



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci **žalobce DRACOPPER s.r.o.**, se sídlem Kollárova 32, Plzeň, *zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Divadelní 4, Brno*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.3.2013, čj. 6466/13/5000-14305-706986

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 06.03.2013, čj. 6466/13/5000-14305-706986 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým byl změněn platební výměr vydaný Finančním úřadem v Plzni (*dále jen „finanční úřad“*) dne 16.07.2012 pod čj. 441952/12/138513400595 (*dále jen „platební výměr“ nebo „PV“*), jímž byla žalobci vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 ve výši 13.474.330 Kč. Změna výroku platebního výměru spočívala ve změně části týkající se úhrady vyměřené daně, ke které došlo v důsledku organizačních změn. Žalobce navrhoval zrušení i platebního výměru.

2. Dnem 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, podle jehož § 7 písm. a) vykonává působnost správního orgánu nejblíže nadřízeného finančním úřadům Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

II. Důvody žaloby

3. Výzvou ze dne 21.11.2011, čj. 577813/11/138513400595 *dále jen „výzva z 21.11.2011“*), vyzval finanční úřad žalobce k odstranění pochybností, které specifikoval tak, že obrat přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění významně překračuje obvykle vykazovanou úroveň a vykázaný obrat přijatých zdanitelných plnění neodpovídá úrovni obratu výstupů. K takto obecně formulovaným pochybnostem žalobce předložil to, co mu zákon č. 235/2004 Sb. ukládá vést, tj. evidenci pro daňové účely, přijaté a vydané daňové doklady. Žalovaný proto v napadeném rozhodnutí nesprávně žalobci vytýká, že nepředložil výdajové pokladní doklady, ve fakturách uvedené objednávky, smlouvy s dodavateli či odběrateli, bankovní výpisy, když to finanční úřad nechtěl.

4. Výzvou ze dne 04.04.2012, čj. 187091/12/138934403155 *(dále jen „výzva ze 04.04.2012“)*, vyzval finanční úřad žalobce k dalšímu předložení či navržení důkazních prostředků, protože následným šetřením nebylo prokázáno uskutečnění v dokladech uvedených zdanitelných plnění (dodávka zboží Biodiesel) deklarovaným dodavatelem. Vzhledem k takto velmi stručně formulovanému tvrzení žalobce nijak nereagoval, protože nevěděl, jaké konkrétní důkazní prostředky má předložit, když nevěděl, jaké konkrétní pochybnosti finanční úřad má. Vysvětlení podal žalobci až žalovaný v napadeném rozhodnutí, když uvedl, že z odpovědi místně příslušného správce daně společnosti Danton Praha s.r.o., DIČ: CZ27721663 *(dále jen „společnost Danton Praha“)* bylo zjištěno, že je této společnosti doručováno do datové schránky uplynutím lhůty, na výzvy nereaguje, k jednání se nedostavuje, na adrese sídla není nikdo k zastížení ani zde není společnost označena, bylo podáno daňové přiznání, ale vlastní daňová povinnost nebyla uhrazena. Dle žalobce lze těmito pochybnostem rozumět tak, že společnost Danton Praha je nekontaktní a tudíž důkaz o pořízení zboží od tohoto dodavatele nemá smysl volit v místním šetření u této společnosti, nicméně nekontaktní nemusí být jednatel, jehož svědecká výpověď by byla významným důkazním prostředkem, anebo důkazy o pohybu zboží lze hledat v přepravě zboží a dokladech o převzetí mezi touto společností a žalobcem. Kdyby finanční úřad již ve výzvě ze 04.04.2012 formuloval, že jeho pochybnosti plynou z nekontaktnosti dodavatele zboží Biodiesel, věděl by žalobce, jakým směrem má vést své důkazní břemeno a koncentroval by se na prokázání pohybu zboží a jeho převzetí od společnosti Danton Praha, anebo by navrhl svědeckou výpověď jednatele této společnosti, a nezabýval by se zbytečným navrhováním místního šetření. Tak jak finanční úřad definoval své pochybnosti ve výzvě ze 04.04.2012 bylo důkazní břemeno pro žalobce bezbřehé, protože žalobce neznal důvody pochybností, takže se nelze divit, že na nesení důkazního břemene rezignoval, když mu finanční úřad nesdělil, jaké má pochybnosti ohledně společnosti Danton Praha.

5. Nyní, kdy žalobce od žalovaného ví, jaké jsou pochybnosti ohledně společnosti Danton Praha, předkládá v přílohách žaloby důkazy k prokázání pořízení zboží Biodiesel od společnosti Danton Praha.

6. Otázku předkládání důkazů v soudním řízení řeší § 77 s. ř. s., který zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede. V případech, kdy soud bude opakovat důkazy, které byly již uplatněné v předchozím řízení, tyto důkazy zhodnotí, vyjádří úvahu o správnosti či nesprávnosti hodnocení důkazů správním orgánem. Bude-li soud dokazování doplňovat, tzn. provádět důkazy nové, v předchozím řízení neprovedené, musí dbát především toho, aby jím prováděné důkazy směřovaly ke skutkovému stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. Soud rovněž musí zvažovat rozsah doplňování dokazování, aby svou činností nenahrazoval činnost správního orgánu. Co se týče dokazování, je procesní postavení účastníků řízení daňového, které je ovládáno zásadou formální pravdy, odlišné od postavení účastníků v řízení vedeném podle správního řádu založeném na zásadě materiální pravdy. V daňovém řízení leží důkazní břemeno na žalobci, který je povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti. Soud je při přezkoumávání žalobou napadeného rozhodnutí povinen posoudit a zhodnotit, zda správní orgán dostatečně zjistil a objasnil skutkový stav, z něhož při rozhodování vycházel. Dojde-li k závěru, že je potřebné a účelné, aby sám provedl dokazování, neboť není jen vázán skutkovým stavem, jak jej správní orgán zjistil, provede dokazování při jednání.

7. Žalobce se z napadeného rozhodnutí nově dozvěděl, že pochybnosti tkví v tom, že společnosti Danton Praha je doručováno do datové schránky uplynutím lhůty, na výzvy tato společnost nijak nereaguje a k jednání se nedostavuje, na adrese svého sídla není nikdo k zastížení, ani zde není společnost označena; bylo podáno daňové přiznání, ale vlastní daňová povinnost nebyla uhrazena. Nelze proto žalobci vytýkat, když na toto nové tvrzení žalovaného uvedené v napadeném rozhodnutí reaguje až v žalobě a předkládá důkazy k prokázání pořízení zboží Biodiesel od společnosti Danton Praha, za situace, kdy žalovaný nesdělil žalobci v průběhu odvolacího řízení, oč finanční úřad své pochybnosti opírá.

8. Jestliže úkolem soudu je zjistit, jaký byl skutkový stav, ze kterého žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel, a zda žalovaný dostatečně zjistil a objasnil skutkový stav, z něhož při rozhodování vycházel, pak by bylo nespravedlivé, jestliže by soud důkazy předložené žalobcem nehodnotil. Žalobce totiž neměl předtím informaci o tom, že pochybnosti tkví v tom, že společnosti Danton Praha s.r.o. je doručováno do datové schránky uplynutím lhůty, na výzvy tato společnost nijak nereaguje a k jednání se nedostavuje, na adrese svého sídla není nikdo k zastížení, ani zde není společnost označena. Žalobce proto neměl jinou možnost než reagovat tak, že důkazy k prokázání pořízení zboží Biodiesel od společnosti Danton Praha s.r.o. přiloží až v této žalobě. Žalobce proto v přílohách této žaloby předkládá důkazy k prokázání pořízení zboží Biodiesel od společnosti Danton Praha s.r.o., a na Krajském soudu v Plzni je, aby zhodnotil, zda tyto důkazy prokazují žalobcem pořízení zboží Biodiesel od společnosti Danton Praha s.r.o. Smyslem předložení těchto důkazů není prolomit zásadu, že soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného,

protože z obsahu důkazů plyne, že se vztahují právě k situaci v době rozhodování finančního úřadu a žalovaného a nikoliv k okolnostem pozdějším. Shodný názor sdílí i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24.10.2008, čj. 2 Afs 64/2008-153.

9. Z hlediska formulací obou výzev finančního úřadu k takto obecným a nekonkrétně formulovaným pochybnostem nelze předložit konkrétní důkazní prostředky, které by pochybnosti vyvrátily, protože nejsou-li konkrétní pochybnosti, nelze k nim na vyvrácení přinést konkrétní důkazy. Přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění prokázal žalobce daňovými doklady. Měl-li o nich finanční úřad pochybnosti, měl specifikovat, jaké pochybnosti to jsou (nekontaktnost společnosti Danton Praha), aby žalobce mohl předložit konkrétní důkazy k vyvrácení těchto pochybností. Nespecifikuje-li finanční úřad své pochybnosti konkrétně, pak žalobce neví, jaké konkrétní důkazní prostředky má předložit. K tomu žalobce argumentoval judikaturou Nejvyššího správního soudu, a to rozsudky ze dne 07.02.2007, čj. 5 Afs 58/2006-41 ze dne 7.2.2007; ze dne 25.03.2005, čj. 5 Afs 131/2004; ze dne 28.04.2005, čj. 7 Afs 25/2003; ze dne 15.09.2005, čj. 5 Afs 192/2004. Bylo proto na finančním úřadu, aby specifikoval své pochybnosti, aby žalobce věděl, jaké konkrétní důkazní prostředky má předložit, protože volba konkrétního důkazního prostředku je věcí žalobce – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.08.2009, čj. 1 Afs 63/2009-102. Povinnost vyjádřit pochybnosti sdílí Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 15.05.2009, čj. 5 Afs 53/2008-70, ze kterého je jednoznačně vidět, že finanční úřad měl žalobci sdělit, o co opírá pochybnosti o formálně bezvadných daňových dokladech předložených žalobcem v odpovědi na výzvu z 21.11.2011. Proto měl finanční úřad ve výzvě ze 04.04.2012 své pochybnosti specifikovat a měl naprosto konkrétně sdělit, čeho se pochybnosti týkají, a v čem jsou spatřovány, aby žalobce věděl, jaké konkrétní důkazy má předložit; to znamená, měl sdělit, že pochybnosti jsou odůvodněny tím, že společnosti Danton Praha je doručováno do datové schránky uplynutím lhůty, na výzvy tato společnost nijak nereaguje a k jednání se nedostavuje, na adrese svého sídla není nikdo k zastížení, ani zde není společnost označena; bylo podáno daňové přiznání, ale vlastní daňová povinnost nebyla uhrazena. Ve výzvě se o tom nemluví. Místo toho se ve výzvě ze 04.04.2012 mluví o tom, že následným šetřením správce daně nebylo prokázáno uskutečnění v dokladech uvedených zdanitelných plnění (dodávka zboží Biodiesel) deklarovaným dodavatelem. Jenže to není pravda, protože nekontaktnost společnosti Danton Praha sama o sobě není důkazem o nedodání zboží Biodiesel touto společností. Finanční úřad v Plzni sice vyjádřil pochybnosti o dodání zboží Biodiesel společností Danton Praha, avšak neuvedl konkrétní skutkové okolnosti, jimiž jsou pochybnosti podloženy, čeho se pochybnosti týkají a v čem jsou spatřovány, a uvedl je až žalovaný, že společnosti Danton Praha je doručováno do datové schránky uplynutím lhůty, na výzvy tato společnost nijak nereaguje a k jednání se nedostavuje, na adrese svého sídla není nikdo k zastížení, ani zde není společnost označena. Učinil-li finanční úřad úsudek, že pochybnosti o dodání zboží Biodiesel společností Danton Praha spočívají v nekontaktnosti této společnosti, přestože finanční úřad to žalobci nijak nesdělil, pak nekontaktnost není důkazem o nedodání zboží Biodiesel touto společností žalobci. Shodný názor zastává Ústavní soud v nálezu ze dne 28.05.2009, sp.zn. III. ÚS 2096/07 a v nálezu ze dne 01.09.2010, sp.zn. IV. ÚS 591/08.

10. Dle žalobce nebyly výzvy čj. 187091/12/138934403155 ze dne 4.4.2012, čj. 187091/12/138934403155 ze dne 4.4.2012 (*v jednom z uvedených označení myšlena zřejmě výzva z 21.11.2011 – poznámka soudu*) nebyly formulovány tak jednoznačně určitým způsobem, aby na ně žalobce mohl reagovat. Žalobce sice reaguje až nyní v žalobě předložením důkazů k prokázání dodání zboží Biodiesel společností Danton Praha, nicméně vadu daňového řízení spočívající v absenci řádného zdůvodnění obou výzev to zhojit nemůže a výzvy čj. 187091/12/138934403155 ze dne 4.4.2012, čj. 187091/12/138934403155 ze dne 4.4.2012 (*znovu zřejmě chybně uvedena jedna výzva dvakrát – poznámka soudu*) jsou proto nezákonné. Řízení tak bylo finančním úřadem v Plzni zahájeno v rozporu se zákonem, a proto i samotné vytykáací řízení je nezákonné, včetně rozhodnutí žalovaného a platebního výměru. Vzhledem k tomu, že vůbec nebyly splněny podmínky pro to, aby finanční úřad vedl řízení, nemohla být tato vada odstraněna ani v odvolacím řízení. Krajský soud v Plzni by proto měl pro tuto důvodně vytykanou vadu daňového řízení zrušit rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí finančního úřadu. Shodný názor sdílí i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 04.04.2013, čj. 1 Afs 105/2012-37.

