



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobkyně: **SCARBOLO, s.r.o.**, IČO: 24192422
sídlem Husitská 89/41, 130 00 Praha 3
zastoupené advokátem JUDr. Ivo Panákem
sídlem Kounicova 39, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2017, č. j. 22063/17/5300-22444-707622,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou ze dne 14. 7. 2017 domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 17. 5. 2017, č. j. 22063/17/5300-22444-707622 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto její odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 31. 10. 2016, č. j. 7569938/16/2003-52521-110386, jímž je platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce ledna roku 2016 (dále jen „platební výměr“). Platebním výměrem správce daně žalobkyni vyměřil vlastní daňovou povinnost ve výši 392 635 Kč, kdy žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty

(dále též jen „DPH“) za přijaté pomocné a úklidové práce od dodavatele ETORIN GROUP s.r.o. ve výši 310 853 Kč.

2. Podstatou sporu v daňovém řízení byla otázka, zda žalobkyně prokázala splnění podmínek k nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) a to, že toto plnění skutečně přijala od dodavatele ETORIN GROUP s.r.o., který je uveden jako deklarovaný dodavatel – pomocných a úklidových prací a dále, zda prokázala rozsah zdanitelných plnění a zda toto plnění použila pro uskutečňování její ekonomické činnosti.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyšel ze zjištění, že správce daně vydal dne 22. 3. 2016 výzvu k odstranění pochybností, ve které vyjádřil své pochybnosti o tom, zda byl vykazovaný nárok na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti ETORIN GROUP s.r.o. uplatněn v souladu se zákonem. Pochybnosti správce daně vznikly z důvodu nepodání kontrolního hlášení za zdaňovací období měsíce ledna 2016 dodavatelem žalobkyně - společností ETORIN GROUP s.r.o. Žalobkyně k této výzvě předložila evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, faktury vystavené uvedeným dodavatelem za pomocné a úklidové práce a smlouvu o dílo včetně soupisu faktur přijatých od tohoto dodavatele. Jelikož nedošlo k odstranění pochybností, správce daně pořídil dne 12. 9. 2016 úřední záznam o postupu k odstranění pochybností dle § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a písemnost označenou jako *„Průvodní dopis k odeslanému úřednímu záznamu o postupu k odstranění pochybností“*. Toto sdělení s úředním záznamem poté doručil žalobkyni. Následně vydal předmětný platební výměr.
4. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami žalobkyně, která namítala, že správce daně neoznačil konkrétní skutečnosti, kvůli kterým hodnotil předložené důkazy jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Žalobkyně namítala, že požadavky správce daně v uvedené výzvě šly nad rámec zákonných povinností žalobkyně vůči správci daně, neboť správce daně má daňový subjekt vyzývat k doložení a prokázání skutečností pouze za situace, kdy sám potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence. Žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 105/2012 uvedla, že správce daně zahájil postup k odstranění pochybností na základě nárokovaného nadměrného odpočtu a nevymezil žádné konkrétní pochybnosti. Dále postupoval nezákonně a nesprávně, když ukončil postup k odstranění pochybností vydáním úředního záznamu bez sepsání protokolu se žalobkyní. Žalobkyni tak byla odňata možnost do 15 dnů ode dne, kdy byla seznámena s výsledkem postupu k odstranění pochybností, navrhnout správci daně pokračování dokazování.
5. K uvedeným námitkám žalovaný nejprve přdestřel právní základ případu spočívající v otázce, zda žalobkyně unesla svoje důkazní břemeno a prokázala existenci předmětu daně. K tomu poukázal na relevantní právní úpravu včetně judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, v níž se tyto soudy zabývaly zásadami dokazování spočívajícími v břemeni tvrzení a břemeni důkazním, které nese daňový subjekt s tím, že nárok na odpočet daně nemá základ jen ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Citoval z jednotlivých rozsudků Nejvyššího správního soudu, v nichž judikoval, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že

k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky nedošlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Judikatura ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu uvedla, že v tomto směru tíží důkazní břemeno správce daně, a aby správce unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Vzniknou-li tedy správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu předloženém daňovým subjektem, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu pod č. j. 1 Afs 10/2010 - 71). Daňový subjekt musí prokázat nejen to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale také to, že toto plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel plnění uvedena na daňovém dokladu. Povinnost daňového subjektu prokázat přijetí plnění od deklarovaného dodavatele vyplývá též z § 72 odst. 3 ZDPH, podle něhož vzniká daňovému subjektu nárok na odpočet daň okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek pod č. j. 1 Afs 102/2012 - 54) je zásadní, aby bylo postaveno na jisto, který subjekt poskytl zdanitelná plnění tomu subjektu, jenž nárok na odpočet daně uplatňuje. Teprve poté lze totiž ověřit, zda poskytovatel zdanitelného plnění je plátcem DPH. Po přenesení důkazního břemene na daňový subjekt je tedy věcí daňového subjektu vyvrátit pochybnosti správce daně, resp. prokázat, že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu, tzn. včetně deklarovaného dodavatele. Důkazního břemene se daňový subjekt nemůže zbavit odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale prioritní povinností daňového subjektu je dokazovat vše, co sám daňový subjekt tvrdí. Dle žalovaného tedy ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že je v jeho zájmu, aby si zajistil důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat (rozsudek Nejvyššího správního soudu pod č. j. 2 Afs 177/2006 - 61). To ostatně vyplývá i z § 36 ZDPH, dle kterého musí být zajištěna mj. věrohodnost původu daňového dokladu. Volba důkazních prostředků daňovým subjektem je na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (rozsudek Nejvyššího správního soudu pod č. j. 1 Afs 63/2009 - 102).

6. Při aplikaci uvedeného právního základu na skutkový stav případu žalobkyně uvedl žalovaný, že ve výzvě k odstranění pochybností jasně a srozumitelně vyjádřil svoje pochybnosti o přijetí předmětných zdanitelných plnění a o tom, zda byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobkyně. Protože v odpovědi na výzvu správce daně žalobkyně neprokázala svá daňová tvrzení, vydal správce daně další výzvu doručenou žalobkyni dne 1. 5. 2016, na kterou žalobkyně reagovala podáními ze dne 20. 5. 2016 a 27. 5. 2016, ve kterých doložila seznam vydaných faktur, potvrzení o provedení platby, zápisy o předání díla a bankovní výpis. Dále se vyjádřila k charakteru pomocných a úklidových prací a jejich objednávání. Dle žalovaného tyto doklady a dokumenty neprokázaly přijetí zdanitelných plnění, neboť z faktur nebylo patrné, jaké konkrétní pomocné a úklidové práce měly být žalobkyni poskytnuty a v jakém rozsahu. Tyto skutečnosti nebyly patrné ani z předložené smlouvy o dílo, neboť z ní není zřejmý rozsah a předmět plnění, také u jednání o ceně je pouze obecné vzhledem k objemu prací a fakturované částce ve výši 1 791 102 Kč a vzhledem k tomu, že dle smlouvy o dílo byly započaty práce téhož dne 4. 1. 2016, kdy byla smlouva uzavřena, žalovaný dovodil, že žalobkyně již v tento den měla vědět, v jakém rozsahu a jaké konkrétní práce objednáva a mohla být i stanovena cena

