



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. et Mgr. Lenky Bahýľové, Ph.D., a Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **IMMOENERGETIKA, a. s. v likvidaci**, IČO 267 47 341
sídlem Na Sychrově 975/8, 101 27 Praha 10

zastoupené advokátem JUDr. Pavlem Kačírkem
sídlem Zenklova 230/66, 182 00 Praha 8

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2016, č. j. 21235/16/5300-22442-605186

takto:

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

Odůvodnění:

I. Základ sporu a obsah žaloby

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále též „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 9. 3. 2015, č. j. 1370702/15/2010-52524-110645, a napadený platební výměr potvrdil. Platebním výměrem byla žalobkyni vyměřena za zdaňovací období duben 2013 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 1 554 359 Kč.

2. Z obsahu podané žaloby lze vyselektovat celkem tři žalobní body. V **prvním žalobním bodě** žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost a pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný nedostatečně vypořádal námítky uplatněné jak v průběhu prvostupňového řízení, tak v podaném odvolání ze dne 5. 4. 2015. Závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí ohledně způsobu ukončení postupu k odstranění pochybností, námítky absence protokolu o tomto ukončení a jeho neprojednání, vedení daňového řízení v převážném rozsahu bez účasti žalobkyně, námítky ohledně vadně vedeného důkazního řízení a námitku porušení mlčenlivosti v daňovém řízení považovala žalobkyně za povrchní, přičemž řada z nich neměla dle jejího názoru oporu ve spisovém materiálu.
3. Ve **druhém žalobním bodě** žalobkyně namítala porušení práva na spravedlivý proces v průběhu daňového řízení. Žalobkyně považovala za nezákonné ukončení postupu k odstranění pochybností (dále též jen „POP“), jelikož žalovaný uzavřel jeden souhrnný postup k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 a rok 2013 (viz úřední záznam správce daně ze dne 11. 2. 2015, č. j. 950026/15/2010-61564-110304), ačkoliv vedl 13 samostatných daňových řízení odlišitelných podle obsahu vyjádřených pochybností, a proto podle § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) měly být tyto postupy k odstranění pochybností ukončeny samostatnými úkony. V návaznosti na to dle žalobkyně prokazatelně absentoval protokol o projednání výsledku POP. Prostý úřední záznam lze totiž podle názoru žalobkyně ve smyslu § 90 odst. 1, § 102 odst. 4 a § 147 odst. 4 daňového řádu použít pouze tehdy, rozptýlí-li daňový subjekt pochybnosti správce daně a nikoliv v případě, kdy je nutné daň dodatečně doměřit.
4. V právě projednávaném případě tím bylo žalobkyni rovněž odňato právo na protokolaci návrhů a výhrad [§ 62 odst. 2 daňového řádu]. Prosté zaslání úředního záznamu tudíž nebylo možné považovat za kvalifikované seznámení s výsledkem POP ve smyslu § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu, a to ani v případě zahrnutí úředního záznamu do odůvodnění daňového výměru, což bylo dle žalobkyně v rozporu s § 147 odst. 1 a 4 daňového řádu. Podle těchto ustanovení lze za odůvodnění platebního výměru považovat výhradně protokol o projednání výsledku POP. Takto neodůvodněný platební výměr nemohl dle názoru žalobkyně nijak ovlivnit její daňové povinnosti a v řízení o odvolání měl být žalovaným zrušen pro nepřezkoumatelnost, což se nestalo. Podle žalobkyně nemohla obstát ani argumentace žalovaného stanoviskem Generálního finančního ředitelství zahrnutým v „*Zápisu z jednání koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR*“ ze dne 11. 9. 2013, neboť tímto nemohl být nijak změněn výklad jednoznačného ustanovení § 90 odst. 1 a § 147 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyně rovněž shledala mylným tvrzení žalovaného, že zde byl dál důvod neodůvodnění platebního výměru ve smyslu § 147 daňového řádu, neboť právě toto ustanovení vyžaduje, aby bylo vždy řádně odůvodněno stanovení daně z moci úřední.
5. Podle žalobkyně žalovaný nevedl daňové řízení, ale prováděl „jakési rozsáhlé šetření“, jehož předmět nebyl nijak blíže vymezen a odkláněl se od obsahu jednotlivých výzev, jimiž byly zahajovány jednotlivé postupy k odstranění pochybností. Toto údajné šetření mnohdy nijak nesouviselo s daňovými povinnostmi žalobkyně a týkalo se vnitřních poměrů dalších daňových subjektů, ať již fyzických či právnických osob. Podle názoru žalobkyně bylo toto šetření prováděno bez jakékoliv součinnosti s žalobkyní od chvíle,

kdy žalobkyně požadovala bližší upřesnění pochybností správce daně a proti jeho postupům opakovaně podávala stížnosti, což bylo vyhodnoceno jako obstrukční jednání mající za cíl zmařit účel daňového řízení. Správce daně cestou součinnosti rovněž s dalšími finančními úřady prověřoval „jakési třetí osoby“, a to společnost Terra Consulting CZ s. r. o., LA Services s. r. o., Partners s. r. o., Investment Consulting Limited, Ltd. s. r. o., ETT ENERGETIKA, a. s., FM MARKET, s. r. o., INVEST FOND, s. r. o., SIOP, s. r. o., SVOMIL, s. r. o., JESLAV, s. r. o., MOLIMEN, s. r. o., FINERGIS REAL, a. s., REALTORS, a. s. a Vávra osvětlení, s. r. o., jakož i osobní a majetkové poměry fyzických osob, které byly členy orgánů těchto obchodních společností. Následně dospěl správce daně k závěrům zpochybňujícím podnikatelské aktivity a v některých případech i samu existenci těchto subjektů. S tímto žalobkyně nesouhlasila, neboť nebylo nijak prokázáno, že by se snad některá z těchto skutečností jakkoliv týkala plnění jejích daňových povinností, a proto ani tyto vyslychané osoby nemohly být považovány za svědky ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu. Podle žalobkyně svědkům nebylo možné klást otázky na jejich vlastní jednání při správě daní, neboť by byli povinni vypovídat pravdivě sami o sobě pod hrozbou sankce za křivou svědeckou výpověď. Výslech jednatele o poměrech jím řízené společnosti byl proto podle žalobkyně nezákonný a v rozporu se zákazem sebeobviňování.

6. S ohledem na průběh tohoto „šetření“ dospěla žalobkyně k závěru, že žalovaný nesprávně pochopil účel POP, v daňovém procesu postupoval *ultra vires* [§ 5 odst. 1 a 2 daňového řádu] a v rozporu s ustanovením § 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c), d) a e) daňového řádu, jakož i ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, na žalobkyni přenesl důkazní břemeno.
7. Žalovaný měl dále několikrát porušit 60denní lhůtu pro vyřízení stížnosti v režimu § 261 odst. 6 daňového řádu, kdy stížnost ze dne 27. 12. 2013 vyřídil až dne 28. 2. 2014, stížnost ze dne 24. 5. 2014 až dne 28. 7. 2014, stížnost ze dne 8. 10. 2014 až dne 11. 12. 2014 a stížnost ze dne 19. 3. 2015 nebyla ke dni podání žaloby vyřízena vůbec s výjimkou odložení podnětu na porušení mlčenlivosti.
8. **Ve třetím žalobním bodě** namítala žalobkyně vadné hodnocení důkazů. Z části „*Hodnocení důkazních prostředků za období duben 2013*“ odůvodnění platebního výměru vyplývalo, že měly být zcela opomenuty doklady předané správci daně žalobkyní při místním šetření dne 25. 7. 2013, kdy protokolárně převzal jednak deset listů dokumentů vztahujících se ke zdaňovacímu období duben 2013 včetně dalších dokladů i za jiná zdaňovací období (tj. v souhrnném rozsahu 60 listů). Správce daně toliko konstatoval, že právní zástupce žalobkyně JUDr. Pavel Kačírek zastupoval více daňových subjektů ve více řízeních, v nichž způsobil průtahy podáváním nedůvodných stížností. Ve zbytku tuto část odůvodnění shledala žalobkyně pokusem o učinění závěru, že světla vyrobená společností Vávra osvětlení s. r. o., nemohla být žalobkyní prodána, a pokus o hodnocení svědeckých výpovědí uskutečněných ve dnech 22. 9. 2014 až 29. 9. 2014, jejichž provedení považovala žalobkyně za zcela vadné s poukazem na přípis o vyřízení stížnosti Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2014, č. j. 32884/14/5100-41455-711442.
9. Dále ohledně části „*Hodnocení důkazních prostředků získaných z dalších daňových řízení (POP 4. Q. 01-03/2013, 05-12/2013) za účelem poskytnutím uceleného a objektivního pohledu na chování daňového subjektu IMMOENERGETIKA, a. s.*“ žalobkyně uvedla, že toto

doložilo její tezi o tom, že bylo vedeno „jakési komplexní dlouhodobé šetření“ s vyloučením účasti žalobkyně. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že úhrady obchodních závazků bezhotovostními platbami správce daně považoval za negativní poznatek ve vztahu ke skutečnosti, že jednotlivé právnické osoby byly mezi sebou propojeny prostřednictvím členů svých orgánů, přičemž jednatele společností INVEST TREND, FM MARKET, SECIN, REFSTAV CZ, LS TRADING, JESLAV, SVOMIL, MOLIMEN, MONNAIE, Terra Consulting CZ, TODA TRADE neměli povědomí o vnitřních poměrech jimi řízených společností. V návaznosti na to žalobkyně rozporovala, že by bylo možné z těchto skutečností dovodit, že celý řetězec společností neuskutečňoval žádné transakce a sloužil výhradně k vytváření nákladů a odpočtů na DPH společností jako jsou ČKD ENERGY, a. s., ČKD PRAHA DIZ, a. s., a Investment Consulting-Limited, Ltd., s. r. o., které tímto získávaly možnost krátit daňovou povinnost obdobně jako žalobkyně. Tvzení žalovaného, že žalobkyně měla možnost ovládat bankovní účty svých dodavatelů, považovala žalobkyně za pouhý ničím nepodložený předpoklad.

10. Žalobkyně namítala, že uvedené závěry byly učiněny na základě svévolného rozšíření předmětu daňového řízení a byly v rozporu se základní zásadou ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť žalovaný neprovedl řádné hodnocení dostupných podkladů. Naopak žalovaný odmítl téměř všechny žalobkyní navržené důkazní prostředky a dokazování vedl účelově v její neprospěch, přičemž se pokusil převzít kompetence orgánů činných v trestním řízení, aniž by žalobkyně spáchala jakýkoliv trestný čin. Tento postup úředních osob považovala žalobkyně za naplnění skutkové podstaty trestného činu krivého obvinění podle § 345 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“), případně též trestného činu zneužití pravomoci úřední osoby podle § 329 trestního zákoníku. Samotné hodnocení aktivit obchodních partnerů žalobkyně ze strany správce daně považovala žalobkyně za prováděné bez jakékoliv vazby na její daňové povinnosti, tj. za nadbytečné a porušující zásadu mlčenlivosti, neboť žalobkyně neměla žádný právní nárok se dozvědět interní informace o těchto osobách. Rovněž měl být žalovaným nesprávně pochopen princip tzv. *outsourcingu*, tj. společnosti v řetězci nebyly povinny zajišťovat poskytování služeb z vlastních zdrojů a byly oprávněny jej delegovat na jiné osoby.
11. Žalobkyně vysvětlila, že potřebné doklady správci daně poskytla a na některé výzvy k odstranění pochybností odmítla reagovat proto, že se z její strany jednalo o legitimní obranu proti provádění dokazování týkajícího se výhradně vnitřních poměrů jiných obchodních společností bez jakéhokoli vztahu k daňovým povinnostem žalobkyně. Podávání stížností pak nebylo obstrukčním jednáním, nýbrž legitimní ochranou práv, jež daňové řízení nijak neprodloužila, a krom toho ze sdělení Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2014, č.j. 32884/14/5100-41455-711442 vyplynulo, že tyto stížnosti byly důvodné.
12. Ohledně dokazování v řízení o odvolání žalobkyně namítala, že se žalovaný v odstavcích 32 až 43 napadeného rozhodnutí pokusil o nápravu skutkových závěrů správce daně, nicméně nakonec účelově vyhodnotil jen některé důkazy. Zároveň měl žalovaný dle žalobkyně porušit § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalobkyni s tímto dokazováním nijak neseznámil. Taktéž ohledně závěru žalovaného, že žalobkyně neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, žalobkyně

konstatovala, že podle úředního záznamu i platebního výměru za období duben 2013 toto tvrzení žalovaného zcela popíralo objektivní skutečnosti.

13. Žalobkyně trvala na tom, že správci daně v průběhu postupu k odstranění pochybností předložila formálně správné dokumenty. Žalovaný nijak nevymezil konkrétní případy, ve kterých i nadále trvají jeho pochybnosti, popř. tak učinil v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu až v odstavcích 32 až 43 napadeného rozhodnutí, a proto na tyto pochybnosti neměla žalobkyně možnost nijak reagovat. Žalovaný dále svým postupem popřel princip neutrality DPH, právo na svobodné podnikání a snažil se žalobkyni zabránit, aby se jí dostalo právní pomoci od jeho zástupce.

II. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba zamítnuta. Ve vyjádření k podané žalobě poukázal na to, že v současné době se u Městského soudu v Praze řeší krom nyní podané žaloby ještě i další žaloby stejné žalobkyně směřující proti vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až duben roku 2013.
15. Žalovaný konstatoval, že se žalobkyně mýlila, pokud dovodila, že pochybnosti správce daně i nadále přetrvávaly. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda došlo k faktickému uskutečnění všech žalobkyní deklarovaných zdanitelných plnění a zda zároveň žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně u deklarovaných přijatých zdanitelných plnění v souladu s ustanoveními § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Z tohoto důvodu byla žalobkyně správcem daně vyzvána v souladu s § 89 odstavci 1 až 3 daňového řádu výzvou k odstranění těchto pochybností. Správce daně ve výzvě specifikoval také důvody, které ho k jeho pochybnostem vedly. Doručením této výzvy byl u žalobkyně zahájen POP.
16. Správce daně je v rámci POP oprávněn provádět dokazování. Podáním daňového přiznání dochází k zahájení vyměřovacího řízení a daňový řád přitom pro průběh daňového řízení v § 92 daňového řádu upravuje i dokazování. V posuzovaném případě správce daně nevybočil z mantinelů POP, neboť v jeho rámci smysluplná a řádně odůvodněná úvaha správce daně svědčila o skutečnosti, že u žalobkyně v souvislosti s dotčeným zdaňovacím obdobím vznikla pochybnost. Charakteru POP neodporovalo ani provedení několika úkonů v průběhu POP. Takový postup byl dle žalovaného plně opodstatněný z hlediska základních zásad správy daní.
17. V posuzovaném případě byl o průběhu POP sepsán dne 11. 2. 2015 úřední záznam, protože správce daně zastával názor, že nedošlo k odstranění pochybností a že tvrzená výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně. Následně pak správce daně musel učinit úsudek o tom, zda je nutno pokračovat v dokazování. Žalobkyně byla poté sdělením ze dne 11. 2. 2015 seznámena s výsledkem POP, respektive s výsledky všech probíhajících postupů k odstranění pochybností. Tento postup byl zcela souladný se zákonnou úpravou uvedených postupů.
18. Podle názoru žalovaného bylo další konání již výhradně v rukou žalobkyně, jež měla možnost se k výsledku POP v patnáctidenní lhůtě vyjádřit. Žalobkyně však reagovala podáním ze dne 24.2.2015, které bylo vyhodnoceno jako stížnost podle § 261 daňového

řádu, neboť obsahovalo pouze nesouhlas žalobkyně s postupem správce daně a neobsahovalo žádný návrh na pokračování v dokazování.

19. Správce daně pak s odkazem na § 90 odst. 1 daňového řádu zvolil formu úředního záznamu s jeho následným zasláním žalobkyni, přičemž § 147 odst. 4 daňového řádu nevylučuje, aby se úřední záznam stal i odůvodněním, pokud správce daně zkopíruje text úředního záznamu do odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně. Podmínkou takového postupu podle názoru žalovaného bylo, aby text úředního záznamu odpovídal kvalitě odůvodnění, byl jednoznačný a přezkoumatelný, což bylo v daném případě naplněno.
20. Skutečnost, že ve výroku platebního výměru správce daně odkázal na úřední záznam o průběhu POP, nebyla v rozporu s daňovým řádem. Tímto postupem, kdy předmětný úřední záznam obsahoval sdělení, které skutečnosti měl správce daně za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce, postupoval správce daně plně v souladu s ustanovením § 102 odst. 4 daňového řádu, stanovujícím obsah odůvodnění rozhodnutí při stanovení daně dokazováním.
21. Podle názoru žalovaného žalobkyně neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu a pro vykázání uskutečněných zdanitelných plnění na výstupu. Konstatování správce daně, že si žalobkyně musela být vědoma toho, že se jedná pouze o fiktivní plnění, která nebyla předmětem daně, a proto musela vědět, že se účastnila plnění zatížených podvodem na dani, bylo pouze závěrem vyplývajícím ze zjištěných skutečností. Toto konstatování žádným způsobem neřešilo trestněprávní odpovědnost žalobkyně, a proto její námitka týkající se řízení vedeného v režimu § 95 daňového řádu, byla podle názoru žalovaného nedůvodná, stejně jako byly nedůvodné i všechny další žalobní námitky.

III. Stručný průběh předcházejícího řízení

22. Z obsahu spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným, byly zjištěny následující, pro věc rozhodné skutečnosti:
23. Dne 27. 5. 2013 podala žalobkyně daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013, ve kterém přiznala vlastní daňovou povinnost ve výši 47 441 Kč, při uskutečnění zdanitelných plnění se základem daně 7 401 713 Kč (daň na výstupu 1 554 360 Kč) a nárokem na odpočet daně v celkové plné výši 1 506 919 Kč.
24. Správce daně vyzval žalobkyni dne 17. 6. 2013 k odstranění pochybností v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013. Správce daně uvedl, že daňový subjekt (žalobkyně) vykazoval vysoké hodnoty na vstupu a výstupu při nízké daňové povinnosti. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelných plnění a zda byl nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uplatněn v souladu s ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně tak byla vyzvána k doložení příslušných účetních dokladů a dalších vhodných důkazů.
25. Dne 25.7.2013 proběhlo v rámci POP u žalobkyně místní šetření a dne 10.9.2013 byla žalobkyni doručena výzva ze dne 6.9.2013 k zahájení daňové kontroly ve vztahu k DPH za období 1.1.2013-30.6.2013, a to z důvodu neodstranění pochybností správce daně. Na tuto

výzvu žalobkyně reagovala stížností ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu; tu správce daně posoudil jako nedůvodnou. Nato žalobkyně opět reagovala stížností, v níž namítala nezákonnost záměru „překlopit POP do daňové kontroly“, kterou správce daně opět vyhodnotil jako nedůvodnou. Následně žalobkyně podala proti vyřízení svých stížností žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, které byly vyhodnoceny jako nedůvodné, jak vyplývá z vyrozumění žalovaného ze dne 14.1.2014 a 27.2.2014.

26. Z úředního záznamu správce daně ze dne 21. 10. 2013 vyplývá, že se žalobkyní obchodující společnosti FM MARKET, s. r. o., INVEST TREND, s. r. o. a SIOP, s. r. o., byly na adresách sídel nekontaktní a lze se domnívat, že sídla jsou pouze virtuální.
27. Dne 24. 10. 2013 učinil správce daně úřední záznam o telefonických a e-mailových dotazech na Speciální finanční úřad a na následující územní pracoviště Finančního úřadu pro hl. m. Prahu: Modřany, Praha 1, Praha 5, Praha 9. S výjimkou společností PREDISTRIBUCE, a. s., a Invest Trend, s. r. o., bylo zjištěno, že společnosti FM MARKET, s. r. o., SIPO, s. r. o., a Terra Consulting CZ, s. r. o., jsou nekontaktní. Dne 22. 11. 2013 učinil správce daně úřední záznam o sérii hned několika e-mailů, jimiž se zástupce žalobkyně omlouval z ústních jednání kvůli probíhajícím daňovým kontrolám u jeho jiných klientů. V protokolu ze dne 25. 11. 2013 správce daně zaznamenal, že společnost Vávra osvětlení, s. r. o., dodává světla typu „METROVA“ výhradně společnosti ČKD Praha DIZ, a. s. Dne 2. 12. 2013 bylo územním pracovištěm pro Prahu 9 sděleno, že společnost Terra Consulting CZ, s. r. o., je nekontaktní. Finanční úřad pro Středočeský kraj dne 9. 12. 2013 sdělil, že společnost SK Partner, s. r. o., je nekontaktní. Územní pracoviště pro Prahu 1 dne 13. 12. 2013 sdělilo, že žalobkyně nemohla odebrat osvětlení „METROVA“, které bylo vyrobeno na zakázku výhradně pro tunel Blanka. Územní pracoviště pro Prahu 3 dne 13. 12. 2013 sdělilo, že žalobkyně vykazovala nízkou daňovou povinnost ve vztahu k DPH, někteří její dodavatelé jsou nekontaktní. Dne 12. 12. 2013 územní pracoviště pro Prahu 9 sdělilo, že společnost Terra Consulting CZ, s. r. o., je nekontaktní. Dne 6. 1. 2014 Územní pracoviště pro Prahu 5 sdělilo, že společnost SIOP, s. r. o., je kontaktní, leč není známo, že by vykonávala ekonomickou činnost.
28. Správce daně dne 19. 12. 2013 opakovaně vyzval žalobkyni k prokázání rozhodných skutečností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 a leden až srpen 2013. Žalobkyně dne 21. 12. 2013 požadovala opakované zaslání této výzvy z důvodu technických problémů při doručování do datové schránky. Dne 2. 1. 2014 žalobkyně sdělila, že orgány finanční správy vytvářejí chaotickou situaci a požadavek správce daně označil za bezdůvodný.
29. Správce daně učinil dne 20. 2. 2014 úřední záznam o prošetření dalších vztahů mezi žalobkyní a jejími obchodními partnery. Bylo zjištěno, že společnosti SVOMIL, s. r. o., JESLAV, s. r. o., MOLIMEN, s. r. o., FINERGIS REAL, a. s., a REALTORS, s. r. o., mají toliko fiktivní sídla, na nichž jsou nekontaktní.
30. Dne 5. 3. 2014 vyzval správce daně Úřad práce České republiky k poskytnutí informací o následujících osobách: Miloslav Svoboda (jednatel společností INTER ELECTRONICS TRADE, a. s., SVOMIL, s. r. o., BOTRAM, s. r. o. v likvidaci, BETA-SYCHROV, s. r. o.), S. D., J. O. a A. E.. Úřad práce České republiky dne 7. 3. 2014 sdělil, že M. S., S. D. aj. O. procházejí evidencí uchazečů o zaměstnání coby manuálně pracující. A. E. nebyla v evidenci nalezena.

31. Československá obchodní banka, a. s. dne 28. 3. 2014 sdělila, že jsou u ní vedeny bankovní účty společností FINPEX, s. r. o. (disponent J. K.), SECIN REAL, a. s. (disponent T. K.), SK Partners, s. r. o., TODA TRADE, s. r. o. (disponent J. L.), SECIN, s. r. o. (disponent J. L.), TRADCOM, a. s. (disponent T. K.), SIOP, s. r. o. (dva bankovní účty, disponenti J. L., Z. B.), daňový subjekt (disponent P. G.), INVEST TREND, s. r. o. (disponent J. L.), FM MARKET, s. r. o. (disponent J. L.), REALTORS, s. r. o. (disponent J. L.), DELTA-SYCHROV, s. r. o. (disponent J. K.), MONNAIE, s. r. o. (disponent T. K.), KOBACOM, a. s. (disponent T. K.), REFSTAV CZ, s. r. o. (disponent J. L.), LS TRADING, s. r. o. (disponent J. L.), Investment Consulting Limited, Ltd., s. r. o. (disponenti P. G., J. K.), MOLIMEN, s. r. o. (disponent J. L.). Komerční banka, a. s. dne 2. 4. 2014 sdělila, že jsou u ní vedeny bankovní účty společností FINERGIS REAL, a. s. (disponent J. K.), JESLAV, s. r. o. (disponent T. K.), KOBACOM, a. s., SVOMIL, s. r. o. a TERRA CONUSULTING CZ, s. r. o. U třech posledně jmenovaných byla jména disponentů ve spise anonymizována. Raiffeisenbank, a. s. dne 31. 3. 2014 sdělila, že je u ní veden bankovní účet společnosti KCD 1, s. r. o. (disponent J. L.).
32. Ze sdělení Územního pracoviště pro Prahu 1 ze dne 19. 3. 2014 vyplývá, že společnost FM MARKET, s. r. o., je nekontaktní.
33. Žalobkyně dne 13. 4. 2014 správci daně sdělila, že se odmítá účastnit výsledku svědků ve dnech 22. 4. a 23. 4. 2014 a proti tomuto postupu podala stížnost. Dne 20. 5. 2014 byla tato stížnost správcem daně vyřízena jako nedůvodná. Žalobkyně požádala dne 24. 5. 2014 o prošetření vyřízení této stížnosti a opětovně se odmítla zúčastnit výsledku svědků dne 3. 6. a 4. 6. 2019. Odvolacím orgánem byla tato stížnost vyřízena dne 28. 7. 2014. Žalobkyně podala dne 30. 8. 2014 novou stížnost, v níž se opět odmítla zúčastnit výsledků svědků, a to v termínu 22. až 26. 9. 2014. Tuto stížnost správce daně vyřídil jako nedůvodnou dne 15. 9. 2014 a dne 8. 10. 2014 požádala žalobkyně odvolací orgán o prošetření vyřízení této stížnosti. Dne 17. 12. 2014 byla tato stížnost odvolacím orgánem vyřízena.
34. Finanční úřad pro Kraj Vysočina dne 29. 9. 2014 sdělil, že ve dne 22. 9. 2014 až 26. 9. 2014 po opakovaných předvoláních a konečném předvedení Policií ČR provedl výsledky svědků, jednatelů jednotlivých společností z podezřelého řetězce: M. Š. (INVEST TREND, s. r. o.), J. Z. (FM MARKET, s. r. o.), Z. H. (SECIN, s. r. o.), M. Š. (SIOP, s. r. o.), B. Z. (REFSAV CZ, s. r. o.), L. S. (LS TRADING, s. r. o.), S. D. (JESLAV, s. r. o.), M. S. (SVOMIL, s. r. o.), J. O. (MOLIMEN, s. r. o.), Z. H. (MONNAIE, s. r. o.), V. V. (Terra Consulting CZ, s. r. o.), Z. V. (TODA TRADE, s. r. o.). Zástupce žalobkyně se těchto výsledků nezúčastnil. Žádný ze svědků neznal společnost, jíž byl formálně jednatelem, ani její obchodní aktivity ve vztahu k daňovému subjektu.
35. Odvolací orgán dne 21. 8. 2014 odložil podnět žalobkyně ze dne 13. 4. 2014 k prošetření údajného porušení zásady mlčenlivosti s odůvodněním, že nebylo prokázáno, že by se třetí osoba o zákonem chráněných informacích ze správy daní daňového subjektu (žalobkyně) od úředních osob Finančního úřadu pro kraj Vysočina cokoliv dozvěděla. Odvolací orgán dne 22. 8. 2014 odložil obdobný podnět žalobkyně vztahující se k Finančnímu úřadu pro hl. m. Prahu.
36. Správce daně zaslal žalobkyni dne 11. 2. 2015 „Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. Q. 2012 a leden – prosinec roku 2013“. Ohledně zdaňovacího období duben 2013 bylo odkázáno na úřední záznam č. j.

658830/15/2010-61564-110304. Žalobkyně byla dále poučena, že do 15 dnů ode dne doručení sdělení je oprávněna podat návrh na další dokazování.

37. Dne 24. 2. 2015 žalobkyně učinila podání „*Reakce na Sdělení výsledku POPu na DPH za zdaňovací období 4. Q. 2012 a leden – prosinec 2013, č. j. 950026/15/2010-61564-110304, ze dne 11. 2. 2015*“, ve kterém způsob ukončení POP označila za nezákonný. Správce daně toto podání dne 9. 3. 2015 vyřídil jako nedůvodnou stížnost. Dne 19. 3. 2015 požádala žalobkyně o přešetření vyřízení této stížnosti, které bylo vyřízeno odvolacím orgánem dne 22. 5. 2015.
38. Platební výměr za zdaňovací období duben 2013 ze dne 9. 3. 2015, č. j. 1370702/15/2010-52524-110645 byl odůvodněn opsáním úředního záznamu ze dne 11. 2. 2015, č. j. 658830/15/2010-61564-110304. V něm bylo konstatováno, že daňový subjekt nijak blíže nedoložil uskutečnění zdanitelných plnění z obchodů se společnostmi REFSTAV CZ s. r. o., LS TRADING, s. r. o., SECIN REAL a. s., a ČKD PRAHA DIZ, a. s. Správcem daně bylo zjištěno, že u společnost REFSTAV CZ s. r. o., vzniklo podezření na obchodování v řetězci, které nebylo šetřením vyvráceno. JUDr. Pavel Kačírek zastupoval hned několik obchodních partnerů daňového subjektu a jediná členka představenstva daňového subjektu paní A. E. byla v osobním bankrotu. Žádná z dodavatelských společností žalobkyně neměla internetové stránky. Dále správce daně uvedl, že nad rámec účetních dokladů žalobkyně nepředložila žádné důkazy dokládající reálnost jeho obchodního modelu. Správce daně uvážil okolnosti známé o žalobkyni ze své úřední činnosti a dospěl k závěru, že nebylo nijak prokázáno, že by žalobkyně jakkoliv reálně obchodovala se společnostmi FM MARKET, s. r. o., INVEST TREND, s. r. o., SIOP, s. r. o., SVOMIL, s. r. o., JESLAV, s. r. o., MOLIMEN, s. r. o., FINERGIS REAL, a. s., REALTORS, s. r. o. Většinu těchto společností zastupoval advokát JUDr. Pavel Kačírek, sídla byla toliko fiktivní, reálná ekonomická činnost nebyla prokázána, většina společností používala tentýž účetní software „Pohoda“ a účetní doklady byly stylisticky téměř identické. Taktéž žádné osvětlení typu „Metrova“ společnost Vávra osvětlení, s. r. o., prokazatelně nevyrobila od června 2012 a osvětlení ani nebyla dodána žádné společnosti, daňový subjekt je tak nemohl nakoupit. Toto správce daně označil za významnou skutkovou nesrovnalost.
39. Na základě provedeného dokazování dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla o tom, že se účastní plnění zatížených podvodem na dani z přidané hodnoty, kdy cílem deklarovaných obchodních transakcí nebyla skutečná ekonomická činnost, ale neoprávněné získání nadměrného odpočtu, když daň v řetězci nebyla přiznána ani odvedena, resp. byla zkrácena skutečná daňová povinnost. V souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie není možno za těchto okolností přiznat daňovému subjektu nárok na odpočet daně z přijatých plnění, neboť tato plnění jsou součástí podvodu. Osoba povinná k dani, která věděla nebo mohla a měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, musí být pro účely šesté směrnice (dnes Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty) považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch či nikoliv. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Správce daně uzavřel, že uplatnění nárok na odpočet na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013 byl neoprávněný.

40. Proti platebnímu výměru za zdaňovací období duben 2013 podala žalobkyně včasné odvolání, v němž argumentovala shodně jako v žalobě.
41. Napadeným rozhodnutím žalovaný odvolací správní orgán odvolání žalobkyně zamítl a potvrdil platební výměr na vlastní daňovou povinnost žalobkyně za zdaňovací období duben 2013 s odůvodněním, že námitky žalobkyně jsou nedůvodné. Žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně shody faktického stavu se stavem formálně právním, když neprokázala, že se sporná plnění fakticky uskutečnila, a že uskutečňuje ekonomickou činnost ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Naopak správce daně své důkazní břemeno unesl, když vyjádřil důvodné pochybnosti o tom, že sporná plnění, z nichž si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně a plnění, u nichž uplatnila daň na výstupu z důvodu deklarovaného uskutečnění zdanitelného plnění, byla žalobkyní uskutečněna tak, jak žalobkyně tvrdí a deklaruje na předložených daňových dokladech. Jednotlivé žalobkyní uvedené odvolací důvody neshledal odvolací orgán důvodnými a vypořádal je v bodech č. 28 – 70 v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

IV. Posouzení věci soudem

42. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“]; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
43. Soud předně konstatuje, že obdobnou věc žalobkyně s téměř totožnými argumenty, vztahující se však k jinému zdaňovacímu období (květen 2013), Městský soud v Praze v minulosti již řešil v řízení vedeném pod sp. zn. 11 Af 41/2016. V rozsudku ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46 Městský soud v Praze podanou žalobu zamítl, načež usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 15/2017-31 byla následně podaná kasační stížnost žalobkyně odmítnuta z toho důvodu, že neobsahovala dostatečně určitá a jednoznačná tvrzení, z jakých důvodů stěžovatelka (žalobkyně) rozsudek městského soudu napadá. Městský soud v Praze k tomu uvádí, že i nyní projednávaná žaloba se svým obsahem nachází na samé hranici, která ještě umožňuje soudu konkrétní, věcný a srozumitelný přezkum napadeného rozhodnutí.
44. Jak totiž vysvětlil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24.8.2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, „(s)myslem uvedení žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.) je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným - nicméně srozumitelným a jednoznačným - vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věci zabývat.“ Vzhledem k obsáhlému a souvislému textu podané žaloby, z něhož lze jen obtížně jednoznačně určit, zda žalobkyně namítané vady vztahuje k rozhodnutí správce daně nebo k napadenému rozhodnutí, zda a jaké konkrétní vady prvoinstančního rozhodnutí byly žalobkyní vytknuty v odvolání a jak s nimi naložil žalovaný, umožnilo v právě projednávané věci soudu provést přezkum napadeného rozhodnutí toliko obecným způsobem, vyjma těch námitek, které svojí určitostí a srozumitelností byly způsobilé k tomu, aby se jimi soud zabýval podrobně a individuálně. Nutno podotknout, že nesrozumitelnost a nekonkrétnost podané žaloby Městský soud v Praze vytýkal žalobkyni již v rozsudku ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46, přičemž

nyňí projednávaná žaloba vychází ze stejného „vzoru“ a objevují se zde zcela totožné formulace a námitky.

45. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkoumání a zrušení napadeného rozhodnutí, kterým jí byla pravomocně stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013 v částce 1 554 359 Kč, a to na základě provedeného POP správcem daně, vzhledem k jeho pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení.
46. Námitky všech tří žalobních bodů se soud rozhodl vypořádat současně z důvodu jejich vzájemné logické provázanosti, obsahové souvislosti a v neposlední řadě také z důvodu již zmiňované nejasnosti podané žaloby.
47. Při úvahách o důvodnosti žalobních námitek vycházel Městský soud v Praze z již konstantní judikatury správních soudů. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52 má POP *„sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správcí daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu z roku 2009)“*. Správce daně má tedy v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat zákonným mantinelům tohoto procesu, proces ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 – 31) *„Zákonodárce současnou úpravou postupu k odstranění pochybností sleduje důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je správce daně povinen činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správcí daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58; shodně viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 – 31).
48. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č. j. 7 Ans 3/2010 – 138 se dále uvádí, že: *„... jedním z logických atributů požadavků na rozhodování orgánů veřejné moci v právním státě je rozhodování v přiměřeném čase, respektive rozhodování bez zbytečných průtahů. Kodifikaci tohoto obecného principu právního státu ostatně obsahuje nejenom správní řád (§ 6 odst. 1), ale i daňový řád, podle něhož bylo v daném řízení postupováno (§ 7 odst. 1); uvedené ostatně plyne ze samotného ústavně zakotveného principu právního státu... posuzování délky řízení a její nepřiměřenosti je otázkou relativní, při níž je třeba zkoumat vztah délky řízení k dalším atributům řízení, jako jsou složitost jeho předmětu, požadavky na provádění dokazování v průběhu řízení, jednání a procesní aktivity účastníků řízení aj. Závěr o tom, zda doba, po níž trvalo konkrétní řízení, je ještě přiměřená či nikoliv, lze formulovat vždy s ohledem na zohlednění těchto faktorů, jimž bylo řízení bezprostředně ovlivněno.“*
49. Z výše uvedeného tedy lze shrnout, že POP je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej používá pouze k

objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Hranice POP jsou dány vlastním legislativním rámcem tohoto postupu, vyplývajícím z § 89 odst. 1, § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato ustanovení vytyčují způsob použití POP tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46).

50. 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.*
51. Podle § 89 odst. 2 daňového řádu *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.*
52. Po prostudování spisového materiálu, zejména výzvy k odstranění pochybností ze dne 17. 6. 2013, č. j. 3495002/13/2010-24902-108523 a výzvy ze dne 19. 12. 2013, č. j. 6029317/13/2010-05402-501303, dospěl soud k závěru, že žalovaný dostatečně ozřejmil svou pochybnost, zda žalobkyni vznikl nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců daně z přidané hodnoty, resp. zda vůbec došlo k faktickému uskutečnění žalobkyní vykázaných zdanitelných plnění. Výzvu ze dne 19. 12. 2013 pak správce daně podrobně odůvodnil i ve vztahu k jednotlivým vykázaným obchodním případům a zcela jasně formuloval, předložením jakých konkrétních dokumentů lze vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, že za zdaňovací období duben 2013 byly vykázány jak na vstupu, tak i na výstupu významné hodnoty oproti nevýznamné daňové povinnosti, načež z toho důvodu správci daně vznikly pochybnosti, zda nadměrný odpočet za předmětné zdaňovací období je uplatněn v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Správce daně pak současně žalobkyni jasným způsobem vyzval a upozornil, jakými důkazními prostředky bylo možné uvedená přijatá plnění prokázat tak, aby správce daně mohl zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Správce daně sdělil žalobkyni své konkrétní pochybnosti, přičemž v daném okamžiku nebylo jeho povinností sdělit jí případné podezření, zda žalobkyně je či není účastna tzv. karuselového řetězce (shodně rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46).
53. Soud je přesvědčen, že správce daně výše popsány výzvami splnil svou zákonnou povinnost, kterou mu ukládá § 89 daňového řádu, a proto námitku žalobkyně týkající se nedostatečné odůvodněnosti postupů správce daně a nesprávné vypořádání se s touto námitkou v případě žalobou napadeného rozhodnutí shledal nedůvodnou.
54. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *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.*
55. Postup žalovaného byl zcela v souladu se zákonnými předpisy, jelikož pro vydání rozhodnutí o vyměření daně nemůže být rozhodné přesvědčení žalobkyně o tom, že již

správci daně dostatečně osvětlila pochybnosti a rozpornosti za předmětné zdaňovací období, ale okamžik, kdy správce daně (na základě provedeného dokazování) dospěje k závěru, že uvedené pochybnosti jsou či nejsou skutečně odstraněny a předmětnou daň vyměří.

56. Pokud žalobkyně namítala, že žalovaný komplexní šetření vedl v převážném rozsahu zcela bez součinnosti s ní a ani s její součinností neprováděl dokazování, lze ze žalobní argumentace vyčíst, že podle názoru žalobkyně správce daně průběžně nevyhodnocoval předložené důkazní prostředky a *a priori* předpokládal, že žalobkyně věděla, mohla a měla vědět o údajném daňovém podvodu jiných subjektů, čímž porušil svou povinnost vést dokazování objektivním způsobem. Ani tuto žalobní námitku soud neshledal důvodnou.
57. Ze spisového materiálu je totiž patrné, že žalovaný průběžně shromažďoval a vyhodnocoval důkazní prostředky získané přímo od žalobkyně, ale na druhé straně též vlastní činností získával, mj. prostřednictvím dožádání, ať už od vnitrostátních či zahraničních správců daně, další důkazní prostředky. Tímto způsobem pak žalovaný naplňoval žalobkyní namítané objektivní dokazování, neboť by bylo významným porušením objektivní dokazování, pokud by v případě přetrvávajících pochybností skutkový stav zjistil a daň vyměřil pouze na základě skutečností získaných od žalobkyně. Zároveň je třeba poukázat na skutečnost, že žalobkyně řešila svůj nesouhlas s postupem správce daně k odstranění pochybností nikoli věcně, tedy pokusem o splnění výše uvedených výzev a doplněním podkladů, ale naopak opakovaným podáváním stížností na postup správce daně, čímž odstranění pochybností správce daně oddalovala a mařila.
58. Ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že jak správce daně, tak žalovaný odvolací orgán v průběhu celého POP a následného daňového řízení řádně a včas vyřizovali všechny stížnosti žalobkyně, a proto je nedůvodná dílčí námitka, že by snad tímto bylo porušeno právo žalobkyně na spravedlivý proces.
59. Jak již uvedl Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46, na nějž lze i v této části odkázat, „[z] odůvodnění výzvy správce daně ze dne 19. 12. 2013 je jednoznačně seznatelné, které konkrétní nesrovnalosti a rozpornosti v jednání žalobce a dalších daňových subjektů (ať už na straně dodavatelů či odběratelů žalobce) byly způsobily k tomu, aby správce daně pojal důvodné podezření o neprůkaznosti daňově relevantních tvrzení žalobce. Správce daně v odůvodnění předmětné výzvy žalobce vybízí k tomu, aby nesrovnalosti a rozpornosti, k nimž žalovaný v průběhu kontrolních postupů dospěl, vyvrátil jako nedůvodné, či aby prokázal, že v průběhu předmětných zdaňovacích období a konkrétních rozporovaných obchodů jednal v dobré víře. Správce daně žalobce konkrétně vybízí k podání vysvětlení správci daně, kterým je možno uvedené pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat, že rozporované skutečnosti musely vzniknout mimo rámec ekonomické činnosti, a dále, aby podané vysvětlení podpořil předložením relevantních důkazních prostředků, za které je možno pokládat vše, čímž je možné zjistit skutkový stav a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, jež nebudou získány v rozporu s právním předpisem.“
60. K námitce žalobkyně ohledně nesprávného způsobu ukončení POP soud vyšel z následující právní úpravy.
61. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu *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.

62. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu *pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.*
63. Z výše citovaných ustanovení vyplývá, že se správci daně nabízejí dva způsoby ukončení POP, a to stanovení daně a zahájení daňové kontroly. Stanovení daně přichází v úvahu v případě, kdy předcházející pochybnosti byly náležitě odstraněny a výše daně byla dostatečně a věrohodně prokázána, a následně též v případě, kdy správce daně i navzdory návrhu daňového subjektu na pokračování v dokazování neshledá k tomuto postupu důvody. Naopak zahájení daňové kontroly přichází v úvahu v případě, kdy správce daně důvody k pokračování v dokazování shledá, a to ať už z vlastní iniciativy nebo na základě návrhu subjektu.
64. V této souvislosti lze taktéž odkázat na již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, v němž jmenovaný soud konstatoval, že: „(d)añová kontrola (§ 85 a násl.) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy v něm) vede. Dospěje-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu. Bylo by zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout (bez řádné znalosti a prověření celé věci), který z instrumentů zvolí – zda užije postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. Zvolením jednoho z nich by pak podle logiky stěžovatelky vylučovalo užití druhého; tato alternativa nemůže obstát již jen z toho důvodu, že každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a násl. užije v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správce pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.“
65. Na základě výše uvedeného lze tedy dojít k závěru, že jedním ze způsobů ukončení POP podle ustanovení § 89 a 90 daňového řádu je jeho „překlopení“ do daňové kontroly. Tato ustanovení však již výslovně nestanovují způsob zahájení a vedení daňové kontroly (s výjimkou části související s rozsahem daňové kontroly, jelikož § 90 odst. 3 věty první daňového řádu stanoví, že *pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu*). Při zahájení daňové kontroly po ukončení POP je proto správce daně vázán rozsahem důvodů představujících pochybnosti, jež i navzdory předcházejícímu postupu k odstranění pochybností přetrvávají. V tomto ohledu se proto použijí obecná ustanovení upravující daňovou kontrolu, tzn. ustanovení § 85 až 88 daňového řádu, když podle ustanovení § 87 odst. 1 věty první daňového řádu je daňová kontrola *zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je*

vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně“ (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015 – 29).

66. Soud má za to, že výše uvedené bylo naplněno. Výzvou ze dne 6. 9. 2013, č. j. 4694819/13/2010-05402-501303 byla žalobkyně vyrozuměna o zahájení daňové kontroly k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013 (v rámci souhrnu společně za první pololetí roku 2013) s odůvodněním, že se dosud v rámci zahájených postupů k odstranění pochybností žalobkyni nepodařilo odstranit pochybnosti správce daně, neboť nebyly předloženy žádné další důkazní prostředky požadované správcem daně.
67. Na základě výše uvedené žalobní argumentace soud neshledal postup správce daně v rámci vedeného dokazování nezákonným a žalobní námitky shledal nedůvodnými. Není v rozporu se zákonem, pokud daňové orgány přistoupily ke stanovení daňové povinnosti daňového subjektu za zdaňovací období duben 2013 poté, co POP vedený k žalobkyni podanému daňovému přiznání za uvedené období nebyl úspěšný, a platební výměr byl vydán společně s platebními výměry, v nichž správce daně stejně jako v nyní posuzované věci deklaroval závěr o tom, že žalobkyně pochybnosti správce daně o správnosti, pravdivosti a úplnosti jí uváděných údajů neodstranila, pokud tento závěr platil stejně i pro další zdaňovací období kalendářních měsíců prvního pololetí roku 2013.
68. Lze tak uzavřít, že žalovaný nepostupoval nezákonně, jak tvrdí v podané žalobě žalobkyně. Ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu uvádí, že *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Současně 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*. Tímto jeho postupem je zajištěna objektivita dokazování (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46).
69. Podle komentáře k ust. § 87 daňového řádu *„aby byla zahájena daňová kontrola, musí správce daně vymezit předmět daňové kontroly a rozsah, v němž bude předmět kontroly prověřovat (srov. komentář k § 85 odst. 1 a 3). Kontrola je pak zahájena dnem, kdy provede první úkon, jímž tyto skutečnosti daňovému subjektu oznámí a začne fakticky daňovou kontrolu provádět. Daňová kontrola bude zpravidla zahájena při jednání, na němž správce daně daňový subjekt seznámí s předmětem a rozsahem kontroly a začne současně provádět konkrétní kontrolní úkony. To bude zpravidla možné tehdy, pokud správce daně bude daňový subjekt předem informovat o zamýšlené daňové kontrole a daňový subjekt bude připraven okamžité zahájení kontroly umožnit. Pokud by se správce daně při jednání omezil jen na oznámení předmětu a rozsahu kontroly, aniž by konal faktické úkony s prováděním kontroly související, nebylo by možno za den zahájení daňové kontroly považovat den, kdy bylo konání kontroly daňovému subjektu pouze oznámeno, ale až den, kdy správce daně začal v kontrole fakticky konat. O jednání musí být vyhotoven protokol v intencích § 60 odst. 3.*

70. *Požadavek provádění konkrétních kontrolních úkonů dle předchozí poznámky ovšem neznamená, že správce daně musí ihned začít kontrolovat, tedy že by daňová kontrola byla zahájena až okamžikem, kdy správce daně začne např. prověřovat konkrétní doklady. Za faktické zahájení kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne např. klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázky, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a kdy je daňový subjekt správcu daně předloží, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod. Lze si představit i možnost zahájení daňové kontroly, kdy správce daně sdělí daňovému subjektu údaje o předmětu a rozsahu daňové kontroly písemně a oznámí mu, kdy se k daňovému subjektu, popř. na místo, kde má daňový subjekt účetní a další doklady, dostaví a tyto začne prověřovat, a tento den pak bude dnem zahájení daňové kontroly“ (cit. z komentáře k ustanovení § 87 daňového řádu Baxa, J. a kol. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011).*
71. Zahájení daňové kontroly tak nastane jakýmkoliv prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, ať již písemným či ústním, který materiálně naplní zákonem předepsané náležitosti, a to tím, že je při něm vymezen: a) předmět, b) rozsah daňové kontroly a c) správce daně při něm současně začne provádět konkrétní kontrolní úkony (např. kladení otázek daňovému subjektu nebo též sdělení, které podklady bude správce daně od daňového subjektu požadovat). Pokud jde o rozdíl mezi předmětem a rozsahem daňové kontroly, tak v této souvislosti lze taktéž odkázat výše citovaný komentář k daňovému řádu, kde se uvádí, že „zatímco předmět daňové kontroly určuje, k jakému daňovému řízení se daňová kontrola vztahuje, rozsah daňové kontroly vymezuje, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci daného předmětu prověřovat. Rozsah daňové kontroly vymezuje správce daně při zahájení daňové kontroly (srov. komentář k § 87 odst. 1). Rozsah daňové kontroly může být zaměřen na ověřování všech tvrzení a rozhodných skutečností vázících se k daňové povinnosti v daném zdaňovacím období nebo může být zaměřen na ověření plnění vybraných povinností“ (cit. komentář k ustanovení § 85 daňového řádu: Baxa, J. a kol. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011).
72. V případě zahájení daňové kontroly po ukončení POP je správce daně co do rozsahu daňové kontroly vázán pochybnostmi, jež do skončení POP odstraněny nebyly a nadále přetrvávají. Tento názor ostatně sdílí i doktrína, když uvádí, že „pokud správce daně shledal důvody k pokračování v dokazování, toto dokazování již nemůže probíhat v rámci postupu k odstranění pochybností a správce daně musí v rozsahu těchto důvodů zahájit daňovou kontrolu. Rozsah daňové kontroly v době jejího zahájení tak musí být vymezen pouze v takto zákonem stanoveném rozsahu. Podle autorů však nic nebrání tomu, aby rozsah prověřování nemohl být v jejím průběhu rozšířen v intencích komentovaného odstavce, zúžení však s ohledem na podstatu této úpravy zřejmě nebude možné“ (cit. komentář k ustanovení § 85 daňového řádu: Baxa, J. a kol. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011).
73. Pokud tedy nedošlo k odstranění všech pochybností a přetrvaly pochybnosti způsobilé mít vliv na závěry o výši daně, byl správce daně povinen sdělit daňovému subjektu výsledek POP. V případě, že dosavadní komunikace probíhala v písemné formě, mohl tak učinit rovněž písemně. Daňový řád totiž výslovně neupravuje požadavky na obsah písemného sdělení výsledku POP. Z povahy věci však jednoznačně vyplývá, že toto sdělení musí daňovému subjektu poskytnout dostatek informací k tomu, aby mohl uvážit, zda podá návrh na pokračování v dokazování a navrhne další důkazy. Sdělení o výsledku POP proto musí – stejně tak jako úřední záznam podle § 90 odst. 1 daňového řádu – především

obsahovat důvody přetrvávajících pochybností, tedy jednotlivé důkazní prostředky a závěry, které z nich správce daně dovozuje. K tomu, aby mohl správce daně vyslovit, že pochybnosti přetrvávají, se musí současně vypořádat s námitkami, jež daňový subjekt v průběhu POP uplatnil, a které měly vztah k dokazovaným skutečnostem. Také vypořádání námitek proto tvoří nezbytnou součást sdělení o výsledku POP. Bez informací o tom, jak bylo s jeho námitkami naloženo, totiž daňový subjekt nemůže řádně posoudit, zda je namístě podat návrh na pokračování v dokazování a jaké další důkazy má případně navrhnout (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č.j. 11 Af 41/2016-46).

74. Z uvedeného vyplývá, že správce daně je povinen ve sdělení o výsledku POP uvést jednotlivé důkazní prostředky včetně závěrů, které z nich dovozuje, a vypořádat související námitky uplatněné daňovým subjektem. Jedině tak umožní správce daně daňovému subjektu řádný výkon jeho procesních práv a dostojí svým povinnostem šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů [§ 5 odst. 3 daňového řádu] a umožnit daňovým subjektům plné uplatnění jejich práv [§ 6 odst. 3 daňového řádu].
75. Jak již uvedl Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46, přičemž v aktuálně projednávané věci se soud vzhledem k totožnosti věci s tímto závěrem ztotožňuje, „[o]důvodnění platebního výměru, jímž bylo rozhodnuto o stanovení daňové povinnosti žalobce, těmto požadavkům odpovídá. Sám žalobce v podané žalobě namítl, že odůvodnění platebního výměru obsahuje doslovný přepis textu úředního záznamu, jímž byl žalobci dne 11. 2. 2015 sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností. Tím, že správce daně zvolil formu úředního záznamu a výsledek postupu k odstranění pochybností nesdělil žalobci protokolárně, nebyl žalobce krácen na svých právech a tato okolnost tak nemá vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.“
76. Také ohledně námitek napadajících nepřiměřenost a svévoli postupů správce daně potvrzených napadeným rozhodnutím soud odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10.1.2017, č. j. 11 Af 41/2016-46, v němž se uvádí, že podle „ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu platí, že správa daní, prováděná správcem daně, je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Podle právního názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, dostupném na <http://www.nalus.cz>, platí, že pokud jde o stanovení, zjišťování a vymáhání daňové povinnosti jednotlivce, správci daně mají při své činnosti respektovat hranice stanovené ústavním právem. Pokud jde o proceduru zjišťování, ověřování a vymáhání daňové povinnosti, je správce daně vázán ustanovením článku 2 odst. 2 LZPS, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který stanoví zákon. Protože v dané věci bylo předmětem daňového řízení rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce a cílem správce daně bylo ověřit a vyměřit DPH ve správné výši, bylo na žalovaném, aby s ohledem na okolnosti případu zvolil odpovídající prostředky k dosažení tohoto cíle. Soud v postupu správce daně ani žalovaného neshledal proky svévole, nepřiměřenosti či nehospodárnosti, ale naopak, v souladu se zásadami správy daní, racionální postup k dosažení cíle správy daní. Pokud jde o nehospodárná, žalobcem namítaná šetření a dokazování směrem k osobám, jež byly obchodními partnery žalobce v rozhodném období, již s odkazem na výše uvedené soud uvádí, že daňové orgány jimi zajistily objektivitu dokazování a získaly nezbytný ucelený přehled o obchodních transakcích žalobce, jež by ze žalobcem předložených důkazních prostředků s nejvyšší mírou

pravděpodobnosti nebylo možno získat.“ Tyto závěry lze plně aplikovat i na aktuálně projednávanou věc.

77. Ohledně námitek směřujících proti provádění a hodnocení důkazů soud konstatuje, že v dané věci nebylo zjištěno, že by závěry správních orgánů obou stupňů nebyly podloženy dostatečnými skutkovými zjištěními nebo s nimi byly v rozporu, či že by se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobkyně. Závěry, k nimž správní orgán dospěl při hodnocení rozhodujících skutečností, nejsou v rozporu se zásadami logického myšlení a uvažování. Tím jsou zároveň i vymezeny meze přezkumné činnosti soudu ve správním soudnictví, pokud jde o správní uvážení.
78. Úkolem soudu není nahradit správní orgán v jeho odborné kompetenci ani nahradit správní uvážení uvážením soudním, ale naopak posoudit, zda se správní orgán v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, respektive zda řádně a úplně zjistil skutkový stav řádným procesním postupem, a zda tam, kde se jeho rozhodnutí opíralo o správní uvážení, nedošlo k vybočení z mezí a hledisek stanovených zákonem. Pokud jsou tyto předpoklady splněny, nemůže soud z těchto skutečností vyvozovat jiné nebo přímo opačné závěry, s vědomím omezení v § 78 odst. 1 věta druhá s.ř.s. (cit. *Pro nezákonnost zruší napadené rozhodnutí správního orgánu tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil.* K tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č.j. 8 Afs 85/2007-54).
79. Vzhledem k tomu, že žalobkyně napadala skutková zjištění jen velmi obecně, soud v tomto rozsudku citoval pouze vybrané nejdůležitější dokumenty ze správního spisu, jež dosvědčují správnost skutkových závěrů správce daně. Jedná se zejména o výsledky šetření orgánů finanční správy, z nichž jednoznačně vyplývá, že většina údajných obchodních partnerů žalobkyně byly společnosti postrádající reálné sídlo, jejichž ekonomická aktivita nebyla nikterak doložena. Za podstatné považuje soud rovněž informace o bankovních účtech těchto společností, z nichž plyne, že téměř všechny společnosti účastníci se tohoto podvodného řetězce na DPH měly své účty vedeny u Československé obchodní banky, a. s., a disponenty těchto účtů nebyli jednatele, nýbrž ve většině případů výhradně někdo z trojice osob: J. L., J. K., T. K.. Rovněž výsledky jednání těchto společností provedené Finančním úřadem pro Kraj Vysočina ve dnech 22. 9. 2014 až 26. 9. 2014 jednoznačně prokazují podvodnost celého řetězce, neboť všichni tito jednatele postrádali jakoukoliv znalost o každodenním fungování jimi údajně řízených společností, zvláště o uskutečňovaných obchodech a o jejich účasti v tomto řetězci, a všichni shodně uvedli, že nic neví. Žalobkyně pak v celém průběhu POP nijak nevyužila svou možnost doložit, že jí vykázaná zdanitelná plnění byla skutečně realizována.

V. Závěr a náklady řízení

80. Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že napadené rozhodnutí obsahuje všechny zákonem předpokládané náležitosti, je v něm vymezen předmět řízení i hlediska, z nichž bylo rozhodnutí správního orgánu prvního stupně zkoumáno. Žalovaný v něm rovněž detailně popsal rozhodný skutkový stav a rozvedl právní závěry z něho vyplývající, přičemž výrok napadeného rozhodnutí má v těchto důvodech oporu. V napadeném rozhodnutí je jasné a jednoznačně uvedeno, jak odvolací orgán rozhodl o odvolání, z jakých důvodů, i jak uvážil o odvolacích námitkách a o tvrzeních žalobkyně.

81. Žaloba tedy není důvodná, a soud ji proto podle ustanovení § 78 odstavec 7 s. ř. s. zamítl. Učinil tak bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem souhlasil a žalobkyně se ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřila [§ 51 odst. 1 s. ř. s.].
82. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, jemuž však v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-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 § 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 27. června 2019

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu