



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyň JUDr. Hany Veberové a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce: **Aniversario s. r. o., IČ 63219743,**
se sídlem v Desné, Krkonošská 9,

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství,**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 12. 10. 2018, č. j.:
45573/18/5300-22444-711887

t a k t o:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, pobočce Liberec, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „žalovaný“), jímž bylo fakticky zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům, vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu („správce daně“) dne 6. 4. 2018, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období květen 2016 o částku 196 154 Kč, za zdaňovací období červen 2016 o 118 772 Kč, za zdaňovací období červenec 2006 o částku 179 792 Kč a za zdaňovací období srpen 2016 o částku 136 825 Kč.

Žalobní body

2. Žalobce v podané žalobě namítl, že je obchodní korporací, která podniká od května 1995, nikdy neměla potíže s finanční správou, vždy si řádně plnila své závazky, chovala se vždy jako řádný plátcе všech daní a nikdy neměla daňové nedoplatky. Důvodem doměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období je podle správce daně tvrzení, že žalobce nepostupoval v předmětných případech s dostatečnou mírou obezřetnosti, v dobré víře a neučinil dostatečná opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby zabránil riziku své vědomé účasti na daňovém podvodu.
3. Žalobce v podané žalobě předně konstatoval, že vlastní uskutečnění zdanitelného plnění, spočívajícího v nákupu a prodeji čtyřkolek a motocyklů, bylo v daňovém řízení prokázáno. Skutečnosti vyplývající z toho, zda žalobce mohl, či měl vědět, že zdanitelná plnění jsou zasažena podvodem na DPH, je povinen prokázat správce daně a žalovaný. V napadeném rozhodnutí však je žalobci vytýkáno, že nijak neprokázal, že nepřijalo opatření k tomu, aby se vyhnul obchodním případům, které mohou být podvodem na DPH zasaženy. Podle názoru žalobce skutečnost, že žalobce takto nepostupoval, nebyla správcem daně ani žalovaným spolehlivě prokázána. Veškeré skutečnosti doložené v průběhu daňové kontroly nebyly správcem daně nijak vyvráceny a daňové orgány svoji konstrukci o tom, že žalobce mohl nebo měl vědět, že obchodní transakce s dodavatelem žalobce (společností Andare Prestige) mohou být zasaženy podvodem na DPH, vystavěly na skutečnosti, že žalobce má být tak zvaným „šedým dovozcem“.
4. Žalobce namítl, že pokud žalovaný i správce daně hledali anomálie nebo odchylky od standardu, aby mohli dospět k závěru, že žalobce měl a mohl vědět, že se účastní podvodného jednání, pak musí takový standard hledat buď na trhu, nebo v rámci interních pravidel a chování žalobce. Tento standard nelze konstruovat mimo sféru daného podnikatelského prostředí. Anomálií by v daném případě mohla být například pořizovací cena zboží, která by se výrazně vymykala cenám obvyklým v místě a čase. Žalovaný ani správce daně však tímto směrem nešli a zůstali v rovině tvrzení skutečností, které jako anomálie obstat nemohou (viz mnohokrát finanční správou publikované podvody na DPH s pohonnými hmotami ve vztahu k příliš nízké pořizovací ceně). Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je jednoznačně na správci daně, aby jasné identifikovatelnými důkazními prostředky svá tvrzení o účasti na daňovém podvodu doložil. Zpráva o daňové kontrole a vydaná rozhodnutí obsahují pouze příkladné poukazy na některé skutečnosti, bez jednoznačné identifikace konkrétního důkazního prostředku, skutkového děje a jeho umístění v daňovém spise. V daném případě měl daňový podvod spáchat dodavatel, jehož chování žalobce nemohl nijak ovlivnit, a to i přesto, že mu daň z přidané hodnoty uhradil a dodavatel jej čestným prohlášením utvrdil, že daň odvede a přizná. Žalovaný i správce daně tak nepřijatelně přenesli odpovědnost za údajný daňový podvod na žalobce, což je v rozporu s ustálenou judikaturou správních soudů.
5. Žalovaný ani správce daně nemohou podle názoru žalobce obhájit jistou proporcionalitu doměření daně za nedbalostní účast na daňovém podvodu, jestliže - navzdory informacím z kontrolních hlášení - nechali v údajných podvodech na DPH zatížených obchodech několik měsíců pokračovat, aniž by společnost Andare Prestige označili jako nespolehlivého plátce. K tomu došlo až v prosinci 2016, tedy více než šest měsíců po uskutečnění prvních obchodních transakcí žalobce s tímto dodavatelem. Žalovaný ani správce daně nebyli schopni uvést, jaká opatření žalobce nepřijal, jaká měl přijmout, aby se účasti v podvodném řetězci vyhnul, čímž porušili zásadu spolupráce, když odmítali

upřesnit výzvu správce daně ze dne 9. 5. 2017. V ní správce daně požaduje po žalobci prokázat skutečnosti podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, které však byly do posledního splněny.

6. V závěru podané žaloby žalobce namítl, že žalovaný i správce daně odmítli bez řádného odůvodnění provést důkaz, který žalobce navrhoval, tedy výslech svědka jednatele společnosti Andare Prestige, který mohl osvědčit fakta svědčící ve prospěch žalobce. Právě výslech tohoto svědka mohl objasnit mnoho skutečností, které jsou přičítány žalobci k tíži, a žalovaný i správce daně je berou jako výsledek vědomostního testu v neprospěch žalobce. Přitom nejde o osvědčení uskutečnění zdanitelných plnění, ale o objasnění podmínek obchodní transakcí žalobce se společností Andare Prestige.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě i nadále setrval na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí a plně odkázal na skutečnosti v rozhodnutí uvedené. Podle názoru žalovaného obchodování v předmětném řetězci vykazovala nestandardní znaky, když zboží bylo mezi dodavatelem Andare Prestige s. r. o. a žalobcem obchodováno mimo oficiální distribuční síť, neboť dodavatel nebyl k dovozu a distribuci čtyřkolek autorizován. Podle zjištění správce daně výhradním dovozcem a distributorem daných čtyřkolek byla společnost BCE s. r. o. Žalobce se prezentoval na webových stránkách www.nejlevnejsimotorky.cz, kde oficiální dovozce poukazuje na to, že subjekt prezentující se na daných stránkách není oficiálním distributorem čtyřkolek, jedná se o tzv. „šedého“ dovozce, zboží v souhrnné hodnotě několika milionů korun bylo obchodováno bez písemné smlouvy či sjednaného pojištění. Platby za každé jednotlivé zboží v hodnotě několika set tisíc korun byly prováděny v hotovosti, v některých případech byly zjištěny markantní rozdíly v prodejních cenách identického vozidla při prodeji čtyřkolky ze strany žalobce koncovému zákazníkovi, což neodpovídá běžnému chování v obchodním styku. Dodavatel Andare Prestige vykazoval nestandardní rysy v podobě virtuálního sídla, nekontaktnosti, neplnění daňových povinností, absence webových stránek, změny jednatele před započítím obchodování se žalobcem, přičemž nový jednatel je trvalým pobytem mimo Českou republiku a na Slovensku je evidován jako dlužník na dani a na pojistném. V předmětném řetězci tak byly detekovány jednak nestandardnosti svědčící o podvodném charakteru obchodování v řetězci dodavatelů i odběratelů, ale současně i chybějící daň, tedy byla prokázána existence podvodů na DPH.
8. K opatřením, která mohou být po žalobci vyžadována rozumně k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce nepovedou k účasti v podvodném řetězci, žalovaný uvedl, že žalobce měl před zahájením spolupráce prověřit, zda je dodavatel Andare Prestige k obchodování se čtyřkolkami dostatečně vybaven, např. zda má sklady, zda s nimi odborně nakládá, přičemž by musel žalobce zjistit, že dodavatel nemá k prodeji čtyřkolek potřebná oprávnění. Žalobce však o této skutečnosti věděl, tento způsob obchodování provozoval záměrně, a i když hodnota zboží v souhrnu přesáhla částku tři miliony korun, žalobce se blíže nezabýval problematikou pojištění zboží ani podmínkami uplatnění záruky, nemožností zaregistrovat zboží do oficiální databáze, vstoupil do vztahu s dodavatelem bez písemné smlouvy, bez auditní stopy, přičemž z těchto všech okolností žalovaný dovodil, že žalobce zcela rezignoval na přijetí jakýkoli opatření, kterými by zabránil či výrazně zamezil svému zapojení do daňového podvodu.

9. K námitkám porušení zásady spolupráce žalovaný uvedl, že výzva ze dne 9. 5. 2017 k prokázání skutečností byla dostatečně konkrétní a srozumitelná. Ve výroku výzvy je uveden požadavek na prokázání, že žalobce uplatnil svůj nárok na odpočet daně v souladu se smyslem a účelem Směrnice Rady (EU) č. 2006/112/Es ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“), v odůvodnění je pak výslovně uvedeno, že správce daně nemá pochybnosti o fakticitě deklarovaných transakcí, ale že šetřený obchodní řetězec byl zasažen daňovým podvodem. Ohledně neprovedení žalobcem navrženého výsledku svědka žalovaný shrnul, že navrhovaný svědek není způsobilý vypovídat o skutečnostech, které jsou přímo spojeny s osobou žalobce, tento důkazní prostředek není k předmětu sporu relevantní, což podrobně vyjádřil v bodech 89 - 83 a v bodě 113 žalobou napadeného rozhodnutí.

Průběh řízení před správními orgány

10. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
11. Dne 14. 11. 2016 zahájil Finanční úřad pro kraj Vysočina u žalobce daňovou kontrolu na základě celostátní územní působnosti podle zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky. Předmětem daňové kontroly byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců května až srpna 2016, a to v rozsahu prověření oprávněnosti nároku žalobce na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od subjektu Andare Prestige s. r. o.
12. Na základě Zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 3. 2018 vydal správce daně dne 6. 4. 2018 platební výměry, kterými žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2016 ve výši 196 154 Kč a uložil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 39 230 Kč, za zdaňovací období červen 2016 byla žalobci uložena povinnost doplatit DPH ve výši 118 772 Kč a penále ve výši 23 754 Kč, za zdaňovací období červenec 2016 byla žalobci doměřena DPH 179 792 Kč a uložena povinnost k úhradě penále ve výši 35 958 Kč a konečně za zdaňovací období srpen 2016 byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 136 825 Kč a uložila povinnost uhradit penále ve výši 27 365 Kč. Z odůvodnění těchto výměrů vyplývá, že žalobci nebyl přiznán nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Andare Prestige, protože v rámci provedení dokazování správce daně identifikoval obchodní řetězec transakcí zasažených podvodem na DPH, kterého se žalobce účastnil, a současně dospěl k závěru, že žalobce věděl nebo minimálně mohl vědět, že se v případě obchodů s předmětným zbožím podílí na řetězových obchodních transakcích zatížených podvodem na DPH.
13. Proti platebním výměrům podal žalobce dne 4. 5. 2018 včasné odvolání, které následně doplnil podáním ze dne 4. 6. 2018. V nich argumentoval obsahově obdobně jako v podané žalobě.
14. O podaných odvoláních rozhodl žalovaný odvolací správní orgán žalobou napadeným rozhodnutím, jímž nevyhověl odvolání a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Hlavní město Prahu ze dne 6. 4. 2018 změnil pouze co do konkretizace platebních podmínek povinnosti k úhradě doměřené daně a penále. Z odůvodnění rozhodnutí pak vyplývá, že v bodech 1 – 18 žalovaný stručně shrnul skutkový stav, v bodech 19 – 21 se zabýval zjištěnou existencí daňového podvodu a v bodech 22 – 26 vědomostním testem ohledně existence objektivních okolností. V bodech 27 – 34 se žalovaný zabýval vědomostním testem – konkrétně namítaným přijetím rozumných opatření a dobrou vírou daňového subjektu. V bodech 99 – 113 se žalovaný vypořádal s jednotlivými odvolacími

důvody a uzavřel, že v obchodním řetězci, tvořeném společností Andare Prestige a žalobcem, byl detekován daňový podvod tak, jak jej definuje judikatura Soudního dvora Evropské unie (SDEU). Současně byly shledány takové nestandardnosti v daných obchodních transakcích, které ve svém celku utvořily ucelený soubor na sebe navazujících nepřímých důkazů, že lze mít za prokázané, že žalobce o podvodu věděl nebo vědět musel. Žalobce neučinil žádné kroky vedoucí k ověření svého obchodního partnera a nastolené zjištěné skutečnosti jsou natolik významné, že měly vést k přijetí dalších opatření za účelem zamezení možné účasti na podvodném jednání. Odvolací orgán změnil část týkající se splatnosti daně a penále ve smyslu nového právního výkladu ustanovení §168 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to vzhledem k vydání zajišťovacích příkazů. Uvedená změna však neměla žádný vliv na výši doměřené daňové povinnosti žalobcem.

Řízení před správními soudy

15. Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, usnesením ze dne 2. 1. 2019, č. j. 59Af 44/2018 – 19, věc postoupil Městskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému.
16. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“). Vzhledem k tomu, že žalobce k výzvě soudu nepožádal o nařízení ústního jednání a žalovaný správní orgán vyjádřil svůj souhlas se zamýšleným postupem soudu rozhodnout ve věci samé bez nařízení ústního jednání, Městský soud v Praze postupoval podle § 51 odst. 1 s. ř. s. a o podané žalobě rozhodl, aniž ústní jednání nařizoval. Věc soud posoudil takto:

Relevantní právní úprava

17. Podle § 63 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, platí, že „o důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, sepíše správce daně úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů.“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „Úřední záznam podepíše úřední osoba, která ho vyhotovila, s uvedením časového údaje, kdy došlo k jeho vyhotovení; to neplatí, je-li úřední záznam vyhotoven úřední osobou elektronicky způsobem umožňujícím její identifikaci a zjištění změny obsahu úředního záznamu.“
18. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu „má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.“ Podle odst. 3 tohoto ustanovení „Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.“ Podle odst. 4 tohoto ustanovení „Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo

dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodečného daňového tvrzení.“

19. 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.“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. 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.“
20. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu „v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“ Podle odst. 3 tohoto ustanovení „Lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.“ Podle odst. 4 tohoto ustanovení „Po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.“
21. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu Podle správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
22. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít „všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
23. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.

Posouzení důvodnosti žaloby Městským soudem v Praze

24. Žalobce se před správcem daně domáhal nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně i žalovaný však dospěly k závěru, že podmínky pro přiznání nároku splněny nebyly, a naopak, že bylo zjištěno zapojení žalobce do podvodného řetězce.

25. Vzhledem ke skutečnosti, že daná oblast spadá do unijního práva, shledává soud vhodným připomenout i unijní úpravu nároku na odpočet daně, princip daňové neutrality, výklad otázky zneužití práva a aspekty zapojení do podvodného řetězce.
26. Unijní úprava daně z přidané hodnoty vychází z článku 113 Smlouvy o fungování EU, na níž navazuje tzv. Šestá směrnice č. 2006/112/ES. Ta v článku 1 odst. 2 uvádí základní princip fungování systému daně z přidané hodnoty, a sice že „se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“
27. Toto ustanovení v sobě zakotvuje tzv. princip daňové neutrality. Ta spočívá v tom, že jednotlivé subjekty v rámci produkčního řetězce jsou zdaněny pouze v případě, že je vytvořena dodatečná (přidaná) hodnota. Daň z přidané hodnoty tak zdaňuje mezní produkty ekonomické činnosti subjektů, a to v jednotlivých fázích obratu. DPH se vybírá po částech při vzniku každého dodatečného produktu (přidané hodnoty), přičemž břemeno uhrazení celé daně leží na konečném zákazníkovi (spotřebiteli).
28. Šestá směrnice byla provedena do českého právního řádu pomocí zákona o DPH, který konstruuje systém daňových odpočtů, na základě nichž je zachován princip daňové neutrality. Plátcí daně vznikne nárok na odpočet při splnění podmínek podle § 72 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení platí, že nárok na odpočet plátcí daně vznikne, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti podle podmínek § 72 – 79 zákona o DPH.
29. Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „Optigen“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, (dále jen „Kittel“), naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „Mahagében“)].
30. Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci Optigen bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb.) „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla

nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (Mahagében, bod 49). V rozsudku ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Soudní dvůr konstatoval: „Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky Molenheide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, *Teleos a další*, C-409/04, Sb.[bod 19]. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i *Federation of Technological Industries a další*, bod 30)[bod 20]. V uvedeném rozsudku mimo jiné SDEU poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58).“

31. Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5Afs 129/2006 – 142, dostupný stejně jako všechny zde citované rozsudky NSS na www.nssoud.cz). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04). Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, uvedl, že „se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčím přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zaplacen DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“ (srov. rovněž usnesení ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další).

Vypořádání jednotlivých žalobních bodů

32. Žalobce v průběhu daňového řízení i v řízení o žalobě opakovaně namítal nezákonný postup správce daně; tvrdil, že správní rozhodnutí je nezákonné a v rozporu s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu a SDEU, zejména s ohledem na neodůvodněné a neprokázané tvrzení daňových orgánů, že se žalobce dopustil podvodného jednání ohledně

uplatnění daně z přidané hodnoty, protože o podvodném jednání jednoho z předchozích článků řetězce věděl či vědět mohl; z uvedeného důvodu mu byl odepřen nárok na vrácení odpočtu na DPH.

33. V průběhu daňového řízení bylo prokázáno, což ostatně sám žalovaný konstatoval, že žalobci bylo zboží dodáno, dodávku uskutečnil plátce DPH - subjekt Andare Prestige s. r. o., a to za deklarovanou cenu. Žalobce tak naplnil zákonné podmínky pro přiznání odpočtu na DPH ve smyslu § 72 a následujících zákona o DPH. Není pochyb o tom, že žalobce splnil veškeré formální zákonné podmínky stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, legitimním důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH tak mohly být pouze skutečnosti jiné; tyto správce daně spatřil v účasti žalobce na podvodu na DPH. Žalovaný poté prováděl další zjišťování svědčící této skutečnosti (ve smyslu judikatury Soudního dvora EU), a to v intencích § 115 daňového řádu.
34. Městský soud v Praze konstatuje, že z výše uvedeného přehledu spisového materiálu je zjevné zjištění správních orgánů, že společnost Andare Prestige neodvedla za výše uvedená období daň. Nicméně to samo o sobě nevypovídá o tom, že se jedná o daňový podvod, ale ani o tom, že existuje jakákoli spojitost mezi touto společností a žalobcem a o tom, že žalobce měl a mohl vědět, že byl zapojen do obchodního řetězce zatíženého (na samém jeho počátku) podvodem na DPH. Je povinností správce daně specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (to ostatně tvrdí i samotný žalovaný). Samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není. Nelze pomíjet ani to, že v rámci daňového řízení existují legitimní nástroje, které správce daně může, resp. musí využít k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi. Žalovaný však v bodech [42] až [48] žalobou napadeného rozhodnutí dostatečně podrobně zdůvodnil, z jakých konkrétních skutkových i právních důvodů lze v této věci společnost Andare Prestige označit jako *missing trader*. Společnost nekomunikuje se správcem daně, neposkytuje součinnost, daň z plnění pro žalobce nevykázala ani neodvedla, nehradila ani své vykázané daňové povinnosti. Společně se žalobcem nejsou součástí autorizovaného seznamu prodejců předmětného zboží, nejsou oficiálním distributorem, neposkytují globální záruku na zboží, společnost Andare Prestige nemá webovou stránku a není dostupná na internetu ve spojitosti s prodejem či obchodováním s předmětným zbožím.
35. Okolnostmi, za kterých plátce věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1Afs 53/2016 - 55; zde mimo jiné konstatoval: „(n)eoověřila totožnost osoby, která přinesla zlaté šperky do její provozovny a následně si přicházela vyzvednout hotovost (...) Jakkoliv bez znaleckého posudku nelze jednoznačně posoudit pravost podpisu na faktuře, nelze přijmout ani prosté tvrzení krajského soudu, že mu podpisy na faktuře a ve Sbírce listin připadají podobné. Určité odlišnosti podpisů jsou zřejmé na první pohled, proto aniž by bylo třeba učinit jednoznačný závěr o pravosti podpisu na faktuře, lze se důvodně domnívat, že pokud by si žalobkyně podpis ve Sbírce listin ověřila, odlišnosti podpisů by byly dalším upozorněním, že žalobkyně má předmětné transakci věnovat větší pozornost, aby se nezapojila do podvodu.“ Rovněž např. v rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2Afs 55/2016 - 38, se uvádí, že „z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (...) Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny

pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů.“ V rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9Afs 44/2011 – 343, Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval: „Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

36. V případě žalobce se nejednalo o žádné fiktivní plnění (Axel Kittel) ani o plnění z neplatné smlouvy (Recolta Recycling SPRL), v řetězci subjektů nebyla žádná nekontaktní společnost, ani společnost, která by pravidelně neplnila daňové povinnosti, předmětem obchodování nebyla žádná problémová komodita a v průběhu obchodního řetězce nedocházelo k žádnému umělému navyšování ceny, což lze jednoduše dovodit z žalovaným popsaného řetězce dodávek. Nejednalo se ani o neprokázané hotovostní platby a podobně Z uvedené judikatury vyplývá, že lze výjimečně odmítnout nárok na odpočet, a to osobě, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani; jak je uvedeno výše, správce daně tuto skutečnost neprokázal. Naopak lze uvést např. rozsudek ve věci C-355/03, *Fulcrum Electronics Ltd*, nebo C – 484/03, *Bond House Systems Ltd*, z něhož vyplývá, že taková plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s daní s přidané hodnoty, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani a hospodářskou činností ve smyslu směrnice o DPH, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek nebo na případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném osobou povinnou k dani, o niž tato osoba nevěděla nebo nemohla vědět.
37. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, tak 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 na dani z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Odkázat lze rovněž na rozsudek ve věci C-324/11, *Gábor Tóth*, ve kterém osoba povinná k dani (odběratel) využívala pro poskytování vlastních zdanitelných plnění subdodavatele, přičemž se následně zjistilo, že tento subdodavatel nesplnil své povinnosti a nenahlásil správci daně ani žádné své zaměstnance či dočasné pracovníky a bylo mu rušeno živnostenské oprávnění. Odběrateli byla doměřena uplatněná daň na vstupu, jelikož dodavatel přestal být z důvodu zrušení živnostenského oprávnění formálně osobou povinnou k dani, a také proto, že subdodavatel neměl ani před datem zrušení registrace k dispozici žádné hlášené zaměstnance nebo dočasné pracovníky, takže nebylo prokázáno, že dotčené práce skutečně provedl, a odběratel si neověřil, zda služba uvedená na faktuře byla vystavitelem faktury skutečně poskytnuta, ani zda osoby provádějící práci na stavbě byly zaměstnanci nebo dočasnými pracovníky subdodavatele. Soudní dvůr dospěl mimo jiné k závěru, že nelze odmítnout nárok na odpočet daně ani z toho důvodu, že si odběratel neověřil, zda existuje právní vztah mezi pracovníky zaměstnanými na stavbě a vystavitelem faktury, ani zda tento vystavitel nahlásil své pracovníky, jestliže správce daně neprokáže, že odběratel věděl nebo musel vědět, že se podílí na plnění, které je součástí podvodu na DPH. Otázkou, nakolik je příjemce zdanitelného plnění povinen si ověřit, zda poskytovatel zdanitelného plnění si

plní své povinnosti apod., se zabýval SDEU rovněž v již uváděné věci C-80/11, Mahagében; dospěl k závěru, že správce daně nemůže odmítnout přiznat nárok na odpočet z důvodu, že „*se příjemce zdanitelného plnění neujistil, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, jestliže je prokázáno, že zdanitelné plnění se uskutečnilo a bylo jeho příjemcem použito pro účely vlastních zdanitelných plnění, pokud tento příjemce nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.*“

38. Jak již bylo uvedeno výše, za podvod na DPH označuje judikatura SDEU situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Pravidlo, plynoucí z judikatury SDEU, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku č. j. 5Afs 60/2017 - 60 nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezne rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahát. Je v právě projednávaném případě zcela mimo možnosti žalobce, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci „obezřetnosti“ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. To je nemyslitelné. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodou). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží. Zcela absurdně by mohla při nerespektování zjištění přímé příčinné souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním ze subjektů byla doměřena daň (či odepřen nárok na

odpočet) kterémukoli, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (zpravidla krom toho, který daň neodvedl). Nutno konstatovat, že neexistuje (pro případy řetězcových obchodů) zákonem upravená daňová dlužnická solidarita, k čemuž by postup výše naznačený fakticky vedl. Uvedené případy je třeba zásadně odlišovat od zákonného institutu ručení, zakládající solidární odpovědnost za podvod (viz čl. 205 Směrnice o DPH, § 109 zákona o DPH.) Odepření nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby. Jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením Směrnice o DPH.

39. Nejvyšší správní soud v této souvislosti opakovaně připomněl nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, z něhož judikatura správních soudů konzistentně vychází, který mimo jiné konstatoval: „*Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.*“ Má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen.
40. Pokud tedy daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně odmítnout nárok na odpočet daně v případě, že dostatečně prokáže objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že daňový subjekt věděl nebo minimálně mohl a měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4Afs 233/2015 - 47). Odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci včetně zjištění objektivních okolností, z nichž plyne, že se daňový subjekt zapojil do daňového podvodu, tedy nese správce daně. Nelze přitom v žádném případě uvažovat o přesunu důkazního břemene na daňový subjekt, aby prokázal, že se daňového podvodu neúčastnil. Daňový subjekt nicméně může důkazní pozici správce daně do jisté míry zjednodušit tím, že zjištění správce daně nevyvrací, nenabízí jiné varianty skutkového děje nebo nerozporuje dosud učiněné závěry. „*Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal. Totéž platí o situaci, kdy daňový subjekt sice o tom, že se svými transakcemi účastní podvodu, nevěděl, ale jen proto, že se nechoval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat – nenabídne-li daňový subjekt sám omluvitelné vysvětlení své neobezřetnosti, nelze po správci daně požadovat, aby za něho taková hypotetická vysvětlení domýšlel a prověřoval je.*“ Je tedy na správci daně, aby prokázal buď vědomost daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takovou neobezřetnost, že kdyby k ní nedošlo, daňový subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9Afs 194/2017 - 34). Uvedenou povinnost správce daně i žalovaný splnili, v odůvodnění napadeného rozhodnutí v části druhé, konkrétně v bodech [51] až [71] napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně popsal, že vědomost žalobce o účasti na daňovém podvodu spatřuje v tom, že žalobce nakoupil zboží v hodnotě dosahující řádově několik milionů korun od dodavatele, který nebyl

k prodeji oprávněn, neplnil své zákonné povinnosti, jevil se jako nedůvěryhodný obchodní partner. Zároveň žalovaný popsal zjištění konkrétních znaků svědčících o nestandardnosti způsobu podnikání žalobce a jeho dodavatele, které jej – spolu s dalšími popsányými na sebe logicky navazujícími nepřímými důkazy – vedly k závěru o splnění podmínky vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu.

41. Správce daně při posuzování vědomosti daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu pak hodnotí, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu. Povinnost tvrdit a prokázat přijetí adekvátních opatření, resp. dobrou víru v to, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, má pak daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5Afs 83/2012 - 46, a ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4Afs 233/2015 - 47).
42. Žalobce v průběhu daňového řízení i v řízení o žalobě opakovaně namítal nezákonný postup správce daně; tvrdil, že správní rozhodnutí je nezákonné a v rozporu s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu a SDEU, zejména s ohledem na neodůvodněné a neprokázané tvrzení daňových orgánů, že se stěžovatel dopustil podvodného jednání ohledně uplatnění daně z přidané hodnoty, protože o podvodném jednání jednoho z předchozích článků řetězce věděl či vědět mohl; z uvedeného důvodu mu byl odepřen nárok na vrácení odpočtu na DPH.
43. Námitku žalobce, že splnil všechny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, když veškeré okolnosti podvodného obchodování v řetězci se týkají subjektů od žalobce odlišných, přitom žalobce o těchto okolnostech nevěděl, vědět nemohl a ani nebylo jeho povinností takové skutečnosti zjišťovat, soud neshledal důvodnou. Podstata věci stojí na zodpovězení otázky, zda žalobce postupoval obezřetně tak, aby korigoval své jednání a přijal taková opatření, která by jeho účast v obchodním řetězci zatíženém daňovým podvodem eliminovala, resp. aby na základě takto přijatých opatření mohl být učiněn závěr, že o účasti na daňovém podvodu vědět neměl, resp. nemohl (k tomu viz výše uvedenou soudní judikaturu - rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5Afs 83/2012 - 46, a ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4Afs 233/2015 - 47).
44. V průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že žalobce naplnil zákonné podmínky pro přiznání odpočtu na DPH ve smyslu § 72 a následujících zákona o DPH. Není pochyb o tom, že žalobce splnil veškeré formální zákonné podmínky stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, legitimním důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH tak mohly být pouze skutečnosti jiné; tyto správce daně spatřil v účasti žalobce na podvodu na DPH. Žalovaný poté prováděl další zjišťování svědčící této skutečnosti (ve smyslu judikatury Soudního dvora EU), a to v intencích § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.
45. Skutečnost, že žalobce mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo věděl o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jeho smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud žalobce předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. Správce daně si tak mohl učinit názor na průběh obchodní transakce, její logistiku, odbornost osob či praktičnost a účelnost. Žalobce v podané žalobě proti tomu nepředkládá

argumentaci, která by spočívala například v oblasti zvláště odborně náročné a technicky složité, ale pouze – podle jeho názoru – běžnou obchodní praxí v dané oblasti. Žalovaný tak byl oprávněn na základě dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními žalobce, učinit na základě svých domněnek a posouzení rozhodných skutečností závěr vedoucí k vědomosti žalobce o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, respektive neodvedení daně. Žalobou napadené rozhodnutí v tomto směru není nepřezkoumatelné ani nestojí výhradně na domněnkách žalovaného.

46. Není sporu o tom, že důvodem neuznání odpočtu na DPH žalobci v jednotlivých zdaňovacích obdobích nebyly pochybnosti o tom, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo tak, jak žalobce v účetních dokladech tvrdil a prokazoval, ale naopak ze zpráv o daňových kontrolách i ze žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že nárok na odpočet nebyl uznán pro účast žalobce na daňovém podvodu. Nikoliv tedy pro neprokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelem (tato skutečnost byla uváděna jako okolnost svědčící o nestandardnosti obchodních praktik žalobce a jeho modelu podnikání, pokud jde o jeho povědomí o skutečném dodavateli luxusních automobilů).
47. Městský soud v Praze se neztotožnil s námitkou žalobce, že objektivní skutečnosti, z nichž žalovaný dovodil, že žalobce o účasti na daňovém podvodu vědět měl a mohl, učinění takového závěru neumožňují. V tomto ohledu soud odkazuje na podrobnou argumentaci žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí a na hodnocení těchto skutečností provedené správcem daně ve zprávě o daňové kontrole.
48. Jak již soud výše uvedl, v bodech [35] až [49] odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně popsal skutkové okolnosti, které ve svém celku svědčí pro závěr, že jde o existenci řetězců ve smyslu judikatury SDEU a NSS, v nichž probíhaly transakce zasažené podvodem na DPH. Posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku. Nejvyšší správní soud podle své aktuální judikatury nárok na odpočet DPH zachová tomu, kdo nevěděl a ani vědět nemohl a přijal přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu, v opačném případě je považována za osobu účastnící se podvodu bez ohledu na to, zda má či nemá z následného prodeje zboží prospěch. Není povinností správních orgánů ani správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Taktéž Ústavní soud vymezil rámec podvodu na DPH usnesením ze dne 23. 11. 2010, č. j. IV. ÚS 1885/10. Právní úprava, kterou žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí i jím uváděná judikatura adekvátně dopadá na danou věc a nelze vůči žalovanému úspěšně namítat, že ji porušil, neboť právě z ní žalovaný při posouzení dané věci vycházel a dbal toho, aby rozhodoval nejen v souladu s právní úpravou, ale i uváděnou judikaturou.
49. Žalobce se mýlí, domnívá-li se, že pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Pojem „podvod na DPH“ je tedy správními soudy užíván ve shora uvedeném smyslu. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice; neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Opakovaně se zde konstatuje: „Obchod uvnitř společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy

organizovány „řetězově“ s tím, že „*práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely*“. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Generální advokát Dámas Ruiz-Jaraba Colomera ve svém stanovisku ke spojeným věcem Kittel C-439/04 a C-440/04 k podvodu na DPH konstatoval, že „*ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitelstev těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH. Povinnosti správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a a ni vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.*“

50. Jak již bylo shora uvedeno, pro to, aby nemusel být přiznán nárok na odpočet, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že žalobce se aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo. Postačuje, pokud je prokázáno, že žalobce si mohl být podvodného jednání vědom, a v takovém případě je na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl nebo že učinil vše, co po něm bylo možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl.
51. V daném případě dospěl soud k závěru, že správní orgány obou stupňů učinily potřebná opatření vedoucí ke zjištění daňových povinností a rozhodnutí o neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty, přičemž přihlídky ke všem skutečnostem, které vyšly najevo a zjištěný skutkový stav má oporu v provedeném dokazování s tím, že jednotlivé důkazy byly hodnoceny ve vzájemné souvislosti, na základě zjištěných rozhodných skutečností byla správně aplikována příslušná zákonná ustanovení. Je na místě uvést, že správce daně vycházel jak z tvrzení a důkazů předložených žalobcem, tak z důkazů provedených z vlastní iniciativy, platební výměr byl vydán na základě výsledku provedené daňové kontroly, projednaného s daňovým subjektem. Postup správce daně je soudem přezkoumatelným způsobem srozumitelný z obsahu předloženého spisového materiálu.
52. Plátcí daně vznikne nárok na odpočet při splnění podmínek podle § 72 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení platí, že nárok na odpočet plátcí daně vznikne, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti podle podmínek § 72 – 79 zákona o DPH. Pokud hospodářský subjekt přijaté zdanitelné plnění nepoužije ke své ekonomické činnosti ale pouze za účelem získání ekonomické výhody (v tomto případě DPH), jde o zneužití práva a nárok na odpočet nevzniká (viz např. rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci Halifax (C-255/02 ze dne 21. 2. 2006, čl. 69,70, podrobně rozebírající zákaz zneužití práva v oblasti výběru DPH).
53. V českém právním řádu upravuje způsob výpočtu daně z přidané hodnoty i podmínky, za nichž lze aplikovat odpočty na dani zákon o DPH, a to především v ustanovení § 21 (povinnost přiznat daň), § 36 a § 37 (základ daně a výpočet daně), § 72 (nárok na odpočet daně) a § 108 (osoby povinné přiznat a zaplatit daň) zákona o DPH. Tento zákon tak jednoznačně stanovuje pravidla, dle nichž je zcela na daňovém subjektu, který se domáhá svého nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v jím prokázané výši, aby tento svůj nárok prokázal. Pokud v daňovém (tedy správním)

řízení neunese důkazní břemeno tvrzení oprávněného odpočtu, z jím tvrzených skutečností správní orgán nevychází.

54. Plátcí daně vznikne nárok na odpočet při splnění podmínek podle § 72 zákona o DPH, tedy „*pokud přijatá zdanitelná plnění plátce daně použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti*“ podle podmínek § 72 – 79 zákona o DPH. Pokud hospodářský subjekt přijaté zdanitelné plnění nepoužije ke své ekonomické činnosti, ale pouze za účelem získání ekonomické výhody (v tomto případě DPH), jde o zneužití práva a nárok na odpočet nevzniká (viz např. již výše citované rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci Halifax, podrobně rozebírající zákaz zneužití práva v oblasti výběru DPH). Uskutečnění ekonomické činnosti daňového subjektu však není jakoukoli činností, tímto subjektem fakturovanou, ale pouze a výhradně takovou činností, která odpovídá jeho předmětu podnikání a při níž takový subjekt generuje přidanou hodnotu.
55. Městský soud v Praze se zcela ztotožnil se závěry, které žalovaný odvolací orgán podrobně vyjádřil v bodě [35] žalobou napadeného rozhodnutí, tj. že byly splněny formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně, nicméně faktickému přiznání brání skutečnosti zjištěné správcem daně při jeho úřední činnosti dokazováním v daňovém řízení. Daňové orgány podle názoru soudu důvodně žalobci vytýkají, že rezignoval na ověření identity svého obchodního partnera Andare Prestige. K této společnosti bylo zjištěno, že podala pouze částečně daňová přiznání v letech 2013 a 2014, od té doby už nikoli a následně se správcem daně přestala úplně komunikovat. Bylo zjištěno, že jde o společnost zadluženou, která je od prosince 2016 vedena jako nespolehlivý plátce. K těmto okolnostem dále přistupuje zjištění, že společnost Andare Prestige není oficiálním či autorizovaným prodejcem čtyřkolek. Ohledně důvodných pochybností správce daně o průběhu obchodních transakcí mezi žalobcem a společností Andare Prestige bylo zjištěno, že žalobce si počínal neopatrně a transakce vykazují znaky typické pro obchodování v podvodném řetězci, jehož cílem je čerpání DPH. Platby byly poukazovány v hotovosti, přestože se jednalo i o několik set tisícové částky, dodavatel žalobce je nekontaktní, užívá tzv. virtuálního sídla, neplní své daňové povinnosti, nevystupuje fakticky jako prodejce předmětného zboží (není oficiálním autorizovaným prodejcem, nevede reklamu, nemá webové stránky), totožné zboží prodával za různé ceny, obchodní transakce probíhaly bez patřičného smluvního základu (bez písemné smlouvy, sjednaných záruk a podobně). K těmto závažným zjištěním je třeba řadit i skutečnost, že pouhé dva měsíce před uskutečněním zdanitelného plnění pro žalobce změnil dodavatel Andare Prestige osobu jednatele, kdy tato osoba R. V. je ve Slovenské republice evidována jako dlužník na daních a na pojistném na sociálním zabezpečení.
56. Je tedy zřejmé, že žalobce nemá pravdu, tvrdí-li, že možnému zapojení do řetězce podvodů na DPH nemohl zabránit. Tento závěr vyplývá ze zjištění, že žalobce zcela rezignoval na ověření identity a obchodní spolehlivosti svého obchodního partnera a nepřijal potřebná opatření, která by byla schopná zamezit jeho podílu na daňovém podvodu, jehož znaky vymezené opakovaně judikaturou správních soudů tuzemských i SDEU byly v dané věci identifikovány, popsány a doloženy. To vše v souhrnu znamená, že výše zmíněné nestandardnosti obchodování žalobce s dodavatelem Andare Prestige měl a mohl žalobce včas zjistit, bylo na něm, aby přistoupil k jejich prověření a podle toho například upravil smluvní základ obchodů. Pakliže tak neučinil, je závěr žalovaného o neobezřetnosti žalobce důvodný a správný. Takto zjištěný – a v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí náležitě podrobně popsáný – souhrn zcela konkrétních skutečností vede

k závěru, že žalobce o podvodném jednání vědět měl a mohl, opatření sloužící k prokázání (ověření) důvěryhodnosti dodavatele nicméně neprovedl, proto je na místě, aby nadměrný odpočet DPH z předmětných zdanitelných plnění žalobci přiznán nebyl. Nebyly totiž zjištěny okolnosti, které má na mysli žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5Afs 60/2017 – 60, ve věci *Výrtych*, neboť důkazní břemeno stran skutečností, jež by mohly oprávněně zapříčinit ve smyslu relevantní judikatury SDEU výjimečné odepření nároku na odpočet, tj. vědomost o podvodném jednání či účast na něm a neobezřetelnost při uzavírání obchodu, správce daně a žalovaný v nyní posuzované věci podle názoru soudu unesli.

57. S přihlédnutím k rozsahu žaloby a množství argumentů, které se často v celém textu žaloby a jejích doplnění opakují a překrývají, posuzoval městský soud žalobní námitky na základě principu, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7As 79/2012 - 54; ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7As 182/2012 - 58; ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1Afs 88/2013 - 66; všechna rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).
58. Městský soud neshledal, respektive nezískal jakýkoli nový poznatek nebo nový důvod, proč by se měl odchýlit od své vlastní rozhodovací činnosti v obdobných právních případech a samozřejmě ani takové poznatky, proč by se tak měl odchýlit od již zažité judikované rozhodovací činnosti Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu.
59. Je třeba opakovaně zdůraznit, že daňové řízení je podle platného právního řádu České republiky ovládáno zásadou, podle níž je to právě daňový subjekt, kdo tvrdí skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření daně, a kdo je v daňovém řízení zatížen břemenem tyto rozhodné skutečnosti prokázat. Podle usnesení Ústavního soudu České republiky, sp. zn. IV. ÚS 298/02, dostupného na www.nalus.cz, je prvotní povinností daňového subjektu přiznat a zaplatit daň v zákonem stanovené výši, a pokud tak neučiní, nezbyvá mu než nést následky tohoto svého jednání. Povinností správce daně je činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Povinností ani cílem správce daně, ale není za daňový subjekt vyhledávat všechny možnosti, jimiž by daňovou povinnost daňovým subjektům snížil.
60. Z uvedeného důvodu bylo na žalobci, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci snížení své daňové povinnosti prokázal takovým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti o tom, že je možné uvedené konkrétní skutečnosti daňově zohlednit tak, jak zákon stanoví a jak se žalobce v podaném daňovém přiznání domáhal. Účelem dokazování je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž je to daňový subjekt, na němž je, aby prokázal správnost údajů, které v daňovém přiznání uvede. Uvedenou zásadu nelze vykládat tak, že správce daně má prokazovat, že údaje uváděné daňovým subjektem jsou správné.
61. Povinností správce daně či žalovaného bylo prokázat, že žalobce se vědomě účastnil podvodného daňového řetězce. To podle názoru soudu bylo splněno, když žalovaný zjistil v rámci dokazování skutečnosti, jež jsou oporou pro uvedený právní závěr, lze jej akceptovat za podmínky, že má oporu v proběhlém důkazním řízení a rovněž za podmínky, je-li takový závěr řádně odůvodněn a správní úvaha vážící se k tomuto závěru

je soudem přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Soud je toho názoru, že žalovaný v daném případě výše uvedenému závěru soudu dostál. Žalobce sice tvrdí, že pojem podvodu na DPH žalovaný interpretuje nesprávně a v rozporu s judikaturou Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu, pravý opak je však pravdou - v rozporu s touto judikaturou je naopak argumentace žalobce. Jak již bylo shora uvedeno, pro to, aby nemusel být přiznán nárok na odpočet, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že žalobce se aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo. Postačuje, pokud je prokázáno, že žalobce si mohl být podvodného jednání vědom, a v takovém případě je na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl nebo že učinil vše, co po něm bylo možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl. Žalobce by si při obvyklé míře opatrnosti rozhodně mohl být vědom toho, že se jedná o okolnosti podezřelé, a že si mohl či měl být vědom možnosti, že se účastní plnění zatíženého podvodem na DPH. Pokud se snad i za této situace spolehl na ujištění svých dodavatelů a obchodních partnerů, jdou důsledky tohoto jednání k jeho tíži. Do popředí zde vystupuje dlouhodobost a rozsah uskutečňovaných obchodů v relativně vysoké hodnotě za účasti minimálního počtu zapojení osob a to za stále se opakujících výše uvedených okolností bez užití jakýchkoli vnitřních kontrolních mechanismů. S ohledem na tvrzení žalobce o tom, že dosud nebylo ukončeno trestní řízení a že se ohrazoval proti tvrzení, že jej lze považovat za organizátora podvodu, je třeba zdůraznit, že míra oné nestandardnosti okolností nemusí nutně dosahovat intenzity protizákonnosti pro závěr, že nárokovaný odpočet na DPH žalobci přiznat nelze.

62. Právě nutnost posoudit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dle judikatury Evropského soudního dvora byla důvodem, pro který žalovaný přistoupil ke zjištění a prokázání, zda se daňový subjekt stal součástí podvodného řetězce vědomým jednáním, včetně hodnocení důkazních prostředků. Žalovaný podrobil svému hodnocení jednotlivé důkazní prostředky a své závěry vyjádřil v napadeném rozhodnutí, jeho postupu nelze nic vytknout a soud dospěl k závěru, že žalovaný se zcela přesvědčivým způsobem a dostatečně obsáhle i srozumitelně vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými námitkami. Soud v tomto směru znovu odkazuje na podrobné odůvodnění písemného vyhotovení žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný nejen popsal zjištění učiněná na základě listin a výpovědí jednotlivých svědků, ale uvedl i jejich zhodnocení, včetně porovnání s ostatními provedenými důkazy. Závěry přijaté žalovaným jsou logické a nelze jim vytknout nesystematičnost, či žalobcem tvrzenou rozpornost.

Závěr a náklady řízení

63. Soud dospěl k závěru, že se správní orgány žádného z žalobcem vytýkaných procesních pochybení nedopustily a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
64. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož žalobce, vzhledem k tomu, že nebyl ve věci úspěšný, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaná, které by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení, nad rámec jejího běžného výkonu úředních činností, nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 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.

V Praze dne 26. srpna 2019

h ,

Mgr. Marek B e d ř i c
předseda senátu