11. Z formulace výzvy z 21.11.2011 je vidět, že finanční úřad konkrétní důvody pro řízení nesdělil žalobci a před zahájením řízení ani neměl poznatky odůvodňující pochybovat o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání; tedy neměl informace o nekontaktnosti společnosti Danton Praha s.r.o. Důvod pro vydání této výzvy byl jen proto, že žalobce nárokoval vyplacení vysokého nadměrného odpočtu za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011. Až ve výzvě ze 04.04.2012 finanční úřad své konkrétní pochybnosti formuloval. Již ale nesdělil, na základě jakých skutečností pochybuje o správnosti údajů uvedených v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011, takže založené pochybnosti nejsou podloženy konkrétními skutkovými okolnostmi sdělenými žalobci. Nejsou tedy sděleny konkrétní skutkové okolnosti, z jakých skutečností pochybnosti o správnosti daňového přiznání finanční úřad dovozuje, tedy že je dovozuje z nekontaktnosti společnosti Danton Praha spočívající, že společnosti Danton Praha je doručováno do datové schránky uplynutím lhůty, na výzvy tato společnost nijak nereaguje a k jednání se nedostavuje, na adrese svého sídla není nikdo k zastížení, ani zde není společnost označena.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby a odkazoval na obsah správního spisu a odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že mu v rámci odvolacího řízení nevznikla povinnost sdělovat žalobci skutečnosti ohledně společnosti Danton Praha. V rámci odvolacího řízení nedospěl k jinému právnímu názoru než finanční úřad, proto bylo odvolací řízení postaveno na předešlých skutečnostech. Povinnost prokázat pořízení zboží byla jednoznačně na straně žalobce. Žalobce však nevyužil možnosti předložit důkazní prostředky k prokázání jím tvrzených skutečností, když nijak nereagoval na výzvu ze 04.04.2012.

13. Ohledně dokazování v daňovém řízení žalovaný citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 57/2009. Vyjádřil se k žalobcem citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24.10.2008, čj. 2 Af 64/2008-153: „... *Stávající systém soudního přezkumu správních rozhodnutí je založen na zásadě plné jurisdikce. To znamená,*

že krajský soud je povinen vypořádat se i s nově navrženými důkazními prostředky a posoudit jejich relevanci, nikoli je paušálně odmítnout. Pokud tak neučiní, zatíží svoje řízení vadou.“ Uvedl, že se tato argumentace žalobce jeví jako čistě účelová. V citovaném rozsudku nabádá Nejvyšší správní soud krajské soudy toliko k posouzení relevance nových důkazů, nijak však nezpochybňuje stávající právní úpravu § 75 odst. 1 s.r.s.. Pokud tedy měl žalobce v době probíhajícího řízení k dispozici další důkazní prostředky, měl je k prokázání svého tvrzení předložit. Daňový subjekt má jak povinnost tvrzení (tj. povinnost sám daň přiznat), ale i povinnost důkazní ve vztahu ke skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení (tj. povinnost dokázat tvrzené skutečnosti). Žalovaný nezpochybňoval možnost soudu provést dokazování, pokud se to bude jevit jako účelné a nutné, soud jej však může odmítnout s tím, že žalobce mohl a měl navrhnout tyto důkazy již v daňovém řízení, neboť měly zjevně sloužit k prokázání skutečností, o kterých byl žalobce informován. Koncepce daňového řádu je založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem, a musí mu být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání [§ 48 odst. 3 písm. e) daňového řádu] a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (§ 48 odst. 7 daňového řádu). Pokud daňový subjekt tuto svou povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Řízení před soudem nemůže, a ani nemá, nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí (viz rozsudky NSS ze dne 22.05.2009, sp. zn. 2 Afs 35/2009; ze dne 12.02.2009, sp. zn. 5 Afs 44/2008; ze dne 28.04.2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004 a rozsudek Krajského soudu Ústí nad Labem ze dne 07.02.2003, sp.zn. 15 Ca 609/2000, publikovaný pod č. 551/2005 Sb. NSS).

14. Žalobce nezpochybňuje, že dostal možnost vyjádřit se k pochybnostem správce daně, což i učinil, když navrhnul provedení místního šetření u společnosti Danton Praha. Žalobce vytýká správci daně, že ho v rámci řízení nedostatečně informoval o tom, v čem spatřuje své pochybnosti. Žalovaný shledal postup v rámci daňového řízení v souladu se zákonem a trval na tom, že je především na daňovém subjektu, aby na podporu svého tvrzení předložil veškeré důkazy s tím, že není povinností správního orgánu jej návodně směřovat k předložení konkrétních důkazních prostředků. Původní pochybnosti správce daně byly přitom sděleny v rámci výzev. Finanční úřad opatroval důkazní prostředky jak sám, tak i na návrh žalobce. K problematice rozložení důkazního břemene v daňovém řízení žalovaný citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 148/2006-54.

15. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobce, že z hlediska formulací obou výzev nebylo možné předložit konkrétní důkazní prostředky, které by pochybnosti vyvrátily. Uvedl, že již na výzvu z 21.11.2011 bylo povinností daňového subjektu vyjádřit se k pochybnostem správce daně, které v jejím rámci specifikoval. Za dostatečně konkrétní označil žalovaný i výzvu ze 04.04.2012. Uvedl, že žalobce mohl nejen využít svého práva k výzvě se vyjádřit a předložit důkazní prostředky potřebné k prokázání sporných skutečností, ale v rámci součinnosti se správcem daně mohl využít i možnosti osobní návštěvy správce daně. Žalobce

však na výzvu ze 04.04.2012 nijak nereagoval. Z obsahu výzvy je zřejmé, že mohl žalobce navrhnout v průběhu řízení i výslech svědka, což ovšem neučinil.

Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

16. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí krajský soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

17. Žalobu soud shledal nedůvodnou.

Právní hodnocení

I.

18. Žalobce v žalobě opakovaně uvádí svoji jedinou námitku vůči platebnímu výměru a napadenému rozhodnutí, a to, že mu v řízení o odstranění pochybností nebylo výzvami z 21.11.2011 a ze 04.04.2012 zcela konkrétně sděleno, že pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění spočívají v tom, že bylo zjištěno, že je dodavateli předmětného zdanitelného plnění, společnosti Danton Praha s.r.o., doručováno do datové schránky uplynutím lhůty, na výzvy nereaguje, k jednání se nedostavuje, na adrese sídla není nikdo k zastížení ani zde není společnost označena, bylo podáno daňové přiznání, ale vlastní daňová povinnost nebyla uhrazena. Dle žalobce byla tato skutečnost důvodem, proč nemohl na uvedené výzvy finančního úřadu řádně reagovat a navrhnout této konkrétní pochybnosti správce daně adekvátní důkazy, např. výslech jednatele společnosti Danton Praha. Proto žalobce předložil důkazy k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění ze strany společnosti Danton Praha soudu a požadoval, aby tyto důkazy byly provedeny v soudním řízení a byl tak náležitě zjištěn skutkový stav. Na podporu své argumentace vůči oběma výzvám a argumentace o dokazování v soudním řízení ve správním soudnictví žalobce citoval z rozsudků Nejvyššího správního soudu.

II.

19. Ze správního spisu bylo zjištěno, že byl postup k odstranění pochybností ohledně přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí 2011 zahájen výzvou ze dne 21.11.2011, čj. 577813/11/138513400595, nazvanou „*k odstranění pochybností o údajích v řádném přiznání k DPH podle ustanovení § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád)*“. Výzva obsahuje sdělení, že správci daně po přezkoumání žalobcem podaného řádného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí 2011 vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů

v tomto daňovém přiznání vykázaných a o pravdivosti údajů v něm uvedených, neboť „v tomto zdaňovacím období přiznaný obrat přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění významně překračuje obvykle vykazovanou úroveň a současně vykázaný obrat přijatých zdanitelných plnění neodpovídá úrovni obratu výstupů“. Správce daně proto žalobce podle § 89 odst. 2 daňového řádu vyzval, aby se ke vzniklým pochybnostem vyjádřil, pravdivost údajů v tomto přiznání uvedených prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění uvedených pochybností. V odůvodnění výzvy je uvedeno, že správci daně vznikly „pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů vykázaných v předmětném daňovém přiznání, protože jste v něm uvedli ve zdaňovacím období III. čtvrtletí 2011 obraty přijatých zdanitelných plnění 180.130.496 Kč a uskutečněných zdanitelných plnění ve výši 179.793.461 Kč, zatímco za předešlých 6 měsíců byl průměrný obrat přijatých zdanitelných plnění ve výši 81.293.610 Kč a uskutečněných zdanitelných plnění ve výši 81.492.190 Kč. Rovněž poměr přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění neodpovídá obvykle vykazované úrovni registrovaného plátce s Vaším předmětem podnikání, a z tohoto důvodu Vás ve smyslu ust. § 89 odst. 2 daňového řádu (správce daně) vyzývá ke splnění Vaší povinnosti pochybnosti správce daně odstranit a prokázat skutečnosti v tomto řádném daňovém přiznání uvedené.“

20. Žalobce předložil na základě výzvy z 21.11.2011 evidenci pro daňové účely dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“). přijaté faktury a vydané faktury.

21. Žalobce uplatnil v předmětném zdaňovacím období nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění (dodávky zboží Biodiesel) dle přijatých daňových dokladů, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost Danton Praha s.r.o., se sídlem Budapeštská 1491/5, Praha 10, DIČ CZ27721663. Správce daně zaslal dožádání místě příslušnému správci daně této společnosti, Finančnímu úřadu pro Prahu 10, ke zjištění, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění dodavatelem Danton Praha, zda jsou žalobcem předložené faktury zahrnuty v přiznání k DPH a zda byla uvedená částka DPH odvedena. Finančním úřadem pro Prahu 10 bylo správci daně sděleno, že „písemnosti správce daně jsou doručovány do datové schránky uplynutím lhůty. V daňovém přiznání za III. Q 2011 byla uvedena vlastní daňová povinnost ve výši ... Kč, která nebyla uhrazena. Daňový subjekt nereaguje na předvolání k jednání a na jednání se nedostavuje.“ Místně příslušný správce daně provedl místní šetření na adrese uvedené v obchodním rejstříku (viz výše) a zjistil: „Jednalo se o čtyřpatrový bytový dům, na němž nebylo zjištěno žádné označení sídla této společnosti ani žádné jiné skutečnosti svědčící o sídle společnosti. Na zvoncích nebyl uveden žádný název firmy.“

22. Žalobce byl následně výzvou ze 04.04.2012, čj. 187091/12/138934403155, vyzván podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Ve výzvě je uvedeno: „U přijatých daňových dokladů od č. FP 111100278 do č. FP 111100313, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost Danton Praha s.r.o., se sídlem ... DIČ ..., za dodávku zboží Biodiesel, prokažte, že bylo toto zboží pořízeno od dodavatele uvedeného na přijatých daňových dokladech. Za účelem prokázání požadovaných skutečností předložte správci daně veškeré důkazní prostředky, které máte k dispozici, popř. navrhnete svědky, kteří budou schopni správci daně předmětné skutečnosti potvrdit.“ V odůvodnění výzvy je kromě konstatování toho, co žalobce předložil na základě předchozí výzvy z 21.11.2011, uvedeno: „Následným šetřením správce daně nebylo

prokázáno uskutečnění v dokladech uvedených zdanitelných plnění (dodávky zboží Biodiesel) deklarovaným dodavatelem. Na základě Vámi předložených důkazních prostředků a na základě vlastního šetření správce daně nepovažuje pochybnosti uvedené ve výzvě čj. ... ze dne 21.11.2011 za odstraněné a z toho důvodu Vás vyzývá k předložení, či navržení dalších důkazních prostředků.“ Na tuto výzvu žalobce nereagoval.

23. Správce daně proto v úředním záznamu o postupu k odstranění pochybností ze dne 22.05.2012, čj. 327689/12/138934403155, uzavřel, že „za neprokázanou výši odpočtu považuje správce daně 13.541.737,- Kč na základě přijatých daňových dokladů uvedených v tabulce výše, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost Danton Praha s.r.o.“ Zbývajíc odpočet ve výši 22.484.362 Kč považoval správce daně za prokázaný. Nadměrný odpočet ve výši 67.407,- Kč byl změněn na vlastní daňovou povinnost ve výši 13.474.330 Kč, neboť správce daně neuznal nárok na odpočet daně z přijatých plnění od společnosti Danton Praha pro nesplnění podmínek § 73 odst. 1 ZDPH, když nebyl prokázán nárok na odpočet dokladem vystaveným plátcem a nebyly odstraněny pochybnosti správce daně o shodě faktického stavu se stavem formálně právním, uvedeným na daňových dokladech.

24. V souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu byl žalobce sdělením – pozvánkou k ústnímu jednání z 30.05.2012, vyzván o možnosti seznámit se s výsledkem postupu k odstranění pochybností dne 27.06.2012. Pro případ, že by žalobce nevyužil možnosti seznámit se s výsledky postupu k odstranění pochybností, byl mu správcem daně současně se sdělením zaslán výsledek postupu k odstranění pochybností. Žalobce byl upozorněn, že je „oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků (§ 90 odst. 2 daňového řádu). Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně (§ 90 odst. 3 daňového řádu). V případě, že nepodáte návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, vydá správce daně rozhodnutí o stanovení daně za výše uvedené zdaňovací období v souladu s výsledkem postupu k odstranění pochybností zasílaným v příloze tohoto sdělení.“ Žalobce se k těmto výsledkům nijak nevyjádřil a nenavrhoval další důkazy, neuvedl jiné důvody pro pokračování v dokazování.

25. Na základě výsledků postupu k odstranění pochybností byl dne 16.07.2012 pod čj. 441952/12/138513400595 vydán platební výměr.

26. V podaném odvolání, k výzvě správce daně doplněném, žalobce vůči výzvě z 21.11.2011 namítal, že k „takto obecným a nekonkrétně formulovaným pochybnostem nelze předložit určité důkazní prostředky, které by pochybnosti vyvrátily, protože nejsou-li konkrétní pochybnosti, nelze k nim na vyvrácení přinést konkrétní důkazy.“ Dále uvedl, že „zdanitelná plnění, jak přijatá tak uskutečněná, prokázal daňovými doklady. Má-li o nich Finanční úřad v Plzni pochybnosti, musí specifikovat, jaké konkrétní pochybnosti to jsou, aby daňový subjekt mohl předložit konkrétní důkazní prostředky k vyvrácení těchto pochybností. Nespecifikuje-li Finanční úřad v Plzni své pochybnosti konkrétně, pak žalobce neví, jaké konkrétní důkazní

prostředky má předložit.“ Následně žalobce citoval rozsudky Nejvyššího správního soudu, které sdílí stejný názor (ze dne 07.02.2007, čj. 5 Afs 58/2006-41; ze dne 25.03.2005, čj. 5 Afs 131/2004; ze dne 28.04.2005, čj. 7 Afs 25/2003; ze dne 15.09.2005, čj. 5 Afs 192/2004). Dle žalobce se tyto rozsudky zabývají rozložením věcného břemene v daňovém řízení a povinnostmi správce daně při prokazování důvodnosti pochybností a povinností daňového subjektu při prokazování svých tvrzení. Dle žalobce *„je proto na Finančním úřadu v Plzni, aby specifikoval své pochybnosti, aby daňový subjekt věděl, jaké konkrétní důkazní prostředky má předložit, protože volba konkrétního důkazního prostředku je věcí daňového subjektu“*. K tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu (ze dne 11.08.2009, čj. 1 Afs 63/2009-102; ze dne 15.05.2009, čj. 5 Afs 53/2008-70), které dle žalobce řeší konkrétnost specifikace pochybností správce daně, a taktéž systému přechodu důkazního břemene. *„Z posledně citovaného rozsudku je jednoznačně vidět, že Finanční úřad v Plzni má důkazní břemeno k prokázání pochybností o formálně bezvadných daňových dokladech předložených daňovým subjektem.“* Žalobce označil platební výměr za nezákonný proto, že *„Finanční úřad v Plzni své pochybnosti nijak nespecifikoval a nesdělil daňovému subjektu naprosto konkrétní pochybnosti, čeho se týkají, a v čem jsou spatřovány, aby daňový subjekt věděl, jaké konkrétní důkazní prostředky má předložit“*.

III.

27. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27.7.2007, čj. 8Afs 75/2005-130 uvedl: *„Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“* V daném případě se krajský soud plně ztotožnil se závěry učiněnými žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jak bude dále uvedeno, proto na počátku vyložení svých závěrů citoval z uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu.

IV.

28. Správce daně po té, kdy žalobce podal řádné daňové tvrzení za zdaňovací období III. čtvrtletí 2011 postupoval podle § 89 odst. 1 d.ř., podle něhož *[m]á-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Podle odst. 2 tohoto ustanovení [v]e výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*

29. Postup k odstranění pochybností je daňovým řádem upravený postup ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daňové povinnosti. Jedná se o ucelený soubor úkonů, který je realizován v rámci nalézacího řízení (§ 135 a násl.) Správce daně jej využívá ke zjištění, zda

je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení. V případě, že se správce daně domnívá, že není potřeba provádět daňovou kontrolu a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků daňovým subjektem, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

30. V daném případě byl postup k odstranění pochybností zahájen výzvou správce daně z 21.11.2011 vydanou podle § 89 odst. 2 daňového řádu. Ve smyslu uvedeného ustanovení bylo povinností správce daně vyjádřit své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu vyjádřit se k nim, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost údajů prokázat a předložit důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

31. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102, publikovaném pod č. 1729/2008 Sb. NSS, (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zde citovaná jsou dostupná na www.nssoud.cz) uvedl, že: „pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 ZSDP nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytýkácí řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období ztatečně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.“ I když zde řešil Nejvyšší správní soud odstranění pochybností za předchozí právní úpravy, tedy za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, kde se jednalo o tzv. vytýkácí řízení upravené v § 43 tohoto zákona, závěry v tomto usnesení přijaté lze aplikovat i na obdobně upravený postup k odstranění pochybností podle § 89 nyní účinného daňového řádu.

32. Na toto usnesení Nejvyššího správního soudu odkázal v souvislosti s výzvou z 21.11.2011 v napadeném rozhodnutí i žalovaný, který v obecné rovině konstatoval: „Prakticky lze shrnout, že tuzemské soudy odmítají spojovat konkrétnost výzvy s pouhým odkazem na konkrétní řádek daňového přiznání, avšak jsou tolerantní k alespoň minimální snaze správce daně o konkretizování vzniklých pochybností. Dle odvolacího orgánu je tento přístup logickým, protože bez důkladného prověření aktivit a údajů daňového subjektu lze těžko precizně formulovat pochybnosti o podaném daňovém přiznání, respektive o údajích v něm obsažených. Toto by bylo prakticky možné až po provedení daňové kontroly, kdy by

správce daně měl k dispozici veškeré potřebné údaje o aktivitách daňového subjektu. Postup k odstranění pochybností naopak umožňuje správci daně získat informace a případně začít hlouběji prověřovat tvrzení daňového subjektu. Určité meze dané požadavkem na konkrétnost výzvy dle ust. § 89 daňového řádu, jsou dány snahou zákonodárce o zamezení zneužití institutu, které by mohlo v důsledku vést až k zásahu do práva daňového subjektu na tzv. informační sebeurčení, tzn. do práva, které omezuje informační povinnost subjektů ve vztahu jednotlivců - stát. Správce daně z toho důvodu nemůže vydat výzvu dle ust. § 89 daňového řádu kdykoliv, ale musí zde existovat alespoň nějaké pochybnosti, které musí být daňovému subjektu sděleny, načež mu byla umožněna konkrétní reakce. Naplněním litery a ducha ust. § 89 daňového řádu pak správce daně bude jednat v souladu se zásadou zákonnosti a nebude hrozit nepřiměřené omezení základních lidských práv daňového subjektu, zde práva na informační sebeurčení.“ S touto argumentací, jak přistupovat k obsahu výzvy v rámci postupu k odstranění pochybností, se zdejší soud ztotožňuje.

33. Konkrétně pak žalovaný ke shodné odvolací námitce vůči výzvě z 21.11.2011 poznamenal, že ačkoliv není v předmětném přiznání k dani z přidané hodnoty rubrika hlavní ekonomická činnost vyplněna, prováděl správce daně v době vystavení výzvy již postupy k odstranění pochybností o údajích v přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období I. a II. čtvrtletí 2011, byl mu tedy již znám předmět podnikání žalobce. Dále uvedl: *„Odvolací orgán má při hodnocení zákonnosti vydané výzvy, co do konkretizace pochybností správce daně, za to, že odvolateli byla sdělena konkrétní pochybnost (zvýšený nárůst hodnoty obratu oproti průměrným hodnotám obratu za předcházejících 6 měsíců) a bylo mu umožněno na tuto výzvu reagovat, což odvolatel také učinil a na výzvu doložil evidenci pro účely DPH a daňové doklady. Ve vztahu k výzvě nebyly odvolatelem v průběhu vytykácího řízení vzneseny žádné námitky, tzn. že mu její obecnost či neurčitost vyšla najevo až v odvolacím řízení. Fakt, že prvostupňového správce daně předložené důkazní prostředky nepřesvědčily, je otázkou jinou. Z toho ale nelze vyvozovat, že by samotná výzva trpěla namítanými vadami a nebylo možné na ni reagovat. Odvolací orgán tedy hodnotí odvolací důvod první jako nedůvodný, protože prvostupňový správce daně formuloval výzvu dostatečně konkrétně tak, aby vyhověl nejen textu zákona, ale zejména jeho smyslu, což potvrzuje i aplikace závěrů ustálené judikatury vyšších soudů na skutkový stav zde hodnocený.“*

34. Dle krajského soudu je z obsahu výzvy z 21.11.2011 zřejmé, že se správcem daně zahájený postup k odstranění pochybností týkal řádného daňového tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí 2011. Správce daně výzvu odůvodnil tím, že *„v tomto zdaňovacím období přiznaný obrat přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění významně překračuje obvykle vykazovanou úroveň a současně vykázaný obrat přijatých zdanitelných plnění neodpovídá úrovni obratu výstupů“*. V odůvodnění výzvy je uvedena konkrétní výše přijatých zdanitelných plnění (180.130.496 Kč) a uskutečněných zdanitelných plnění (179.793.461 Kč) v kontrastu s průměrným obratem za předešlých 6 měsíců přijatých zdanitelných plnění (81.293.610 Kč) a uskutečněných zdanitelných plnění (81.492.190 Kč). Není proto správné tvrzení žalobce, že správce daně *„neměl před zahájením řízení poznatky odůvodňující pochybovat o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání“*. Uvedené žalobce dovozuje z toho, že správce daně neměl v té době ještě informace o tom, že je společnost Danton Praha nekontaktní. Jako důvod pro vydání výzvy v rámci postupu

k odstranění pochybností však postačovalo zjištění ve výzvě z 21.11.2011 vyjádřené, týkající se objemu obrátů přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění oproti předešlým 6 měsícům. S tím pak zcela logicky souviselo i prověření, zda je žalobcem správně uplatněn nárok na vrácení nadměrného odpočtu za zdaňovací období III. čtvrtletí 2011 ve výši 67.407,- Kč. Dle názoru krajského soudu byl výzvou z 21.11.2011 žalobci dostatečně konkrétně a srozumitelně sděleny pochybnosti správce daně a byl tak vymezen předmět postupu k odstranění pochybností, přičemž v rozsahu skutečností vztahujících se k těmto pochybnostem správce daně vyzval žalobce k vyjádření se k takto formulovaným pochybnostem, k prokázání pravdivosti údajů, jichž se pochybnosti týkaly (objem přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění) a k předložení či označení důkazních prostředků tak, aby došlo k odstranění uvedených pochybností. Výzva tedy jednoznačně směřovala k prověření žalobcem v daňovém tvrzení uvedených údajů (včetně nároku na odpočet DPH) za příslušné zdaňovací období. I když je původ pochybností správce daně popsán ve výzvě z 21.11.2011 stručně, je přesto dostatečně zřejmé, že v daném případě odstraňoval správce daně pochybnosti týkající se oprávněnosti žalobcem uplatněného nároku na vrácení nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí 2011, a že za tímto účelem také postup k odstranění pochybností zahájil. Žalobce byl pak povinen postupovat v souladu s § 6 odst. 2 d.ř., podle něhož *[o]soby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují*. Žalobce na výzvu zcela správně reagoval tím, že předložil evidenci vedenou pro účely DPH a přijaté a vydané faktury. Není pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí žalobci vytýká, že nepředložil výdajové pokladní doklady, ve fakturách uvedené objednávky, smlouvy s dodavateli či odběrateli, bankovní výpisy, když to správce daně nechtěl. Žalovaný nic takového v souvislosti s výzvou z 21.11.2011 žalobci nevytýkal. Námitky žalobce vůči nekonkrétnosti výzvy z 21.11.2011 proto nejsou důvodné.

V.

35. Rovněž vůči výzvě ze 04.04.2012 žalobce namítá její nekonkrétnost a v žalobě uvádí, že vzhledem k velmi stručně formulovanému tvrzení v uvedené výzvě nijak na výzvu nereagoval, protože nevěděl, jaké konkrétní důkazní prostředky má předložit, když nevěděl, jaké konkrétní pochybnosti správce daně má.

36. Správce daně učinil po té, kdy žalobce na základě výzvy z 21.11.2011 předložil daňovou evidenci daně z přidané hodnoty a daňové doklady, dotaz na místně příslušného správce daně dodavatele žalobce, společnosti Danton Praha, a zjistil, že je tato společnost nekontaktní (viz odst. 21). Jak již bylo uvedeno výše, je postup k odstranění pochybností postupem v daňovém řízení, a to v nalézacím řízení, zde vyměřovacím, proto správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, když přistoupil následně k dokazování a vydal podle § 92 odst. 2 a 4 daňového řádu výzvu ze 04.04.2012.

37. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *[p]okud 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. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu [s]právce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

38. V žalobě žalobce neformuloval své námitky vůči výzvě ze 04.04.2012 tak jako v odvolání, kde namítal, že „po prokázání přijatých a uskutečněných plnění daňovými doklady bylo na správci daně, pokud měl o těchto dokladech pochybnosti, aby tyto své pochybnosti konkretizoval, tak aby bylo možné k odstranění těchto pochybností předložit konkrétní důkazní prostředky“. V žalobě již nenamítal přechod důkazního břemene na správce daně, namítal toliko nekonkrétnost výzvy, což mu znemožnilo předložit konkrétní důkazy, proto na výzvu nereagoval. Přesto bylo nutno obsah uvedené výzvy posuzovat obdobně, jak to učinil žalovaný, tedy z pohledu důkazního břemene. Je to proto, že žalobce v řádném daňovém tvrzení za zdaňovací období III. čtvrtletí 2011 uplatnil nárok na vrácení nadměrného odpočtu za toto zdaňovací období a správce daně pojal pochybnosti o splnění podmínek pro uplatnění tohoto nároku ve smyslu § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH.

39. Žalovaný v té souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.09.2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 61, (kde je odkaz na další rozsudky řešící tuto problematiku) a uvedl: „*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn. že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn. že nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví či jinou povinnou evidenci, splňující požadavky podle daného hmotně právního předpisu. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních a daňových dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.*“ Uvedl, že k obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který v usnesení ze dne 29.09.2004, sp. zn. III. ÚS 365/04 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>) uvedl, že „*důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty) skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“

40. Žalovaný dále vycházel v odůvodnění napadeného rozhodnutí z toho, že i když žalobce předložil formálně bezvadné daňové doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných evidencí. Důkazní břemeno týkající se pochyb leží na správci daně. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém zdanitelném plnění jsou v evidenci daňového subjektu, resp. na daňovém dokladu,

zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Takovými důvodnými pochybami jsou pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností vedeného účetnictví, či povinné evidence, i když poskytuje prima facie předepsané informace o konkrétním účetním případě či zdanitelném plnění) zatemní obraz o hospodaření či ekonomické činnosti daňového subjektu. Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence, popř. jiné důkazy (daňové doklady) jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 22.10.2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86).

