z předmětného rozsudku zdejšího soudu používal bez kontextu se skutkovým stavem a odlišnými okolnostmi, které v té které věci existovaly*.“

[86] Ve věci posuzované pátým senátem spojil stěžovatel odkazovanou judikaturu se zcela konkrétní právní argumentaci, ostatně tak jako stěžovatelka v projednávané věci spojila jí citovanou judikaturu s otázkou své dobré víry. Stěžovatelka závěry z rozsudku sp. zn. 5 Afs 83/2012 značně zjednodušila.

[87] V následujících odstavcích žaloby (44 až 47) stěžovatelka namítala, že žalovaný dostatečně nespecifikoval, jaká opatření měl úpadce dle žalovaného učinit, a nevyvrátil věrohodnost důkazů, které k prokázání „rozumné péče“ předložil úpadce. S krajským soudem lze souhlasit, že i tyto odstavce žaloby nepochybně souvisí se subjektivní stránkou účasti úpadce na podvodu, nikoliv s tím, zda v daném obchodním řetězci vůbec k podvodu došlo a zda jsou plnění přijatá a poskytnutá úpadcem jeho součástí.

[88] Za pozdě uplatněnou námitku je třeba považovat i tvrzení, že zaplacení daně neodvedené společností FLORILEGION mělo být primárně vymáháno od předchozích článků v řetězci dle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty.

[89] Kasační námitky zdůrazňující, že opatření, která měl úpadce k zamezení účasti na podvodu přijmout, nemají původ ani v platném právu ani v metodice nejsou přípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. V řízení před krajským soudem stěžovatelka ani náznakem namítala, že by žádná opatření nemusela být úpadcem přijata. Naopak žalobní argumentace se soustředila zejména na to, že úpadce si počínal nanejvýš obezřetně a všechna dostupná opatření přijal. Byl to žalovaný, resp. správce daně, kdo v této otázce neunesli důkazní břemeno. Soud se proto nezabýval ani související argumentací čl. 39 Listiny, dle kterého je nezbytné, aby zákon stanovil, které jednání je trestným činem a jaký trest, jakož i jiné újmy na právech nebo majetku, lze za jeho spáchání uložit. Obdobně nebylo v řízení před krajským soudem uplatněno ani srovnání posuzované věci s nákupem mobilních telefonů GFŘ, či namítaná existence příčinného vztahu mezi protiprávním jednáním a jeho následkem.

[90] Námitka, dle které úpadci nebyla ničím dána povinnost předvídat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného daňovým právem, a proto nemohl jednat zaviněně, se zcela míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Krajský soud se otázkou zavinění z pohledu trestního práva nezabýval a ani zabývat nemohl. V bodě 103 rozsudku výslovně uvedl, že „[z] *hlediska odepření nároku na odpočet daně nicméně postačí, že úpadce o své účasti na daňovém podvodu vědět mohl a měl (viz rozsudek NSS č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, bod 59*)“. Zdůraznil, že věc není možné posuzovat optikou trestního práva a i v části, ve které vyšel ze stěžovatelkou předestřené trestněprávní argumentace mj. uvedl: „[p]*okud by soud vyšel z textu části V. podání žalobkyně ze dne 28. 4. 2017, v níž je shrnut trestněprávní přístup k pojmu nedbalost, je třeba zdůraznit, že při posuzování nevědomé nedbalosti v trestním právu je hodnotícím kritériem zachování potřebné míry opatrnosti. Ta je vymezena jednak subjektivně, přičemž se vychází z míry opatrnosti, kterou je schopen vynaložit pachatel v konkrétním případě vzhledem ke svým vlastnostem, zkušenostem, schopnostem, znalostem apod., jednak objektivně. Pokud pachatel nezachová potřebnou míru opatrnosti, jedná nedbalostně*“ (srov. také bod [35] a [36] tohoto rozsudku).

IV. Závěr

[91] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[92] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[93] Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti stěžovatelce, avšak jemu žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

[94] Podle § 11 odst. 2 písm. n) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“) je stěžovatelka osvobozena od poplatkové povinnosti v nyní projednávané věci. Stěžovatelka však přesto poplatek uhradila, čímž vznikl přeplatek na soudním poplatku ve výši 5 000 Kč. Proto soud rozhodl v souladu s § 10 odst. 1 a § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích o vrácení tohoto přeplatku stěžovatelce k rukám jejího zástupce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 26. dubna 2018

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu