



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci žalobce **KODOTEX s.r.o.**, IČ 24736562, se sídlem v Praze 1, Klimentská 1215/26, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14. 12. 2012, č. j. 18300/12-1300-109949,

t a k t o:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14. 12. 2012, jímž právní předchůdce žalovaného odvolacího správního úřadu změnil platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 12. 7. 2012, č. j. 381508/12/001512109170 a vyměřil žalobci daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty v částce 1.970.702,- Kč oproti vlastní daňové povinnosti, vykázané v daňovém přiznání za zdaňovací období listopad 2011.

Žalobce v podané žalobě podrobně popsal skutkové okolnosti posuzované věci, k níž došlo před vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a v části č. IV žaloby vymezil jednotlivé žalobní důvody takto:

Žalobce považuje žalované rozhodnutí za nezákonné, neboť výzva k odstranění pochybností, vydaná správcem daně dne 23. 1. 2012 pod č. j. 13823/12/001512109170, je podle jeho názoru nezákonná. Žalobce v této souvislosti poukázal, na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9Afs 110/2007 - 102, podle něhož se výzva musí opírat o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně opřených o skutkové důvody. Důvodné podezření v předmětné výzvě absentuje a důvody uváděné ve výzvě samy o sobě nemohou být způsobilými pro vydání takovéto výzvy. Nezákonnost této výzvy představuje a způsobuje i nezákonnost celého daňového řízení včetně jeho výsledku. Žalovaný správní úřad nezákonnost výzvy sám přiznal na straně 15 žalovaného rozhodnutí, kde poukazuje na to, že to byla právě nízká částka vlastní daňové povinnosti, vyplývající z velmi nízké hodnoty poměrů uskutečněných zdanitelných plnění a přijatých zdanitelných plnění, která vedla k pochybnostem správce daně, které byly podnětem k zahájení postupu k odstranění pochybností. Podle názoru žalobce jde o zcela účelové tvrzení žalovaného, která kromě nezákonnosti předmětné výzvy činí i žalované rozhodnutí nepřezkoumatelným, neboť nekonkretizuje poznatky či analýzy správního úřadu a konkrétní poznatky neuvedl přímo ve výzvě k odstranění pochybností, jak požaduje stávající judikatura Nejvyššího správního soudu, zejména rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8Afs 40/2011 - 92. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb, musí prokázat, že existují vážné a důvodné pochyby a sám musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví. Z uvedeného žalobce uzavírá, že výzva k odstranění pochybností byla nezákonná a na jejím základě vedené daňové řízení, tj. opatření a předložené důkazní prostředky a provedené dokazování jsou nezákonné.

Žalobce poukázal na to, že v posuzovaném případě se jedná o obchodní řetězec PET Recycling Team GmbH – JAMU Corp. s.r.o. – KODOTEX s.r.o. – První česká energetická s.r.o. – ALPLA, spol. s r.o. Žalobce má za to, že pokud na straně společností JAMU Corp. s.r.o. došlo k chybě či k podvodu, nemůže být toto přičítáno k tíži žalobce. Správce daně nespochybnil, že zboží bylo dodáno do společnosti ALPLA, spol. s r.o., přičemž zároveň tvrdí, že ve 4. čtvrtletí společnost PET Recycling Team GmbH nevykázala dodání zboží do České republiky. Žalobci není známo, že by u společností První česká energetická s.r.o. a ALPLA, spol. s r.o. došlo ke zpochybnění uskutečnění těchto zdanitelných plnění (předmětných obchodů) za zdaňovací období listopad 2011. Podle názoru žalobce je takový postup nepřipustný, neboť správce daně i odvolací správní úřad požadoval, aby žalobce prokázal, že mu bylo zboží dodáno od JAMU Corp., což znamenalo, aby prokázal, že JAMU Corp. přijal zboží od PET Recycling Team GmbH. Pokud společnost JAMU Corp. se správcem daně nespolupracovala, správce daně i žalovaný nepřipustně překlopil důkazní břemeno na žalobce, který nemohl a ani nemusel prokazovat, že zboží bylo do společnosti JAMU Corp. dodáno. Protože se jednalo o obchodní řetězec, šlo by navíc o formální (papírové) dodání zboží, což není závadné. Pokud žalovaný vyvozuje závěr, že nepředložení účetnictví ze strany společnosti JAMU Corp. je skutečností, na jejímž základě je možné zpochybnit žalobcem prvotně předložené doklady, má žalobce za to, že důvodem vydání výzvy k odstranění pochybností byla pouze bezkontaktnost určitého subjektu bez dalšího, neboť poznatky o stavu účetnictví JAMU Corp. správce daně získal až v průběhu daňového řízení, tedy dávno po vydání předmětné výzvy. Správce daně neosvědčil, zda předmětné zboží bylo dodáno ve zdaňovacím období listopad 2011 do společnosti ALPLA, spol. s r.o. u této společnosti a u První české energetické s.r.o. Tím správce daně porušil ustanovení § 8 odst. 1 a ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu a tím zatížil řízení vadou, spočívající v jeho nezákonnosti.

Žalobce vyjádřil v podané žalobě přesvědčení, že žalované rozhodnutí je nezákonné a nepřezkoumatelné i proto, že na straně 5 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že po posouzení všech zjištěných skutečností a po zhodnocení odvolatelem předložených či vlastním šetřením získaných důkazních prostředků se odvolací orgán ohledně hodnocení přijatých zdanitelných plnění od společnosti JAMU Corp. s.r.o. ztotožnil se závěry správce daně. Ze žalovaného rozhodnutí se tak podává, že vlastním šetřením v rámci odvolacího řízení získal důkazní prostředky, o nichž ovšem byl povinen seznámit žalobce, což neučinil. Uvedené důkazní prostředky měl v žalovaném rozhodnutí popsat včetně z nich vyvozených závěrů, což rovněž neučinil a tím založil vady způsobující nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí.

Pokud jde o obchodní marži, žalobce namítl, že při jejím hodnocení je nutno vycházet z vývoje na trhu nejen v části, která se týká dané komodity, ale i z celospolečenských podmínek. Podle názoru žalobce nelze věc hodnotit pouze z hlediska prosté marže a z toho vyvozovat závěry, které žalovaný vyvodil. Na výši marže má vliv i konkurence, neustále se měnící daňový systém i současná hospodářská situace. Podnikatelský subjekt tak někdy musí jít i tzv. pod marži na úkor zisku, aby si své postavení na trhu udržel. Takovéto podbízení je možné jen po určitou dobu, která je odvislá od hospodářského a finančního zázemí daného podnikatelského subjektu a jeho postavení na trhu. Z uvedených hledisek žalovaný obchodní marži neposuzoval, případně jí měl z hodnocení zcela vyloučit a ne z ní vyvodit jednoduché tvrzení, že marže je likvidační a je důkazem toho, že se daný obchod neuskutečnil. Žalobce namítl nelogičnost závěrů žalovaného při posuzování toho, co bylo či nebylo prokázáno z hlediska uskutečnění zdanitelného plnění ve vztahu k jeho ekonomické činnosti. Daňový úřad uvádí, že žalobce v předmětném zdaňovacím období nevykázal žádnou jinou obchodní činnost než obchody vůči První české energetické s.r.o. a že s ohledem na žalovaným vyčíslenou obchodní marži měla tato činnost takřka likvidační charakter. Na druhé straně ovšem žalovaný uvedl výčet zdanitelných plnění, které shledal jako oprávněné a nezbytné pro výkon ekonomické činnosti žalobce, tedy z žalovaného rozhodnutí nelze seznat, na základě čeho došel žalovaný k závěru, že žalobce v předmětném období jinou obchodní činnost neprovozoval. Napadené rozhodnutí je tak vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné.

