



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **MPM Invest s. r. o., Rokycanova 2798, 530 02 Pardubice**, zastoupené: **UNTAX, s. r. o., U Továren 256/14, 102 00 Praha 10**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, Masarykova 427/31, 602 00 Brno**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí **Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 11. 2014, č. j. 29428/14/5200-20444-702525**,

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 :

Žalobkyně (dále v textu i jako „žalobce“) se včasnou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání a potvrzena tři rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 20. 3. 2004, kdy se jednalo o **platební výměry na daň z přidané hodnoty** dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušná zdaňovací období

(dále jen „ZDPH“), přičemž se konkrétně jedná o následující rozhodnutí tohoto finančního úřadu: č. j. 391595/14/2801-24803-607666 ze dne 20. 3. 2014, jímž byl za zdaňovací období březen roku 2011 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 3.371.926 Kč, č. j. 389399/14/2801-24803-607666, jímž byl za zdaňovací období duben roku 2011 vyměřen **nadměrný odpočet** ve výši 1.134.770 Kč a č. j. 392070/14/2801-24803-607666 ze dne 20. 3. 2014, jímž byl za zdaňovací období květen roku 2011 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 2.740.323 Kč. Na základě těchto rozhodnutí nebyly žalobci uznány nároky na odpočty daně z přidané hodnoty z přijatých plnění od společnosti **AVARRIO s. r. o.** (dále jen „AVARRIO“, či „společnost AVARRIO“), když dle žalovaného rozhodnutí (které tvoří s uvedenými platebními výměry jako rozhodnutími správního orgánu I. stupně jeden celek) **tato společnost neprokázala pořízení zboží, které následně prodala žalobci, přičemž se jednalo o slitky zlata o ryzosti nižší než 333/1000 (dále jen „zboží“ nebo „slitky zlata“) a pořízení zboží tak bylo zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty („DPH“), o čemž dle žalovaného rozhodnutí žalobce mohl nebo měl vědět.**

Žalobkyně **odůvodnila žalobu** následujícím způsobem:

V části II. nejprve vymezila právní rámec sporu, v části III. hodnocení skutkových okolností a poté v již neoznačených částech IV., V., VI. a VII., poněkud obsírným a i částečně nepřehledným způsobem uvádí jednak závěry z žalovaného rozhodnutí, poté k nim přidává své připomínky, resp. **námítky, které na několika místech žaloby opakuje** (např. námitka týkající se závěru žalovaného o porušení neutrality daně, viz část II. bod 8, kdy žalobkyně poněkud nelogicky v této části označené jako právní rámec sporu, kde by se dalo očekávat, že je pouze vymezen právní rámec sporu a nejsou zde obsaženy konkrétní žalobní body, uvedla v odst. 8 tuto námitku a dále ji v žalobě opakuje, dále v části VI. pod bodem g) uvedla námitku proti závěru žalovaného o tom, že měla přijmout opatření, aby se nestala součástí podvodů, tato je opakována v části IV, bod 22 a násl., a rovněž v části VII. bod 83 žaloby atd.). Z tohoto důvodu musel krajský soud „vypreparovat“ z žaloby stěžejní námitky, neboť podstatné je i dle názoru Nejvyššího správního soudu, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi **stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání i některých dílčích a souvisejících námitek** (srov. rozsudek NSS ze dne 24.4.2014, č. j. 7 Afs 85/2013-18), když Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) v tomto rozsudku odkázal i na náleze Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v něm bylo zdůrazněno, že „**z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů**“.

Jednu ze **stěžejních námitek lze odhalit** již v části označené jako **právní rámec sporu (část II žaloby), bod 11**. Žalobkyně zde namítla, že žalovaný „*přehlíží*“, že při zkoumání toho, zda přijala patřičné opatření, které lze po ní rozumně vyžadovat, a která by zabránila její účasti, byť jen její nevědomé na daňovém podvodu, je nutné ze strany žalovaného konkrétně vytknout, že neuvedl, **která konkrétní opatření přijmout mohla a nepřijala, zda nepřijetí těchto opatření mohlo mít vliv na její nedbalostní účast na podvodu na dani z přidané hodnoty**. Podle jejího názoru, který uvedla i v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, **musí správní orgán „pakliže odmítá přiznat plátcí nárok na odpočet DPH z důvodu nepřijetí opatření k zamezení nákupu zboží zatíženého**

podvodem na DPH, identifikovat opatření, která měla žalobkyně učinit pro to, aby se neúčastnila podvodu na DPH“. Tuto námitku opakuje i v dalších částech žaloby, že se domáhá toho, „aby jí byla označena opatření, která nepřijala, tedy přesné označení toho, co je jí kladeno za vinu“ (odst. 25 žaloby, dále tuto námitku uplatnila například ještě v části VI, bod 58 a bod 59.). V bodu 28 žaloby tvrdí, že **vymezila opatření**, které přijala a které považuje za racionální, (avšak k tomu je třeba hned uvést, že tato „opatření“ konkrétně v žalobě **nekonkretizovala**, když pouze odkázala na správní spis a na své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 4. 12. 2013).

Dále tvrdí (III. bod 15, 16 a 17 žaloby), že dle skutkových zjištění žalovaného jednatel společnosti AVARRIO M.R. pravděpodobně s dalšími osobami zapojenými ve společnostech PLATRES s. r. o., LEVANDA Investment s. r. o., Iridos s. r. o. a Peduzzi s. r. o. „*páchal podvody na dani z přidané hodnoty*“, pakliže bylo prokázáno podvodné jednání některých osob, jedná se osoby zapojené v těchto společnostech, avšak **žalobkyni účast na takových podvodech nebyla nikdy prokázána**. Žalobkyně je obchodník se zlatem a slitky byla společností AVARRIO s ohledem na předchozí obchodní vztahy vybrány a zboží zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty jí bez vědomí žalobkyně bylo prodáváno. **V další části žaloby (IV, V, VI a v podstatě i VII) uvádí základní námitku, která se prolíná celou žalobou a lze ji považovat za stěžejní. Žalobkyně zpochybňuje závěr žalovaného o tom, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že pořizuje zboží zatížené podvodem na dani z přidané hodnoty.**

Stěžejní námitku popírající závěru žalovaného o tom, že věděla a mohla vědět, že pořizuje zboží zatížené podvodem na dani z přidané hodnoty, rozměnila žalobkyně v žalobě na řadu **dílčích námitek**, které jsou uvedeny v části V a násl. žaloby. Zejména tvrdila, že **vědomá nedbalost jí nebyla prokázána**, když tvrzení žalovaného, že na vědomou nedbalost lze usuzovat na základě zjištění vyplývajících z podvodného řetězce řešeného Finančním úřadem v Hradci Králové, odmítá jako zcela nepřípadné, dále že subjekt, s nímž bylo řízení vedeno, vůbec nepodal odvolání, přičemž nelze pravdivost teze žalovaného o vědomé nedbalosti potvrzovat závěry stejných daňových orgánů u stejného obchodu. Žalobkyně (dále v textu označena i jako „žalobce“) poté ve vztahu k této stěžejní námitce polemizuje se závěry žalovaného, když tuto námitku uplatnila v odvolání a žalovaný se s ní vypořádal. Závěry žalovaného považoval žalobce za „*ryze účelové*“, a to ve vztahu k jednotlivým dílčím argumentům žalovaného, které žalobce v žalobě vybírá z žalovaného rozhodnutí a podrobuje je své kritice. Například žalovaný uvedl ve svém rozhodnutí, že žalobce byl i dle svého prohlášení vědom si toho, že obor, ve kterém podniká, může být častěji zatížen podvodným jednáním jiných osob (prohlášení odvolatele ve vyjádření k výsledkům daňové kontroly ze dne 4. 12. 2013). Podle žalobce není důkazem o tom, že by žalobce v době uzavírání obchodu o tomto zneužívání předmětné komodity o páčání podvodu nutně musel vědět. Tyto dílčí námitky obsahují polemiku žalobce se závěry žalovaného týkajícími se „*objektivních skutečností*“, na kterých žalovaný založil svůj závěr o tom, že žalobce věděl a mohl vědět, že pořizuje zboží zatížené podvodem na DPH. V části VI, B, žalobce opětovně jako v odvolání polemizuje se závěry žalovaného, které považují za další zmíněnou **objektivní skutečnost nákup slitků zlata s obsahem zlata nižším než 333/1000 ve velkých finančních a hmotnostních objemech**, když podle žalovaného se nejedná o běžnou komoditu na trhu, **k tomu žalobce uvádí, že tento závěr není vůbec relevantní, tyto slitky se na trhu vyskytují, což potvrdila i znalkyně Renata Suková při svém výslechu**

dne 31. 5. 2013, a proto obchod s nimi nemůže žalobce „diskvalifikovat“ z nároku na odpočet. K tomu uvádí příklad z historie, kdy „*například na území Německa se válečných letech prodaly tuny zlata o ryzosti 8 karátů a nižší, neboť v dobách válečných a poválečných lidé neměli dostatek finančních prostředků, aby mohli pořizovat zlaté šperky s vyšší ryzostí*“. Tato znalkyně při svém výsledku své závěry glosovala tvrzením, že znalec má právo se mýlit a pokud skutečně existuje legální zdroj a obchodování s nízkoryzostním zlatem, je ochotna to uznat. Jako důkaz o tom, že se na trhu se zlatem se slitky s ryzostí nižší než 333/1000 obchoduje, uvedl žalobce písemnou poptávku společnosti SAAMP ze dne 30. 3. 2011, namítl, že k tomu se žalovaný „*zcela vymlčel*“.

Žalobce dále v části V, bod d, podrobil kritice závěr, že za tuto další objektivní skutečnost považoval správce daně to, že žalobce neprokázal, že by k nákupu slitků s ryzostí zlata pod 333/1000 byl veden poptávkou odběratele, tj. společnosti SAAMP, a že mohl využít ochranu danou ustanovením § 92a, resp. § 92b ZDPH a pořizovat zboží v režimu přenesené daňové povinnosti. Žalobce v odvolání poukázal na to, že prvostupňový správce daně vychází ze zcela neověřených skutečností, když svůj závěr opřel o to, že **společnost SAAMP** předmětné slitky podrobila rafinaci, když podle žalobce tato společnost používala slitky s přesnými poměry požadovaných kovů o ryzosti nižší než 333/1000 jako polotovary do dalších výrobků a není pravdou, že by tyto slitky pro tuto společnost neměly obchodní význam. Tato společnost je ve Francii „*puncovní autoritou*“. Závěry žalovaného o tom, že tato společnost poptávala slitky zlata také i nad 333/1000 je nepravdivým tvrzením, rovněž žalovaný nesprávně vyhodnotil obsah písemné poptávky této společnosti ze dne 30. 3. 2011.

Žalobce dále uvedl dílčí námitku proti další objektivní skutečnosti, za kterou považoval správce daně to, že nebyla uzavřena písemná kupní smlouva se společností AVARRIO. Žalobce takový závěr vyvrátil v odvoláních, kdy konstatoval, že se společnostmi SAAMP a dalšími, obchoduje beze smluv i přesto, že s těmito má „*velké obraty*“. K argumentaci žalobce se žalovaný dle vlastních slov „*zcela vymlčel*“. Žalovaný využil chyby v psaní zástupce žalobce, když konstatoval, že „*daňový subjekt platil při dodání zboží zálohu v rozsahu 85 % - 95 % kupní ceny před samotným dodáním zboží*“. Na tomto postupu není nic „*podivného*“. Žalovaný nevysvětlil, jak by uzavření písemné smlouvy vůbec mohlo zabránit porušení zboží zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalobce dále zpochybňuje objektivní skutečnost v podobě tvrzení žalovaného o tom, že dle údajů zjištěných dle Finančního úřadu v Hradci Králové jednatel společnosti M.S. byl účasten již v roce 2010 stejného druhu obchodování, řízení bylo vedeno se společností RVT, s. r. o. Závěry Finančního úřadu v Hradci Králové nebyly nikdy přezkoumány, společnost RVT pouze neunesla své důkazní břemeno, proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové nebyl podán opravný prostředek. Žalobce zpochybňuje další objektivní skutečnost, za kterou považoval žalovaný údajně porušení neutrality daně spočívající v tom, že dodavatelé společnosti AVARRIO, s. r. o. neodvedli daň z přidané hodnoty a princip neutrality daně tak narušili. Jakou relevanci má neplnění daňových povinností těchto dodavatelů v souvislosti s posuzovaným případem, však žalovaný neuvádí. Žalobce není odpovědný za neplnění povinností třetích osob a neplnění povinností třetích osob nikterak neovlivňuje její nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na žalované rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce setrval na své argumentaci v žalobě.

Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů v řízení vedeném podle ust. § 65 násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přičemž došel k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Jak již soud výše uvedl, musel z **nepřehledné žaloby**, která obsahuje **polemiku s žalovaným rozhodnutím a časté opakování argumentace žalobce** vymezit „**stěžejní žalobní body**“ ve smyslu konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu (srov. výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-18 a nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04). K tomu ještě krajský soud uvádí, že **povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace** (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7As 126/2013-19). K tomu lze dodat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, proto může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí **odkazovat** na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS). Zároveň je též třeba dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka – srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13), případně za podmínek tomu přiměřeného kontextu i s **akceptací odpovědi implicitní** (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 – odst. 4 odůvodnění, či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/20011-72, tzn. že **na určitou námitku lze reagovat i tak, že odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí**). Ústavní soud v této souvislosti konstatoval, že „**není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná**“ (srov. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, též rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21).

Krajský soud nejprve konstatoval, že žalované rozhodnutí netrpí vadami řízení uvedenými v ust. § 76 odst. 1 s. ř. s., žalované rozhodnutí není nicotné a nejedná se o další případy průlomu do dispoziční zásady. Z hlediska **častého tvrzení žalobce o nevypořádání části jeho dílčí argumentace v odvoláních proti rozhodnutím správce daně** (když žalobce uvádí, že se k jeho argumentaci „**žalovaný zcela vymlčel**“), soud považuje za vhodné připomenout, že **ačkoliv je povinností orgánu veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku** (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že **orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní**. Tím se námitkami účastníka řízení vždy – minimálně implicitně – vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či

dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se **správní orgán či následně správní soud, vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení, jak soud již výše uvedl (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014-9, dále např. ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13).**

V dané věci proto považoval soud za nutné se zaměřit na uvedené základní, tj. stěžejní námitky žalobce. Z hlediska zákonnosti žalovaného rozhodnutí a zároveň i dodržení povinnosti žalovaného své rozhodnutí řádně odůvodnit **bylo v dané věci podstatné, zda je správný základní nosný důvod žalovaného rozhodnutí, tj. závěr o tom, že zboží, které měl žalobce přijmout od společnosti AVARRIO s. r. o. bylo zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, a zda o tom žalobce mohl nebo měl vědět, zda tento závěr byl podložen dostatečnými podklady, z nichž vyplynul a zároveň zda je tento závěr postaven na těchto podkladech a právní úpravě odpovídající argumentaci žalovaného.**

K tomu krajský soud nejprve v souladu s konstantní soudní judikaturou, kterou aplikoval i žalovaný v žalovaném rozhodnutí, uvádí **následující závěry:**

Nejprve krajský soud ve shodě s argumentací žalovaného obsažené v žalovaném rozhodnutí uvádí, že **přidaná hodnota** je produktem ekonomické činnosti subjektu a jako taková je vytvářena v jednotlivých fázích obratu, přičemž k vybírání daně z přidané hodnoty dochází po částech, v jednotlivých fázích obchodních transakcí a daň z přidané hodnoty zatěžuje výlučně část hodnoty výrobku nebo služby, která byla k původní hodnotě následně přidána, nedochází tak ke zdanění celého obratu, ale pouze přidané hodnoty. Samotný **systém daně pak správně žalovaný označil jako neutrální, tzn., že daň zatěžuje jednotlivé obchodníky, výrobce, poskytovatele služeb apod. pouze v případě, kdy tito reálně vytvářejí přidanou hodnotu.** V opačném případě je daň zatížen až konečný spotřebitel a daň je povinen odvést plátce daně, avšak břemeno samotného uhrazení daně leží na poplatníkovi, tedy konečném spotřebiteli. Aby bylo dosaženo neutrality systému daně z přidané hodnoty, byl vytvořen **systém tzv. odpočtů daně.** Princip neutrality není výmyslem finančních orgánů, ale je vyjádřen v čl. 1 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, jak správně uvedl žalovaný v žalovaném rozhodnutí. **Aby plátcí daně vznikl právní nárok, tj. subjektivní veřejné právo vůči státu, na odpočet daně, musí naplnit požadavky ust. § 72 ZDPH, tj. tento nárok má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.** Plátce daně má **nárok na odpočet daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro účely uskutečnění plnění, která jsou osvobozena s nárokem na odpočet daně.** Samotný nárok na odpočet daně vznikne v okamžiku, kdy vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, nárok na odpočet daně se prokazuje daňovým dokladem, ten je však jen jedním z důkazů, které správce daně musí hodnotit v rámci procesu dokazování. Daňový subjekt tak musí **unést důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky na uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 ZDPH.** Dle konstantní judikatury NSS (např. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92) je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má **povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno důkazní, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní.** Daňový subjekt má **povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí** (srov. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Svá tvrzení prokazuje

především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Avšak existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, **sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila** (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně proto může vyjádřit **důvodné pochybnosti** o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto směru **tíží správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby a musí identifikovat konkrétní skutečnost, na jejich základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví** (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud toto důkazní břemeno ve vztahu k těmto skutečnostem **správce daně unese, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu.** Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla **jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.** Rovněž v případě prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nemusí být doklady se všemi požadovanými náležitostmi (faktury apod.) podkladem pro uznání nároku na odpočet, **není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně.** Daňový subjekt musí přitom v daňovém řízení ve vztahu k prokázání svého nároku na tento odpočet, prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, **zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz prokázání tvrzeného právního vztahu předkládá** (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však **sama o sobě ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila** (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68).

Proto správně poznamenal žalovaný v žalovaném rozhodnutí, že „*formální splnění náležitostí pro uplatnění odpočtu daně na druhou stranu vybízí ke zneužívání systému daně z přidané hodnoty, když jsou právě vytvářeny situace, které mají formálně navodit stav, který založí nárok na odpočet daně. V případě, kdy je takový stav vytvořen v situaci daňového subjektu, získává tento nárok na odpočet, popřípadě na výplatu nadměrného odpočtu z transakcí, které nemají za cíl vytvoření zisku daňového subjektu, ale **pouhé získání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.** Stát pak uznáním nároku na odpočet namísto podpory exportu, zachování principu neutrality daň z přidané hodnoty, případně inkasa daně z příjmů z takové transakce, se stává pouhým výplatcem odpočtu daně a odpočet daně v takovém případě slouží daňovému subjektu namísto zisku a stát se stává poškozeným, jelikož z veřejného rozpočtu vyplatil částku, která do něj nepřišla, ačkoliv měla*“ (srov. str. 8 žalovaného rozhodnutí). V prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad se skutečným reálným stavem, tzn., že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. **Předložení daňového dokladu ve smyslu § 73 zákona o DPH je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní**

aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).

Pokud se v daňovém řízení prokáže, že se daňový subjekt vědomě účastnil obchodních operací, které neodpovídaly běžným obchodním podmínkám, přičemž cílem těchto transakcí bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu – tedy jednalo se o podvod na DPH, tak tato okolnost má bez dalšího za následek ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a postačuje k zamítnutí žaloby. Tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (srov. např. rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen a rozsudek ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel, když „... *pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla, nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet*“). A v dané věci byly nepochybně splněny podmínky pro aplikaci výše zmíněných závěrů, a to z následujících důvodů:

Výjimkou ze základní zásady vymezené ve výše citované judikatuře, tj. 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, je prokázání objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že **osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu**. V takovém případě tento subjekt získá **neoprávněnou daňovou výhodu** (srov. výše zmíněné rozsudky Soudního dvora Evropské unie a dále srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50, který se ztotožňuje s těmito závěry). Daňový orgán musí dostatečně právně prokázat objektivní okolnosti umožňující učinit tento závěr, tj. **že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět**, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). V tomto směru tíží daňové orgány **důkazní břemeno**. V daňovém řízení je pak posuzována každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142), přičemž zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. **Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu** (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 33). Žalobkyně se proto **mýlí**, když tvrdí, že „*žalobkyni účast na takových podvodech však nebyla nikdy prokázána*“, přestože bylo prokázáno podvodné jednání některých osob zapojených v dodavatelském řetězci (AVARRIO, s. r. o.), která měla dodávat uvedené slitky žalobkyni, dále společnosti PLATRES, s. r. o., LEVANDA Investment, s. r. o. a IRIDOS, s. r. o. a konečně EDUZII, s. r. o., které rovněž byly součástí tohoto řetězce (celé schéma dodavatelského řetězce a účasti

těchto firem v něm je uvedeno na str. 15 zprávy o daňové kontrole ze dne 11. 3. 2014, která se týká všech zdaňovacích období uvedených ve výroku zmíněných platebních výměrů). Pro neuznání nároku na odpočet nebylo totiž rozhodné, zda žalobkyně s těmito „společnostmi“ nepřišla do styku (s výjimkou společnosti AVARRIO, jak tvrdí žalobkyně). **Podstatné je účastenství žalobkyně v tomto řetězci, v němž došlo ke zmíněnému podvodu, tj. že žalobkyně se stala součástí tohoto podvodu, zároveň je podstatné, zda k tomuto podvodnému jednání ve zmíněném řetězci došlo a zda žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že pořizuje zboží zatížené podvodem na dani z přidané hodnoty.** Žalobkyni na rozdíl od žalovaného tížilo důkazní břemeno, tj. žalobkyně byla povinna prokázat, že nevěděla či nemohla vědět, že pořizuje takto zatížené zboží. To se však žalobkyni v dané věci nepodařilo.

Skutečnost, že v tomto řetězci došlo k podvodnému jednání, byla prokázána, ostatně sama žalobkyně to nezpochybňuje, pouze tvrdí, že jí účast na takových podvodech nebyla nikdy prokázána (srov. část III bod 16 žaloby). V této souvislosti je nutné konstatovat, že není rozhodné, zda zboží zasažené tímto podvodem bylo dodáno do Francie společnosti SAAMP, tj. „renomované rafinerie zlata požívající ve Francii statutu puncovní instituce s dlouholetou tradicí“, jak tvrdí žalobkyně v žalobě (část III. bod 13). **Tvrzení o tom, že žalobkyně dodala toto zboží „renomovanému obchodníkovi“, může pouze navodit dojem řádné a poctivé obchodní transakce, ale to samo o sobě bez dalšího nevylučuje, že toto zboží bylo zasaženo podvodným jednáním ve zmíněném řetězci.** A o tom nemá ani krajský soud pochyb, když to vyplývá ze zcela jasné argumentace a z podkladů daňových orgánů rozhodujících v této věci. Ostatně žalobkyně ani nepopírá, že nakupovala ve zmíněných zdaňovacích obdobích uvedené zboží od společnosti AVARRIO, s. r. o., která vykazala nákup tohoto zboží od společnosti **IRIDOS, s. r. o.**, jejíž jednatel **J.D.** popřel dodání tohoto zboží této společnosti a uvedl, že finanční prostředky, které přicházely na účet společnosti IRIDOS, s. r. o. od odběratele AVARRIO, s. r. o. **vybíral a vracel jednatelem společnosti AVARRIO, s. r. o. panu D., za což od pana D. dostával pouze svou smlouvenou odměnu** (srov. protokol ze dne 28. 2. 2012, č. j. 128955/12/005934109594). Ostatně o tom svědčí obsah tvrzení jednatele společnosti IRIDOS, která měla údajně dodávat toto zboží společnosti AVARRIO, tj. **J.D.**, tj. následující část jeho **výpovědi**, kterou zahrnuje i žalované rozhodnutí, a příslušnou část žalovaného rozhodnutí krajský soud považuje za vhodné na tom místě citovat:

„Pro prověření dodavatelů společnosti AVARRIO s. r. o. dožádal správce daně místně příslušné správce daně společnosti Iridos s. r. o., dožádáním č. j. 314513/11/248591607330 ze dne 4. 10. 2011. V dílčí odpovědi na dožádání ze dne 3. 2. 2012 (č. j. 32524/12) dožádaný správce daně sdělil, že společnost **Iridos s. r. o. je nekontaktní**, daňová přiznání byla za předmětná zdaňovací období podána jen za měsíc březen a duben roku 2011 s daňovou povinností, která byla uhrazena. Za další zdaňovací období daňová tvrzení nebyla, ani po výzvách správce daně, podána. Dožádaný správce daně na základě výzvy k součinnosti třetích osob získal výpis z bankovního účtu společnosti Iridos, s. r. o. jehož disponentem byl J.D. Z bankovních výpisů je zřejmé, že **úhrady vydaných faktur od odběratele společnosti AVARRIO s. r. o. (číslo účtu 5336084001/5500) byly následující den ve stejných milionových částkách vybrány v hotovosti.** V další odpovědi ze dne 28. 3. 2012 (č. j. 143071/12) dožádaný správce daně v příloze zaslal protokol o ústním jednání č. j. 128955/12/005934109594 ze dne 28. 2. 2012 s jednatelem společnosti Iridos s. r. o. **J.D.**, který na otázku správce daně: „Prodával daňový subjekt drahé kovy společnosti AVARRIO s.

*r. o. v období březen – květen 2011? Jak probíhal tento obchod, popište jej“, jednatel společnosti Iridos s. r. o. J.D. odpověděl: „Ano prodával. Obchod probíhal fakturově. M.R. mi vystavil tak jednu do měsíce faktury za to období. Ty mi předal v provozovně AVARRIA s. r. o. v Praze, za Vltavou, kde je obchodní dům, kousek od Václavského náměstí, kousek od Paladia. R. vystavil faktury, já jsem je nevystavoval, jen jsem je podepsal. K žádnému fyzickému předání zboží nedocházelo, já jsem nic nepředával, takže ani nevím, jak to zboží vypadalo. Proto jsem vlastně ani nepotřeboval vlastní peníze. M.R. mi po podpisu předal peníze v hotovosti za moji odměnu, za podpis faktury a za výběr peněz z bankovního účtu. Já jsem přebíral pro p. R. peníze z banky z firemního účtu Iridos, vedeného u UniCredit Bank a Raiffeisenbank.“ Dále na otázku správce daně: „A jak jste nakupoval drahé kovy, které jste prodával společnosti AVARRIO, jednatelem M.R.“ jednatel společnosti Iridos s. r. o. J.D. odpověděl: „Stejně, přišel jsem k panu R. a on mi dal faktury od těch ostatních firem, za nákupy od těch ostatních firem, ty jsem předal účetní. Fyzicky jsem dostal v hotovosti od M.R. a předal jsem také odměnu za práci v hotovost panu K. a dalším, na jména si nevzpomenu, zavola jsem jim a dohodli jsme se na setkání na nějakém místě, na benzině apod. a tam jsem jim peníze a jejich faktury, které mi pro ně R. dal, předal. Já vlastně ani nevím, co na těch fakturách bylo. Peníze za nákup, za faktury, jsem nikdy neposílal, kdo je platil, nevím, nevím, zda R.“ Dále na otázku správce daně: V jakém řádu se výběry hotovosti z účtu pohybovaly? A v jakém řádu se pohybovala hotovost, kterou jste přebíral od M.R.? Odpověděl J.D.: „V řádu milionů, někdy jsem vybíral dva někdy tři, čtyři, jak který týden. Odměny byly měsíčně 200.000,- Kč pro 4 lidi, po rozdělení bylo po 50. tisících každému.“ Přílohou protokolu ze dne 28. 2. 2012 byl přiložen **Příkaz k domovní prohlídce č 37 Nt663/2011**, který doložil J.D. v průběhu jednání (protokol č. j. 128955/12/005934109594), která měla být provedena v době od 29. 6. 2011 na příkaz soudce Obvodního soudu pro Prahu 5 v bytě na ulici Kelerova č. p. 728/24 v Ústí nad Labem, který užíval J.D. Dle odůvodnění příkazu k domovní prohlídce byl J.D. podezřelý ze spáchání trestních činů krádeží daně, poplatků a podobných plateb, kterých se dopustila zločinecká skupina, ve které kromě J.D. byl i M.R. Dále J.D. dne 28. 2. 2011 doložil protokol o provedené domovní prohlídce ze dne 28. 6. 2011.“*

Daňové orgány rovněž na základě dostatečně provedených důkazů „odkryly“ obchodování ve zmíněném řetězci se zmíněným zbožím (protokoly o místním šetření u společnosti Platres jako dodavatele společnosti AVARRIO), kdy mezi těmito společnostmi probíhaly značně nestandardním způsobem, což vyplývá z následujících skutkových zjištění daňových orgánů, uvedených v odůvodnění žalovaného rozhodnutí:

„K objasnění obchodní spolupráce za zdaňovací období březen až květen roku 2011 mezi daňovým subjektem a společností AVARRIO s. r. o. vyslechl správce daně jako svědka znovu jednatele společnosti AVARRIO s. r. o. pana M.R. dne 9. 12. 2011 za účasti odvolatele (protokol o výslechu svědka č. j. 359361/11/248591607330). Jednatel společnosti AVARRIO s. r. o. M.R. uvedl, že nákupy a prodeje drahých kovů sjednával s firmami on sám a výkupy od obyvatel ve výši 50 % z celého nakoupeného objemu drahých kovů prováděli jeho zaměstnanci na provozovně, zaměstnanec R.K. tavit, analyzoval a odvážel zlato k prodeji, s odvolatelem se M.R. seznámil přes internetové schránky, písemné smlouvy na dodávku slitků zlata nebyly uzavírány, po nějakých e-mailech došlo k osobnímu setkání s jednatelem odvolatele M. S., finanční zálohy byly poskytnuty dodavateli (společnosti AVARRIO s. r. o.) po ústní domluvě, odvolatel nárokoval zlato a zlaté slitky s různou ryzostí, podmínkou u zlatých slitků s ryzostí do 333 tisícín byla nutnost dodávku dodat do

úterý, zlato a zlaté slitky s fakturou předával R. K. v Pardubicích M. S., který po zvážení a převzetí zavolal M. R., že zlato je v pořádku a provádí platbu, dodací listy se nedělaly, reklamační podmínky nebyly sjednávány, sankce za nesplnění podmínek obchodní transakce nebyly stanoveny, termíny úhrad faktur probíhaly max. v hodinách jednoho dne, ryzost zlatých slitků stanovil M. R. pomocí spektrometru. V průběhu ústního jednání požádal správce daně M. R. o doložení evidence pro daňové účely – vstup v plném rozsahu za zdaňovací období březen až květen roku 2011, kterou nedoložil a tím neprokázal, zda a od koho zlaté slitky společnost AVARRIO s. r. o. nabyla a zda je vůbec vlastnila. Do protokolu o výsledku svědka M. R. ze dne 9. 12. 2011 č. j. 359361/11/248591607330 správce daně uvedl čísla vydaných faktur společností AVARRIO s. r. o. za zdaňovací období březen až květen roku 2011 pro odvolatele, která se neshodovala s jeho evidencí pro daňové účely – výstup např. faktura vydaná č. 2011112 v evidenci pro daňové účely byl a pod č. vf211110, M. R. to zdůvodnil lidskou chybou účetní. Dále svědek M. R., mimo jiné, na otázku správce daně: „Dodávala vám společnost Iridos a Platres, kdo je zastupoval? Odpověděl: „Platres K.R. a Iridos pan D.“ Na otázku správce daně: „Uveďte, jakým způsobem byly prováděny úhrady faktur vašim dodavatelům?“ Odpověděl: „Převodem“ Otázka správce daně: „Vaši dodatelé vám dodávali zboží přímo na vaši provozovnu nebo jste si pro ně jezdil“ Odpověděl: „Bud' na provozovnu v Soukenické ulici, nebo jsme měli schůzku mimo Prahu, pak jsem vyžadoval dodací list pro kontrolu.“

Přes výzvu správce daně ze dne 6.3.2012, č.j. 51116/12/248591607330 však žalobkyně nedoložila a neprokázala, že se v případě plnění uvedených na zmíněných fakturách znějících na údajného dodavatele AVARRIO s.r.o. jednalo o plnění zdanitelná, tak aby byly splněny podmínky nároku na odpočet (§72 a § 73 ZDPH).

Stejným způsobem bylo popsáno toto obchodování i k jiným zdaňovacím obdobím (duben roku 2011, březen roku 2011), jak vyplývá z žalovaného rozhodnutí (str. 9 a násl.).

Z provedeného dokazování zahrnujícího i výsledch soudní znalkyně Renaty Sukové (protokol ze dne 31. 5. 2013, č. j. 927581/13/2801-05401-603406) poté vyplynuly objektivní okolnosti, které v dané věci umožnily daňovým orgánům učinit závěr, že žalobce jako osoba povinná k dani věděl, nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného v tomto dodavatelském řetězci. K tomu soud považuje za nutné opětovně poukázat na to, že se nemusí jednat o podvod spáchaný přímo žalobcem, ale i jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. bod 49 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech Mahagében kft. a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, který aplikoval ve své judikatuře i NSS – srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). Proto k tomu, aby byl nárok na odpočet odmítnut, v daném případě nebylo třeba žalobci jednoznačně prokazovat, že se aktivně zapojil do podvodného jednání, jak se zřejmě žalobce mylně domnívá (viz výše citovaná část III., bod 16 a násl. žaloby), ale stačilo, že bylo prokázáno, že si mohl být podvodného jednání v tomto řetězci ze strany výše jmenovaných jiných dodavatelů vědom. V takovém případě již tížilo důkazní břemeno žalobce, aby prokázal, že o tomto podvodném jednání nevěděl, nebo že učinil vše, co bylo po něm možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl. Z výše citované judikatury totiž vyplývá, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, musí být považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a

to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoliv, přičemž v takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50, který vychází z příslušné judikatury Soudního dvora Evropské unie). Daňové orgány se proto po zjištění, že zmíněné zboží v rámci obchodování žalobce v uvedeném řetězci bylo zasaženo podvodem, správně zaměřily na prokázání žalobci to, zda o tomto podvodu věděl, nebo mohl vědět. V dané věci však **nebylo povinností daňových orgánů a potažmo krajského soudu prokázat žalobci, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, přičemž „v daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval“** (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). Této povinnosti správní orgány dostály a rovněž vycházely z dostatečných skutkových zjištění o tom, že žalobce o podvodném jednání svých dodavatelů věděl, nebo, s vynaložením přiměřených opatření v rámci své obchodní činnosti, vědět mohl. To bylo v projednávané věci **prokázáno**. Jednou ze základních objektivních skutečností, ze které daňové orgány vycházely a která je i podle konstantní soudní judikatury i takovou objektivní skutečností umožňující učinit zmíněný závěr, je i **způsob obchodování žalobce s dodavateli zapojenými ve zmíněném řetězci, které bylo zasaženo podvodem. Již tato objektivní skutečnost sama o sobě bez dalšího je stěžejním podkladem pro závěry, ke kterému dospěly daňové orgány.** Jak konstatoval NSS, podle judikatury Soudního dvora jsou jako podvody na DPH *„označovány 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“* (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343). „Za takové případy, kdy uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám, považoval NSS v obdobném případě, kdy předmětem obchodních transakcí byl stejný druh zboží, takový způsob obchodování žalobce s dalšími společnostmi, který vykazuje v rozsahu poskytnutého plnění natolik neodpovídající obecně očekávané standardy obsahu a formy právních vztahů (zejména způsob dodání slitků zlata, vyplácení ceny), že tyto okolnosti zakládají pro žalobce nepříznivé účinky ve smyslu nemožnosti odpočtu DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 10.10.2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). Ve zmíněném případě řešeném NSS **stejně jako v projednávané věci byla v daňovém řízení prokázána důvodnost pochybností správce daně o správnosti, pravdivosti a průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plnění** (v projednávané věci od společnosti AVARRIO s. r. o.), když zejména z prověření dodavatelů společnosti AVARRIO (zejména společnost Iridos s. r. o.) vyplynulo, že **obchody probíhaly bez uzavřených písemných smluv, peníze byly předávány v hotovosti, navíc jednatel této společnosti sám potvrdil, že „nikdy žádné drahé kovy nepřevzal ani při nákupu“** (viz výše citovaná část z výpovědi jednatele společnosti Iridos s. r. o. J.D.). K tomu je třeba uvést, že krajský soud se shoduje v tom, že absence písemných kupních smluv u obchodu uskutečněných v uvedeném období (březen až květen roku 2011) v hodně cca 79 mil. Kč bez DPH, sjednaných pouze **ústní dohodou**, lze považovat v obchodní praxi za neobvyklý způsob obchodování, když nepochybně kupní smlouva v písemné formě zajišťuje vyšší ochranu práv obou smluvních stran a neobvyklá míra důvěry žalobce k osobě jednatele společnosti AVARRIO pana R. je určitě indicií o tom, že se nejednalo o obchody se standartními právními, obchodními a osobními podmínkami, a takový způsob obchodování neodpovídá běžným obchodním podmínkám (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2010, č. j. 9 Afs 44/2011-343 a již výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50).

Jednatel společnosti Iridos s. r. o. J.D. popřel uskutečnění dodání zboží pro společnost AVARRIO, zároveň uvedl, že finanční prostředky, které přicházely na účet společnosti Iridos s. r. o. od odběratele AVARRIO s. r. o. vybíral a vracel jednatelem společnosti AVARRIO s. r. o. panu R., za což od pana R. dostával pouze svou smlouvenou odměnu (protokol ze dne 28. 2. 2012, č. j. 128955/12/005934109594 – viz výše citovaná část z rozhodnutí žalovaného, přičemž proti těmto skutečnostem žalobce v žalobě nic nenamítal). Zároveň bylo v daňovém řízení zjištěno (odpověď dožádaného správce daně ze dne 3. 2. 2012, č. j. 32524/12), že společnost Iridos s. r. o. je nekontaktní, daňová přiznání byla za uvedená zdaňovací období podána jen za měsíc březen a duben roku 2011, za další zdaňovací období daňová tvrzení nebyla ani po výzvách správce podána, proto daň na výstupu z titulu dodání zboží přiznána nebyla. V dané věci **nebylo prokázáno, kdo byl skutečným dodavatelem obchodovaného zboží, ani odkud toto pochází, jeho nákup i prodej organizoval sám jednatel společnosti AVARRIO M.R., obchodní transakce probíhaly bez uzavřených smluv, rovněž platby probíhaly v hotovosti v řádu milionů, k předávání uvedených částek v řádech milionů a faktur docházelo na různých místech a např. na benzinových pumpách (jak sám uvedl tento jednatel ve výpovědi do protokolu o ústním jednání ze dne 28.2.2012, viz výše citovaná část žalovaného rozhodnutí).** Uvedený jednatel společnosti Iridos J.D. do protokolu ze dne 28. 2. 2012 popsal průběh transakcí, kdy **obchody probíhaly jen „fakturově“**, stejně tak jako probíhaly tyto transakce při nákupu zboží od dodavatelů společnosti Iridos s. r. o., když jednatel společnosti AVARRIO, M.R., dle výpovědi jednatele společnosti Iridos J.D. předal faktury od těchto ostatních firem J.D., který přímo uvedl, že *„fyzicky jsem nikdy žádné drahé kovy nepřevzal ani při nákupu a dostával peníze jako odměnu za tuto práci v hotovosti, peníze za nákup, za faktury, nikdy neposílal, kdo je platil, nevěděl.“* V tomto protokolu zároveň vypověděl, že hotovost, kterou přebíral od M.R., se pohybovala v řádu milionů, někdy jsem vybíral dva, někdy tři, někdy čtyři, jak který týden. Odměny byly měsíčně 200.000 Kč pro čtyři lidi, po rozdělení bylo po 50.000 Kč každému. **V rámci daňového řízení bylo nepochybně prokázáno, že v uvedeném řetězci společností Levanda s. r. o., Peduzi s. r. o., Iridos s. r. o. a AVARRIO s. r. o., se podílely na obchodech s uvedeným zbožím, přičemž toto opatroval nezjištěným způsobem jednatel společnosti AVARRIO s. r. o. M.R. a dodával je žalobci, na základě kterých ten uplatnil nárok na odpočet daně. Společnosti, které měly dodávat toto zboží společnosti AVARRIO, však žádné takové zboží této společnosti nikdy nedodaly, pouze dle pokynů zmíněného jednatele společnosti AVARRIO podepisovaly potřebné listiny, z jejich strany nedošlo ke splnění daňové povinnosti.**

Stejné skutečnosti (předávání velkých částek v řádech milionů na benzinových pumpách, neprokázání dodání stejného zboží – zlatých slitků, dodání zboží bez písemných smluv za předem dohodnutých podmínek v obdobném řetězci firem, kdy došlo k neodvedení daně do státního rozpočtu subjektem, který měl zlato jako první v řetězci dodat), hodnotil v obdobném případě NSS tak, že za těchto okolností *„obchodní transakce, ze kterých stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH, nejsou nahodilými obchodními transakcemi, jejichž součástí se stěžovatelka stala bez vlastního vědomí či přičinění“* (srov. rozsudek NSS ze dne 10.10.2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). Krajský soud se proto ztotožnil se závěry daňových orgánů o tom, že v dané věci se jednalo skutečně o obchody s nestandardními právními, obchodními a osobními podmínkami, přičemž žalobce se nestal jejich součástí bez vlastního vědomí či přičinění. A to tím spíše, když k uvedeným okolnostem přistupují ještě další objektivní skutečnosti, ze kterých daňové orgány vycházely.

Žalobce, jak uvedl žalovaný, a žalobce to ani v žalobě nezpochybnil, naopak to sám zdůraznil, je obchodní firmou, která působí na trhu se zlatem již od roku 2005. Proto mu tím spíše musela být známa situace na trhu a možnost nákupu nestandardního zboží ve formě zlatých slitků o ryzosti pod 333 tisícín ve velkých finančních a hmotných objemech, musela u žalobce podnikajícího v této specifické oblasti obchodu vyvolat podezření o původu tohoto zlata. Žalovaný správně aplikoval potvrzení tohoto závěru z rozsudku NSS ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111 závěr, že „*v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodu na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené*“. Žalovaný proto správně zohlednil dlouholeté zkušenosti žalobce s obchodováním uvedeného zboží na trhu v České republice, když v obdobném případě řešeném NSS v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50 hodnotil NSS takový závěr daňových orgánů za správný, přičemž právě zohlednění této skutečnosti a způsobu výše zmíněného uskutečňování obchodních transakcí vedlo dle názoru NSS k závěru o tom, že uvedený daňový subjekt přinejmenším mohl vědět, že se jedná o daňový podvod. Stejně tak tomu bylo i v projednávané věci, když indicie nasvědčující oprávněnosti tohoto závěru daňových orgánů byly obdobné, ba dokonce podezřele téměř stejné.

V neposlední řadě další objektivní skutečností vedoucí správně daňové orgány k výše uvedenému závěru o tom, že žalobce mohl vědět o zmíněném podvodu, bylo zjištění, že žalobce byl již v roce 2010 účasten obdobného řetězce, ve kterém již výše zmíněné firmy (Levanda Investment s. r. o., AVARRIO s. r. o., Platres s. r. o., Peduzzi s. r. o.) realizovaly uvedené obchodní transakce rovněž se slitky s obsahem drahých kovů, a to s cílem nezákonného uplatnění nároku na odpočet daně. Již z této skutečnosti vyplývá, že žalobce mohl vědět o takovém možném podvodném jednání, a to zejména ve vztahu k těmto společnostem. Pokud žalobce namítá, že závěry Finančního úřadu v Hradci Králové nebyly nikdy přezkoumány, co do jejich správnosti (viz VI, f, bod 73 a násl. žaloby), tak takové jeho tvrzení nemá žádnou právní relevanci. Skutečnost, že ve věci nebyl podán opravný prostředek, nemůže mít za následek „*zneplatnění*“ těchto závěrů Finančního úřadu v Hradci Králové, když v dané věci je nutné aplikovat zásadu presumpce správního aktu a naopak závěry žalovaného je nutné akceptovat jako správné, nikoli je odmítnout jako nesprávné, jak žalobce účelově v žalobě uvedl.

Ve vztahu k námitkám žalobce vůči hodnocení závěrů uvedených ve **znaleckém posudku** vyhotoveném soudní znalkyní Renatou Sukovou, krajský soud uvádí, že tento znalecký posudek **nebyl stěžejním nosným důvodem pro přijetí zmíněných závěrů o tom, že žalobce mohl vědět o zmíněném podvodném jednání**, přičemž námitky žalobce směřující proti hodnocení znaleckého posudku a výpovědi této znalkyně uvedené v části VI, b (bod 46 a násl.) **nemohl ovlivnit správnost závěrů, ke kterým dospěly správní orgány**. Znalecký posudek měl zejména odpovědět na obchodní otázky týkajících se obchodních zvyklostí v oboru při nákupu a prodeji zlatých slitků, přičemž tato znalkyně ve znaleckém posudku uvedla, že uvedené zboží, zlato s ryzostí pod 333/1000 se „*v podstatě na našem trhu nemůže objevovat z žádných běžných zdrojů, pouze z odpadu průmyslového původu, v žádném případě není poptávka po zlatu této ryzosti, není mi známo s touto ryzostí v tuzemsku* –

s výjimkou případů, které se velmi množí a o kterých je všeobecná vědomost – přeprodávání velkého množství zlata ryzosti nižší než 333/1000 mezi mnoha firmami“ a následně „vyvezení zlata poslední firmou do jiné země EU“. V protokolu ze dne 31. 5. 2013 připustila zmíněná znalkyně možný zdroj těchto zlatých slitků z průmyslového odpadu a jeho obchodovatelnost, avšak v žádném případě nezastala opačný závěr, než uvedla v tomto znaleckém posudku. Z tohoto podkladu tedy vyplynulo, že v případě tohoto zboží se nejedná o běžný druh zboží, když naopak znalkyně potvrdila všeobecně známé skutečnosti (viz uvedená judikatura NSS), tj. existenci nestandardnosti obchodů ve velkých hmotnostních a finančních objemech s touto komoditou. V tomto směru lze považovat námitky žalobce v této části žaloby za účelové, tím spíš, když argumentace prodeje tohoto druhu zboží na „území Německa ve válečných letech“ je důkazem právě účelovosti právě argumentace žalobce (hodnotí se stav v současné době, nikoliv „v dobách válečných“). To stejné platí i k tomu, že žalobce vytrhnul z kontextu glosu znalce o tom, že „chtěla bych dodat, že znalec má právo se mýlit, chybu umím uznat a pokud skutečně existuje legální zdroj a obchodování s nízkoryzostním zlatem, jsem ochotna to uznat“ s tím, že když uvedla jeden případ při svém šetření obdobného druhu obchodování, tak to ještě automaticky bez dalšího ještě nesvědčí o tom, že by své závěry uvedené ve znaleckém posudku změnila, tj. že by se v něm zmýlila. Tvrzení žalobce o tom, že obchoduje s uvedeným druhem zboží i s jinými společnostmi, není ještě důkazem o tom, že se jedná o běžnou komoditu, a že daný druh zboží je předmětem uvedených nestandardních obchodních transakcí, při kterých dochází k podvodným jednáním (o tom ostatně svědčí i bohatá judikatura i NSS – viz výše citovaná judikatura). Vzhledem ke zkušenostem žalobkyně v tomto druhu obchodování (ostatně sama nezpochybnila skutečnost, zmíněnou již výše, vyplývající z podkladů vyžádaných správcem daně u Finančního úřadu v Hradci Králové z daňového řízení vedeném v roce 2010, že již v roce 2010 jednatel společnosti žalobkyně M.S. prostřednictvím jiné firmy, RVT, s.r.o., se sídlem v Hradci Králové, byl zapojen do těchto obchodů a že tak z hlediska subjektivní stránky žalobkyně mohla vědět o tom, že jí prováděné obchodní transakce mohou být součástí podvodu na DPH) měla žalobkyně při výkonu své hospodářské činnosti učinit přiměřená opatření, která lze od ní rozumně požadovat, aby zajistila, že její plnění se nestanou součástí podvodu. A právě ve vztahu k těmto opatřením směřují další stěžejní námitky žalobce. Není pravdou, že by se žalovaný k odvolací námitce, která se shoduje s těmito žalobními námitkami, „zcela vymlčel“. Žalovaný se k této odvolací námitce vyjádřil na str. 27, když konstatoval, že správce daně se touto otázkou zabýval ve zprávě o daňové kontrole, přičemž žalovaný k tomu uvedl následující závěr:

„Pokud odvolatel správci daně vytýká, že neoznačil opatření, která měl odvolatel přijmout, aby zajistil, že jeho plnění nebude součástí podvodu, zastává odvolací orgán následující názor. Rozsah a druh opatření, které se mohou stát důkazy o přesvědčení příslušné osoby, že nejedná protiprávně (prokázání dobré víry), nelze ukládat nařízením správního orgánu, neboť je to podnikatelský subjekt sám, kdo svobodně volí podmínky svých obchodů. Pokud však hodlá plátce na základě realizovaných přijatých plnění uplatňovat nárok na odpočet daně ve smyslu ZDPH, je povinen dbát toho, aby objektivní okolnosti svých obchodů řádně vyhodnotil a zamezil tak situaci, kdy by se svým plněním stal součástí řetězce zatíženého podvodem.“ S tímto závěrem se krajský soud shoduje s tím, že daňové orgány nebyly povinny uvést konkrétně tato opatření, jejich výběr nemůže správní orgán či potažmo soud nezabývajícím se obchodní činností direktivně určovat. K obdobné námitce, kterou vznesl v obdobném případě jiný žalobce jako stěžovatel v rámci řízení o kasační stížnosti, kdy totéž vytknul Městskému soudu v Praze, NSS uvedl, že „Městský soud

nebyl povinen uvést, které konkrétní interní mechanismy měla stěžovatelka provést k tomu, aby předešla případné účasti na podvodném jednání jiných subjektů, které si navíc sama vybrala za své obchodní partnery“ (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). Právě v tomto případě NSS konstatoval, že „*nebylo třeba žádných sofistikovaných mechanismů kontroly*“, aby v daném případě daňový subjekt při uvedení výše zmíněných okolností (zejména průběh dodávek bez písemných smluv, četných placení velkých částek za dodávky v hotovosti, okolnosti průběhu dodávek – bez písemných smluv) dovodil, že „*něco na jejích transakcích se zlatem není v pořádku*“. Zejména pak je aktuální je věta z citovaného rozsudku NSS o tom, že „*není představitelné, aby obdobné jednání při obchodech takového rozsahu a hodnoty u kontrahujících stran nevzbuzovalo obavy stran shora popsanych obchodů*“. Uvedené závěry lze aplikovat i v dané věci, když z výše zmíněných okolností vyplývá, že se jednalo o **nestandardní obchodování, bez uzavřených písemných kupních smluv, obchodování se společnostmi, které se již podle pravomocného rozhodnutí správce daně (viz výše zmíněný případ rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové) obdobně podílely na takových obchodech (přičemž žalobce byl již v roce 2010 účasten tohoto řetězce), přičemž daňové orgány nebyly povinny určovat či vymezovat žalobci opatření, která měl přijmout za účelem zajištění, že jeho plnění nebude součástí podvodu. Žalobce má právní subjektivitu, nese plně svou vlastní odpovědnost za rizika plynoucí z tohoto druhu „podnikání“ a sám je tak odpovědný za výběr takových opatření, která by měla účinně těmito situacím zabránit.** Taková povinnost daňovým orgánům (tj. tato opatření určovat) dle žádného právního předpisu nevyplyvá a hrozba obchodního styku se subjekty, které si řádně neplní své daňové či jiné povinnosti je součástí onoho podnikatelského rizika každého jednotlivého podnikatele (srov. rozsudek NSS ze dne 10.10.2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). Zmíněné závěry, které potvrzují skutečnost, že v daňovém řízení daňové orgány dostaly své povinnosti prokázat objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že žalobce věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění k nároku na odpočet bylo součástí podvodu (k tomu plně postačuje to, že podvod může být spáchán jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu, jak soud již výše uvedl) a **nemohou zpochybnit či vyvrátit dílčí námitky, které žalobce v podstatě účelově uplatnil v žalobě.** Z jeho strany se v podstatě jedná o **polemiku s hodnocením jednotlivých závěrů žalovaného k odvolacím námitkám a naopak pro posouzení zákonnosti žalovaného rozhodnutí v dané věci bylo rozhodné, že v daňovém řízení bylo dostatečně zjištěno, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, a zároveň bylo zjištěno, že žalobce o podvodném jednání svých dodavatelů věděl, nebo s vynaložením přiměřených opatření v rámci své obchodní činnosti vědět mohl.** Námitky žalobce v dané věci nebyly způsobilé změnit výrok rozhodnutí daňových orgánů, tedy úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace bez požadavku na reakci na každou dílčí argumentaci a její vyvrácení (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, jak soud již výše uvedl), přičemž tyto jednotlivé dílčí námitky nemohly mít vliv na **zákonnost rozhodnutí daňových orgánů.** Na uvedených závěrech tak nic nemohla změnit další námitka, se kterou se soud ve výše uvedeném odůvodnění nevypořádal, tj. námitka ve vztahu k závěru žalovaného o tom, že žalobce mohl využít ochranu danou ustanovením § 92a, resp. § 92b ZDPH a pořizovat zboží v režimu přenesené daňové povinnosti. I kdyby poptávka společnosti SAAMP směřovala ke slitkům zlata o ryzosti do 333/1000, jak žalobce v žalobě uvádí, tak tato námitka **nemohla** mít vliv na výše zmíněné závěry, z nichž vycházely daňové orgány, když tyto jsou opřeny o další, stěžejní podklady svědčící o tom, že nárok na odpočet žalobkyni nevznikl. Navíc daňové orgány správně vycházely ze skutečnosti, že v objednávce

zmíněné společnosti ze dne 30. 3. 2011 nebylo obsaženo jen toto zboží, ale byly zde obsaženy polotovary slitin s různým obsahem. Názor žalovaného o tom, že žalobce měl možnost chovat se v obchodních vztazích jinak, když mohl využít upřednostnění obchodů se zlatem splňujícím podmínky režimu přenesené daňové povinnosti dle ust. § 92a, resp. ust. § 92b ZDPH mezi tuzemskými plátcí a zbavit se tak rizika spojeného s pozdějším problémem uplatňování nároku na odpočet daně, nespátřuje krajský soud za nesprávný, který by žalobce v této žalobní námitce vyvrátil. Rovněž není podstatné, zda se žalovaný „*vymlčel*“ k jeho tvrzení v odvolání o tom, že se stejným zbožím obchoduje i s dalšími společnostmi beze smluv. Takový postup naopak prokazuje to, že žalobce obchoduje s vyšším podnikatelským rizikem u daného druhu zboží, přestože **musel mít povědomost** o tom, že se stává a dokonce v jednom případě řešeném již Finančním úřadem v Hradci Králové (viz výše) stalo předmětem **podvodu**. K narušení principu neutrality z důvodu toho, že dodavatelé společnosti AVARRIO neodvedli daň z přidané hodnoty, se žalovaný vyjádřil dostatečným způsobem na straně 6 žalovaného rozhodnutí a dále tím, že své obecné závěry obsažené v této úvodní části žalovaného rozhodnutí týkajících se neutrality systému DPH, vymezil uvedením skutkových okolností v dané věci v další části svého rozhodnutí.

Vysvětlení principu daně z přidané hodnoty je v žalovaném rozhodnutí uvedeno, stejně tak jako důsledky z toho vyplývající, přičemž důvody, které daňové orgány vedly k neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, byly potvrzeny v rámci odvolacího řízení a byly popsány v rámci odůvodnění žalovaného rozhodnutí. Pokud v závěru uvádí žalobce odkaz na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, v dané věci byla rozhodující judikatura NSS, kterou v dané věci aplikoval krajský soud a v podstatě s touto judikaturou NSS jsou souladné závěry a postup daňových orgánů (argumentace soudu viz výše). Pokud žalobce uvádí, že ve vztahu k některým námitkám žalobce se žalovaný „*zcela vymlčel*“ (např. že o obchodování na trhu se zlatem s uvedeným zbožím svědčí i písemná poptávka společnosti SAAMP, či ve vztahu k připomínkám žalobce vůči znaleckému posudku), tak to samo o sobě bez dalšího nemůže způsobit nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí, když i pro rozhodování žalovaného jako správního orgánu platí obdobně výše uvedená **judikatura, podle které povinnost orgánu veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014-9)**. To se týká i námitky žalobce uvedené v části IV., I (bod 20), že žalovaný nesprávně hodnotil výsledky M.E., M.S. a R.K. Tato námitka je obecného charakteru, když žalobce konkrétně neuvádí v čem, že je toto hodnocení nesprávné a jakéže to konkrétní důkazní návrhy žalovaný přehlédl. Ostatně na hodnocení výsledků těchto zaměstnanců žalobce daňovými orgány nespátřuje krajský soud nic významného, co by mohlo ovlivnit zákonnost žalovaného rozhodnutí. Tito svědci pouze vypověděli, že se účastnili balení zboží, jiných jednání se nezúčastňovali, tyto výsledky tedy nemohly vyvrátit skutečnost, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že je součástí podvodného jednání spáchaného dodavatelem společnosti AVARRIO, neboť **jen jednatel žalobce M.S. jednal osobně s jednatelem společnosti AVARRIO M.R. o podmínkách dodávek zboží**. Tento závěr učiněný z těchto výpovědí žalobce v žalobě nijak nevyvrátil, když neuvedl žádnou relevantní argumentaci.

Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto

právo nepřiznal, když podle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47 v tomto případě náhradu nákladů správnímu orgánu přiznat nelze (§ 60 odst. 1 s. ř. s.).

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 nejblíže 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.

V Pardubicích dne 23. září 2015

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Michaela Jiroutová