41. K výzvě ze 04.04.2012 pak žalovaný uvedl: „V této výzvě správce daně požadoval prokázání skutečnosti, že zboží bylo pořízeno od dodavatele uvedeného na přijatých daňových dokladech, tj. od společnosti Danton Praha s.r.o., ve výzvě byly specifikovány předmětné daňové doklady i dodavatel, a navrženy příkladné důkazní prostředky k prokázání požadovaných skutečností. Důvodem pro vydání výzvy byla skutečnost, že se v řízení dosud neprokázalo, že se přijetí zdanitelného plnění, na základě ve výzvě specifikovaných dokladů, uskutečnilo, tak jak je deklarováno těmito daňovými doklady, tj. že zboží pořízeno od zde deklarovaného dodavatele, proto též nebyly odstraněny pochybnosti správce daně specifikované už ve výzvě k odstranění pochybností. ... Odvolací orgán má při hodnocení zákonnosti vydané výzvy, co do konkretizace pochybností správce daně, za to, že odvolateli byla sdělena konkrétní pochybnost (zda byly předmětné přijaté faktury vystaveny plátcem, který byl uveden na těchto dokladech jako dodavatel) a bylo mu umožněno na tuto výzvu konkrétně reagovat (výčtem navržených důkazních prostředků). Ve vztahu k výzvě nebyly odvolatelem v průběhu vytýkácího řízení vzneseny žádné námitky, tzn. že mu její nekonkrétnost vyšla najevo až v odvolacím řízení. Fakt, že odvolatel na danou výzvu nereagoval, a po seznámení s výsledky postupu k odstranění pochybností opět nenavrhнул důkazy či jiné důvody pro pokračování v dokazování, a prvostupňový správce daně na základě doložených dokladů a evidence nepřiznal odvolateli předmětný nárok na odpočet daně, je otázkou jinou. Z toho ale nelze vyvozovat, že by samotná výzva trpěla namítanými vadami a nebylo možné na ni reagovat. ... prvostupňový správce daně formuloval výzvu dostatečně konkrétně tak, aby vyhověl nejen textu zákona, ale zejména jeho smyslu, což potvrzuje i aplikace závěrů ustálené judikatury vyšších soudů na skutkový stav zde hodnocený.

42. Dále žalovaný uvedl: „Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Odvolatel ani na výzvu správce daně k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění - konkrétně k prokázání, že předmětné plnění bylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem, ani po seznámení s výsledky daňového řízení (postupu k odstranění pochybností) nenavrhнул žádné důkazní prostředky k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění. Správci daně tak nebyly v průběhu postup k odstranění pochybností předloženy či navrženy takové důkazní prostředky, které by prokazovaly splnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, nebylo prokázáno, že předložené daňové doklady jsou

daňovými doklady prokazující nárok na odpočet daně plátce, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, na dokladu deklarovaný.“

43. S posouzením výzvy ze 04.04.2012 žalovaným se soud zcela ztotožňuje. Ve výzvě je uvedeno, jakých daňových dokladů se týká prokázání zdanitelného plnění, ke kterému na jejich základě došlo. Jsou zde uvedena konkrétní čísla přijatých daňových dokladů (od č. FP 111100278 do č. FP 111100313), uveden dodavatel (společnost Danton Praha s.r.o.) a druh zboží (Biodiesel). Je zde žalobce vyzván, aby prokázal, že bylo toto zboží pořízeno od dodavatele uvedeného na přijatých daňových dokladech, a to veškerými důkazními prostředky, které má k dispozici, popř. navrhnul svědky, kteří budou schopni předmětné skutečnosti potvrdit. Uvedené odpovídá ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *[j]ako důkazních prostředků lze 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.* V odůvodnění výzvy je blíže zdůvodněno, že nebylo následným šetřením správce daně prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění (dodávek zboží Biodiesel) tak, jak jsou deklarována na žalobcem předložených daňových dokladech dodavatelem tam uvedeným. Bylo zde zdůvodněno, že pochybnosti uvedené ve výzvě z 21.11.2011 nebyly odstraněny, a to ani žalobcem dosud předloženými důkazními prostředky, ani vlastním šetřením správce daně. Dle názoru soudu formulace výzvy ze 04.04.2015 není velmi stručná, jak namítá žalobce, není nesrozumitelná a nevylučuje podání konkrétní odpovědi či předložení (označení) konkrétních důkazních prostředků žalobcem. Uvedl-li správce daně, že pochybnosti vznikly ohledně uskutečnění zdanitelných plnění od konkrétního dodavatele, vycházel takový postup z důvodného předpokladu, že žalobce musí mít povědomost nejen o tom, jaká zdanitelná plnění s dodavatelem uvedeným na daňových dokladech, které má k dispozici, uskutečnil, ale i o způsobu, jak k těmto zdanitelným plněním došlo, a to za situace, kdy se jednalo v daném čtvrtletí o vyšší objem nárokových nadměrných odpočtů, než tomu bylo v předchozích 6 měsících. Uvedl-li správce daně ve výzvě, že je možné k prokázání uskutečnění těchto zdanitelných plnění předložit veškeré důkazní prostředky, tedy cokoli, co by vedlo k prokázání jejich uskutečnění, mohl žalobce na tuto výzvu zcela konkrétním způsobem reagovat, byť by to bylo v rámci součinnosti se správcem daně. Žalobce však na tuto výzvu žádným způsobem nereagoval. Námitky žalobce vůči výzvě ze 04.04.2012 proto soud posoudil jako nedůvodné.

VI.

44. Na základě uvedeného lze uzavřít, že žalobce byl k odstranění pochybností vyzván postupem podle § 89 odst. 1 daňového řádu. Výzva z 21.11.2011, kterou byl zahájen postup k odstranění pochybností, a výzva ze 04.04.2012, kterou byl podle § 92 odst. 2 a 4 daňového řádu žalobce vyzván k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, byly dostatečně určité, jak ve vymezení pochybností správce daně, tak ve způsobu, jakým by mělo k odstranění těchto pochybností žalobcem dojít. Žalobce nebyl v průběhu postupu o odstranění pochybností krácen na svých právech a zejména mu nebylo bráněno v součinnosti se správcem daně. Právě v součinnosti se správcem daně mohl dosáhnout

osvětlení svých (ryze subjektivních) pochyb o obsahu výzvy, tedy o tom, z čeho pochybnosti správce daně pramení a jakým způsobem by mohly či měly být odstraněny. Pokud žalobci nebyl zřejmý konkrétní obsah pochybností správce daně, jak namítá, mohl si jej ujasnit v rámci spolupráce se správcem daně, což neučinil. Svoji nečinnost pak žalobce nemůže klást k tíži správce daně, resp. žalovaného.

45. Postup k odstranění pochybností vycházel v daném případě ze situace, kdy žalobce předložil formálně bezvadné daňové doklady a správce daně požadoval, aby žalobce prokázal faktické uskutečnění přijatého zdanitelného plnění od deklarovaného plátce. Důvodem pro vznik pochybností bylo zjištění dožádaného místně příslušného správce daně na daňových dokladech uvedeného dodavatele zboží, že je tento nekontaktní a nebylo možné u něj faktické uskutečnění zdanitelného plnění ověřit. Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na povinnosti daňového subjektu dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Žalobce na výzvu správce daně ze 04.04.2012 k prokázání faktického uskutečnění zcela konkrétně označeného zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem nereagoval. Ani po seznámení s výsledky postupu k odstranění pochybností nenavrhł žádné důkazní prostředky k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění. Shodně s žalovaným proto krajský soud konstatuje, že správci daně tak nebyly v průběhu postup k odstranění pochybností předloženy či navrženy takové důkazní prostředky, které by prokazovaly splnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, nebylo prokázáno, že předložené daňové doklady jsou daňovými doklady prokazující nárok na odpočet daně plátce, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, na dokladu deklarovaný.

46. Žalobce na základě tvrzení o nekonkrétnosti výzev z 21.11.2011 a ze 04.04.2012 namítá, že nemohl v daňovém řízení předložit konkrétní důkazy k prokázání uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Navrhuje proto provedení důkazů k prokázání jejich uskutečnění až před soudem v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Soud však dospěl k závěru, z důvodů dále uvedených, že žalobcem navržené důkazy neprovede.

47. Podle § 75 odst. 1 s.ř.s. *[p]ři přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle § 77 odst. 2 s.ř.s. [v] rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného. Podle § 52 odst. 1 s.ř.s. [s]oud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné.*

48. Nejvyšší správní soud se otázkou provedení důkazů v řízení před soudem zabýval (krom rozsudku, kterým argumentuje žalobce v žalobě) také v rozsudku ze dne 22.05.2009, čj. 2 Afs 35/2009-91, kde uvedl, že „podle jeho stabilní judikatury (viz např. rozsudek sp. zn.

2 Afs 70/2008, 7 Afs 79/2007, in: www.nssoud.cz), stávající systém soudního přezkumu správních rozhodnutí je založen na zásadě plné jurisdikce. To znamená, že krajský soud je povinen vypořádat se i s nově navrženými důkazními prostředky a posoudit jejich relevanci, nikoliv je paušálně odmítnout. Pokud tak neučiní, zatíží svoje řízení vadou. Na straně jedné totiž samozřejmě platí, že soud přezkouvává napadené správní rozhodnutí podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). K objasnění tohoto skutkového a právního stavu je však rozhodující soud oprávněn zopakovat nebo i doplnit důkazy provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2). Jákýkoliv jiný výklad proto smysl tzv. plné jurisdikce ve správním soudnictví popírá (viz také rozsudek sp. zn. 5 Afs 14/2004, in: č. 618/2005 Sb. NSS). Pokud by totiž platilo, že respektování skutkového a právního stavu z doby rozhodování správního orgánu znamená i nemožnost provést další dokazování, odporoval by tento výklad výslovnému znění ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. a ve svých důsledcích by znamenal, že by se soudy musely omezit toliko na přezkum zákonnosti napadených správních rozhodnutí a nebyly by oprávněny přezkoumat jejich správnost ve smyslu faktickém, protože nezbytným předpokladem tohoto postupu je právě doplnění dokazování. Tím by se však správní soudnictví dostalo na časové ose zpět před rok 2003 (tj. před nabytí účinnosti s. ř. s.), a to do situace, kterou Ústavní soud (viz náleží č. 276/2001 Sb.) oprávněně prohlásil za protiústavní a také za odporující čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.“

49. Dle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu lze z ustanovení § 75 odst. 1 s.ř.s. dovodit toliko časový okamžik, k němuž se následně zjišťují všechny relevantní skutkové a právní okolnosti, nikoliv však časový okamžik, kdy nejpozději lze toto dokazování provádět. Žalobce se v rámci řízení před krajským soudem může domáhat provedení dosud neprovedených důkazů, mají-li prokázat rozhodné skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí, které z navržených důkazů provede a které nikoli, je výlučně na úvaze soudu (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezavazuje povinnosti takový postup odůvodnit (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004, č. 618/2005 Sb. NSS).

50. Dle Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku: „Je totiž třeba mít rovněž na zřeteli, že (viz např. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 44/2008) je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhopat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.“

51. Pro posouzení návrhu na provedení důkazů v nyní soudem posuzované právní věci má zásadní význam následující konstatování Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku:

„Krajský soud je vždy povinen podané důkazní návrhy buď provést, anebo se s nimi musí alespoň argumentačně vypořádat a jejich provedení odmítnout. V případě odmítnutí jejich provedení v daňové věci však nestačí poukázat na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., nýbrž vždy je třeba vyložit, proč navržený důkaz nemá pro rozhodovanou věc žádnou relevanci, je zjevné, že se jedná o důkaz nevěrohodný nebo naopak důkaz potvrzující tvrzení, která již byla postavena najisto. Neprovedení tohoto důkazu soudem ze shora uvedených důvodů však může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout stěžovatel již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Koncepce daňového řádu je totiž založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem (§ 16 odst. 8, § 43 odst. 1), zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání [§ 48 odst. 3 písm. e) daňového řádu] a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (odst. 7 cit. ustanovení). Z prezentované logiky daňového řízení plyne závěr, že je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu na straně druhé, který si jejich existence v konkrétním případě mohl být dobře vědom, nicméně rozhodne se je uplatnit až v žalobním řízení z důvodu jakési procesní taktiky. Na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud (1.) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení (viz bod 42) a (2.) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).“

52. Nic z toho však v nyní projednávané věci splněno nebylo. Jak bylo uvedeno výše, námítky vůči oběma žalobcem zpochybňovaným výzvám z 21.11.2011 a ze 04.04.2012 nebyly soudem shledány důvodnými. Z tvrzení žalobce o obecně formulovaných pochybnostech v případě výzvy z 21.11.2011 a velmi stručně formulovaném tvrzení v případě výzvy ze 04.04.2012 nelze v žádném případě dovodit, že by se správní orgány obou stupňů dopustily jakéhokoliv procesního pochybení, v jehož důsledku by žalobce důkazní návrhy, které uplatňuje nyní u soudu, nemohl předložit již v rámci postupu k odstranění pochybností. Rovněž není možno říci, že by napadené rozhodnutí žalovaného mohlo být shledáno pro žalobce překvapivým. Důkazy, které žalobce nyní navrhuje provést v soudním řízení nahrazují nečinnost žalobce v rámci postupu o odstranění pochybností, kdy na výzvu ze 04.04.2012 a následně na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností nijak nereagoval a nyní v řízení soudním v podstatě jen „dohání“ důkazní břemeno, které měl od počátku daňového řízení ze strany správce daně zcela jasně vytýčeno. Krajský soud proto nebyl povinen žalobcem v soudním řízení navržené důkazy provést, neboť odvolací rozhodnutí žalovaného v tomto případě nemohlo být shledáno pro žalobce překvapivým a daňové řízení nebylo zatíženo procesními vadami, které by žalobci bránily v uplatnění předmětných důkazů.

Závěr

53. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Náklady řízení

54. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovanému v souvislosti s řízením náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : **Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.**
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 22. prosince 2014

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová