



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a JUDr. Hany Pipkové ve věci

žalobce: **PATERSONE OIL s.r.o.**, IČ 28185366, se sídlem Nádražní 3, Praha 5 - Smíchov, zastoupeného Mgr. Tomášem Dohnalem, daňovým poradcem se sídlem Horní náměstí 205/12, Olomouc,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2013, č. j. 30809/13/5000-14304-707666,

t a k t o:

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í:

1. Podanou žalobou žalobce brojí proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 8. 2012, č. j. 44379/12/013722205417 (dále jen „dodatečný platební výměr“), jímž správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za

zdaňovací období II. čtvrtletí 2009 (dále též „rozhodné období“) ve výši 139 031 349,-Kč a současně stanovil žalobci povinnost hradit penále z doměřené daně ve výši 27 806 269,-Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím dodatečný platební výměr změnil v hodnotách na řádku 21 – základ daně a daň na výstupu s tím, že doměřená daň a penále se nemění a určil splatnost daně.

2. Žalobce vytkl napadenému rozhodnutí nepřezkoumatelnost, neboť dodatečný platební výměr, respektive zpráva o daňové kontrole postrádá náležitosti podle § 102 odst. 3 a odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Ačkoli tuto námitku uplatnil již v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, žalovaný se s ní v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu nevypořádal, stejně jako s námitkou, že žalobci nebylo umožněno nahlédnout do té části spisu, která se z části vyhledávací, po provedení dokazování, přeřadila do části spisu, která se týká samotného daňového řízení.

3. Žalovaný dále namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí s tím, že žalovaný postupoval zejména v rozporu s § 13, § 14, § 72 odst. 1 a § 108 odst. 1 písm. k) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Rozhodnutí žalovaného spočívá na nesprávném právním názoru, který nerespektuje základní zásady uplatňování daně z přidané hodnoty ve smyslu § 2 zákona o DPH a jak vyplývají ze Směrnice Rady Evropské unie 2006/112/ES (dále též jen „Směrnice“). Žalovaný zejména nesouhlasil s výkladem § 108 odst. 1 zákona o DPH, jak je v napadeném rozhodnutí podal žalovaný. Žalobce trvá na tom, že předmětem daně nemůže být plnění, které by bylo pouze deklarováno, aniž by bylo uskutečněno. Není možné, aby správce daně současně konstatoval, že ke zdanitelnému plnění nedošlo a zároveň daňovému subjektu uložil daň odvést.

4. S odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále též jen „Soudní dvůr“) podal žalobce vlastní výklad ustanovení § 108 odst. 1 zákona o DPH a uvedl, že nesprávně uplatněná částka daně u plnění, jež dani nepodléhá, není daní ve smyslu Směrnice a stejně tak se z plnění, které dani nepodléhá, nestává zdanitelné plnění jen z toho důvodu, že plátce daň uvede na daňovém dokladu.

5. Jako třetí žalobní námitku žalobce vytkl žalovanému nesprávné zjištění skutkového stavu. Jak žalobce uvedl, správce daně vycházel ze stanoviska společnosti ČEPRO, a.s. jako provozovatele daňového skladu. Žalovaný vyšel z toho, že právo nakládat se zbožím jako vlastník mohlo v daňovém skladu přejít na třetí osobu pouze s vědomím provozovatele daňového skladu. Žalobce má za to, že obchody uzavřené mezi daňovým subjektem (žalobcem) a jeho dodavateli uvnitř daňového skladu nemohou být označeny za neplatné, s odkazem na čl. IV. smlouvy uzavřené dne 31. 12. 2007 mezi společnostmi ČEPRO a společností PetroJet, s.r.o. dovodil, že postoupení práva na vyskladnění zboží je neúčinné vůči provozovateli daňového skladu, který vede pohledávku na vyskladnění stále na klientském účtu původního držitele a jiná osoba nemůže dát příkaz na vyskladnění zboží.

6. Tuto argumentaci žalobce uplatnil již v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, žalovaný se s ní nevypořádal, pouze konstatoval, že společnosti obchodující v rámci daňového skladu nemohou libovolně měnit či obcházet pravidla nastavená společností ČEPRO, tím žalovaný porušil § 99 daňového řádu. Žalovaný pochybil, pokud

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

se v napadeném rozhodnutí zabýval pouze otázkou vlastnického práva ke zboží a nikoli možností postoupení pohledávky – práva na vyskladnění.

7. Žalobce souhlasí s názorem žalovaného, že podle čl. 4.1 smlouvy o poskytování služeb nelze uskutečnit dodání zboží se všemi atributy, které vyžaduje § 13 zákona o DPH, resp. čl. 14 Směrnice. Postoupení pohledávky, je však třeba, jak žalobce dovozuje, považovat za poskytnutí služby podle § 14 zákona o DPH. Nesouhlasí však se závěry žalovaného, že postoupení pohledávky na vyskladnění za provozovatelem daňového skladu bylo neplatné, či že k postoupení nemohlo s ohledem na smlouvu o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji dojít již proto, že zboží bylo skutečně vyskladněno a postoupení pohledávky ekonomický smysl mělo.

8. Žalobce dále uvedl, že podle § 13 zákona o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Tato úprava odpovídá znění čl. 14 odst. 1 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, resp. čl. 5 odst. 1 šesté směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Teorií i praxí je přitom zastáván názor, že pojem „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“ je pojem širší než právní pojetí převodu vlastnictví. S odkazem na rozhodnutí rovněž Evropského soudního dvora ve věci Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, žalobce argumentoval, že termín dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnického práva tak, jak upravuje národní legislativa, ale zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku jednou osobou, která opravňuje druhou osobu skutečně nakládat s tímto majetkem, jako kdyby byla jeho vlastníkem, a to i kdyby k převodu právního vlastnictví k majetku nedošlo. Smlouva o poskytování služeb o nakládání s minerálními oleji je ze své povahy smlouvou o nepřímé úschově - nepravidelná smlouva schovací (*depositum irregulare*), jejímž předmětem jsou věci druhově určené, které přecházejí do vlastnictví schovatele (na rozdíl od smlouvy o úschově, kde předmětem úschovy jsou individuálně určené movité věci, které do vlastnictví schovatele nepřecházejí). Z tohoto pohledu vlastnické právo nemůže, dokud je zboží umístěno v daňovém skladu, nabýt žádný subjekt a postoupení pohledávky na vyskladnění je nutno považovat za poskytnutí služby. Žalobce službu přijal (zdanitelná plnění přijatá od společností Eurojet s.r.o. a PetroJet, s.r.o.) a dále ji postoupil na společnost Central Refinery Ltd. Obchodování bylo tedy daňově neutrální, jak uvedl v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za řešené období.

9. Žalobce nebrojí proti skutečnosti, že nebyl oprávněn požádat o vyskladnění pohonných hmot, když to vyplývá ze systému v daňovém skladu. Trvá však na tom, že jeho obchodní činnost – koupě a prodej pohonných hmot nemůže být omezována. Neexistuje žádný právní předpis, který by postoupení pohledávky na vyskladnění zakazoval. Rovněž smlouva o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji postihuje postoupení pohledávky subjektu bez takové smlouvy pouze neúčinností vůči provozovateli daňového skladu. Taková plnění jsou však účinná pro jiné subjekty, zejména pak smluvní strany postoupení. Účinnost dokládá to, že společnosti Eurojet s.r.o. a PetroJet, s.r.o. již nemohly s pohledávkou na vyskladnění bez souhlasu žalobce nijak disponovat, ačkoliv byla formálně vedena na jejich klientských listech. Stejně pak po postoupení pohledávky na společnost Central Refinery Ltd. nemohl žalobce s pohledávkou disponovat bez souhlasu postupníka. Přitom bylo všem subjektům zřejmé, že pohledávku je nutno postoupit na subjekt, který s provozovatelem daňového skladu takovou smlouvu má, aby mohlo dojít k

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

vyskladnění zboží. Zásadní bylo ujednání, které měl žalobce i se svými dodavateli, že v případě, že bude pohledávka postoupena na subjekt, který má s provozovatelem smlouvu o poskytování služeb uzavřenu, oznámí to žalobce svým dodavatelům, kteří mohou zajistit převod „zboží“ ve skladovacím systému provozovatele daňového skladu. Z oznámení společnosti Central Refinery Ltd. pak vyplývá, že tato pohledávku dále postoupila společnosti Barella, s.r.o., když žalobce požádal své dodavatele o zajištění převodu PHM na klientský účet této společnosti.

10. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí s tím, že žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně za plnění přijatá od dodavatelských společností PetroJet s.r.o. a Eurojet s.r.o., byla mu snížena původně přiznaná a vyměřená uskutečnitelná plnění a daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění za prodej PHM společnosti Central Refinery Ltd., žalovaný uzavřel, že k odvedení daně je žalobce povinen z důvodu vystavení daňových dokladů ve prospěch Central Refinery Ltd.

11. Žalobce neprokázal faktické dodání PHM (postoupení pohledávky na vyskladnění) od společnosti PetroJet s.r.o. a Eurojet s.r.o., tak, jak je v předložených daňových dokladech deklarováno a žalobce měl povinnost přiznat daň na výstupu za dodání PHM (postoupení pohledávky na vyskladnění) společnosti Central Refinery Ltd, nikoliv podle § 21 zákona o DPH ale na základě § 108 odst. 1 písm. k) tohoto zákona.

12. Podle názoru žalovaného jsou určujícími spornými otázkami mezi stranami následující skutečnosti:

zda žalobce prokázal nárok na odpočet daně za zdaňovací období II. čtvrtletí r. 2009 ve smyslu § 72 zákona o DPH, který uplatnil na základě předložených daňových dokladů (faktur) od dodavatelských společností PetroJet s.r.o. a Eurojet s.r.o. za pořízení pohonných hmot v rámci daňového skladu provozovaného společností ČEPRO, a.s. (dále též jako „provozovatel skladu“), zda došlo k samotnému faktickému uskutečnění jak deklarovaných dodávek PHM ve smyslu § 13 zákona o DPH (resp. § 14 zákona) od společností PetroJet s.r.o. a Eurojet s.r.o., tak deklarovaných dodávek společnosti Central Refinery Ltd.

13. S odkazem na rozsudky Soudního dvora ve věci C-642/11 ze dne 31. 1. 2013 a C-643/11 ze dne 31. 1. 2013 žalovaný konstatoval, že skutečnost, zda se reálně uskutečnila zdanitelná plnění deklarovaná na předmětných daňových dokladech, je pro eventualitu doměření daně z přidané hodnoty naprosto irelevantní (i když v tomto případě uskutečnění zdanitelných plnění prokázáno nebylo). Naopak je pro posouzení daného případu stěžejní a postačující skutečností, že žalobce uvedl daň na předmětných daňových dokladech.

14. Jak žalovaný dále uvedl, žalobce neměl s provozovatelem daňového skladu uzavřenu smlouvu o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji a nebyl tak v daňovém skladu oprávněn obchodovat. S odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 11. 2013, sp. zn. 30 Af 146/2011, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7Afs 123/2013, žalovaný konstatoval, že zásadní námitky uváděné žalobcem, a sice zda naznačená neexistence smlouvy zakládá její absolutní neplatnost nebo pouhou neúčinnost a zda postoupení pohledávky na vyskladnění je poskytnutím služby nebo dodáním zboží, nejsou z hlediska posouzení daňové povinnosti žalobce relevantní. Základní zásadou

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

uznání nároku na odpočet DPH je prokázání reálně uskutečněného plnění tvrzeného prostřednictvím správce daně předložených daňových dokladů, která vychází přímo z § 72 a § 73 zákona o DPH. Podle § 21 zákona o DPH je daň na výstupu plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby. V projednávané věci však nebylo prokázáno, že k faktickému dodání zboží nebo poskytnutí služby od deklarovaných dodavatelů došlo. Ze sdělení společnosti ČEPRO je však zřejmé, že se žalobcem neviduje žádné smluvní vztahy. Platí při tom, že při posuzování uskutečnění zdanitelného plnění a návazné povinnosti přiznat daň postačuje vystavení daňových dokladů, zatímco při posuzování oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně musí dojít k faktickému plnění, které je plátce schopen věrohodně prokázat.

15. Z připojeného spisového materiálu se podává, že žalobce podal dne 28. 7. 2009 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009.

16. Protokolem o ústním jednání č. j. 453500/09/005937106222 ze dne 15. 12. 2009 byla zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za uvedené období. Žalobce předložil evidenci pro daňové účely k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2009, faktury přijaté a vydané, dodací listy, bankovní výpisy, uzavřené smlouvy, skladovou evidenci za 2. čtvrtletí 2009.

17. Jak vyplývá z tohoto protokolu, předmětem činnosti žalobce je nákup a prodej zboží a to konkrétně surový řepkový olej pro účely potravinářské, estery mastných kyselin, minerální oleje, nafta, benzín, řepkové komodity – extrahované šroty a semena řepkových olejů pro krmné a potravinářské účely.

18. Ve věci byly dále předloženy smlouvy uzavřené žalobcem a dalšími subjekty, konkrétně rámcová kupní smlouva uzavřená podle § 409 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, (dále jen „obchodní zákoník“) mezi žalobcem a společností Eurojet s.r.o., dne 27. 4. 2009, rámcová kupní smlouva (dodávky pohonných hmot velkoobchodním způsobem) podle § 409 a násl. obchodního zákoníku, uzavřená mezi žalobcem a společností Eurojet s.r.o., dne 8. 3. 2009, smlouva o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji uzavřená mezi ČEPRO a.s. a PetroJet, s.r.o. 4. 8. 2009 s přílohami a dodatkem č. 1 ke smlouvě, rámcová kupní smlouva uzavřená mezi společností Central Refinery Ltd. a žalobcem dne 17. 3. 2009, dále jsou ve spise založeny výpověď smlouvy o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji č. 20235, kterou společnost ČEPRO dala společnosti PetroJet, s.r.o. a vzor (neuzavřený návrh) smlouvy o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji.

19. Následně správce daně vyžádal od společnosti ČEPRO a.s., sdělení, zda skutečně k nákupu minerálních olejů v daňovém skladu dochází, zda je možné, aby došlo k převodu vlastnických práv k minerálním olejům na subjekty, které nemají s daňovým skladem uzavřenu smlouvu a následně na další subjekty v řetězci, jakým způsobem se evidují změny vlastníků zboží nezatíženého spotřební daní a změny vlastníků zboží ke kterým dojde ještě před expedicí po zatížení spotřební daně. Zároveň správce daně dožádaný subjekt vyzval k předložení smluv uzavřených s daňovými subjekty. Společnost ČEPRO a.s. sdělila, že v rámci daňového skladu dochází k převodu nároku na vyskladnění zboží, což nepředstavuje nabytí plnohodnotného vlastnického práva ke zboží, které nabyvatel získává až okamžikem vyskladnění zboží. K převodu nároku na vyskladnění zboží na osobu, která

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

nemá se společností ČEPRO uzavřenu smlouvu o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji, nemůže dojít. Se žalobcem tato smlouva uzavřena nebyla.

20. V rámci ústního jednání dne 17. 12. 2011 žalobce předložil správci daně požadované doklady, navrhl výslech svědků, předložil protokol o domovní prohlídce ze dne 14. 12. 2011 s tím, že některé doklady byly zajištěny Policií ČR a předložil prohlášení společnosti EUROPEAN SERVICES LIMITED, Malta. Ve věci byl proveden výslech svědka R. V.. Správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt (žalobce) **neprokázal**, že nárok na odpočet daně, který uplatnil z faktur od dodavatelů PetroJet, s.r.o., se sídlem Strakonická 13/490, Praha 5, ve výši 119 838,40 Kč a Eurojet s.r.o., se sídlem Brno – Mediánky, (pozn. správně Medlánky) Hudcova 532/78b ve výši 19 192 850,-Kč je v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 zákona o DPH. Žalobce byl seznámen se zprávou o daňové kontrole dne 16. 4. 2012 a byla mu dána možnost se k těmto závěrům vyjádřit.

21. Dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 8. 2012, č. j. 44379/12/013722205417, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty 139 031 349,-Kč.

22. Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

23. Žalovaný změnil rozhodnutí správce daně ze dne 2. 8. 2012, č. j. 44379/12/013722205417, tak že hodnota ř. 1 – základ daně se mění z 0 na – 735 667 708 a hodnota ř. 1 – daň na výstupu se mění z 0 na – 139 766 865, doměřená daň včetně penále v celkové výši 166 837 618,-Kč změněna nebyla, v ostatním zůstal napadený dodatečný platební výměr beze změny.

24. Takto žalovaný rozhodl po té, kdy na základě doplnění dokazování učinil závěr, že žalobce v roce 2009 nebyl oprávněn obchodovat v rámci daňového skladu, neboť společnost ČEPRO neměla se žalobcem uzavřen žádný obchodní vztah. Žalobce z účtu vedeného u Komerční banky v rozhodném období hradil faktury dodavatelům, společnosti PetroJet, s.r.o. a Eurojet s.r.o. a ve prospěch účtu žalobce byly prováděny úhrady pro odběratele Central Refinery Ltd., London. Žalovaný vyšel dále ze zjištění orgánů činných v trestním řízení, které prováděly šetření ve vztahu ke společnosti PetroJet i ve vztahu k žalobci. Z trestního spisu zjistil, že žalobce byl součástí fiktivní fakturační cesty, která neodpovídala fyzickému pohybu minerálních olejů. Totožné zboží na začátku řetězce prodávala společnost PetroJet s.r.o. a na konci řetězce společnost Eurojet s.r.o. konečným odběratelům, přes nastrčenou společnost Barella s.r.o. Jednatel společnosti PetroJet naskladňoval zboží v daňovém skladu společnosti ČEPRO a.s. na společnost Barella s.r.o., vědomě však totožné zboží fakturoval ze společnosti PetroJet s.r.o. na žalobce. Faktury vystavoval jako tzv. přeprdej v daňovém skladu společnosti ČEPRO a.s. i přes to že žalobce smlouvu o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji se společností ČEPRO neměl uzavřenu. Žalobce dále zboží fakturoval společnosti Central Refinery Ltd., ovládanou R. V. a jeho otcem. Faktury vystavené na společnost Central Refinery Ltd. byly opět vystaveny jako tzv. přeprdej v daňovém skladu společnosti ČEPRO i přesto, že ani firma Central Refinery neměla smlouvu o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

25. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal nárok na odpočet DPH z přijatých plnění za nákup minerálních olejů (PHM) od dodavatelů PetroJet s.r.o. a Eurojet s.r.o. v rozhodném období. Plnění mezi žalobcem a jeho dodavatelem a ani mezi žalobcem a jeho odběratelem se fakticky neuskutečnilo, neboť žalobce, za situace, kdy neměl uzavřenou smlouvu se společností ČEPRO a.s. nemohl v daňovém skladu pohonné hmoty ani pořídit ani prodat.

26. Žalovaný dospěl k závěru, že existence předmětu daně ve smyslu § 2 zákona o DPH nebyla prokázána, neboť k deklarovaným dodávkám zboží (ve smyslu § 13 zákona o DPH) nedošlo a to ani v případech nákupů od PetroJet a Eurojet a ani v případě prodeje společnosti Central Refinery Ltd. Z toho důvodu žalovaný dospěl k závěru, že uplatněný nárok na odpočet daně ve výši 139 031 349,-Kč nebyl prokázán a je proto nutno ponížít i dodatečným platebním výměrem vyměřená uskutečněná zdanitelná plnění a daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění za prodej minerálních olejů (PHM) společnosti Central Refinery Ltd. Žalovaný uzavřel, že žalobci vznikla daňová povinnost podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH ve znění účinném v roce 2009 s tím, že povinnost odvést daň má žalobce jako osoba, která daň uvede na dokladu.

27. Městský soud v Praze posoudil napadené rozhodnutí podle § 75 soudního řádu správního, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, jakož i řízení, které mu předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

28. *Nárok na odpočet daně je dán za podmínky, že plátce použije přijatá zdanitelná plnění v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečnění plnění vyjmenovaných v § 72 zákona o DPH. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 16. 3. 2015, č. 8 Afs 13/2014-93, č. 3241/2015 Sb. NSS) je nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Nárok na odpočet daně, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí proků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (srov. též rozsudky Soudního dvora ze dne 8. 6. 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, a ze dne 22. 2. 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361). Nárok na odpočet lze přiznat i bez přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a plněním na výstupu, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů osoby povinné k dani a jsou jako takové součástí ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady totiž mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou situací osoby povinné k dani (srov. též rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2013, Becker, C-104/12) (z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2017, č. j. 46 Af 2/2016-49). Při rozhodování, zda je konkrétní transakce předmětem daně či nikoli, se posuzuje vždy pouze její objektivní povaha (tj. skutečnost, že zboží bylo fyzicky dodáno nebo služba poskytnuta apod.), a nikoli její výsledek či účel, nebo dokonce úmysl zúčastněných stran, platí však, že v rámci dané transakce musí (až na výjimky) být přítomen smluvní prvek, musí existovat vůle zboží dodat či poskytnout službu na straně jedné a zboží či službu odebrat na straně druhé. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, „prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat.“

29. Jak vyplývá z obsahu správního spisu a mezi účastníky o tom ostatně nebylo ani sporu, žalobce, aniž by měl uzavřenu smlouvu se společností ČEPRO, na základě rámcové smlouvy uzavřené se společností Eurojet odebíral minerální oleje a dále je prodával, ovšem s tím, že toto zboží fyzicky zůstávalo v daňovém skladu, stále umístěné v příslušném tanku.

30. Žalobce uzavřel rámcovou kupní smlouvu jako prodávající se společností Eurojet, s.r.o., jejímž předmětem byl závazek žalobce jako prodávajícího převést na kupujícího vlastnické právo ke zboží dodávaného na základě jednotlivých objednávek. Smlouva umožnila dodávat zboží v terminálech daňového skladu ČEPRO. Podle článku X. smlouvy kupující nabývá vlastnické právo ke zboží zaplacením kupní ceny. Žalobce měl dále uzavřenu rámcovou kupní smlouvu v pozici prodávajícího se společností Central Refinery Ltd. Předmětem smlouvy byl prodej ropných výrobků specifikovaných v článku III. smlouvy, mezi smluvními stranami bylo ujednáno, že dodávky zboží budou uskutečňovány v terminálech daňového skladu ČEPRO, žalobce se jako kupující zavázal, umožnit kupujícímu nabytí vlastnického práva ke zboží podle § 443 odst. 1 obchodního zákoníku.

31. Žalobce argumentuje tím, že převod vlastnického práva na základě uvedených smluv nemůže být pokládán za neplatný jen z toho důvodu, že neměl uzavřenu smlouvu o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji se společností ČEPRO a dovolává se princip smluvní volnosti. Dále dovozuje, že evropská judikatura chápe pojem převod vlastnického práva pro účely DPH šířeji a žalobce byl oprávněn uplatnit odpočet DPH, neboť poskytl službu – na kupujícího postoupil pohledávku na vyskladnění zboží. Soud ponechává stranou, vnitřní rozpor žalobní argumentace, ačkoli by žalobce jako účastník smluvního vztahu měl především sám na jisto postavit, zda tvrdí, že ve věci šlo v jeho případě o prodej nebo poskytnutí služby.

32. Podle § 3 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2009, *daňovým skladem [se rozumí] prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 59, 78, 89 a 99), přičemž hranice takového místa nesmějí být přerušeny s výjimkou případu, kdy tímto místem prochází veřejná komunikace; celní ředitelství může stanovit, že určité objekty a plochy tohoto místa nejsou jeho součástí;*

33. Podle § 3 písm. g) zákona č. 353/2003 Sb., *provozovatelem daňového skladu [se rozumí] právnická nebo fyzická osoba, které bylo uděleno povolení k provozování daňového skladu.*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

34. Smluvní volnost, či autonomie vůle smluvních stran, jíž se žalobce dovolává, je jednou ze stěžejních zásad soukromého práva, jak judikatura zejména Ústavního soudu [viz např. nálezy sp. zn. I. ÚS 770/11 ze dne 27. 3. 2012 (N 59/64 SbNU 711), sp. zn. IV. ÚS 1783/11 ze dne 23. 4. 2013 (N 64/69 SbNU 197), či nález sp. zn. II. ÚS 2095/14 ze dne 8. 10. 2014, nebo sp. zn. I. ÚS 625/03 ze dne 14. 4. 2005] tak i současná právní úprava (zejm. § 574 a § 1725 zákona č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník) zásadně trvají na interpretaci uzavřených smluv jako platných, cítí-li se jimi smluvní strany vázány.

35. Jde však o princip soukromého práva, který se neuplatní, pokud je právní vztah mezi účastníky závazkového vztahu limitován právem veřejným. Nelze přisvědčit žalobci, že si v rámci autonomie vůle může sjednat s dalšími subjekty jakoukoli smlouvu, aniž by byla respektována pravidla nastavená zákonem č. 353/2003 Sb., který svěřuje oprávnění přijímat nebo odesílat zákonem vymezené výrobky toliko k tomu oprávněnému správci daňového skladu.

36. Pro posouzení věci je však nepodstatné, zda je smlouva uzavřená mezi žalobcem a společnostmi Eurojet a Central Refinery absolutně neplatná, či zda je právní jednání žalobce neúčinné ve vztahu ke společnosti ČEPRO. Jak soud již shora konstatoval, z hlediska daňové povinnosti žalobce je rozhodné pouze to, zda se uskutečnilo zdanitelné plnění a to bez ohledu na platnost či neplatnost uzavřených smluv.

37. Z tohoto hlediska soud pokládá za nepodstatnou i argumentaci žalobce, zda z jeho strany šlo o dodání zboží nebo poskytnutí služby (§ 13 nebo § 14 zákona nebo směrnice).

38. Žalobce doložil daňové doklady a to faktury přijaté od společnosti PetroJet a Eurojet a vydané společností Central Refinery Ltd.

39. Správce daně dne 15. 5. 2013 vyžádal informace od Policie České republiky, která prováděla šetření ve vztahu k osobě R. V., jednatele společností PetroJet a Eurojet. Správce daně vyšel ze zjištění policejních orgánů a dospěl k závěru, že nárok na odpočet daně od dodavatelů PetroJet a Eurojet v celkové výši 139 031 349,- Kč prokázán nebyl. Žalobce byl součástí fiktivního fakturačního řetězce. Se závěry k nimž žalovaný dospěl, se soud ztotožňuje. Jelikož se plnění fakticky neuskutečnilo a to ani nákup ani následný prodej zboží, nelze přiznat žalobci nárok na odpočet DPH, žalovaný nepochybil, když za tohoto skutkového stavu zároveň ponížil daň na výstupu z uskutečněných daňových plnění, neboť žalobci podle § 21 zákona o DPH povinnost přiznat daň nevznikla.

40. Soud se dále zabýval otázkou, zda žalobce byl osobou povinnou přiznat a odvést daň do státního rozpočtu.

41. Podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2009, *přiznat a zaplatit daň správci daně jsou povinni osoba, která uvede daň na dokladu*. [Pozn. ve znění zákona o DPH účinném do 31. 12. 2008 šlo o § 108 odst. 1 písm. m) zákona] Zákonné ustanovení je implementací pravidla obsaženého ve směrnici č. 2006/112/ES.

42. Podle čl. 203 Směrnice 2006/112/ES, *daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře*.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

43. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. října 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 10, „*pravidlo obsahující povinnost osoby, která uvede daň na daňovém dokladu, přiznat a zaplatit daň bylo do zákona o DPH zařazeno již od samého počátku a jeho obsah zůstal až do současnosti zachován. V průběhu let se měnilo pouze jeho zařazení do jednotlivých písmen § 108 a s účinností od 1. 1. 2010 došlo k upřesnění textu, který nově zní „osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň“ (srov. důvodovou zprávu k návrhu zákona č. 489/2009 Sb., která potvrzuje, že zákonodárce nezamýšlel změnit, ale pouze upřesnit stávající znění)...Podle důvodové zprávy k návrhu zákona o DPH bylo předmětné ustanovení zařazeno v důsledku implementace šesté směrnice a jeho účelem bylo vymezit osoby, které jsou povinny přiznat a zaplatit daň správci daně. Mezi tyto osoby byla zahrnuta „i jakákoliv osoba, která uvede daň na daňovém dokladu“.*

44. Za klíčové soud ve věci pokládá závěry Soudního dvora EU, jak byly vysloveny ve věci C-642/11 *Stroj trans EOOD*, třetí senát zde konstatoval, že: „*Článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že:*

- *osoba je povinna odvést daň z přidané hodnoty, kterou uvede na faktuře bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno;*
- *z pouhé skutečnosti, že daňová správa neopravila v oprávněném daňovém výměru zaslaném vystaviteli této faktury daň z přidané hodnoty, kterou přiznal, nelze vyvodit, že tato správa uznala, že uvedená faktura odpovídá uskutečněnému zdanitelnému plnění.“*

45. Z odůvodnění rozsudku se dále podává, že: „*pokud jde o ustanovení, které je předchůdcem článku 203 směrnice 2006/112, a sice čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160), Soudní dvůr rozhodl, že podle tohoto ustanovení je každá osoba, která uvede DPH na faktuře nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura, plátcem této daně. Platí zejména, že tyto osoby jsou plátcí DPH uvedené na faktuře, a to bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH (viz rozsudek ze dne 18. června 2009, *Stadeco*, C-566/07, Sb. rozh. s. I-5295, bod 26, jakož i citovaná judikatura).“*

46. Soudní dvůr dále konstatuje, že: „*Je pravda, že podle článků 167 a 63 směrnice 2006/112 je nárok na odpočet naúčtované DPH obecně spojen s uskutečněním zdanitelného plnění (viz rozsudek ze dne 26. května 2005, *António Jorge*, C-536/03, Sb. rozh. s. I-4463, body 24 a 25) a uplatnění tohoto nároku se nevztahuje na DPH, která je podle článku 203 této směrnice splatná jen proto, že je uvedena na faktuře (viz zejména rozsudky ze dne 13. prosince 1989, *Genius*, C-342/87, Recueil, s. 4227, body 13 a 19, jakož i ze dne 15. března 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Sb. rozh. s. I-2425, bod 23).*

47. Nicméně nebezpečí ztráty daňových příjmů není v zásadě zcela vyloučeno, pokud příjemce faktury, na které je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto fakturu stále použít pro takové uplatnění odpočtu v souladu s čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Stadeco*, bod 29).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

48. *Za těchto okolností je cílem povinnosti stanovené v článku 203 této směrnice vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně podle článku 167 a následujících uvedené směrnice (viz výše uvedený rozsudek Stadeco, bod 28).*

S ohledem na tento cíl je uvedená povinnost omezena možností – kterou mají členské státy upravit ve svých vnitrostátních právních řádech – opravit jakoukoliv bezdůvodně naučtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Genius, bod 18; rozsudky ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Recueil, s. I-6973, body 56 až 61 a 63, jakož i ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další, C-78/02 až C-80/02, Recueil, s. I-13295, bod 50).

49. *S ohledem na uvedenou možnost opravy a na nebezpečí, že faktura bezdůvodně uvádějící DPH bude použita pro uplatnění nároku na odpočet, nemůže být povinnost stanovená v článku 203 směrnice 2006/112 považována za povinnost, které by dávala dlužné platbě charakter sankce.*

50. *Z výše uvedeného kromě toho vyplývá, že pokud se vystavitel faktury nedovolává jednoho z případů umožňujících opravu bezdůvodně naučtované DPH, které jsou připomenuty v bodě 33 tohoto rozsudku, není daňová správa povinná v rámci daňové kontroly prováděné u tohoto vystavitele ověřovat, zda naučtovaná a přiznaná DPH odpovídá zdanitelným plněním reálně uskutečněným tímto vystavitelem.*

51. *Ve shora již citovaném rozsudku ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 11, Nejvyšší správní soud uzavřel, že doměření daně podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH není podmíněno prokázáním, že se deklarované zdanitelné plnění jednoznačně uskutečnilo. Pro splnění podmínek § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH bylo rozhodné, zda to byl právě žalobce, kdo uvedl DPH na sporných daňových dokladech. Jinými slovy, zda byl žalobce vystavitelem těchto daňových dokladů, tedy osobou, která účtovala příjemci faktury cenu za poskytnutou službu včetně DPH.*

52. *K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 28. 4. 2015, č. j. 8 Afs 16/2015 - 64, v němž uvedl: „doměření daně podle předmětného ustanovení není podmíněno prokázáním, že se deklarované zdanitelné plnění jednoznačně uskutečnilo.“*

53. *Městskému soudu v Praze je známo, že Krajský soud v Plzni a to v rozsudku ze dne 25. 2. 2015, 57 Af 28/2014-53 a nově v rozsudku ze dne 24. 4. 2018, č. j. 57 Af 28/2017-47, zaujal opačný názor s tím, že rozsudek Nejvyššího správního soudu (ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 11) stojí osamoceně vedle desítek až stovek rozsudků téhož soudu kladoucích důraz na průkaz existence uskutečnění zdanitelného plnění, má však za to, že v nyní projednávané věci je namístě řídit se judikaturou Soudního dvora a citovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu.*

54. *Stěžejní žalobní námitka a sice, nesprávné právní posouzení věci ze strany žalovaného není proto důvodná.*

55. *Co se týče dalších žalobních námitek, soud je z dále uvedených důvodů rovněž nepokládá za důvodné.*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

56. Pokud jde o namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2009, č. j. 2 Afs 37/2008 – 80; Nejvyšší správní soud v uvedeném rozhodnutí definoval princip výkladu předpisů daňového práva ve prospěch daňového subjektu, zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásadu, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo mezery v zákoně; umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější.

57. Podle § 102 odst. 3, odst. 4 daňového řádu, *rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.*

58. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu, *o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o*

a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,

b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,

c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,

d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,

e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,

f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

59. Jelikož rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění, musí zpráva o daňové kontrole vedle náležitostí výslovně vyjmenovaných v citovaném zákonném ustanovení, dostát požadavkům, které daňový řád klade na odůvodnění rozhodnutí. Zpráva o daňové kontrole č. j. 227442/12/005937106222, projednaná se žalobcem dne 27. 6. 2012, vyžadované náležitosti splňuje. V předmětné zprávě jsou konkrétně a podrobně uvedeny všechny náležitosti požadované citovaným zákonným ustanovením. Tato zpráva rovněž nepostrádá námitky uplatněné žalobcem, vyličení, jak se správce daně s těmito námitkami vypořádal, hodnocení provedených důkazů, skutková zjištění správce daně i jejich právní hodnocení. Skutečnost, že žalobce se závěry správce daně nesouhlasí, neodůvodňuje ještě závěr, že zpráva o daňové kontrole není řádně odůvodněna.

60. K tomu lze pouze dodat, že správce daně nepostupoval správně, a v tom je třeba dát za pravdu žalobci, když část právního hodnocení odvodil ze stanoviska společnosti ČEPRO, respektive přijal za svůj právní názor společnosti vyjádřený v jejím sdělení. Podání společnosti ČEPRO týkající se uzavřených smluv o nakládání s minerálními oleji v daňovém skladu, bylo pouze jedním z důkazů shromážděných správcem daně a z jeho obsahu byl správce daně povinen učinit samostatně právní závěry. Toto ojedinělé pochybení však ještě nezakládá vadu řízení tak zásadního charakteru, aby bylo nutné přistoupit ke zrušení napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

61. Co se týče stanoviska žalobce k těmto námitkám, vypořádal se s nimi v napadeném rozhodnutí řádným způsobem. S odkazem na § 147 odst. 4 daňového řádu žalovaný odůvodnil, proč pokládá dodatečný platební výměr za vydaný v souladu se zákonem, na základě řádně odůvodněné zprávy o daňové kontrole.

62. Soud neshledal důvodnou žalobní námitku týkající se nemožnosti nahlédnout do části spisu, která byla z části vyhledávací přerážena do části spisu týkajícího se předmětného daňového řízení, což nemělo být žalovaným jako odvolací námitka řádně vyřízeno. V první řadě soud konstatuje, že vznesená námitka je natolik obecná, že neumožňuje její přezkum. Není zřejmo, o jakou část spisu se jedná ani, kdy a z jakého důvodu měl být přerážen do jiné části spisu. Jak vyplývá ze správního spisu, jedná se (zřejmě) o kontrolní část spisu, který byl žalobci předložen k nahlédnutí dle protokolu č. 55447/12/013722205417 dne 12. 9. 2012, žalobci nebylo umožněno nahlédnout do písemností pod č. 1, 2, 3, 4, 5, 17 kontrolního spisu s odkazem na § 66 odst. 3 daňového řádu.

63. Podle § 66 odst. 1 věta první daňového řádu, *daňový subjekt je oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou částí vyhledávací. Z citovaného zákonného ustanovení vyplývá, že daňovému subjektu právo nahlížet do vyhledávacího spisu zásadně nepřísluší. Postupem správce daně nebylo do práv žalobce zasazeno; je pravdou, že žalovaný v odvolacím řízení vznesenou námitku žalobce řádně nevypořádal. Jedná se však jen o dílčí pochybení, které nedosahuje intenzity odůvodňující zrušení napadeného rozhodnutí.*

64. Soud v projednávané věci dospěl k závěru, že žalovaný (a rovněž správce daně), řádně zjistil skutkový stav a důvodně učinil závěr, že žalobce neuskutečnil zdanitelné plnění. Žalovaný aplikoval ve věci § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH v souladu s judikaturou Soudního dvora a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 13 a ze dne 28. 4. 2015, č. j. 8 Afs 16/2015 - 64 a ve věci dospěl ke správným právním závěrům. V procesním postupu žalovaného došlo k pochybení pouze v nevypořádání jediné dílčí odvolací námítce, což samo osobě neodůvodňuje zrušení napadeného rozhodnutí, přičemž konkrétní postup správce daně týkající se naplnění práva žalobce na nahlížení do spisu byl souladný s tehdy platnou právní úpravou. Ze všech uvedených důvodů soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

65. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. ve věci plně úspěšnému žalovanému náleží právo na náhradu nákladů řízení, jelikož však žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti náklady řízení nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá na jejich náhradu právo.

Poučení:

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

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 nejbližší 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 dne 31. července 2018

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.