V dalším žalobním bodě se žalobce zabýval neoprávněností a nepřípustností přenesení důkazního břemene na žalobce ve věci prokázání, že společnost JAMU Corp. byla do obchodního řetězce zapojena a že jí bylo předmětné zboží dodáno. Žalobce poukazoval na mezinárodní nákladní list CMR, používaný v mezinárodní silniční dopravě, který byl po žalobci požadován ze strany správce daně a z něhož byl vyvozen společně se žalovaným nepříznivý závěr pro žalobce. CMR a jeho jednotlivými díly nedisponují společnost JAMU Corp. ani žalobce a nemusela by je mít ani společnost První česká energetická s.r.o. Pro První českou energetickou s.r.o. není povinnost mít CMR, jelikož není účastníkem smluvního vztahu mezi odesílatelem a dopravcem ani konečným odběratelem.

Žalobce zpochybnil i tvrzení daňových orgánů o tom, že společnost JAMU Corp. neměla žádné zaměstnance vyjma jednatele, žádný vozový park, řidiče ani vlastní kancelář, proto nemohla za takových podmínek vykonávat předmětnou ekonomickou činnost. Podle názoru žalobce měla-li by být tato hlediska akceptována, pak spousta obchodních společností není schopna vykonávat svou podnikatelskou činnost. Takovéto okolnosti nemohou být přičítány k tíži žalobce, který má krom sídla i provozovnu i zaměstnance. Způsob, jakým společnost JAMU Corp. provozuje svoji podnikatelskou činnost, nemůže být přičítán k tíži žalobce a pokud daňové orgány uvedené kritérium i okolnost v řízení použily, vyjádřily

v souvislosti s neunesením jeho důkazního břemene, pak je takový postup nesprávný a nezákonný. Totéž platí i o účetnictví, konkrétně o jeho předání či nepředání společností JAMU Corp. správci daně.

Pokud jde o provedené dokazování svědeckou výpovědí Radima B., bývalého obchodního ředitele žalobce, správní úřady dovodily, že si svědek nevzpomněl na výši obchodní marže, a to účelově s ohledem na její neobvykle nízkou marži, pak žalobce namítá, že pro takové hodnocení není opora ve spise. Jedná se o subjektivní hodnocení žalovaného, což nasvědčuje účelovosti jednání správce daně i žalovaného a jde o nepřípustné a nezákonné hodnocení výpovědi svědka. Správní úřady zcela opomenuly, že z výpovědi jmenovaného svědka vyplývá stav aprobovaný právem, tedy že vlastnictví ke zboží přechází jeho zaplacením.

Žalobce dále namítl, že pokud žalovaný považoval za nezvyklé v běžné obchodní praxi to, že žalobce vystavoval či vydával faktury podle pokynů svého odběratele První česká energetická s.r.o., pak podle názoru žalobce toto jeho počínání svědčí o jeho opatrnosti. Protože se jednalo o obchodní řetězec, musel mít žalobce jistotu, že zboží bylo skutečně dodáno a proto se snažil, aby vše navazovalo i časově. Případná administrativní chyba, vzniklá navíc na straně JAMU Corp., neměla žádným způsobem vliv na existenci a dodání zboží včetně příslušného časového zdaňovacího období. Žalovaný pojem běžné obchodní praxe nevysvětlil, používá neurčité právní pojmy, aniž by jim dal konkrétní obsah, což žalobce považuje za důkaz zneužití institutu správního uvážení. Co je obvyklé při běžné obchodní praxi v určité části trhu nebo v souvislosti s určitou komoditou, nemusí být běžné v jiné části trhu nebo v souvislosti s komoditou jinou. Obchodní právo navíc počítá i s praxí, kterou si mezi sebou smluvní strany zavedly. Takové jednání se stává běžnou ustálenou obchodní praxí a z tohoto důvodu je žalované rozhodnutí v této části rovněž nepřezkoumatelné.

Pokud žalovaný poukazoval na to, že na žádném z bankovních výpisů společnosti JAMU Corp. nejsou uvedeny žádné úhrady za předmětné zboží od žalobce ani od První české energetické s.r.o., pak žalobce znovu připomíná, že měl od určité doby účet blokován Policí České republiky. Z pouhého nezaplacení za předmětné zboží nemůže žalovaný dovozovat neuskutečnění obchodu. Pokud žalovaný poukazuje na to, že z výpisů není zřejmé, že by společnost JAMU Corp. prováděla úhrady ve prospěch PET Recycling Team GmbH, pak ani tato skutečnost nemůže být přičítána k tíži žalobce. Jedná se o smluvní vztah mezi JAMU Corp. a PET Recycling Team GmbH, do něhož žalobci nepřísluší zasahovat, v tomto vztahu nevystupuje v žádném postavení a proto ani tato skutečnost nemůže prokazovat, že se daný obchod neuskutečnil. Pokud žalovaný tvrdí, že úhrady nebyly prokázány ani od První české energetické s.r.o., pak přiznává oprávněnost návrhu žalobce na provedení důkazu výsledkem odpovědného zástupce této společnosti, kterému ovšem správce daně nevyhověl a ani žalovaný toto pochybení nijak nenapravil. Závěry žalovaného i správce daně se opírají o neúplné dokazování, kdy správní úřady nedbaly, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Oprávněnost důkazního návrhu žalobce vyplynula i ze svědecké výpovědi pana Radima B., kterou žalovaný na straně 10 napadeného rozhodnutí zmiňuje, když svědek uvedl, že v souvislosti s předmětným obchodem jednal za žalobce sám nebo žalobcův jednatel na straně jedné a na straně druhé jednatel a účetní společnosti První česká energetická s.r.o.

Argumentace softwarem užívaným společností JAMU Corp. není přiléhavá, neboť žalobci nemůže být přičítáno k tíži, jaký účetní program tato společnost užívala či užívá.

Žalobce nemohl jakkoliv ovlivnit, jaké programy pro zpracování účetnictví užívají či užívali jeho dodavatelé či odběratelé.

Žalovaný odvolací správní úřad sám užívá v napadené rozhodnutí obratu „cílem může být podvod na dani z přidané hodnoty“. Ani žalovaný tak nemá za prokázané, že se o podvod skutečně jednalo, přesto celé daňové řízení je tímto duchem prodchnuto a vedeno. Pokud společnost JAMU Corp. s.r.o. provozovala podnikatelskou činnost způsobem, jakým ji žalovaný popisuje, pak tento způsob podnikání není neobvyklý, jde o velice rozšířený a nejméně nákladný způsob, který provozují tisíce společností. Pokud jde o to, že žalobce zboží fyzicky neviděl, pak platí to, co již žalobce v průběhu řízení namítal, že v rámci obchodního řetězce, kdy se zbožím zpravidla přijde do styku pouze odesílatel jako první prodávající (přepravce) a konečný kupující (odběratel). Žalovaný se v tomto ohledu mylí a jeho závěry jsou chybné, dostatečně neodůvodněné a tedy neprokázané.

Závěrem podané žaloby žalobce namítl, že správce daně i žalovaný pochybili, pokud neprovedli dokazování ve směru k První české energetické s.r.o., navazující dokazování k společnosti ALPLA, spol. s r.o., když nepředvolali statutární zástupce společností za účelem ověření dodávek předmětného zboží a jejich úhrady. Žalobou napadené rozhodnutí tak bylo vydáno na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, ačkoliv zákon správnímu úřadu ukládá povinnost zjistit skutkový stav, o kterém důvodné pochybnosti nejsou.

Žalovaný odvolací správní úřad ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že nesouhlasí s právním názorem, uvedeným žalobcem v podané žalobě, odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kde je mimo jiné podrobně popsán průběh provedeného daňového řízení a na obsah předkládaného správního spisu, který obsahuje veškeré rozhodné podklady, ze kterých žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí vycházel.

Pokud žalobce namítal nezákonnost výzvy k odstranění pochybností ze dne 23. 1. 2012, pak žalovaný považuje žalobcem citované judikáty souladné s výzvou, učiněnou správcem daně v nyní posuzované věci. Správce daně v uvedené výzvě deklaroval existenci zákonem stanoveného typu pochybností, kdy tyto pochybnosti nemusí být jistotou správce daně o tom, že podané daňové přiznání daňového subjektu není správné, průkazné, úplné či pravdivé. Správce daně podložil, že má důvodné podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích a uvedená výzva je vydána v souladu s ustanovením § 89 odst. 1 daňového řádu. Z výzvy jsou zřejmé pochybnosti správce daně z důvodu vysokých částek přijatých i uskutečněných plnění s minimální daňovou povinností, pochybnosti o tom, zda vykazovaný nárok na odpočet je uplatňován v souladu s ustanoveními § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty a pochybnosti plynoucí z neprokázání nároku na odpočet u přijatých plnění od nekontaktních plátců za předchozí zdaňovací období. Žalovaný považuje za vhodné připomenout, že žalobcem zdůrazněná pasáž z dalšího judikátu Nejvyššího správního soudu se netýká přímo výzvy k odstranění pochybností, ale o část řízení, která následuje po doložení písemností požadovaných ve výzvě k odstranění pochybností. Úkony, které správce daně prováděl po vydání výzvy k odstranění pochybností, byly činěny k prokázání a vyvrácení jeho pochyb. Žalovaný nikdy netvrdil, že výzva k odstranění pochybností byla vydána na základě informací, které byly získány tímto postupem, naopak sama výzva uvádí, že správce daně vycházel ze znalostí z předchozích zdaňovacích období. To, že na nezákonnost výzev k odstranění pochybností žalobce poukazoval i v předchozích daňových řízeních, není podstatné.

Pokud jde o námitky žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti žalovaného rozhodnutí pro nesplnění postupu podle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, žalovaný poukazuje na to, že nejde o nezákonný postup. Žalovaný se pouze neobratně vyjádřil, kdy spojením „vlastním šetřením získaných důkazních prostředků“ neměl na mysli na důkazní prostředky, které odvolací orgán sám obstaral, ale stále zde mluví o důkazních prostředcích získaných vlastní činností prvostupňového správce daně. Z obsahu spisu ani z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný prováděl vlastní dokazování.

K námitce vad dokazování a neoprávněného přenesení důkazního břemene ze žalovaného na žalobce žalovaný poukázal na to, že nepřičítá chyby společnosti JAMU Corp. na vrub žalobce. Žalovaný vyjádřil pochybnosti o činnosti JAMU Corp. jako dodavatele žalobce, jeho činnost nebyla nikterak prokázána ani žalobcem. Naopak činnost společnosti ALPLA, spol. s r.o. má žalovaný za prokázanou a k jejímu zapojení do obchodního řetězce v žalovaném rozhodnutí jednoznačně uvedl, jaké místo tato společnost v části řetězce zaujímá. K žalobcovu podezření, týkající se finanční správy České republiky žalovaný uvádí, že se žalobce dopouští spekulací, přičemž záměrně opomíjí, že žalobce je tím, kdo ve svém daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za listopad 2011 tvrdí, že přijal zdanitelná plnění od společnosti JAMU Corp., tedy že je to právě žalobce, kdo je povinen prokázat přijetí zdanitelných v uvedeném rozsahu a předmětu, deklarovaných na fakturách, vystavených jménem společnosti JAMU Corp. Žalobce si vykládá požadavky správce daně podle svého a stupňuje až *ad absurdum*, přičemž od správce daně žádné požadavky na prokázání toho, že JAMU Corp. bylo zboží dodáno od PET Recycling nikdy nevzešel.

Pokud jde o obchodní marži, žalovaný nevycházel z důkazu CMR. Žalovaný nepopírá, že pokud chce žalobce vykonávat ekonomickou činnost, potřebuje v žalovaném rozhodnutí uvedené služby. Podle názoru žalovaného jsou to dvě odlišné věci, které spolu nesouvisí. Žalovaný nepopírá způsob, jakým se s CMR běžně nakládá a i když přijme fakt, že jeho díly JAMU Corp. ani žalobce nemají a mít nemusí, nemůže se spokojit s tím, že žalobce nebyl schopen vysvětlit, proč na přijatých fakturách vystavených jménem společnosti JAMU Corp. a následně i na žalobcem vydaných fakturách vystavených vůči společnosti První česká energetická s.r.o. je jiná hmotnost zboží než na předmětném CMR.

Žalovaný nepřičítá způsob podnikání ani nepředání účetnictví společností JAMU Corp. k tíži žalobce. Žalobce je tím, kdo tvrdí, že přijal zdanitelná plnění od společnosti JAMU Corp. a je tudíž povinen prokázat přijetí zdanitelných plnění v uvedeném rozsahu a předmětu. Žalovaný se pouze snažil vlastní činností zjistit informace z účetnictví JAMU Corp., což se mu vzhledem k nekontaktnosti, resp. k tomu, že jednatel společnosti Adam N. o společnosti nic neví, nepodařilo. Obchodování s žalobcem ani s jiným subjektem zapojeným do řetězce se nepodařilo prokázat ani bankovními výpisy společnosti JAMU Corp.

Námitky žalobce směřující proti výpovědi svědka Radima B., žalovaný nepovažuje za důvodné. Na způsobu kladení otázek správce daně danému svědkovi žalovaný neshledal nic špatného, nejde o otázky sugestivní ani kapciózní, svědek mohl na položenou otázku odpovědět jakýmkoliv způsobem. Ze svědkovy odpovědi nelze vyvozovat jiné závěry, než které dovedl žalovaný. Žalobce není za tohoto stavu věci oprávněn jakkoliv svědeckou výpověď korigovat a žalovaný trvá na tom, že přinejmenším zvláštní je, že obchodní ředitel společnosti nezná výši své marže, není schopen poskytnout jiné základní údaje spojené s podnikáním společnosti jako je třeba cena zboží. V jakémkoliv obchodním vztahu je podle názoru žalovaného logické, že dodavatel účtuje na základě svých podkladů a ne na základě podkladů od svého odběratele. Zvláště pak pokud jde o obchodní řetězec, kdy většinou

nepřijdou mezičlánky řetězce se zbožím reálně do styku a žalobcův odběratel by tak mohl nahlásit a zaplatit žalobci menší objem zboží, než který žalobce odebere a zaplatí svému dodavateli.

K námitce žalobce o blokování bankovním účtu žalobce Policí České republiky žalovaný uvedl, že o blokaci účtu věděl, v žalovaném rozhodnutí to zmínil, žalobci k tíži nepřičítá neuhrazení závazku vůči JAMU Corp., vůči PET Recycling. Žalovanému není zřejmé, jak mohla pohledávka žalobce u JAMU Corp. zaniknout, když jí neuhradil on sám z důvodu zablokovaných účtů, ani společnost První česká energetická s.r.o., když platbu nepotvrzují výpisy z jejích bankovních účtů. Věrohodnost potvrzení o bezdlužnosti od JAMU Corp. zpochybňuje i skutečnosti, že jednatel JAMU Corp. Adam N. vypověděl, že podepsal, co mu bylo předloženo, aniž by obsah předložených písemností znal. Žalovaný již v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobcem navržené svědkové nemůžou vypovídat o uskutečněných zdanitelných plnění společnosti JAMU Corp. pro žalobce v průběhu zdaňovacího období listopad 2011.

Z obsahu spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným odvolacím správním úřadem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

Žalobce podal dne 27. 12. 2011 u Finančního úřadu pro Prahu 1 (správce daně) přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2011, kterým - po odpočtu daně ve výši 1.974.209,- Kč - vypočetl vlastní daňovou povinnost ve výši 1.772,- Kč.

Správce daně vyzval žalobce dne 23. 1. 2012 výzvou k odstranění pochybností č. j. 13823/12/001512109170 k předložení evidence podle ustanovení § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2011 (dále též zákon o DPH) a důkazních prostředků, prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů, vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním předmětného zdaňovacího období. Důvodem této výzvy byly pochybnosti správce daně, týkající se údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, vykázaných v daňovém přiznání v oddíle C, kde byly vykázaný vysoké částky přijatých i uskutečněných plnění s minimální daňovou povinností.

Dožádáním u Finančního úřadu v Benešově ze dne 8. 3. 2012 správce daně prověřil skutečnosti, týkající se vystavených faktur na nákup a prodej PET CL 80M a PET CL 80GP. Finanční úřad v Benešově potvrdil přepravu předmětného zboží v předmětném období od rakouského dodavatele PET Recycling Team GmbH a poskytl údaje o objemu tohoto předmětného zboží.

Při ústním jednání dne 6. 3. 2012 žalobce předložil správci daně kopii mezinárodních nákladních listů CMR, vztahující se k fakturám č. 300 až 313, žádost daňového subjektu, adresovanou společnosti První české energetické s.r.o., v níž žalobce žádal o úhradu listopadových faktur na účet společnosti JAMU Corp. s.r.o. a dále dopis ze dne 23. 12. 2011, ve kterém JAMU Corp. žalobce informuje o tom, že k tomuto dni neeviduje vůči žalobci žádné pohledávky.

Správce daně vyzval žalobce výzvou k prokázání skutečností ze dne 31. 5. 2012 k prokázání vztahu jeho obchodní činnosti k přijatým daňovým dokladům, nárok na odpočet z přijatých faktur vystavených dodavatelem JAMU Corp. s.r.o., uskutečnění zdanitelného

plnění pro společnost První česká energetická s.r.o. v návaznosti na přijatá plnění od JAMU Corp. s.r.o. a k předložení bankovních výpisů, týkajících se úhrad uvedených faktur. Výzvu správce daně odůvodnil tím, že nemá dosud za věrohodně prokázané faktické přijetí zdanitelného plnění od dodavatele uvedeného na daňových dokladech.

Při ústním jednání dne 14. 6. 2012 byl zástupce žalobce seznámen s výsledkem postupu správce daně k odstranění pochybností včetně hodnocení důkazů, ve kterém uvedl, že dodavatel JAMU Corp. vystavil faktury před uskutečněním zdanitelného plnění přes skutečnost, že k faktickému dodání předmětného zboží došlo až o den později. Rámcovou smlouvou č. 1/2011, uzavřenou mezi žalobcem a První českou energetickou s.r.o. správce daně označil jako neurčitou a nevynutitelnou a dále zpochybnil, že došlo k faktickému přijetí zdanitelnému plnění od dodavatele JAMU Corp. s.r.o.

Na základě předložených a získaných důkazů správce daně vyloučil nárok na odpočet daně v řádku 40 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty ve výši základ daně a snížil žalobci nárok na odpočet ve výši - základ daně 9.871.040,- Kč, 20tiprocentní DPH daň 1.974.209,- Kč.

Žalobce podal dne 28. 6. 2012 vyjádření k postupu k odstranění pochybností včetně hodnocení důkazů, v němž podal návrh na pokračování v dokazování a navrhoval správci daně provedení dalších důkazních prostředků.

Platebním výměrem ze dne 12. 7. 2012 finanční úřad vyměřil žalobci daňovou povinnost ve výši 1,975.981,- Kč s tím, že žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění v předmětu a rozsahu od dodavatele JAMU Corp. s.r.o. a neprokázal tak nárok na odpočet daně.

Proti uvedenému rozhodnutí (platebnímu výměru) podal žalobce v zákonem stanovené lhůtě odvolání, které následně podáními ze dne 20. 8. 2012 a 21. 9. 2012 doplnil o písemné odůvodnění. Žalobce upozornil správce daně na možnost subsidiární aplikace základních zásad činnosti správních orgánů, nesouhlasil se způsobem, jak se správce daně vypořádal s námitkami a důkazními návrhy žalobce, poukázal na to, že nebyly splněny podmínky pro vystavení dobropisu, když dobropis se vystavuje na základě obdobného dokladu. Z tohoto důvodu žalobce správci daně opětovně navrhl, aby požádal společnost ALPLA spol. s r.o. o specifikaci a o CMR, kterým se předmětné zboží vrátilo. Dále žalobce nastínil úvahu, že správce daně, kterému někde unikly peníze, si žalobce vytipoval jako subjekt, jenž má účet obstaven příslušnou součástí Policie České republiky, proto nezákonným způsobem přenesl důkazní břemeno na žalobce a neprokázal sám, že by nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Vyjádřil se rovněž k nekontaktnosti jiných plátců s tím, že ani nekontaktnost JAMU Corp. s.r.o. nezbavuje správce daně povinnosti učinit všechny potřebné úkony včetně využití institutu dožádání a nemůže bez dalšího přenášet důkazní břemeno na žalobce. Skutečnost, že subjekty odlišné od žalobce nesplnily svoji zákonnou povinnost a nepodaly daňové přiznání, byly nekontaktní či nedoložily účetnictví, nemůže být důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem.

O podaném odvolání rozhodl právní předchůdce žalovaného žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 14. 12. 2012, v němž žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně s tím, že správce daně pochybil, když v platebním výměru zároveň se snížením nároku na odpočet daně vyplývajícimu z toho, že podle závěru správce daně žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění v uvedeném rozsahu a předmětu od společnosti JAMU

Corp. s.r.o., neuznal žalobci i nárok na odpočet daně z režijních nákladů souvisejících s provozováním ekonomické činnosti žalobce. Tato přijatá zdanitelná plnění shledal odvolací správní úřad jako oprávněná a nezbytná pro výkon ekonomické činnosti žalobce, kterou správce daně nijak nezpochybnil a proto žalovaný v odvolacím řízení změnil částku daňové povinnosti v platebním výměru. Po posouzení všech zjištěných skutečností a po zhodnocení žalobcem předložených či vlastním šetřením získaných důkazních prostředků se žalovaný ohledně hodnocení přijatých zdanitelných plnění od JAMU Corp. s.r.o. ztotožnil se závěry správce daně.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními úřady obou stupňů z hlediska žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že žádný z účastníků řízení nepožádal výslovně o nařízení ústního jednání, vyjádřili tím žalobce i žalovaný správní úřad svůj souhlas se zamýšleným postupem soudu rozhodnout ve věci samé bez nařízení ústního jednání. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze postupoval podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. a o podané žalobě rozhodl, aniž ústní jednání nařizoval. Věc soud posoudil takto:

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí odvolacího správního úřadu, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o vyměření daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty v částce 1.970.702,- Kč oproti vlastní daňové povinnosti, vykázané žalobcem v daňovém přiznání za zdaňovací období listopad 2011.

Městský soud v Praze vycházel z následující právní úpravy:

Podle ustanovení § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. 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. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností, skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti, skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní. Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu. Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti, založené ve spise.

Podle ustanovení § 93 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné

zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti. Orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle ustanovení § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odstavec 3 se použije obdobně. Vyžaduje-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie.

Podle ustanovení § 8 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. Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

Podle ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2011, má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně,
- c) plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, nebo
- d) plnění uvedených v tomto právním předpisu pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží,

Odpočet daně lze uplatnit v daňovém přiznání, nebo při daňové kontrole. Plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2, tak i plnění uvedených v ustanovení § 75 odstavec 1, je povinen krátit odpočet daně způsobem uvedeným v ustanovení § 76 tohoto zákona. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Pokud plátce u těchto přijatých zdanitelných plnění uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, považuje se část přijatých zdanitelných plnění, kterou použije pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností, za dodání zboží podle ustanovení § 13 odst. 4 písmeno a/ nebo za poskytnutí služby podle ustanovení § 14 odstavec 3 písmeno a/ tohoto zákona.

Podle ustanovení § 73 zákona o DPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve

za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata úplata, pokud z této úplaty plátcí vznikla povinnost přiznat daň. Nárok na odpočet daně má plátce u přijatých zdanitelných plnění, u kterých při dovozu zboží vznikla daňová povinnost nebo povinnost přiznat daň podle ustanovení § 23. Nárok na odpočet daně při dovozu zboží lze uplatnit nejdříve za zdaňovací období, ve kterém byla daň vyměřena nebo přiznána. Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Po uplynutí této lhůty je však plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, u kterých mu vznikla při jejich přijetí povinnost přiznat daň na výstupu, pokud daň na výstupu z těchto plnění přiznal. Daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem. Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu.

Z uvedeného důvodu bylo na žalobci, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci snížení své daňové povinnosti prokázal takovým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti o tom, že je možné uvedené konkrétní skutečnosti daňově zohlednit tak, jak zákon stanoví a jak se žalobce v podaném daňovém přiznání domáhal. Účelem dokazování je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž je to daňový subjekt, na němž je, aby prokázal správnost údajů, které v daňovém přiznání uvede. Uvedenou zásadu nelze vykládat tak, že správce daně má prokazovat, že údaje uváděné daňovým subjektem jsou správné. Zásadní otázkou pro posouzení oprávněnosti žalobních námitek tak podle názoru soudu zůstává, zda žalobce tyto skutečnosti uváděné v daňovém přiznání doložil a prokázal jednoznačným, určitým a pochybnosti nevzbuzujícím způsobem svá tvrzení o částkách, snižujících základ daně, které uplatnil v daňovém přiznání.

V této souvislosti je nutno upozornit na závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3Afs 12/2003 - 277, publikovaném pod č. 666/2005 ve Sbírce rozhodnutí NSS, neboť tyto jsou plně aplikovatelné i na souzenou věc. Nejvyšší správní soud dále i v odůvodnění rozsudku ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9Afs 81/2007 - 60, dostupném na www.nssoud.cz, zdůraznil, že základní podmínkou vzniku nároku na přiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty je prokázání přijetí zdanitelného plnění daňovým subjektem, přičemž je dále nutné, aby toto zdanitelné plnění bylo použito při podnikání či při činnosti, která vykazuje všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem.

Pro uznání nároku na odpočet nejsou rozhodné formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení obratu na zdanitelná plnění daňového subjektu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše zdanitelného plnění i ohledně jeho účelu nese daňový subjekt. Proto pokud tento subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání. Je tak zcela na daňovém subjektu, který se domáhá svého nároku na odpočet daně v jím prokázané výši, aby tento svůj nárok prokázal.

Výše uvedené závěry je však nutno aplikovat v zákonných mezích, neboť - jak již Nejvyšší správní soud opakovaně vyslovil (například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5Afs 131/2004 - 45, publikovaném pod č. 599/2005 ve Sbírce NSS),

důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání všech, respektive jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt.

V odůvodnění rozsudku ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5Afs 65/2013 – 84, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud dovozuje, že i přes zákonné restrikce týkající se formalit, je odpočet daně základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému daně z přidané hodnoty, lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formálních a nad rámec mantinelů daných Šestou směrnicí, respektive Směrnicí Rady 2006/112/ES, ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Nejvyšší správní soud stran posouzení nároku na odpočet daně poukazuje dále například na rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5Afs 129/2006 - 142, v němž mimo jiné konstatoval, že „nárok na odpočet daně, nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.“ (Obdobně například k aplikaci rozsudku Soudního dvora EU ve věci *C-354/03, C-225/08 Optigen* například rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8Afs 14/2010 - 195, rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5Afs 83/2012 - 46, lze odkázat například též na rozsudek NSS ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9Afs 18/2010 - 227, ve kterém se mimo jiné uvádí, že „povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl.“

Daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů. Námitky, podle kterých není žalobci zřejmé, jaké jiné než listinné podklady by mohly být v dané souvislosti předloženy, nejsou přiléhavé. Je totiž věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. Samotné přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité skutečnosti, není možné pro potřeby praxe definovat. Konkrétní vymezení či naopak přílišná obecnost by v konečném důsledku vyloučila nechtěně i případy, které by svou povahou měly spadat do určité kategorie. Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku sp.zn. 8 Afs 14/2010 připomíná, že dokazování v daňovém řízení je vázáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (ustanovení § 2 odst. 3 ZSDP) a posouzení závažnosti jednotlivých důkazních prostředků je v pravomoci správce daně.

Obecně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti – například prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci. Je-li přepravní osoba odlišná od dodavatele a příjemce a obdrží-li dodavatel např. nákladní list, vystavený v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR), s vyznačením příjemce, že zboží převzal, pak spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu tři na sobě většinou nezávislé osoby.

Lze tedy uzavřít, že zákon o dani z přidané hodnoty, jehož výklad je klíčovým pro posouzení důvodnosti předmětné žaloby, je nutno s ohledem na rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2Afs 92/2005 - 45, publikovaný pod č. 741/2006 ve Sbírce rozhodnutí NSS, vykládat konformně se Šestou směrnicí Rady ze dne 17.5.1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) (dále jen „Šestá směrnice“). To tedy znamená, že jako k výkladové pomůcce je nutno přihlídnout i k rozsudkům Soudního dvora Evropských společenství, které se zabývají výkladem Šesté směrnice a jsou obecné pro podstatu DPH jako daně. Konkrétně se jedná o výše zmíněný rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 ve věci Optigen Ltd., dále ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, a následně pak o rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve věci Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04. Soudní dvůr vyslovil, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Každá další transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Ačkoliv se v dané věci jednalo o skutkově odlišný případ, jsou výše uvedená rozhodnutí klíčová i pro danou věc, neboť z nich lze zcela jednoznačně dovodit rozsah důkazního břemene ležící na daňovém subjektu v rámci daně z přidané hodnoty (k otázce rozložení důkazního břemene při prokazování zdanitelného plnění se blíže vyslovil i nálezný Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, www.judikatura.cz).

O jednotlivých žalobních námitkách, uplatněných žalobcem v podané žalobě, uvážil Městský soud v Praze takto:

Soud neshledal důvodné námitky, které žalobce vznesl ohledně nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností. Ze spisového materiálu je zřejmé, že dne 23. 1. 2012 byl žalobce vyzván k odstranění pochybností, respektive k předložení evidence podle ustanovení § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2011 (dále též zákon o DPH) a důkazních prostředků, prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů, vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním předmětného zdaňovacího období. Důvodem této výzvy byly pochybnosti správce daně, týkající se údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, vykázaných v daňovém přiznání v oddíle C, kde byly vykázány vysoké částky přijatých i uskutečněných plnění s minimální daňovou povinností.

Správce daně v uvedené výzvě deklaroval existenci zákonem stanoveného typu pochybností, kdy tyto pochybnosti nemusí být jistotou správce daně o tom, že podané daňové přiznání daňového subjektu není správné, průkazné, úplné či pravdivé. Správce daně podložil, že má důvodné podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích a uvedená výzva je vydána v souladu s ustanovením § 89 odst. 1 daňového řádu. Z výzvy jsou zřejmé pochybnosti správce daně z důvodu vysokých částek přijatých i uskutečněných plnění s minimální daňovou povinností, pochybnosti o tom, zda vykazovaný nárok na odpočet je uplatňován v souladu s ustanoveními § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty a pochybnosti plynoucí z neprokázání nároku na odpočet u přijatých plnění od nekontaktních plátců za předchozí zdaňovací období.

K námitkám žalobce ohledně posouzení věci jako daňového řetězce soud uvádí následující:

V rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd., ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, [2006] ECR I-483, a následně pak i v

rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, [2006] ECR I-6161, bylo konstatováno, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty, na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Pokud věděla, byla aktivní součástí podvodného jednání. Pojmosloví „mohla vědět“ je třeba vykládat tak, že skutková zjištění zakládají důvodné pochybnosti o tom, že o podvodném jednání osoba nevěděla a tedy že byla s existencí podvodného jednání alespoň srozuměna. Zároveň lze pojmosloví také vykládat ve smyslu „měla vědět“, tedy že dotčený subjekt měl a mohl přijmout taková opatření, jež by vyloučila účinky podvodného jednání, resp. účasti dotčeného subjektu na takovém jednání.

Tyto rozsudky tedy umožňují plátcům, kteří se bez vlastní viny stanou součástí podvodného daňového řetězce, aby nebyli nuceni nést následky protiprávního jednání jiných subjektů v případech, kdy své daňové povinnosti sami řádně plnili a jednoznačně je lze vztáhnout i na projednávaný případ. Pokud by obchodníci jednající v nevědomosti o tom, že se stali součástí podvodného řetězce, neměli nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, nesli by vlastně náklady podvodu především oni. Takové řešení by ohrozilo jejich právní jistotu a zřejmě snížilo objem legitimního obchodování na vnitřním trhu. Jakýkoliv i nedbalostní podíl však pro obchodníky zakládá negativní účinky, aniž by tímto byla nahrazována kontrolní činnost správních orgánů.

Pro podnikatele závěry Evropského soudního dvora neznamenaají pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

V podané žalobě brojí žalobce proti údajné nepřezkoumatelnosti závěrů a nesprávné interpretaci a aplikaci pojmu „podvod na DPH“, konkrétně namítá, že právní předchůdce žalovaného v napadeném rozhodnutí neuvedl ani, jaký podvod se měl v daném případě konkrétně odehrát a tvrdí, že žalovaný o žádném skutečném podvodu nikdy nic konkrétního nezjistil a citovanou evropskou judikaturu využil pouze jako zástupný prostředek k tomu, aby mohl popírat oprávněný nárok žalobce na daňový odpočet.

K uvedenému tvrzení žalobce lze pro stručnost odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9Afs 72/2009 - 180, v němž Nejvyšší správní soud mj. uvedl „Stěžovatel se mýlí, domnívá-li se, že pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Pojem „podvod na DPH“ je tedy správními soudy užíván ve shora uvedeném smyslu. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice; neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Opakovaně se zde konstatuje: „Obchod uvnitř společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního

dvora, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Generální advokát Dámas Ruiz-Jaraba Colomera ve svém stanovisku ke spojeným věcem Kittel C-439/04 a C-440/04 k podvodu na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH. Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.“

Soud se proto neztotožnil se žalobcem, že v napadeném rozhodnutí absentuje uvedení principu „podvodu na DPH“ a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný popsal opakující se stejnorodé znaky provázející uskutečňované prodeje zlata a popsal mechanismus obchodního řetězce.

Žalobce sice tvrdí, že pojem podvodu na DPH žalovaný interpretuje nesprávně a v rozporu s judikaturou Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu, pravý opak je však pravdou - v rozporu s touto judikaturou je naopak argumentace žalobce. Jak již bylo shora uvedeno, pro to, aby nemusel být přiznán nárok na odpočet, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že žalobce se aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo. Postačuje, pokud je prokázáno, že žalobce si mohl být podvodného jednání vědom, a v takovém případě je na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl nebo že učinil vše, co po něm bylo možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl.

Namítal-li žalobce porušení práv na řádný procesní postup odvolacího správního úřadu v souvislosti s prováděním vlastním šetřením a dále nesprávné posouzení důkazních prostředků, považuje městský soud za potřebné předně uvést, že námitka není důvodná.

V nyní posuzovaném případě se o nezákonný postup právního předchůdce žalovaného nejedná. Odvolací správní úřad se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřil slovním spojením „vlastním šetřením získaných důkazních prostředků“, avšak z kontextu odůvodnění i z obsahu spisové dokumentace lze dospět k závěru o tom, že použitím uvedeného slovního spojení neměl odvolací orgán na mysli na důkazní prostředky, které odvolací orgán sám obstaral, ale důkazní prostředky, které byly v daňovém řízení získány vlastní činností orgánu prvního stupně, tj. správce daně. Z obsahu spisu ani z napadeného rozhodnutí totiž nikterak nevyplývá, že by odvolací správní úřad jakékoli vlastní dokazování prováděl.

Pokud jde o hodnocení provedených důkazů odvolacím správním úřadem, žalobou napadené rozhodnutí obsahuje na stranách 5 až 19 úvahy odvolacího správního úřadu o tom, že žalobce v posuzované věci uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v rozporu s ustanovením § 73 odst. 1 zákona o DPH, když v daňovém řízení nedoložil přijetí zdanitelných plnění tak, jak je deklaroval na předmětných daňových dokladech.

Obecně lze uvést, že podle ustanovení § 2 odstavec 3 daňového řádu hodnotí při rozhodování správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. V daném případě dospěl soud k závěru, že správní orgány obou stupňů učinily potřebná opatření vedoucí ke zjištění daňových povinností a rozhodnutí o neuznání odpočtu

daně z přidané hodnoty, přičemž přihlédly ke všem skutečnostem, které vyšly najevo a zjištěný skutkový stav má oporu v provedeném dokazování s tím, že jednotlivé důkazy byly hodnoceny ve vzájemné souvislosti, na základě zjištěných rozhodných skutečností byla správně aplikována příslušná zákonná ustanovení. Je na místě uvést, že správce daně vycházel jak z tvrzení a důkazů předložených žalobcem, tak z důkazů provedených z vlastní iniciativy, platební výměr byl vydán na základě výsledku postupu správce daně k odstranění pochybností, projednaného s daňovým subjektem. Postup správce daně je soudem přezkoumatelným způsobem srozumitelný z obsahu předloženého spisového materiálu.

Ve vztahu k nesouhlasu žalobce týkající se tvrzení žalovaného ohledně tzv. zavedeného způsobu obchodování odkazuje soud na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný tzv. zavedený způsob obchodování popsal. Žalovaný shrnul okolnosti, za nichž se obchodování opakovaně uskutečňovalo a podle názoru soudu popis „obchodování“ žalobce tak, jak jej žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí včetně úvah ohledně obchodní marže a výkonu ekonomické činnosti žalobce, zcela odpovídá sousloví tzv. „zavedený způsob obchodování“, neboť je zřejmé, že žalovaný zcela výstižně popsal prvky, které provázely obchody žalobce s minerálními oleji, přičemž mj. podtrhl, že faktury předložené žalobcem jsou pouze formálními důkazními prostředky, u nichž je třeba dalšími důkazními prostředky prokázat, že plnění skutečně nastalo tak, jak je na nich deklarováno. Totéž platí i o žalobcem předložených dodacích listech.

Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zcela jednoznačně, určitě a srozumitelně patrné, že daňové orgány vycházely ze zjištění, že předmětné zboží (granulát) bylo přepravováno od rakouské společnosti PET Recycling Team GmbH do společnosti ALPLA, spol. s r.o., což bylo osvědčeno údaji na CMR, které společnost ALPLA předložila. Tato společnost z dodávaného granulátu vyrábí PET láhve. Žádné faktury od rakouské společnosti se však v účetnictví společnosti ALPLA nenacházejí. Správce daně dále zjistil, že dodané zboží bylo fakturováno společností První česká energetická s. r. o. Přitom dožádáním správce daně bylo zjištěno, že společnost PET Recycling Team ve čtvrtém čtvrtletí roku 2011 dodání zboží do České republiky nevykázala. U společnosti ALPLA bylo zjištěno, že jejím dodavatelem je společnost První česká energetická s.r.o. a rakouská společnost PET Recycling Team se chová jako zprostředkovaný dodavatel, který společnosti ALPLA nefakturuje. Pokud jde o žalobce, nebylo prokázáno, že by PET Recycling Team byla jeho dodavatelem, protože ani žalobce neeviduje žádné přijaté faktury od této rakouské společnosti. Jako dodavatel předmětného granulátu žalobci se deklaruje společnost JAMU Corp., s. r. o., u které se činnost dodavatele nepodařila žádným způsobem prokázat (kromě toho, že jejím jménem byly vystaveny předmětné faktury).

Ze všech výše uvedených a v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně popsanych skutečností tak vyplývá důvodná pochybnost o tom, že přijaté faktury vystavené jménem společnosti JAMU Corp. by bylo možno považovat za doklady o faktickém přijatém zdanitelném plnění, které by následně mohlo být podkladem pro vydané faktury žalobce, vystavené vůči společnosti První česká energetická s. r. o.

Žalovaný tak oprávněně vyjádřil pochybnosti o činnosti společnosti JAMU Corp. jako dodavatele žalobce, jeho činnost nebyla nikterak prokázána ani žalobcem. Naopak činnost společnosti ALPLA, spol. s r.o. má žalovaný za prokázanou a k jejímu zapojení do obchodního řetězce v žalovaném rozhodnutí jednoznačně uvedl, jaké místo tato společnost v části řetězce zaujímá. Přitom v nyní posuzované věci je žalobce tím, kdo ve svém daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za listopad 2011 tvrdí, že přijal zdanitelná plnění od společnosti JAMU Corp., tedy že je to právě žalobce, kdo je povinen prokázat přijetí zdanitelných v uvedeném rozsahu a předmětu, deklarovaných na fakturách, vystavených jménem společnosti JAMU Corp. Žalovaný se pokusil vlastní činností zjistit informace

z účetnictví společnosti JAMU Corp., což se mu nepodařilo vzhledem k nedostatečné součinnosti a k obsahu výpovědi jejího jednatele Adama N., který uvedl, že o společnosti nic neví, nepodařilo. Obchodování s žalobcem ani s jiným subjektem, zapojeným do řetězce, se tak nepodařilo prokázat ani bankovními výpisy společnosti JAMU Corp.

K námitkám žaloby ohledně neoprávněného přenesení důkazního břemene na žalobce je třeba uvést, že obsah těchto hmotně právních žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě, spočívá – stručně řečeno - v názoru žalobce, že splnil všechny zákonné předpoklady pro vznik nároku na odpočet DPH za příslušné daňové období. Plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předpokladu, že splní zákonné podmínky pro úspěšné uplatnění tohoto nároku, mezi něž patří právě prokázání jeho oprávněnosti. Jestliže správce daně určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat a pokud tak neučiní a nevyvrátí pochybnosti správce daně, neunesse důkazní břemeno a správce daně je oprávněn daň stanovit nebo uplatněný daňový odpočet neuznat. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, jež je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Předmětem posuzování žalovaného správního orgánu byla toliko otázka, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění v rozsahu deklarovaném v daňovém přiznání. Splnění pouhých formálních náležitostí daňového dokladu nepostačuje ke vzniku nároku na daňový odpočet, a přestože takový daňový doklad ostatní formální náležitosti daňového dokladu splňuje, nejde o doklad, který by bylo možno uznat za doklad způsobilý pro účely daňového odpočtu. Důvod, pro který žalobci nemohl vzniknout nárok na odpočet, spočívá právě v tom, že žalobce nedoložil oprávněnost nároku hodnověrným dokladem. Uskutečněním zdanitelného plnění rozumí zákon o DPH stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný.

Je zřejmé, že důkazní povinnost stíhá daňový subjekt pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém daňovém přiznání, respektive účetnictví. Důkazní povinnost tak nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat ji na prokázání všech, respektive jakýchkoli skutečností, tedy i skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá subjekt zcela jiný. Splnění důkazní povinnosti však nelze slučovat s unesením důkazního břemene.

Důkazní břemeno daňový subjekt unese pouze tehdy, pokud jím předložené důkazy zapadají do rámce objektivně zjištěného stavu věci. Pokud vůči skutkovému stavu takové důkazy neobstojí, je na daňovém subjektu, aby předložil důkazy jiné a pokud tak neučiní, znamená to neunesení důkazního břemene se všemi důsledky z toho vyplývajících. Jak již uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2012, sp. zn. 10Af 32/2010, důkazní břemeno daňového subjektu lze vnímat i jako jeho odpovědnost za výsledek daňového řízení s tím, že v případě sporu mohou obstát pouze ty daňové doklady, které odrážejí skutečný stav věci. Pokud vůči skutkovému stavu takové důkazy neobstojí, je na daňovém subjektu, aby předložil důkazy jiné. Pokud takové jiné důkazy nemá, ať už není v jeho silách je obstat, nebo takové důkazy nemohou objektivně existovat, znamená to neunesení důkazního břemene se všemi důsledky z toho pro daňový subjekt vyplývajících. Uvedené je v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9Afs 67/2007, z něhož mj. vyplývá, že důkazní břemeno stíhá daňový subjekt pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém daňovém přiznání, respektive účetnictví, což již ve své rozhodovací praxi potvrdil Nejvyšší správní soud, jenž opakovaně vyslovil, že důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání všech, respektive jakýchkoli skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt.

V daňovém řízení přísluší hodnocení důkazů výhradně správci daně. Způsob provedení hodnocení důkazů v napadeném rozhodnutí by mohl být úspěšně napadán jen v případech, kdy došlo k takovému hodnocení důkazů, které je v rozporu s obsahem spisu, takže závěry správce daně nejsou podloženy dostatečně skutkovými zjištěními nebo jsou s nimi v rozporu, anebo že se správce daně nevypořádal se všemi důkazy, anebo že závěry, k nimž správce daně dospěl při hodnocení důkazů, odporují zásadám logického myšlení a uvažování. Pouhý odlišný náhled účastníka řízení na způsob hodnocení důkazů rozhodujícím orgánem však není důvodem ke zrušení rozhodnutí, pokud hodnocení odpovídá zásadám, uvedeným shora.

Zjištění správce daně dokládají existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost žalobcových tvrzení (údajů daňového přiznání). Jestliže správce daně určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen svá tvrzení prokázat a pokud tak neučiní a nevyvrátí pochybnosti správce daně, neunese důkazní břemeno a správce daně je oprávněn daň stanovit nebo uplatněný daňový odpočet neuznat. Správce daně žalobce vyzval k prokázání, že předmětná zdanitelná plnění přijal od dodavatele uvedeného v předložených dokladech, v uvedeném rozsahu, předmětu a ceně, tj. k prokázání toho, co sám žalobce uváděl ve svém daňovém přiznání. Žalobce tedy nebyl vyzván k prokazování skutečností týkajících se jeho dodavatele. Nárok na odpočet daně nebyl žalobci uznán z toho důvodu, že žalobce údaje svého daňového přiznání neprokázal, tedy nikoli z důvodů stojících na straně žalobcových dodavatelů. Důvodná proto nemůže být ani námitka, že žalobce nemůže nést odpovědnost za prokázání zdanitelných plnění jeho smluvním partnerem, či za způsob, jakým smluvní partner postupuje v řízení před správcem daně.

Na základě všech výše uvedených důvodů Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně a proto ji podle ustanovení § 78 odstavec 7 s. ř. s. zamítl

O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odstavec 1 s. ř. s., podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný správní úřad, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení podle výsledku řízení náleželo, podle obsahu spisu žádné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevykázal ani neuplatňoval. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-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 ustanovení § 103 odst.1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž

směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 7. září 2015

JUDr. Hana V e b e r o v á ,
předsedkyně senátu