objednaných prací. Ze smlouvy není zřejmý žádný termín plnění, do kdy měly být práce provedeny, ani nebyly specifikovány požadavky na objednané služby ve smyslu textu smlouvy. Předmět plnění pak nebyl konkrétním způsobem určen ani v zápisech o předání díla, kdy úklid výrobních prostor a úklidové práce, specifikované „dle potřeby“ nebyly konkretizovány a byla stanovena cena díla bez ohledu na náročnost prací a uvedení, v jakých prostorách byly vykonány, z čeho je stanovena jednotková cena za čtvereční metr a jak byla stanovena. Žalovaný dále zhodnotil jako nereálné, že by došlo k fatickému předání díla dne 29. 1. 2016, pokud se jednalo o předání uklizených prostor v řádu 100 000 m², jak vyplývá ze zápisu o předání díla. Pokud nebyl znám předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění, nešlo ani ozřejmit, zda a v jakém rozsahu byla tato přijatá plnění použita k uskutečnění ekonomické činnosti žalobkyně. Žalobkyně sice v rámci podání ze dne 20. 5. 2016 uvedla, že na výstupu úklidové práce vykazala, avšak doložila pouze seznam faktur, z nichž nebylo zřejmé, jaké konkrétní práce a komu byly vyfakturovány a zda šlo o úklidové práce, jenž byly pořízeny od dodavatele ETORIN GROUP, s.r.o. Pokud správci daně sdělila, že objednávky úklidových a pomocných prací prováděla telefonicky, pak si tímto způsobem nezajistila potřebné doklady a nepostupovala s náležitou mírou obezřetnosti vyžadovanou judikaturou správních soudů.

7. Žalovaný poukázal na další výzvu ze dne 7. 6. 2016, kterou správce daně vyzval společnost ETORIN GROUP s.r.o. k poskytnutí dokladů a informací k obchodní spolupráci se žalobkyní. Na tuto výzvu dodavatel žalobkyně nereagoval a až v podání ze dne 6. 8. 2016 doložil smlouvu o dílo, faktury vydané pro žalobkyni, zápisy o předání díla a faktury vystavené společností TAP-ARYN s.r.o., pro dodavatele ETORIN GROUP s.r.o. a pokladní doklady deklarující předání hotovosti společnosti TAP-ARIN s.r.o. Z předložených dokladů vyplynulo, že ty práce, které měl dodavatel ETORIN GROUP s.r.o. poskytnout žalobkyni, pořídil od společnosti TAP-ARIN s.r.o., avšak jaké práce byly žalobkyni poskytnuty, v jaké cenové kalkulaci a ve kterých prostorách, nebylo z předložených dokladů patrné. Správce daně pak vydal dne 11. 7. 2016 opět výzvu k prokázání přijetí předmětných plnění, žalobkyně však na tuto výzvu nereagovala. Žalovaný tedy uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, když žádný z předložených důkazních prostředků nesvědčil o tom, že plnění byla uskutečněna tak, jak žalobkyně tvrdí na předložených fakturách, jí předložené důkazní prostředky nejsou důkazem o faktické realizaci plnění a žalobkyně tak rozhodné skutečnosti neprokázala ani poté, co byla seznámena s výsledkem postupu k odstranění pochybností a měla možnost v rámci zákonné 15 denní lhůty podat návrh na pokračování dokazování. Z uvedených důvodů, kdy žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění, nebyl znám předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění, nebylo možné ani ozřejmit, zda vůbec došlo i k použití těchto plnění k uskutečnění ekonomické činnosti žalobkyně a v jakém rozsahu.
8. Žalovaný se dále vypořádával s odvolací námitkou žalobkyně o nekonkrétních skutečnostech ve výzvě správce daně. Poukázal na to, že správce daně své pochybnosti detailně popsal ve zmíněných výzvách. Odůvodnil neunesení důkazního břemene žalobkyní předložením takových dokladů, které by neměly základ jen ve formálním dokladu, ale v prokázání existence zdanitelného plnění a doplnil důvod k přetrvávajícím pochybnostem správce daně i předloženou smlouvou o dílo a okolnostmi uzavření této smlouvy včetně zápisů o předání díla. Žalovaný dále vysvětlil časovou posloupnost výzev uplatněných vůči žalobkyni i vůči dodavateli žalobkyně, zejména to, že výzva vůči žalobkyni z 11. 7. 2016, doručená žalobkyni 12. 7. 2017, byla vydána až poté, kdy marně uplynula lhůta stanovená dodavateli ETORIN GROUP s.r.o. ve výzvě učiněné dne 7. 6.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2016, a proto správce daně do té doby nedisponoval potřebnými informacemi od dodavatele ETORIN GROUP s.r.o., pročez je nemohl získat z vlastní úřední evidence.

9. K odvolací námitce zahájení postupu k odstranění pochybností pouze na základě nárokovaného nadměrného odpočtu žalovaný uvedl, že žalobkyně za zdaňovací období ledna roku 2016 nenárokovala nadměrný odpočet, ale vykazala vlastní daň ve výši 81 782 Kč. Proto nemohl správce daně zahájit postup k odstranění pochybností z důvodu nárokovaného nadměrného odpočtu. Postup zahájil z jiného důvodu, z důvodu nepodání kontrolního hlášení za zdaňovací období dodavatelem ETORIN GROUP s.r.o. a z důvodu nemožnosti provést místní šetření u žalobkyně. O skutečnosti, že žalobkyně výzvu k odstranění pochybností pochopila, svědčí její reakce, v níž doložila daňové doklady a své evidence a uvedené je i v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu pod č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, který se právě zabýval možností zhojení nedostatečné výzvy tak, že si daňový subjekt obsah této výzvy správně vyloží.
10. K odvolací námitce o nezákonnosti a nesprávnosti ukončení postupu k odstranění pochybností žalovaný poukázal na § 90 odst. 1 daňového řádu, které umožňuje sepsat protokol nebo úřední záznam, v němž správce daně uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na základě kterých považuje pochybnosti za zcela nebo z části odstraněné a v případě, že nedošlo k odstranění pochybností, pak na § 90 odst. 2 daňového řádu, které umožňuje sdělit daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Ten má právo do 15 dnů ode, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu, podat návrh na pokračování v dokazování. V souzené věci správce daně sepsal o výsledku postupu k odstranění pochybností úřední záznam, doručil jej žalobkyni spolu s průvodním dopisem – sdělením, ve kterém byla žalobkyně poučena o oprávnění podat ve lhůtě 15 dnů návrh na pokračování dokazování, avšak tohoto práva nevyužila. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu pod č. j. 4 Afs 181/2016 - 58 a na jednání Koordinačního výboru Komory daňových poradců ČR ze dne 11. 9. 2013, které se týkaly výkladu § 90 odst. 2 daňového řádu, zejména termínu „projednání“ a to tak, že tento termín projednání má jinou náplň (obsah) než v případě daňové kontroly a není jej možné vykládat izolovaně, ale vždy ve vazbě na konkrétní institut a jeho právní úpravu. Za „projednání“ ve smyslu citovaného ustanovení se dá považovat sdělení – seznámení daňového subjektu s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností a následně i 15 denní časový prostor od seznámení k podání návrhu na pokračování v dokazování. Daňový subjekt tím nikterak není zkrácen, když v uvedené 15 denní lhůtě má možnost se vyjádřit způsobem, jaký uzná za vhodné, tj. písemně i ústně do protokolu. Tato forma komunikace nebrání účinnému uplatňování práv daňových subjektů. Naopak může přispět k její vyšší kvalitě, protože daňový subjekt není pod tlakem stresové situace jako při ústním jednání. Má dostatek času na zvážení věci a formulaci svých návrhů a vyjádření. Žalovaný porovnal znění a smysl § 90 oproti § 147 odst. 4 daňového řádu, které žalobkyně namítala, a uvedl, že § 147 odst. 4 daňového řádu zakotvuje pouze určité technické formální opatření, tj. výjimku z povinného odůvodňování rozhodnutí, kdy dává možnost správci daně za určitých podmínek poukázat na protokol zachycující způsob postupu správce daně. Tím nerozšiřuje podmínky pro průběh a ukončení postupu k odstranění pochybností ve smyslu § 90 daňového řádu.
11. Z uvedených důvodů žalovaný považoval odvolací námitky za nedůvodné, a proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

12. Žalobkyně v podané žalobě nesouhlasila s vyhodnocením důkazů jí předložených k prokázání svého nároku na odpočet daně tak, že se jedná pouze o formální důkazní prostředky. Namítala, že správce daně nezpochybnil jediný z předložených důkazů, ani neoznačil konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotil předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Má za to, že v této chvíli leželo důkazní břemeno zpochybnění předložených evidencí a důkazů na správci daně. Ten však ve své výzvě doručené žalobkyni dne 12. 7. 2016 nijak neodůvodnil, v čem spatřuje účetnictví a poskytnuté důkazy za nevěrohodné a neprůkazné, přičemž na dodavatele žalobkyně ETORIN GROUP s.r.o. kontakt měl, komunikoval s tímto subjektem prostřednictvím datové schránky a nadbytečně, šikanózně zatěžoval žalobkyni, mohl-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence, čímž porušil zásadu přiměřenosti. Správce daně měl dále poznatky o společnosti dodavatele žalobkyně i ze smlouvy o dílo, přičemž žalobkyně nedisponuje přesnými jmény zaměstnanců této společnosti (správce daně požadoval sdělení přesných adres, na kterých byly jednotlivé služby provedeny, kdo jmenovitě služby prováděl, tj. uvedení přesné identifikace osob a kontakt na dodavatele ETORIN GROUP s.r.o.). Správce daně měl nepochybně možnost tuto firmu kontaktovat, jak provedl prostřednictvím datové schránky a tato firma také reagovala poskytnutím důkazních prostředků.
13. Žalobkyně dále namítala nezákonný a nesprávný postup správce daně při ukončení postupu k odstranění pochybností pouze úředním záznamem a následným platebním výměrem. Žalobkyně tvrdí, že postup k odstranění pochybností nelze zakončit vydáním úředního záznamu bez projednání výsledku s daňovým subjektem. To je významné pro to, že daňový subjekt pak má možnost do 15 dnů ode dne seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností navrhnout správci daně pokračování v dokazování společně s návrhy na provedení dalších důkazů. Nezákonným postupem správce daně byla daňovému subjektu tato možnost odňata, přičemž uvedená povinnost je seznatelná z § 147 odst. 4 daňového řádu, podle kterého, dojde-li ke stanovení daně, považuje se za odůvodnění protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Povinnost projednat výsledek s daňovým subjektem je tak zřejmá. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 24/2007, podle kterého daňový subjekt musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané, a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. To je nezbytné ozřejmit v dialogu s daňovým subjektem, aby byly zjištěny potřebné skutečnosti a případně odstraněny nejasnosti. Žalobkyně tedy namítla porušení svých zákonných práv plynoucích z § 147 odst. 4 daňového řádu, a tudíž i nezákonnost platebního výměru založeného na tomto vadném řízení.
14. K aplikaci zásad dokazování v daňovém řízení žalobkyně má za to, že správce daně nepostupoval v souladu se zákonem, neboť není oprávněn požadovat s odkazem na § 92 odst. 4 daňového řádu doložení čehokoliv poté, kdy daňový subjekt předloží své účetní doklady a kdy tímto vzniklo důkazní břemeno na straně správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. K tomu žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 30/2008 s důrazem na důkazní břemeno daňového subjektu prokázat svá daňová tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže nevěrohodnost účetnictví daňového subjektu. K tomu však žalobkyně považuje z uvedeného rozsudku za rozhodné, že správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, a tudíž i ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 74/2009 se přenáší

důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Přitom daňovému subjektu nelze vytýkat, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se jiného daňového subjektu.

15. Žalobkyně shodně s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 74/2009 a sp. zn. 1 Afs 39/2010 ve věci prokazování výdajů daňového subjektu na základě subdodávek a nezbytnosti hodnocení objemu provedených prací ze strany správce daně prezentoval závěry těchto rozsudků v tom, že je to správce daně, na kterého přešlo důkazní břemeno zjišťování u dodavatele daňového subjektu, zda se na předmětné obchodní transakci podílel, případně, s jakou osobou byla smlouva uzavřena, co bylo jejím obsahem, jak proběhla úhrada.
16. Žalobkyně setrvala na tom, že předložila správci daně veškeré požadované důkazní prostředky a správce daně pak žádný z doložených důkazů nikterak nezpochybnil a nevznel konkrétní pochybnosti. Pouhé označení důkazů za formální, není jakýmkoli zákonným podkladem pro jejich zpochybnění. Výsledkem toho je, že žalobkyně nemohla dostat svému důkaznímu břemenu. Výzvy správce daně jsou z nedostatku odůvodnění nepřezkoumatelné a tvrzení správce daně, že se jedná pouze o formální důkazní prostředky, je naprosto nedostatečným odůvodněním a neopravňuje správce daně požadovat další důkazy a dovozovat cokoli z jejich neposkytnutí. Je také na správci daně, aby náležitě odůvodnil své rozhodnutí a své úvahy o dokazování. Odůvodnění by tak mělo zachycovat hodnocení důkazů jednotlivě, při osvětlení jejich relevance, pravdivosti a zákonnosti, stejně jako hodnocení ve vzájemné souvislosti. Zkratkovitý závěr, potažmo nedostatečné osvětlení toho, jak správce daně hodnotil důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, vede vždy k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí.
17. Dle žalobkyně správce daně zahájil vytýkácí řízení pouze na základě nárokové nadměrného odpočtu, což je podle judikatury Nejvyššího správního soudu v rozsudku pod sp. zn. 1 Afs 105/2012 nepřípustné. Žalobkyně následně citovala z uvedeného rozsudku pasáž týkající se zahájení vytýkácího řízení toliko z důvodu nároku na vyplacení vysokého nadměrného odpočtu a doplnila, že daň má být stanovena ve správné výši, nikoliv dle libovůle finančního orgánu.
18. Podle názoru žalobkyně nesplnily výzvy správce daně zákonné požadavky, byly nezákonné, nepřezkoumatelné a ukončení postupu úředním záznamem bylo rovněž nezákonné a v důsledku toho je nezákonný i platební výměr, který je nadto nepřezkoumatelný pro nedostatek odůvodnění. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správního orgánu I. stupně v plném rozsahu zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě poukázal na zákonnou úpravu postupu k odstranění pochybností včetně způsobu jeho ukončení. V tomto případě správce daně sepsal o výsledku postupu k odstranění pochybností úřední záznam, který byl žalobkyni doručen spolu s písemností nazvanou „*Průvodní dopis k odeslanému Úřednímu záznamu o postupu k odstranění pochybností*“, v němž byla žalobkyně poučena o oprávnění podat ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení návrh na pokračování dokazování spolu s návrhem na provedení důkazních prostředků. Je tedy zřejmé, že žalobkyně nebyla nikterak zkrácena na svých právech, když měla možnost návrh na pokračování v dokazování, případně návrh na provedení důkazních prostředků, podat. Žalobkyně však možnosti nevyužila.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

20. K odkazu žalobkyně na její práva dle § 147 odst. 4 daňového řádu žalovaný uvedl, že na tuto námitku žalovaný reagoval již v rozhodnutí o odvolání, a to včetně odkazu na relevantní judikatorní závěry Nejvyššího správního soudu.
21. I žalobní námitku, že správcem daně nebyla řádně odůvodněna nevěrohodnost účetnictví, přičemž ze strany žalobkyně bylo důkazní břemeno uneseno předložením důkazních prostředků, žalovaný považoval za námitku opakovanou, se kterou se již vypořádal na str. 9 a násl. napadeného rozhodnutí. Dle žalovaného je zřejmé, že správce daně opakovaně vyzval žalobkyni k doložení důkazních prostředků týkajících se prokázání toho, jaké konkrétní pomocné a úklidové práce byly poskytnuty, v jakých prostorech atd., vzhledem k tomu, že mu ohledně těchto skutečností vznikly pochybnosti. Ty se týkaly právě věcné náplně prací, místa a okolností, za nichž byla práce uskutečněna, a tyto pochybnosti byly ve výzvách specifikovány. Tyto skutečnosti ze smlouvy o dílo nevyplyvaly a formálně bezvadné doklady, smlouva o dílo, faktury od dodavatele ETORIN GROUP s.r.o. nebyly způsobilé prokázat existenci zdanitelného plnění a pochybnosti správce daně tak nebyly odstraněny. Jak bylo mnohokrát konstatováno správními soudy, pouhé předložení dokladů k prokázání výše uvedeného nepostačuje, nýbrž k uznání nároku na odpočet daně je nutné prokázat existenci zdanitelného plnění tak, jak je uvedeno v daňovém dokladu.
22. V dalších podrobnostech a k průběhu řízení před prvostupňovým správcem daně a k průběhu odvolacího řízení, v rámci kterého bylo vydáno napadené rozhodnutí, žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a předložený správní spis. Žalovaný má za to, že napadené rozhodnutí není nezákonné, a odmítl, že by bylo vydáno na základě libovůle v postupu řízení. Z uvedených důvodů navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

23. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání podle § 60 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů. Soud rozhodoval bez nařízení jednání za podmínek daných § 51 s. ř. s., neboť účastníci řízení k výzvě soudu nepožadovali projednání žaloby při nařízeném ústním jednání.
24. Žaloba není důvodná.
25. V dané věci spor mezi účastníky řízení spočívá v posouzení, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala oprávněnost svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2016 dle § 72 odst. 1 ZDPH, a to v tom, že přijala deklarované plnění od společnosti ETORIN GROUP, s.r.o. a že je dále použila pro účely své ekonomické činnosti.
26. Aby bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpočet daně na základě dodání zboží či služeb, je nezbytné podle platné právní úpravy ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl, tj. zda dodání zboží či služeb bylo opravdu uskutečněno, a pokud tomu tak bylo, zda dané zboží či služby byly žalobkyní užity pro účely jejích zdanitelných plnění. Dle rozsudku SDEU (např. ve věcech C-285/11, C-273/11 *Bonik EOOD*) je na soudech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností a aby na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován. Právě pravidla dokazování vnitrostátního práva, v dané věci dodání služeb – pomocných a úklidových prací žalobkyni, jsou předmětem sporu.

27. Soud vyšel z následující vnitrostátní právní úpravy a pravidel dokazování nároku na odpočet DPH:

Podle § 72 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném pro rok 2016 je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění.

Podle § 73 odst. 1 ZDPH ve znění účinném pro rok 2016 mezi podmínky nároku na odpočet daně náleží povinnost daňového subjektu mít daňový doklad.

Podle § 73 odst. 5 ZDPH ve znění účinném pro rok 2016 neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.

28. Posouzení nároku žalobkyně na odpočet DPH se odvíjí od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobkyní uváděných údajů v daňovém přiznání a oprávněnosti vystavení předmětných daňových dokladů. Prokazování nároku v daňovém řízení se řídí zásadami důkazního břemene vymezenými v § 92 a násl. daňového řádu:

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

29. Podle ustanovení § 8 písm. c) daňového řádu správce daně při vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
30. Soud přezkum napadeného rozhodnutí vedl dle námitek žalobkyně v logické posloupnosti, tedy nejprve posuzoval postup k odstranění pochybností v souvislosti s aplikací důkazního břemene v předmětném daňovém řízení a následně žalobkyní vytýkané procesní postupy správce daně ohledně neukončení postupu k odstranění pochybností a nezdůvodnění nevěrohodnosti účetnictví.
31. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) aplikaci důkazního břemene v daňovém řízení judikovaly již v řadě svých rozhodnutí. Vyložily, že prokázání daňových tvrzení (zde nárok žalobkyně na odpočet DPH) je předně na daňovém subjektu. Plátce je povinen podat daňové přiznání a prokázat nárok na odpočet DPH příslušným daňovým dokladem. Tím je zahájeno řízení vyměřovací, v němž je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je za tímto účelem oprávněn ověřovat přiznanou daňovou povinnost, její správnost a reálnou podloženost v rámci údajů uvedených v daňovém přiznání, za jejichž správnost ovšem v daňovém řízení nese odpovědnost daňový subjekt. Správce daně v případě, kdy nemá pochybnosti o správnosti daňového přiznání, vyměří daň podle údajů daňového přiznání, aniž by se musel obracet na daňový subjekt s výzvou k prokázání údajů v daňovém přiznání a v takovém případě mu postačují listinné podklady (daňové přiznání, případně doklady k němu připojené). Nicméně v případech, kdy správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů uvedených

v daňovém přiznání, jako tomu bylo v tomto případě, je oprávněn i povinen ověřovat správnost přiznané daňové povinnosti, přičemž tak činí prostředky a postupy, které mu zákon stanoví, tj. zejména výzvami v rámci postupu k odstranění pochybností, místním šetřením či daňovou kontrolou.

32. Pokud u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti daňového přiznání, stíhá jej zásadní povinnost vymezená v § 93 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. I v tomto případě zůstává břemeno tvrzení, ležící na daňovém subjektu stále zachováno, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti údajů daňového přiznání, se v mezidobí přenáší důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti v této fázi řízení vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně nemá podle zákona povinnost vyvracet tvrzení žalobkyně „nade vši pochybnost“, neboť k takovému prokázání by mohlo dojít jen po zevrubném dokazování vlastní daňové povinnosti plátce správcem daně, což není možné, a ani není smyslem a účelem daňového řízení. Ze strany správce daně tedy nemůže jít o důkaz daňové povinnosti plátce, břemeno tvrzení, ale též povinnost toto tvrzení doložit – břemeno důkazní leží stále na plátcích a nekončí předložením daňového přiznání, případně jiných listinných podkladů s tím, že nadále správnost těchto dokladů bude prokazovat jen správce daně. To však neznamená, že skutečnosti vyvracející správnost údajů plátce mohou vzejít z libovolných tvrzení finančních orgánů, nýbrž musí mít oporu v opodstatněných zjištěních zdokumentovaných v daňovém spise. Správce daně v souzené věci neuplatnil libovolná tvrzení a postup k ověření daňové povinnosti žalobkyně náležitě odůvodnil. Právě z důvodů údajů v daňovém přiznání neprokazujících zhodnocení přijatých plnění, kdy správce daně nemohl znát obchodní poměry žalobkyně, byl dán důvod ke vzniku pochybností, jakož i k tomu, aby správce daně zvolil postup k odstranění pochybností učiněním výzvy k prokázání přijetí předmětných zdanitelných plnění.
33. Je samozřejmé, že správce daně obchodní poměry žalobkyně, a tedy i jakékoliv okolnosti deklarovaného plnění, spočívajícího v pomocných a úklidových pracích od dodavatele ETORIN GROUP s.r.o. nemohl při podání daňového přiznání znát. Pochybnosti o nároku na odpočet daně vznikly správci daně z důvodu analýzy daňových povinností dodavatele i žalobkyně jako odběratele za zdaňovací období leden 2016, kdy správce daně zjistil, že žalobkyně vykazala u předmětného plnění daň na vstupu, aniž by dodavatel podal kontrolní hlášení. Jelikož šlo o nárok na odpočet daně při zachování principu neutrality, byl správce daně na základě tvrzených daňových poměrů žalobkyně oprávněn i povinen ověřovat konkrétní zdanitelná plnění. Učinil tak postupem k odstranění pochybností podle § 90 daňového řádu, a to jak z důvodu nesrovnalostí v daňových přiznáních obou daňových subjektů, tak i proto, jak je patrné z výzvy ze dne 22. 3. 2016, kdy se mu nepodařilo se žalobkyní sjednat termín místního šetření k ověření údajů daňového přiznání. Přistoupil tedy k výzvě k odstranění pochybností ze dne 22. 3. 2016, již prověřoval přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele v celkové výši daně 310 852,50 Kč za zdaňovací období leden 2016. Správce daně ve výzvě sdělil nejen již výše zmíněné důvody postupu k odstranění pochybností, ale také, čeho se pochybnosti správce daně konkrétně týkají, a to uplatněného odpočtu daně na vstupu u přijatých zdanitelných

plnění od společnosti ETORIN GROUP s.r.o. uvedených v oddílu C. daňového přiznání, jež žalobkyně evidovala v oddílu B.2 kontrolního hlášení za období leden 2016.

34. Uvedenou výzvou k odstranění pochybností správce daně v souladu s § 89 daňového řádu vyzval žalobkyni k doložení přijatých zdanitelných plnění v přehledu přijatých zdanitelných plnění, která je žalobkyně povinna vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty dle § 100 ZDPH, dále daňového dokladu k předmětným plněním, důkazních prostředků k provedené platbě za předmětné plnění, smluv v písemné formě vztahujících se k přijatému zdanitelnému plnění včetně jejich dodatků, případně k vymezení obsahu smluv uzavřených jinou než písemnou formou, případně též k předložení dalších důkazních prostředků tak, aby došlo k odstranění pochybností uvedených ve výzvě.
35. Konkrétnost předmětné výzvy je splněna požadavkem žalovaného na předložení dokladů o přijatých zdanitelných plněních a evidenci uskutečněných zdanitelných plnění dle daňového přiznání za měsíc leden 2016. Jde o rozsah plnění, který by bylo možné prokázat na základě daňových dokladů, případně jiných důkazních prostředků, prokazujících obchodní transakce žalobkyně v tomto měsíci. Je zřejmé, že to není správce daně, kdo je obeznámen s obchodní činností daňového subjektu tak, aby mohl již od počátku, kdy vydává výzvu k odstranění pochybností, daňový subjekt konkrétněji vyzvat k prokázání určitých skutečností. Je na správci daně, aby se nejprve seznámil s fakturačními doklady či záznamní evidencí a posoudil, zda je dostatečná a způsobilá odstranit pochybnosti správce daně. Na správci daně v této fázi postupu k odstranění pochybností při vydání výzvy nelze požadovat, aby své pochybnosti vyjádřil v míře konkrétnosti, kterou doposud z činnosti daňového subjektu nezná. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře (srov. rozsudek NSS pod č. j. 9 Afs 110/2007 - 102), vyslovil, že ucelené a najisto postavené (tedy konkrétní) poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o *důvodné podezření*, vycházející ze skutkových poznatků správce daně. V tomto směru jsou důvody výzvy minimálně rámcovou znalostí podstaty určitého jevu, zde daňových poměrů žalobkyně a jejího dodavatele. V souzené věci tedy nešlo o svévolný a abstraktní důvod pochybností, který by byl neměl logický a racionální podklad, neboť vycházel z dosavadních poznatků o daňových poměrech společnosti ETORIN GROUP s.r.o. a žalobkyně.
36. Žalobkyně z výzvy bezpečně seznala, co má prokazovat a jakým způsobem, a proto mohla jakýmkoliv důkazními prostředky přijetí pomocných a úklidových prací a jejich využití pro vlastní činnost doložit. Výzva správce daně umožňovala, aby žalobkyně věcně, časově a s ohledem na povahu plnění i prostorově prokázala přijetí zdanitelného plnění a jeho další použití. Žalobkyně na výzvu k odstranění pochybností reagovala dne 5. 4. 2016 doložením evidence pro daňové účely za zdaňovací období leden 2016, devíti fakturami č. 2016015, 2016016, 2016017, 2016018, 2016019, 2016020, 2016021, 2016022 a 2016023 ze dne 29. 1. 2016, jimiž deklarovaný dodavatel ETORIN GROUP s.r.o. fakturoval žalobkyni v součtu částku 1 791 101 Kč za provedené pomocné a úklidové práce v měsíci lednu 2016, dále doložením smlouvy o dílo ze dne 4. 1. 2016 mezi žalobkyní jako objednatelem a společností ETORIN GROUP s.r.o. jako zhotovitelem, kdy jako předmět smlouvy byly stanoveny úklidové a pomocné práce „*dle potřeb objednatele na rok 2016*“ a cena určena „*dohodou*“ žalobkyně.
37. Žalobní námitce, že správce daně svou výzvu k odstranění pochybností nikterak neodůvodnil, tak městský soud nepřisvědčil.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

38. Protože žalobkyně správci daně nepředložila důkazní prostředky k provedeným platbám, bez nichž nebylo správci daně zřejmé, o jaké konkrétní práce se jednalo a kde se uskutečnily, pochybnosti správce daně nebyly na předmětnou výzvu odstraněny. Proto byla žalobkyně (druhou) výzvou k prokázání skutečností ze dne 29. 4. 2016 vyzvána k doložení skutečností, jak vznikla, kdo inicioval spolupráci mezi ní a deklarovaným dodavatelem, kdo jednal za společnost ETORIN GROUP s.r.o., kdo jednal za žalobkyni, k uvedení konkrétních prací, o něž se na základě smlouvy o dílo jednalo, kde byly tyto práce vykonávány, zda k obchodnímu případu existují další listinné doklady (např. objednávky), jakým způsobem probíhalo předání jednotlivých prací a kdo prováděl jejich kontrolu, dále k prokázání, jak a kdy bylo devět předložených faktur uhrazeno, k předložení kopie dokladů o úhradě jednotlivých faktur, v případě úhrad v hotovosti informaci, kdo za odběratele hotovost předával, kdo za dodavatele ji přebíral a kde, kolik měla žalobkyně v roce 2016 zaměstnanců, případně k doložení dalších důkazních prostředků prokazujících, že žalobkyni vznikl oprávněný nárok na odpočet DPH za zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele ETORIN GROUP s.r.o. tak, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech – devíti fakturách.
39. Žalobkyně reagovala na uvedenou výzvu k odstranění pochybností podáním ze dne 20. 5. 2016, v němž uvedla, že má 21 zaměstnanců, v měsíci lednu 2016 vykonávala pomocné práce pro firmy (žalobkyně doložila seznam vydaných faktur za měsíc leden 2016 v celkové hodnotě 2 070 928 Kč bez DPH a DPH ve výši 49 225 Kč), kdy se jednalo hlavně o úklidové práce, pomocné práce v provozu, manipulační práce v provozu a balení. Žalobkyně uvedla, že jelikož nestíhala práce provádět svými zaměstnanci, navázala spolupráci se společností ETORIN GROUP s.r.o. na základě inzerátu, kdy objednávky byly prováděny telefonicky a faktury byly uhrazeny bankovním převodem, jež doložila jednotlivými potvrzeními o provedení platby s daty zúčtování 16. 5. 2016 a 17. 5. 2016. Dne 27. 5. 2016 žalobkyně zaslala správci daně jednotlivé zápisy o předání díla ze dne 29. 1. 2016, bankovní výpis z jejího účtu za měsíc leden 2016 a opis kontrolního hlášení deklarovaného dodavatele ETORIN GROUP s.r.o., z něhož dle žalobkyně vyplývá, že dodavatel uvedl do svého hlášení vydané faktury a DPH, jež si nárokoval a řádně odvedl.
40. Správce daně následně z důvodu ověření žalobkyní uvedených skutečností výzvou ze dne 7. 6. 2016 vyzval společnost ETORIN GROUP s.r.o. k poskytnutí veškerých dokladů a informací o obchodní spolupráci s žalobkyní za zdaňovací období leden 2016, konkrétně kopie devíti vystavených faktur, evidenci pro daňové účely DPH za zdaňovací období, v němž jsou uvedené faktury zahrnuty, zda byla mezi dodavatelem a odběratelem uzavřena písemná smlouva, příp. zda k obchodním případům existují další listinné doklady (např. objednávky), kopie dokladů o úhradě jednotlivých faktur, v případě úhrad v hotovosti informaci, kdo za odběratele hotovost předával, kdo ji za dodavatele přebíral a kde, kolik měla společnost ETORIN GROUP s.r.o. v uvedeném období zaměstnanců, kde konkrétně byly úklidové a pomocné práce uskutečněny, k doložení rozpisu provedených prací včetně cenové kalkulace, informace o způsobu předání služeb odběrateli a zda zdanitelná plnění poskytla společnost ETORIN GROUP s.r.o. ve vlastní režii nebo byly realizovány dodavatelským způsobem (v případě realizace dodavatelským způsobem k zaslání faktur na vstupu).
41. Společnost ETORIN GROUP s.r.o. na výzvu reagovala dne 6. 8. 2016 doložením smlouvy o dílo ze dne 4. 1. 2016 mezi žalobkyní jako objednatelem a společností ETORIN GROUP s.r.o. jako zhotovitelem, devíti fakturami č. 2016015, 2016016, 2016017, 2016018, 2016019,

2016020, 2016021, 2016022 a 2016023 ze dne 29. 1. 2016, jimiž fakturoval deklarovaný dodavatel ETORIN GROUP s.r.o. žalobkyni v součtu částku 1 791 101 Kč za provedené pomocné a úklidové práce v měsíci lednu 2016, jednotlivé zápisy o předání díla žalobkyni ze dne 29. 1. 2016, kontrolní hlášení společnosti ETORIN GROUP s.r.o. podle § 101c ZDPH za měsíc leden 2016, patnácti fakturami ze dne 1. 2. 2016 s datem splatnosti 1. 3. 2016 a datem uskutečnění plnění 31. 1. 2016, jimiž fakturoval deklarovaný dodavatel TAP-ARIN s.r.o., IČO: 24764841, společnosti ETORIN GROUP s.r.o. v součtu částku 1 870 119 101 Kč za provedené pomocné a úklidové práce v měsíci lednu 2016, a dále patnácti příjmovými doklady znějícími na shodné částky jako vystavené faktury, prokazujícími hotovostní platby dodavateli TAP-ARIN s.r.o. od společnosti ETORIN GROUP s.r.o. jakožto příjemce.

42. Vzhledem k tomu, že v zápisech o předání díla nebylo uvedeno konkrétní místo a rozsah provedených úklidových a pomocných prací, ale pouze práce „dle potřeby“, nebylo prokázáno plnění v cenách fakturovaných. Jelikož navíc dodavatel ETORIN GROUP s.r.o. na výzvu nepředložil doklady, které by prokázaly *jím* provedená plnění, nadále zcela opodstatněně přetrvávaly u správce daně pochybnosti o provedení pomocných a úklidových prací společností ETORIN GROUP s.r.o. dle deklarace v daňových dokladech žalobkyně. Správce daně stále neměl žádné informace, kým a zejména kde a v jakém rozsahu byly pomocné a úklidové práce provedeny, a neměl tudíž možnost ověřit, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění za cenu deklarovanou na předložených daňových dokladech a dále ani to, k čemu žalobkyně tvrzená přijatá plnění a v důsledku toho i pro koho použila. Žalobkyně proto byla (v pořadí třetí) výzvou k prokázání skutečností ze dne 11. 7. 2016 vyzvána, aby za období leden 2016 doložila a prokázala přesné adresy, na nichž byly jednotlivé služby provedeny, uvedla, kdo jmenovitě služby prováděl (přesná identifikace osob) a uvedla kontakt na dodavatele ETORIN GROUP s.r.o. (telefon a e-mail). Výzva byla žalobkyni doručena dne 12. 7. 2016 prostřednictvím její datové schránky, byla rovněž odůvodněna a byla srozumitelná. Na tuto výzvu žalobkyně nikterak nereagovala a požadované důkazní prostředky nepředložila.
43. Ze správního spisu bylo zjištěno, že žalobkyni byl dne 12. 9. 2016 zaslán *úřední záznam* dle § 90 odst. 1 daňového řádu o postupu k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období leden 2016. Žalobkyně byla současně *v průvodním dopisu* ze dne 12. 9. 2016, č. j. 6846066/16/2003-60562-108961 k úřednímu záznamu poučena, že podle § 90 odst. 2 daňového řádu *je oprávněna do 15 dnů ode dne, kdy byla seznámena s dosavadními výsledky postupu k odstranění pochybností, tj. do 15 dnů od doručení tohoto průvodního dopisu, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků*. Žalobkyně byla rovněž poučena, že shledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu, nebo neshledá-li důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy žalobkyně podala návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stavení daně ve smyslu § 90 odst. 3 daňového řádu. Průvodní dopis s poučením a spolu úředním záznamem o postupu k odstranění pochybností byl žalobkyni doručen dne 13. 9. 2016 prostřednictvím její datové schránky.
44. Sdělením výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 12. 9. 2016 tak byla žalobkyně seznámena s tím, že pochybnosti správce daně stran předmětných zdanitelných plnění nebyly odstraněny. V úředním záznamu správce daně shrnul průběh řízení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2016, obsah jednotlivých výzev a reakcí na

tyto výzvy ze strany žalobkyně a jejího dodavatele ETORIN GROUP s.r.o., jakož i předložené důkazní prostředky. Správce daně opodstatněně konstatoval, že předložené přijaté doklady, jakož ani další zaslané důkazní prostředky nelze osvědčit jako dostatečný důkazní prostředek prokazující přijetí předmětného zdanitelného plnění od dodavatele ETORIN GROUP s.r.o., a to za situace, kdy žalobkyně skutečně nebyla ke třem výzvám správce daně schopna doložit, konkrétní místo, prostory, kde byly úklidové a pomocné práce provedeny a jejich skutečný rozsah (tedy v předložených důkazech avízovanou „potřebu“), neboť ve smlouvě a na zaslaných zápisech o předání díla je jako místo pouze uvedeno „*dle požadavků*“ objednatele a „*dle potřeby*“, přičemž sice v popisu provedení díla jsou uvedeny přesné metry, ale název a místo nebylo doloženo, ačkoliv žalobkyně by je měla znát a nemělo by být obtížné místo a rozsah provedených prací doložit. Z předložených důkazů také nebylo možné zjistit, jaké konkrétní pomocné a úklidové práce byly na uvedené ploše provedeny a např. dle jakého ceníku. Skutečnost, že žalobkyně neuvedla konkrétní osoby a nesdělila kontakt na svého dodavatele, není až tak rozhodná, kontakt na dodavatele si skutečně mohl správce daně obstarat sám z úředních záznamů, nicméně šlo spíše o to, proč tyto údaje žalobkyně neuvedla, když dle jejího tvrzení nebyl důvod k pochybnostem o jejím obchodním vztahu s dodavatelem.

45. Správce daně dále konstatoval, že žalobkyně v průběhu postupu k odstranění pochybností neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu tím, že na výzvu nepředložila požadované důkazní prostředky, a neprokázala tedy oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně ve výši 310 853 Kč, v důsledku čehož odpočet daně na ř. 40 daňového přiznání ve výši 316 181 Kč snížil na částku 5 328 Kč a vlastní daň žalobkyně za zdaňovací období leden 2016 ve výši 81 782 Kč zvýšil o 310 853 Kč na výslednou částku 392 635 Kč.
46. Jelikož žalobkyně na zaslání sdělení a úředního záznamu o postupu k odstranění pochybností ze dne 12. 9. 2016 nikterak nereagovala a návrh na pokračování v dokazování neučinila, vydal správce daně v souladu § 90 odst. 3 daňového řádu předmětný platební výměr. Z platebního výměru pak zcela konkrétně a srozumitelně vyplývají důvody neuznání nároku na odpočet daně, jak správce daně předestřel žalobkyni ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 12. 9. 2016.
47. K námitkám postupu k odstranění pochybností lze souhlasit s názorem žalobkyně, že důkazní břemeno nestíhá žalobkyni, pokud jde o prokazování skutečností, které nejsou přímo ve sféře žalobkyně. Tuto námitku však v souzené věci soud shledal jako lichou, neboť po žalobkyni byly vyžadovány toliko důkazní prostředky, které by sama měla mít v souvislosti s její obchodní činností k dispozici. Pokud je žalobkyně při své podnikatelské činnosti povinna ze zákona jednat s péčí řádného hospodáře (tedy pečlivě, s potřebnými znalostmi, rozumně, informovaně a v obhajitelném zájmu), nelze u takové osoby předpokládat, že by neměla k dispozici poznatky a dokumentaci o přijatých plněních, jejich charakteru, místě, rozsahu a použití, tj. o plnění pro žalobkyni a od žalobkyně, které tím byly přímo ve sféře žalobkyně. Břemeno tvrzení, ale též povinnost toto tvrzení doložit (tzv. břemeno důkazní), leželo stále na žalobkyni a nebylo ukončeno podáním daňového přiznání, případně jiných listinných podkladů s tím, že nadále správnost těchto dokladů bude prokazovat jen správce daně. Při pochybnostech správce daně o faktickém uskutečnění pomocných a úklidových pracích bylo tedy na žalobkyni, aby doložila, že fakturovaná zdanitelná plnění skutečně přijala od deklarovaného dodavatele ETORIN

GROUP s.r.o., a to právě za situace, kdy řada okolností a provedených důkazů svědčila o formálnosti dokladů předložených žalobkyní.

48. V souzené věci tedy nebylo ze strany žalobkyně prokázáno přijetí plnění společnosti ETORIN GROUP s.r.o., a nebylo možné ověřit ani použití tohoto plnění pro konkrétní odběratele žalobkyně. K odstranění pochybností nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, proto hodnocení důkazních prostředků a všech okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti vedlo k závěru správce daně, že důkazy předložené žalobkyní neprokázaly splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání zdanitelného plnění.
49. Aby plnění uplatňované k nároku na odpočtu daně bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z daňového dokladu, je třeba, aby se realizovalo a zejména prokázalo v určitém zdanitelném plnění. DPH zatěžuje a odpočet daně vyrovnává jednotlivé obchodníky, výrobce, poskytovatele služeb pouze v případě, kdy tito reálně vytvářejí přidanou hodnotu. Významná je tedy ověřitelná vazba mezi dokladem a dodáním služby od jednotlivých dodavatelů. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální.
50. Správní soudy již v řadě svých rozhodnutí k nároku na odpočet DPH judikovaly, že prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Při prokazování nároku na odpočet přitom musí být v první řadě prokázána *sama existence zdanitelného plnění*. Samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, ten musí být vždy v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu DPH, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.
51. V dané věci správce daně respektoval § 92 odst. 2 daňového řádu, kdy zvažoval veškeré jemu dostupné důkazní prostředky, ať již poskytnuté žalobkyní nebo společností ETORIN GROUP s.r.o. O uvedeném hodnocení důkazních prostředků v předestřené rozsahu byla žalobkyně podrobně vyrozuměna ze strany správce daně v úředním záznamu ze dne 12. 9. 2016, k němuž měla možnost se vyjádřit a do 15 dnů od jeho doručení (dne 13. 9. 2016) navrhnout případně další důkazní prostředky vyvracející závěry správce daně. Ze správního spisu předloženého žalovaným však bylo zjištěno, že žalobkyně již nenavrhla žádné další důkazní prostředky vyvracející závěry správce daně.
52. Soud navíc k dílčím námitkám ohledně postupu k odstranění pochybností uvádí, že žalobkyně při jejich konstrukci *de facto* zcela ignorovala skutečnost, že se obdobnými námitkami zabýval již žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně v důsledku toho v podané žalobě nereagovala na závěry, které žalovaný k obsahově odpovídajícím odvolacím námitkám žalobkyně vyslovil v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně nereflektovala, že žalovaný předmětné námitky vypořádal a zdůvodnil závěr

o jejich neopodstatněnosti. V tomto ohledu platí, že žalobkyně tím, že se v žalobě omezila na shora reprodukované námitky, aniž by reagovala na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s předmětným okruhem námitek vypořádal a přezkoumatelným způsobem popsal a vysvětlil, na základě jakých konkrétních úvah uzavřel o nedůvodnosti tohoto okruhu námitek, značně snížila svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za ni nemohl domýšlet žalobní argumenty.

53. Uvedené platí o dalších procesních námitkách o zbytečných požadavcích správce daně ve výzvách a ohledně způsobu ukončení postupu k odstranění pochybností.
54. Předně je zcela od věci námitka žalobkyně, že postup k odstranění pochybností správce daně zahájil z důvodu nadměrného odpočtu. V souzené věci nelze použít judikaturu Nejvyššího správního soudu nepřipouštějící jako důvod k pochybnostem uplatnění nároku na nadměrný odpočet. Jednak proto, že tato judikatura není přílehavá, když žalobkyně v předmětném daňovém přiznání nadměrný odpočet nenárokovala, jednak zmíněnou judikaturu lze aplikovat toliko v případech, kdy fakt nadměrného odpočtu není doprovázen dalšími okolnostmi daňových poměrů prověřovaného subjektu, a dále v této žalobkyni byly ve výzvách sděleny jiné konkrétní důvody ověření daňové povinnosti, které nebyly založeny toliko na faktu nároku na odpočet (viz k výzvě výše). Ani námitka žalobkyně, že správce daně mohl informace získat z vlastní úřední evidence a neměl žalobkyni nadbytečně zatěžovat, není přílehavá. Správce daně nemohl získat z vlastní úřední evidence poznatky o konkrétní obchodní transakci ani o tom, kde, jak a v jakém rozsahu deklarované obchodní transakce proběhly, neboť se jedná o konkrétní obchodní poměry jednotlivých participantů na správě daní, jimiž správce daně nedisponuje. Právě proto byla žalobkyně dne 12. 7. 2016 opakovaně vyzvána k prokázání a doložení adres, na nichž byly jednotlivé služby provedeny a kdo služby prováděl.
55. Konečně nedůvodnou je i námitka žalobkyně o postupu správce daně v rozporu s § 147 odst. 4 daňového řádu při ukončení postupu k odstranění pochybností pouze úředním záznamem a následným platebním výměrem, kdy podle žalobkyně nelze zakončit postup k odstranění pochybností bez projednání výsledku s daňovým subjektem.
56. Ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu stanoví, že, nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností s tím, že daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné a případné důvody přetrvávajících pochybností. V § 147 odst. 4 daňového řádu, který je umístěn v hlavě IV. daňového řádu, upravující nalézací řízení, pak zákonodárce upravil jednu z výjimek ze správcí daně uložené povinnosti odůvodňovat rozhodnutí vydaná při správě daní upravené v § 102 odst. 2 daňového řádu v případě, pokud dojde ke stanovení daně výlučně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností, jak mj. vyplývá z důvodové zprávy k daňovému řádu. V tomto případě se považuje za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností (či úřední záznam), tedy listina, na které správce daně v důsledku toho, že nedošlo k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí v souladu s § 90

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

odst. 2 daňového řádu daňovému subjektu dosavadní výsledek postupu k odstranění pochybností a zároveň ho poučí o jeho oprávnění podat do 15 dnů od seznámení návrh na pokračování dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků s procesními důsledky uvedenými v § 90 odst. 3 daňového řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 181/2016 - 58). Obsahově by pak tato listina měla odpovídat „klasickému“ odůvodnění standardního rozhodnutí, neboť jde ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu o výjimku z toho, v jakém dokumentu má být odůvodnění obsaženo.

57. V případě, kdy nedojde k odstranění pochybností uvedených ve výzvě správce daně dle § 89 daňového řádu, je třeba výsledek postupu k odstranění pochybností daňovému subjektu sdělit (§ 90 odst. 2 daňového řádu). Sdělení probíhá buď v rámci protokolárního jednání dle § 90 odst. 1 daňového řádu, anebo je daňovému subjektu zasláno, přičemž sdělení nemá podobu rozhodnutí a samo o sobě nestanoví žádné povinnosti. Daňovému subjektu ode dne doručení sdělení (nebo protokolárního seznámení) běží 15 denní lhůta, v rámci které může navrhnout pokračování v dokazování. V rámci návrhu je na daňovém subjektu, aby včas a srozumitelně sdělil, že navrhuje pokračování v dokazování, což v podstatě znamená zahájení daňové kontroly. Daňový subjekt má možnost též navrhnout provedení nových důkazních prostředků.
58. Ze shora citovaných ustanovení daňového řádu tedy vyplývá, že byli-li o předchozím průběhu postupu k odstranění pochybností sepsán protokol, lze za sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností považovat seznámení daňového subjektu s obsahem protokolu. Pokud byl pořízen úřední záznam, pak povinnost seznámit daňový subjekt s výsledky postupu k odstranění pochybností může správce daně splnit tím, že daňovému subjektu doručí stejnopis tohoto úředního záznamu, popř. mu může zaslat sdělení, které obsahuje zákonem stanovené údaje, což bylo správcem daně učiněno doručením úředního záznamu žalobkyni dne 13. 9. 2016 s průvodním dopisem. Od oznámení výsledku běží daňovému subjektu zákonem stanovená lhůta 15 dnů, během níž může správci daně navrhnout pokračování v dokazování, a k tomuto návrhu může připojit další důkazní prostředky, jež má v dispozici nebo musí navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, o čemž byla žalobkyně ze strany správce daně řádně poučena v průvodním dopise, s nímž jí byl úřední záznam doručen. S marným uplynutím lhůty je spojen zánik práva podat návrh na pokračování v dokazování, lhůtu proto nelze dle § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit.
59. Úřední záznam dle § 90 odst. 1 daňového řádu o postupu k odstranění pochybností ze dne 12. 9. 2016 je tedy záznamem sepsaným v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu, o čemž svědčí i obsah záznamu a následné poučení žalobkyně o jejích právech dle daňového řádu, jež bylo žalobkyni sděleno v průvodním dopise zaslaným spolu s úředním záznamem a doručeným žalobkyni dne 13. 9. 2016. Oba tyto dokumenty doručené žalobkyni splňují materiální náležitosti protokolu ve smyslu ust. § 147 odst. 4 daňového řádu jako protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, neboť odůvodňují důvody stanovení daně. V souzené věci navíc správce daně do odůvodnění platebního výměru ze dne 31. 10. 2016 převzal obsah daného úředního záznamu o postupu k odstranění pochybností, skutečnosti uvedené v platebním výměru tak nebyly pro žalobkyni ničím novým, neboť byla prokazatelně s úředním záznamem seznámena již dne 13. 9. 2016, kdy jí byl záznam doručen do datové schránky. Žalobkyně byla oprávněna do 15 dnů ode dne, kdy byla seznámena s dosavadními výsledky postupu k odstranění pochybností, tj. do 15

dnů od doručení průvodního dopisu spolu s úředním záznamem, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, o čemž byla náležitě poučena, avšak na listiny řádně jí doručené správcem daně řádně, nikterak nereagovala. Žalobkyně byla rovněž poučena, že neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy žalobkyně podala návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stavení daně ve smyslu § 90 odst. 3 daňového řádu, což také dne 31. 10. 2016 učinil tím, že vydal platební výměr, což není v rozporu s § 147 odst. 4 daňového řádu. K žalobkyní namítanému porušení jejího práva na projednání věci tedy nedošlo, neboť smyslem a účelem projednání věci je seznámení se s relevantními skutečnostmi, aby se k nim dotčená osoba mohla vyjádřit.

60. Podporu k uvedené argumentaci žalovaného a městského soudu lze nalézt též např. v rozsudku NSS ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, jenž stanoví, že požadavkům na spravedlivý proces vyplývajícím z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, upravujícího právo na veřejné projednání věci, dostojí správce daně tím, že umožní daňovému subjektu seznámit se s obsahem správního spisu, rozhoduje-li následně pouze na základě listin v něm zařazených.
61. Z uvedeného je zřejmé, že správce daně nepochybil ani v úkonu, jímž ukončil postup k odstranění pochybností, sdělil žalobkyni výsledky tohoto postupu a poskytl jí možnost a prostor k dalšímu dokazování. Vzhledem k tomu, že návrh na provedení dalšího dokazování žalobkyně neučinila, vydal správce daně oprávněně následně dle § 90 odst. 3 daňového řádu rozhodnutí o stanovení daně - platební výměr.
62. Na základě uvedeného má soud za to, že správce daně unesl důkazní břemeno důkazní břemeno prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobkyní. Oproti tomu žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění, jejich rozsah a použití tak, jak je deklarováno v jí předložených daňových a jiných dokladech.
63. Žalovaný tedy s ohledem na shora vyjádřené závěry městského soudu zcela podložené a v souladu se zákonem uzavřel, že v daném případě nebyla naplněna hmotněprávní podmínka vzniku nároku na odpočet daně spočívající v tom, že plnění se uskutečnilo tak, jak je uvedeno v daňových dokladech – předložených fakturách za poskytnutí pomocných a úklidových prací, čímž žalobkyně neprokázala naplnění podmínek § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH.

VI. Závěr

64. Na základě shora uvedených důvodů dospěl městský soud k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto podanou žalobu jako nedůvodnou dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
65. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení a žalovaný správní orgán náklady řízení, které by vznikly nad rámec jeho běžné administrativní činnosti, neuplatňoval.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 28. května 2020

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu