



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Jana Čížka a soudců

Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **Trímet Prag s.r.o.**, IČO: 25730355
sídlem Zámek Dobříš 1, Dobříš

zastoupen daňově poradenskou společností Ernst & Young, s.r.o.
sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2017, č. j. 46511/17/5300-21444-700333,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) vyměřil žalobkyni dvěma platebními výměry ze dne 9. 9. 2016, č. j. 244920/16/4200-12775-707751 a č. j. 244929/16/4200-12775-707751, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců únor a březen 2014. Správce daně odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH, neboť dospěl k závěru, že zdanitelná

plnění přijatá od společnosti KG Holding, s.r.o., IČO: 27249565 (dále jen „KG Holding“), byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět.

2. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry potvrdil.
3. Žalobkyně žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 31. 1. 2018 požaduje zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Žalobní body

4. Podle žalobkyně nebyla prokázána existence chybějící daně, neboť DPH byla uhrazena prostřednictvím zajišťovacích příkazů. Skutečnost, že společnost KG Holding nepředložila evidenci pro účely DPH, nemůže prokazovat, že daň na výstupu z plnění ve prospěch žalobkyně nebyla uvedena na ř. 1 dodatečného daňového přiznání KG Holding. Tento závěr je navíc v přímém rozporu se skutkovými zjištěními uvedenými ve zprávě o daňové kontrole. Z ní totiž vyplývá, že žalobkyně byla v prvním čtvrtletí roku 2014 výhradním odběratelem KG Holding. Porovnáním údajů z dodatečného daňového přiznání KG Holding a evidence pro účely DPH žalobkyně lze dojít k závěru, že částky vyznačené na ř. 1 přiznání přesně odpovídají hodnotě dodávek KG Holding pro žalobkyni. Uvedené podporuje též analýza pohybu na bankovním účtu KG Holding.
5. Žalobkyně dále namítá, že odepření nároku na odpočet kvůli účasti na podvodu na DPH za situace, kdy DPH ze zasažených transakcí byla uhrazena, fakticky znamená dvojitou úhradu daně. Takový postup je v rozporu se zásadou neutrality DPH. Žalovaný ani správce daně nezohlednili opatření, která žalobkyně dodatečně přijala před vypořádáním a dokončením transakce (žalobkyně přestala s KG Holding obchodovat, pozastavila vůči ní veškeré platby, předala správci daně veškeré informace a požádala o doporučení ohledně dalšího postupu atd.). Společnost KG Holding nebyla vedena na seznamu nespolehlivých plátců a podala daňové přiznání k DPH za první čtvrtletí roku 2014 a uhradila daň. Na základě opatření přijatých žalobkyní daňová správa dokázala vydat zajišťovací příkaz na bankovní účet KG Holding, zajistit DPH a zamezit hrozícímu podvodu na DPH. Výklad daňových orgánů, podle kterého judikatura za rozumná opatření k zamezení podvodu považuje pouze opatření před uskutečněním transakce, je nepřijatelný.
6. Závěrem žalobkyně namítá, že v jejím případě mělo být aplikováno ručení podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 344/2013 Sb. (dále jen „zákon o DPH“).

Vyjádření žalovaného a další podání účastníků řízení

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. V daném případě byly shledány okolnosti, které potvrzují existenci podvodného jednání na DPH. Podmínka existence chybějící daně byla splněna, neboť KG Holding z důvodu nekontaktnosti neumožnila správci daně prověřit splnění jejích daňových povinností, resp. ověřit přiznanou daň. Judikatura potvrdila, že závěr o existenci chybějící daně může být založen na závěru o nekontaktnosti jednoho z článků řetězce. Skutečnosti uváděné ve zprávě o daňové kontrole nejsou v rozporu s posouzením provedeným v napadeném rozhodnutí. Společnost KG Holding ani na výzvu nepředložila evidenci pro účely DPH ani žádné daňové doklady, neprokázala tak oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Povinnost správce daně odepřít uplatněný nárok na odpočet DPH subjektu vědomě

se účastnícímu daňového podvodu nevede k porušení daňové neutrality. Odepření nároku ani v obecné rovině nesupluje výběr chybějící daně. Námitku týkající se opatření přijatých k zamezení účasti na podvodu považuje žalovaný za ryze účelovou. Opatření uváděná žalobkyní nelze považovat za opatření učiněná k zajištění její neúčasti na daňovém podvodu. Institut ručení podle § 109 zákona o DPH nelze v dané věci aplikovat, neboť nejde o placení daní, ale o řízení nalézací, ve kterém jde o správné zjištění a stanovení daně.

8. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.
9. V replice ze dne 12. 9. 2018 žalobkyně setrvala na uplatněných žalobních námitkách. Nekontaktnost společnosti KG Holding neprokazuje, že daň z plnění ve prospěch žalobkyně nebyla uvedena na ř. 1 daňového přiznání. Žalobkyně nemá povinnost prokazovat skutečnosti, které jsou mimo sféru jejího vlivu. Žalobkyně považuje za zmatečné vyjádření žalovaného ohledně vymezení pojmu chybějící daň. Důkazní břemeno ohledně prokázání chybějící daně má správce daně, potažmo žalovaný, který jej neunesl. Žalobkyně odmítá, že by se „úmyslně podílela na daňovém úniku“ nebo „uplatnila nárok na odpočet podvodným způsobem“, jak se ve svém vyjádření snaží navodit žalovaný. Žalobkyně nenamítá, že by odepření nároku mělo suplovat výběr chybějící daně, ale že není v souladu s principem neutrality DPH, aby jí byl odepřen nárok na odpočet daně v situaci, kdy společnost KG Holding daň uhradila. Žalobkyně tak byla povinna uhradit DPH dvakrát – jednou v rámci platby KG Holding, kterou správce daně zajistil, podruhé v důsledku odepření nároku na odpočet. Žalovaný ve svém vyjádření neuvádí žádné důvody, pro které lze pod pojem „opatření, která mohou být rozumně vyžadována, aby zajistila, že plnění nebude součástí podvodu“, podřadit výhradně opatření přijatá před uskutečněním obchodní transakce. Žalobkyně trvá na tom, že byly dány důvody pro aplikaci institutu ručení podle § 109 zákona o DPH.
10. Žalovaný v doplnění vyjádření ze dne 22. 10. 2018 rozvedl svou argumentaci k nemožnosti aplikace institutu ručení v souzené věci.
11. V replice k doplnění vyjádření žalobkyně zdůraznila, že každá jednotlivá žalobní námitka zakládá sama o sobě nezákonnost napadeného rozhodnutí. Spor se tedy nevede pouze o přednost aplikace ručení podle § 109 zákona o DPH. Případ je specifický tím, že společnost hned po nabytí podezření ohledně důvěryhodnosti dodavatele činila opatření k zabránění daňovému podvodu a plně spolupracovala se správcem daně. Tomu se díky součinnosti s žalobkyní podařilo zajistit a vybrat daň z platby od žalobkyně dodavateli. V řetězci tak DPH vůbec nechybí.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

12. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky kladené na ni zákonem. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlédnout i z moci úřední.
13. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť žalovaný s takovým postupem vyslovil souhlas a žalobkyně udělila souhlas *implicite*, neboť na výzvu soudu ve stanovené lhůtě nesdělila, že s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Skutečnosti vyplývají ze správního spisu

14. Ze správního spisu soud zjistil následující pro věc relevantní skutečnosti.
15. Žalobkyně dne 24. 3. 2014 podala přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2014, v němž uplatnila nárok na nadměrný odpočet ve výši 4 036 460 Kč. Dne 18. 4. 2014 podala žalobkyně přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2014, v němž uplatnila nárok na nadměrný odpočet ve výši 647 814 Kč. Protokoly ze dne 22. 4. 2014 a 19. 5. 2014 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období v omezeném rozsahu (prověření přijatých zdanitelných plnění). Správce daně v průběhu daňové kontroly mimo jiné zjistil, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti KG Holding. Ta byla pro správce daně nekontaktní, měla virtuální sídlo, zastupovala ji osoba, která k tomu neměla žádné oprávnění, a řádně neplnila své daňové povinnosti. Žalobkyně přijala od společnosti KG Holding zdanitelná plnění (hliníkové slitiny), z nichž si uplatnila nárok na odpočet. V únoru 2014 uplatněný odpočet činil 5 521 036,38 Kč (základ daně 26 290 649,13 Kč), v březnu 2014 šlo o 5 400 334,14 Kč (základ daně 25 715 877,29 Kč).
16. V návaznosti na skutečnost, že v prvním čtvrtletí 2014 společnost KG Holding vystavila pouze daňové doklady, na základě kterých si žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet, a dále že nedoložila evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za první čtvrtletí 2014 ani přiznání k DPH a byla nekontaktní, dospěl správce daně k závěru, že se jedná o subjekt typu „missing trader“, který vykazuje minimální daňové povinnosti a neodvede daň ve správné výši. Prověřením pohybu na bankovním účtu společnosti KG Holding správce daně zjistil, že na tomto účtu neprobíhaly téměř žádné pohyby (transakce představovaly pouze bankovní poplatky). Nebyly zjištěny odchozí platby tuzemským plátcům daně, které by mohly být vyhodnoceny jako úplaty za přijatá zdanitelná plnění alespoň v přibližném objemu vykázaném na ř. 40 přiznání k DPH.
17. K otázce úniku na DPH správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že KG Holding DPH za první čtvrtletí 2014 sice přiznala, ale neodvedla daň z přidané hodnoty na výstupu, neboť tato společnost uměle snížila svou daňovou povinnost. Žalobkyně si přitom uplatňovala odpočet daně na vstupu z takto pořízeného zboží. Daňová ztráta byla podle správce daně důsledkem podvodného jednání. Dodavatelé žalobkyně neodvedli DPH v souladu se skutkovým stavem. Podvodné jednání spočívalo v přeprodeji komodity, jejímž účelem bylo čerpání DPH. Část zboží dokonce pocházela ze slovenského skladu žalobkyně.
18. Žalobkyně podle správce daně nevěnovala zvýšenou pozornost sporným obchodům tak, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu se zřetelem ke všem okolnostem mohla vědět.
19. Platebními výměry ze dne 9. 9. 2016 správce daně žalobkyni vyměřil vlastní daň za zdaňovací období měsíců února a března 2014 ve výši 1 705 113 Kč a 4 752 520 Kč.
20. Odvoláním ze dne 7. 10. 2016, v němž byly uplatněny námitky obdobné těm žalobním, žalobkyně brojila proti platebním výměrům. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a platební výměry potvrdil. Konkrétní argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí soud rekapituluje níže při vypořádání jednotlivých žalobních námitek (při němž podrobněji přiblíží též další argumentaci obsaženou ve zprávě o daňové kontrole).

21. K otázce chybějící daně žalovaný uvedl, že správce daně identifikoval tento obchodní řetězec: Trímet Prag s. r. o. (tedy žalobkyně) obchodující pod slovenským DIČ: SK4020201911 (dále jen „Trímet Prag SK“) → slovenská společnost MTM-Zlieváreň s.r.o. (dále jen „MTM“) → KG Holding (CZ) → žalobkyně → odběratelé z tuzemska, resp. z jiného členského státu. K získání neoprávněné výhody mělo dojít tím, že společnost KG Holding byla nekontaktní a nebylo možno ověřit jí tvrzenou daň ani to, zda obsahuje daň z plnění uskutečněných vůči žalobkyni. Žalovaný spatřoval narušení neutrality daně v tom, že žalobkyně následně uplatnila nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od KG Holding. Žalobkyně je součástí velkého německé-švýcarského koncernu Trímet AG, v tuzemsku je registrována pod firmou Trímet Prag s.r.o. a současně pod stejnou firmou (Trímet Prag) registrována na Slovensku pod slovenským daňovým identifikačním číslem. Žalobkyně plně ovládá činnost slovenské společnosti, na daňových dokladech vystavených Trímet Prag SK je uvedeno identifikační číslo žalobkyně a slovenské DIČ. Za slovenskou společnost jednaly tytéž osoby (L. a F.), které zastupují žalobkyni. Účetnictví slovenské společnosti zpracovává účetní žalobkyně. Žalobkyně má též plnou kontrolu nad skladovými zásobami Trímet Prag SK. Ve skladové evidenci lze dohledat, které zboží Trímet Prag SK prodala odběrateli MTM, KG Holding a následně žalobkyni. Ke zboží lze přiřadit mj. množství a čísla tavby, což je jedinečné identifikační číslo přidělené výrobcem zpracovaného výrobku – slitiny kovu – před vypuštěním do prodejního oběhu. Soud k těmto tvrzením žalovaného již na tomto místě poznamenává, že nejsou přesná, neboť, jak vyplynulo ze zjištění správce daně, Trímet Prag SK není samostatnou právnickou osobou, ale fakticky pobočkou žalobkyně fungující pod slovenským DIČ (k této otázce podrobněji viz dále).
22. Žalobkyně nepředložila seznam schválených, potenciálních a neschválených dodavatelů, který měl tvořit přílohu interní směrnice „*Nakupovanie SN*“. Z odpovědi na mezinárodní dožádání vyplynulo, že společnost MTM dodávala zboží zejména těm odběratelům, kteří neplnili své daňové povinnosti. Mezi takové společnosti patřila též KG Holding. Ze skladových karet vyplývá, že žalobkyně pořídila zboží v tuzemsku levněji, než byla prodejní cena u slovenského dodavatele Trímet Prag SK – jinak řečeno, Trímet Prag SK prodával zboží slovenskému odběrateli MTM, který je v nezměněném stavu prodával nekontaktní tuzemské společnosti KG Holding, a ta ho dodávala žalobkyni levněji, než za jakou hodnotu zboží prodala Trímet Prag SK.
23. Dodavatel KG Holding z důvodu nekontaktnosti neumožnil místně příslušnému správci daně prověřit splnění daňových povinností, resp. ověřit přiznanou daň. Nepředložil evidenci pro účely DPH ani žádné daňové doklady, a neprokázal tak oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Tím, že nepředložil evidenci pro účely DPH, neprokázal, že daň uvedená v daňovém přiznání a v dodatečném daňovém přiznání, zahrnuje i daň z plnění, která uskutečnil ve prospěch žalobkyně. Podle žalovaného nastala situace, kdy jeden z článků řetězce (KG Holding) neodvedl státní pokladně daň ze zdanitelných plnění uskutečněných ve prospěch žalobkyně a ta si ji odečetla. Na této skutečnosti podle žalovaného nic nemění, že místně příslušný správce daně zajistil u KG Holding úhradu DPH na základě zajišťovacího příkazu ze dne 13. 5. 2014, neboť tento dodavatel neprokázal, že plnění uvedená v daňových tvrzeních se týkají právě uskutečněných plnění ve prospěch žalobkyně. Současně tento dodavatel kvůli své pasivitě neprokázal, že si oprávněně uplatnil odpočet daně podle vykázaných přijatých zdanitelných plnění, resp. že oprávněně snížil vykázaná uskutečněná zdanitelná plnění. Nelze hovořit o spolupráci žalobkyně při zajištění daně, neboť uhradila na bankovní účet

KG Holding částku 8 663 552 Kč, ale daň ve výši 1 819 346 Kč neuhradila a ani nevyužila institutu podle § 109a zákona o DPH (za KG Holding daň neuhradila).

24. K tzv. vědomostnímu testu žalovaný uvedl, že obchodní transakce, ze kterých žalobkyně uplatnila nárok na odpočet, nebyly nahodilé a žalobkyně se jejich aktérem nestala bez vlastního vědomí či bez přičinění. Její chování nelze považovat za obezřetné. Žalobkyně nejednala s péčí řádného hospodáře; měla věnovat větší pozornost interním kontrolním mechanismům. Ze zprávy o daňové kontrole jsou zřejmé kroky, které žalovaný považoval za zcela nestandardní, obzvláště s ohledem na objem a povahu obchodované komodity, v nichž lze v jejich souhrnu spatřovat nedostatek nezbytných opatření, která lze po žalobkyni rozumně požadovat.

Posouzení žaloby soudem

Obecná východiska

25. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Formální podmínky pro uplatnění nároku stanoví § 73 zákona o DPH.
26. Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu tedy je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije ke své ekonomické činnosti. Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady, důkazní břemeno jej však tíží i ve vztahu k prokázání, že zdanitelné plnění skutečně proběhlo tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232). Nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz rozsudky SDEU ze dne 25. 10. 2001, *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28; ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska*, C-25/07, bod 14, či ze dne 28. 7. 2011, *Komise v. Maďarsko*, C-274/10, bod 42). Vnitrostátní orgány a soudy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek ze dne 3. 3. 2005, *Fini H*, C-32/03, body 33 a 34, výše rozsudek ze dne, spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 55, rozsudek ze dne 29. 3. 2012, *Véleclair*, C-414/10, bod 32, rozsudek ze dne 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 42, či ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*).
27. Jako podvod na DPH judikatura označuje situace, v nichž jeden z účastníků neuhradí vzniklou daňovou povinnost a další si DPH odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Pokud se úniku na DPH nedopustila sama osoba povinná k dani, lze přiznání nároku na odpočet odmítnout, 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 DPH spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (rozsudek ze dne 16. 10. 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, bod 35 a citovaná judikatura, rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SIA*, bod 30). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je

součástí podvodu na DPH, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu účastníci se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, *Mahagében a Dávid*, bod 53). V rozporu s unijním právem není požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu (viz rozsudky ze dne 27. 9. 2007, *Teleos plc a další*, C-409/04, body 65 a 68, rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 54). Požadovaná úroveň pečlivosti je závislá na konkrétních okolnostech daného případu. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujistění se o jeho věrohodnosti (*Mahagében a Dávid*, body 59 a 60). Obecně však správce daně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovala svého dodavatele, a fakticky tak na ni přenést kontrolní úkony, které má vykonávat on sám (rozsudek *Mahagében a Dávid*, body 61 až 65, či rozsudek ze dne 19. 10. 2017, *Paper Consult*, C-101/16, bod 51).

28. Judikatura SDEU a správních soudů na základě shora popsaných východisek vytvořila několikastupňový test (algoritmus) stanovující, jak postupovat, aby bylo možno plátcí odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, C-624/15, *Litdana*, či rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 47, či ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 – 45, bod 24). Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti). Uvedené kroky na sebe logicky navazují a nemohou být vzájemně zaměňovány či předřazovány. Teprve pokud daňové orgány prokáží, že byl spáchán podvod, mohou přistoupit k posouzení otázky vědomosti daňového subjektu o zapojení do tohoto podvodu a po kladném zodpovězení této otázky teprve k posuzování subjektivních okolností (dostatečnosti přijatých opatření).

Daňový podvod a chybějící daň

29. Žalobkyně zpochybňuje řádné prokázání hned první z okolností nutných pro konstatování daňového podvodu. Namítá neprokázání existence chybějící daně.
30. Soud k prvnímu kroku shora uvedeného testu připomíná, že judikatura SDEU podvodem na DPH označuje zejména situace, v nichž jeden z účastníků neuhradí vzniklou daňovou povinnost a další si DPH odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [rozsudky ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd* (v likvidaci) a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, a rozsudky *Axel Kittel a Recolta Recycling*, či *Mahagében kft a Péter Dávid*, a další].

31. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být tedy v první řadě jasné patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Daňové orgány musí prokázat, že chybějící daň byla způsobena podvodným jednáním zaměřeným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění. Odepření nároku na odpočet daně představuje výjimku z pravidla, že plátce daně má nárok na její odpočet. Daňové orgány by tedy s touto možností měly nakládat obezřetně a přistoupit k ní pouze a výhradně za situace, které vykazují jasné znaky podvodného jednání (rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020 - 29). Lze doplnit, že slovní spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“ je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě není možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu (viz rozsudky NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41).
32. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Skutkové okolnosti nelze striktně kategorizovat na ty, které osvědčují výhradně existenci podvodu na DPH, nebo to, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se podílí na podvodu na DPH. Některé okolnosti mohou mít relevanci pro více kroků testu popsaného v bodě 28 výše (viz rozsudky NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020 - 29, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41). Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; viz rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41).
33. Soud je přesvědčen, že daňové orgány své povinnosti prokázat chybějící daň dostály. Závěr o narušení daňové neutrality vyplývá z níže uvedených skutečností.
34. Z odpovědi na žádost o poskytnutí informací od místně příslušného správce daně ze dne 30. 5. 2014 vyplynulo, že společnost KG Holding (přímý dodavatel žalobkyně) podala přiznání k DPH za první, druhé a čtvrté čtvrtletí 2013 a první čtvrtletí 2014 (přiznání za třetí čtvrtletí 2013 nebylo ani přes výzvu podáno), pro správce daně je nekontaktní, opakovaně u ní dochází ke změně jednatelů a společníků. Dne 9. 5. 2014 byla této společnosti odeslána výzva k odstranění pochybností vztahující se k prvnímu čtvrtletí 2014 a byl zahájen postup k odstranění pochybností. Dne 12. 5. 2014 byl vydán zajišťovací příkaz na DPH za uvedené zdaňovací období ve výši 9 777 417 Kč. Zůstatek na EUR účtu činil 6 363,60 EUR ke dni 7. 4. 2014 a 768,40 EUR ke dni 5. 5. 2014. Správce daně porovnáním hodnot uvedených v přiznáních k DPH společnosti KG Holding s údaji

v evidenci pro účely DPH žalobkyně zjistil, že v prvním čtvrtletí 2014 společnost KG Holding vystavila pouze daňové doklady, na základě kterých si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH. Společnost KG Holding vykázala v daňovém přiznání na ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku) základ daně 54 117 758 Kč a daň 11 364 729 Kč, na ř. 3 (pořízení zboží z jiného členského státu) základ daně 50 978 956 Kč a daň 10 705 581 Kč, na ř. 40 (nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců) základ daně 53 080 812 Kč a daň 11 146 971 Kč a na ř. 43 (nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění vykázaných na ř. 3 až 13) základ daně 51 613 453 Kč a daň 10 838 825 Kč. Celkem tedy vykázala vlastní daňovou povinnost ve výši 217 758 Kč. Tuto daňovou povinnost sice společnost KG Holding uhradila, ale následně (v reakci na výzvu podle § 89 daňového řádu) dne 23. 5. 2014 podala dodatečné přiznání za dané zdaňovací období, ve kterém dodatečně přiznala daňovou povinnost ve výši 11 347 757 Kč, kterou dobrovolně neuhradila.

35. Správce daně s ohledem na údaje vyplývající z daňových přiznání žalobkyně a KG Holding, nedoložení evidence pro účely DPH za první čtvrtletí 2014 společností KG Holding a nekontaktnost této společnosti vedoucí k nemožnosti prověřit přijatá zdanitelná plnění uzavřel, že společnost KG Holding je tzv. *missing trader*. Jde o subjekt vykazující minimální daňové povinnosti, který neodvádí daň ve správné výši, tedy jde o „ztracenou daň“ neodvedenou na výstupu. Této skutečnosti podle správce daně nasvědčuje i struktura daňového přiznání, podle kterého měla KG Holding přijmout zdanitelná plnění o základu daně 53 milionů Kč od tuzemských plátců a za dalších téměř 51 milionů pořídit zboží z jiného členského státu, oproti tomu však dodala zboží pouze za 54 milionů Kč. Místně příslušný správce daně společnosti KG Holding přitom prokázal, že hodnotu přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců (ř. 40) nárokovala neoprávněně. Prověřením platebních transakcí na bankovních účtech této společnosti bylo totiž zjištěno, že na účtu vedeném v tuzemské měně nejsou téměř žádné pohyby (vyjma bankovních poplatků a platby za službu „superfaktura“). Na eurovém účtu jsou evidovány téměř výhradně platby od žalobkyně a odchozí platby do zahraničí (především na Slovensko společnosti MTM). V roce 2014 nebyly na bankovním účtu zjištěny odchozí platby tuzemským plátcům daně, které by mohly být vyhodnoceny jako úplaty za přijatá zdanitelná plnění od plátců alespoň v přibližné výši odpovídající hodnotě vykázané na ř. 40 daňového přiznání. Uvedené zjištění podporuje závěr, podle kterého jsou tato plnění v daňovém přiznání pouze účelově vykázaná za účelem snížení daně na výstupu. To je podpořeno též tím, že společnost KG Holding nevlastnila žádné skladovací prostory, což naznačuje, že reálně nevykonávala ekonomickou činnost; je tedy pochybné, zda vykazovala nárok na odpočet daně na ř. 40 daňového přiznání oprávněně.
36. Správce daně shrnul (srov. s. 61 zprávy o daňové kontrole), že v posuzovaném případě došlo k situaci, kdy společnost KG Holding daň při dodání zboží za první čtvrtletí 2014 přiznala, ale neodvedla DPH na výstupu, protože uměle snížila svou daňovou povinnost. Žalobkyně si uplatňovala odpočet daně na vstupu z takto pořízeného zboží. Daňová ztráta je důsledkem podvodného jednání, neboť dodavatel žalobkyně neodvedl DPH ve výši, která by byla v souladu se skutkovým stavem. Podvodné jednání, jehož výsledkem je daňová ztráta, spočívalo v přeprodeji komodity, jehož účelem bylo čerpání DPH. Společnost KG Holding pořídila v kontrolovaných zdaňovacích obdobích zboží z jiného členského státu, ale neodvedla DPH na výstupu, protože „uměle“ snížila svou daňovou povinnost (srov. s. 62 zprávy o daňové kontrole).

37. Z citovaných závěrů vyplývá, že správce daně nespatořoval daňový podvod v tom, že by společnost KG Holding neodvedla daň formálně vykázanou na výstupu, ale že vlastní daňová povinnost KG Holding byla ve skutečnosti mnohem vyšší, neboť přijetí zdanitelných plnění uvedených na ř. 40 daňového přiznání nebylo prokázáno a existovaly velmi silné indicie svědčící o tom, že tato hodnota byla v daňovém přiznání uvedena pouze formálně za účelem umělého snížení vlastní daňové povinnosti, tedy získání daňové výhody spočívající v odpočtu daně na vstupu, která však ve skutečnosti uhrazena nebyla. Závěr, podle kterého si společnost KG Holding nárokovala daň na vstupu z přijatých zdanitelných plnění (viz ř. 40 daňového přiznání) neoprávněně, je podpořen důvodnými pochybnostmi správce daně vyplývajících ze shora shrnutých zjištění. Podkladem tohoto závěru nebyla pouze nekontaktnost KG Holding (a nepředložení příslušných evidencí), jak se snaží sugerovat žalobkyně, ale též údaje vyplývající z daňového přiznání, nulové (resp. téměř žádné pohyby) na bankovním účtu a zejména neexistence plateb tuzemským plátcům, které by osvědčovaly skutečné přijetí tuzemských zdanitelných plnění.
38. Kromě těchto okolností lze připomenout i další zjištění, ze kterých správce daně dovozoval podvodný charakter daného obchodního řetězce (soud níže uvádí pouze nejvýznamnější ze zjištěných skutečností a současně pouze ty, které lze považovat za skutečně relevantní z hlediska posouzení podvodného charakteru řetězce). Společnost KG Holding byla nekontaktní a se správcem daně nespoupracovala. Ze sdělení obchodního zástupce žalobkyně pana L. a jednatele žalobkyně jednoznačně vyplynulo, že jednatele společnosti KG Holding nikdy neviděli. Obchodní zástupce se sešel pouze s panem S., který však nikdy neprokázal, že je oprávněn za společnost KG Holding jednat. Totožnost této osoby se správcem daně nepodařilo ověřit a ani žalobkyně jí nijak nedoložila. Přesto žalobkyně s uvedenou společností přes tuto osobu uzavírala obchody v řádech desítek milionů korun. Společnost MTM, která pořizovala zboží od Trímet Prag SK, dodávala zboží zejména společností, které si řádně neplnily své daňové povinnosti a byly nekontaktní. Žalobkyně si současně neověřila (a v daňovém řízení to ani nebylo prokázáno), že by společnost KG Holding měla jakékoli předchozí zkušenosti s obchodováním s hliníkem. Kromě nestandardnosti obchodního modelu, do nějž byla zapojena též žalobkyně, uvedené podle soudu svědčí též o její neobezřetnosti při obchodování se společností KG Holding (k této otázce podrobněji viz dále).
39. Ze skladových karet dále vyplývá, že převážná část zboží, které Trímet Prag SK dodal v únoru 2014 společnosti MTM byla následně dodána společnosti KG Holding, která ho poté dodala žalobkyni. Přeprodávané zboží přitom žalobkyně od společnosti KG Holding nakoupila levněji, než za kolik je společnost MTM pořídila od Trímet Prag SK. Zcela klíčová je přitom ta okolnost, že Trímet Prag SK je totožná se žalobkyní, která je v ČR registrována k dani z přidané hodnoty pod DIČ: CZ25730355 a současně je k DPH registrována i na Slovensku. Na slovenských daňových dokladech pak uvádí své české IČO a slovenské DIČ. Žalobkyně tak plně ovládá i činnost Trímet Prag SK, za kterou jednají tytéž osoby jako za žalobkyni, a má též plnou kontrolu nad jejími skladovými zásobami. Fakticky tak žalobkyně pod svým slovenským DIČ (tedy jako Trímet Prag SK) prodala odběrateli MTM zboží, který je v nezměněném stavu prodal nekontaktnímu odběrateli (KG Holding), jenž dané zboží dodal zpět žalobkyni, a to levněji, než za kolik společnost MTM zboží pořídila od žalobkyně na Slovensku. Žalobkyně evidovala stavy skladu na Slovensku i v ČR k dispozici v jediném (totožném) počítačovém souboru (tabulce formátu MS Excel). Žalobkyně si tak musela být vědoma toho, že pořizuje zboží, která sama (pod svým slovenským DIČ) předtím prodala jinému odběrateli. Totožnost zboží bylo ve

skladové evidenci možno ověřit pomocí certifikátů kvality, které mimo jiné obsahují hmotnost, číslo tavby a složení slitin hliníku. Účelovost vytvořeného řetězce dokládá též skutečnost, že zboží, které kontroloval Finanční úřad pro Zlínský kraj dne 25. 2. 2014 a které následně společnost KG Holding dodala žalobkyni, bylo doprovázeno balicím listem a certifikátem kvality naprosto shodným s balicím listem a certifikátem kvality MTM. Jediným rozdílem bylo, že žalobkyně obdržela certifikát, u kterého byla v záhlaví smazána společnost MTM a ve spodní části chybělo razítko MTM. V obou transakcích je odlišný dodací list, hodnoty na nich se ale shodují s údaji uvedenými na daňových dokladech. Tento popis obchodního modelu podle soudu již sám o sobě svědčí o značné nestandardnosti a podvodném charakteru uvedeného řetězce, který byl uměle vytvořen za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Žalobkyně přitom nikdy v průběhu řízení opodstatněnost popsaného obchodního modelu přesvědčivě a konkrétně neobjasnila (zejména pak nevysvětlila, proč fakticky sama od sebe nakupovala přes dva mezičlánky, které prováděly toliko čistý přeprodej zboží, a to i se ztrátou). O účelovém vytvoření obchodního řetězce svědčí též časový aspekt průběhu dodávek. K obchodům v popsaném obchodním řetězci docházelo v krátkém časovém sledu, v rámci několika málo dnů či dokonce v rámci jediného dne (srov. např. popis dodávky od Trímet Prag SK k žalobkyni dne 10. 3. 2014 na s. 19 až 20 zprávy o daňové kontrole a další dodávky zde popsané). Podle soudu by bylo možno o jisté racionalitě daného obchodního modelu uvažovat například tehdy, pokud by společnosti MTM či KG Holding pořídily zboží od Trímet Prag SK, které by se jim však nedařilo dále prodat, a proto by byly nuceny prodat je za nižší cenu zpět žalobkyni (resp. její slovenské pobočce). Pokud ale transakce v řetězci probíhaly ve velmi krátkém časovém sledu, je zjevné, že se KG Holding do takové situace nedostala a že řetězec byl od počátku sestaven s cílem dosažení neoprávněného daňového zvýhodnění.

40. Shora shrnuté okolnosti (podrobně popsané v rozhodnutích daňových orgánů) jsou podle soudu natolik komplexní a přesvědčivé, aby postačily k podpoření předpokladu ohledně existence chybějící daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59), která stručně řečeno spočívá v umělém a neoprávněném snížení daňové povinnosti u dodavatele KG Holding prostřednictvím uvedení nesprávného (fiktivního) údaje na ř. 40 jeho daňového přiznání. Takto nadefinovaná a popsaná chybějící daň odpovídá též závěrům judikatury SDEU (rozsudek ze dne 28. 7. 2016, *Giuseppe Astone*, C-332/15), podle které „*nepodání přiznání k DPH, jakož i nevedení účetnictví, které by umožňovaly aplikaci DPH a její kontrolu daňovou správou, a neevizování vystavených a zaplacených faktur mohou bránit správnému výběru daně, a tudíž ohrozit řádné fungování společného systému DPH. Unijní právo tudíž nebrání tomu, aby členské státy měly za to, že taková nesplnění povinností jsou součástí daňového úniku a odmítly uznat v takovém případě nárok na odpočet (viz obdobně rozsudek ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, body 48 a 49)*“.
41. Ze shora uvedeného současně vyplývá, že daňové orgány nespatořovaly existenci chybějící daně (resp. podstatu daňového podvodu) v tom, že „*nebylo prokázáno, že plnění na výstupu, které uvedla KG Holding na ř. 1 dodatečného přiznání k DPH za 1. čtvrtletí 2014, podaného dne 23. 5. 2014, zahrnuje i daň z plnění, jež uskutečnila ve prospěch společnosti*“, jak namítá žalobkyně. Je sice pravdou, že žalovaný takovou úvahu do odůvodnění napadeného zahrnul (zejména s. 12). Soud se přitom shoduje s žalobkyní, že sám správce daně vycházel ze skutečnosti, že uskutečněná zdanitelná plnění uvedená v daňovém přiznání KG Holding na ř. 1 plně odpovídají zboží dodanému v daných zdaňovacích obdobích žalobkyni (srov. s.

34 zprávy o daňové kontrole). Nelze však pominout, že žalovaný setrval na důvodech svědčících o existenci chybějící daně, jak je vymezil správce daně, tedy že z důvodu pasivity, resp. nekontaktnosti KG Holding nebylo prokázáno, že „*si oprávněně uplatnil odpočet daně podle vykázaných zdanitelných plnění, resp. že oprávněně snížil vykázaná uskutečněná zdanitelná plnění*“ (srov. s. 12 rozhodnutí žalovaného). Tento podstatný a argumentačně dostatečně podpořený závěr správce daně tedy přejal též žalovaný. Jak již soud uvedl shora, tento závěr přitom pro možnost konstatování existence chybějící daně postačuje. Z průběhu daňového řízení přitom současně nevyplyvá, že by žalovaný požadoval prokázání citované skutečnosti, „*že plnění na výstupu, které uvedla KG Holding na ř. 1 dodatečného přiznání k DPH za 1. čtvrtletí 2014, podaného dne 23. 5. 2014, zahrnuje i daň z plnění, jež uskutečnila ve prospěch společnosti*“. Prokázání této skutečnosti daňové orgány nikdy v průběhu řízení po žalobkyni nepožadovaly a ani její neprokázání nekladly žalobkyni k tíži. Z postupu správních orgánů je zřejmé, že respektovaly rozložení důkazního břemene při prokazování existence daňového podvodu, jak je vymezila též žalobkyní citovaná judikatura. Výtku žalobkyně, podle které daňové orgány neunesly své důkazní břemeno, proto není důvodná.

42. Dílčí nepřesnost v napadeném rozhodnutí, kterou žalobkyně vyzdvihuje v podané žalobě, tak nelze považovat za natolik zásadní, že by vedla k nezákonnosti rozhodnutí daňových orgánů. Je pravdou, že skutečnosti uváděné v daňovém přiznání dodavatele jsou obecně mimo sféru vlivu daňového subjektu, a nelze mu je proto přičítat k tíži při hodnocení subjektivní stránky daňového podvodu (povědomost daňového subjektu o zapojení do obchodní transakce stížené podvodem). Daňovým orgánům však současně nic nebrání nesprávné uvedení údajů v daňovém přiznání, resp. neprokázání správnosti, zohlednit při posuzování objektivních okolností svědčících o existenci daňového podvodu, což je i nyní posuzovaný případ. Z platebních výměrů ani napadeného rozhodnutí totiž neplyne, že by správce daně žalobkyni kladl k tíži neprokázání údajů souvisejících s ř. 1 daňového přiznání společnosti KG Holding. Nestandardní okolnosti a nesrovnalosti vyplývající z tohoto daňového přiznání však hodnotil při posuzování existence chybějící daně, což není judikaturou zapovězeno.
43. Žalobkyně dále namítá, že v daném řetězci není chybějící daň, neboť platba od žalobkyně ve výši 8 663 552 Kč byla dne 13. 5. 2014 zajištěna a použita na úhradu DPH na výstupu KG Holding. DPH z dotčených transakcí tak byla uhrazena a částka chybějící daně ve výši 8 881 310 Kč nebyla prokázána (žalobkyně k uvedené částce zřejmě dospěla součtem uhrazené daně ve výši 217 758 Kč a zajištěné částky 8 663 552 Kč, *pozn. soudu*).
44. K tomu soud uvádí, že z odpovědi na žádost o poskytnutí informací místně příslušného správce daně společnosti KG Holding (č. j. 37999/16/4200-12775-205533) vyplynulo, že za 1. čtvrtletí 2014 tato společnost podala přiznání k DPH, v němž tvrdila (a následně uhradila) vlastní daňovou povinnost ve výši 217 758 Kč. Následně u této společnosti proběhl postup k odstranění pochybností za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014 vztahující se k přijatým zdanitelným plněním. Správce daně měl pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně na vstupu vykázaném na ř. 40 daňového přiznání, vyzval proto KG Holding k objasnění. Společnost na tuto výzvu nereagovala, ale dne 23. 5. 2014 předložila dodatečné daňové přiznání k DPH za 1. čtvrtletí 2014, v němž byly sníženy hodnoty vykázané na ř. 40 tak, že DPH na vstupu bylo sníženo z 11 146 971 Kč na 16 971 Kč. Výslednou daňovou povinnost pak po této změně vyčíslila na 11 347 757 Kč, tato částka však uhrazena nebyla. V podání ze dne 30. 5. 2014 označeném „Vyjádření k dodatečnému

daňovému přiznání DPH za 1. čtvrtletí roku 2014“ KG Holding odůvodnila chybu na ř. 40 tím, že jí byla dne 21. 5. 2014 vypovězena kupní smlouva ze dne 7. 3. 2014 na dodání hliníku (dodavatel nebyl uveden) a že to bylo zapříčiněno tím, že žalobkyně odmítala zaplatit dodané a vyfakturované dodávky hliníku. Správce daně z důvodu neodstranění pochybností následně zaslal další výzvu, na níž KG Holding nereagoval. Výsledkem postupu k odstranění pochybností bylo zjištění, že KG Holding uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 11 146 971 Kč neoprávněně (nárok na odpočet této daně neprokázal). Dne 9. 10. 2014 byla o KG Holding zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem ve smyslu § 106a odst. 1 zákona o DPH. Správce daně současně v souvislosti s prováděným postupem k odstranění pochybností vydal dne 13. 5. 2014 zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň ve výši 9 777 417 Kč. Z odpovědi místně příslušného správce daně KG Holding ze dne 16. 2. 2016 dále vyplynulo, že u této společnosti byl ke dni 5. 2. 2016 evidován nedoplatek na DPH ve výši 5 236 753 Kč.

45. Namítá-li žalobkyně, že díky její spolupráci se správcem daně došlo prostřednictvím zajišťovacího příkazu na bankovním účtu KG Holding k zajištění částky 8 663 551 Kč (tuto částku odpovídající částce základu daně bez DPH z plnění poskytnutých od KG Holding žalobkyně po určitou dobu zadržovala na svém účtu a až následně zaslala přímo na účet KG Holding), a tím pádem k „eliminaci“ chybějící daně v řetězci, není taková argumentace s ohledem na shora uvedené správná. Je totiž zjevné, že i přes uhrazení části zajištěné daně u společnosti KG Holding za daná zdaňovací období zůstala část její daňové povinnosti neuhrzena. I nadále tak v řetězci existovala chybějící daň jako jeden ze znaků daňového podvodu. Soud v této souvislosti připomíná shora citované judikatorní závěry, podle nichž není úkolem správce daně přesně vyčíslit chybějící daň, ale popsát, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (kteréžto povinnosti správce daně, jak vyplývá ze shora uvedeného, správce daně dostál).
46. Žalobkyně dále argumentuje, že odepření nároku na odpočet v situaci, kdy DPH z dotčených transakcí byla uhrazena, fakticky znamená, že DPH z jedné transakce je uhrazeno dvakrát (jednou jako daň na výstupu, jednou jako odepření daňového odpočtu). Tato argumentace není správná. Soud připomíná, že odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu je judikaturou aprobovaným hmotněprávní důsledkem souvisejícím právě s účastí daného daňového subjektu na tomto podvodu. Odepření nároku na odpočet přitom nesupluje výběr daně chybějící v podvodném řetězci. Zneužívající nebo podvodná jednání nemohou zakládat nárok stanovený unijním právním řádem. Odmítnutí přiznat výhodu (spočívající v nároku na odpočet DPH) neznamena, že je daňovému subjektu uložena povinnost, *„ale je pouhým důsledkem zjištění, že objektivní podmínky pro přiznání požadované výhody, které jsou v souvislosti s tímto nárokem stanoveny uvedenou směrnici, nejsou ve skutečnosti splněny“* (srov. rozsudek SDEU *Italmoda*, bod 57). Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013 – 34, *„nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty se neuznává ani ex officio, ani po prostém splnění obligatorních náležitostí. Správce daně nárok na odpočet daně uzná až po splnění konkrétních podmínek, které musí být plátcem daně prokázány, přičemž případné pochybnosti je nutné odstranit. Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání pak není možné považovat za zdanění určitého plnění. Úvaha stěžovatele, že neuznání nároku na odpočet daně představuje dvojí zdanění téhož plnění, ve svém důsledku znamená popření smyslu a účelu institutu nároku na odpočet daně. Každé neuznání nároku na odpočet daně by za takové situace mělo za následek dvojí zdanění téhož plnění, což by vedlo k nutnosti uznat nárok na odpočet daně vždy, tedy i přesto, že by nedošlo ke*

splnění zákonných podmínek pro uplatnění tohoto nároku“. Uvedené závěry je nutno aplikovat i v případě, kdy je nárok na odpočet DPH odepřen z důvodu účasti na podvodném jednání. Přistoupil-li by soud na argumentaci žalobkyně, nebylo by možno v případech, kdy by z určitého plnění byla odvedena daň na výstupu, ani při prokázání všech znaků daňového podvodu (chybějící daň v podvodném řetězci, objektivní a subjektivní okolnosti), možno odepřít nárok na DPH. Takový výklad by byl zjevně absurdní a v příkrém rozporu s cíli, ke kterým judikatura v oblasti podvodů na DPH směřuje, tedy zejména k ochraně účelu směrnice o DPH a řádnému fungování systému DPH. V nyní projednávané věci se uvedené projevuje tak, že i přes uhrazení daně na výstupu z plnění poskytnutých společností KG Holding žalobkyni prostřednictvím zajišťovacích příkazů chybějící daň v řetězci existovala z důvodu nesprávně (nepodloženě) tvrzenému objemu přijatých zdanitelných plnění (viz ř. 40 daňového přiznání KG Holding), a tedy neoprávněnému snížení vlastní daňové povinnosti.

47. Byť se soud ztotožňuje s obecným východiskem vyjádřeným v bodu 35 rozsudku NSS ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017 – 54, č. 3675/2018 Sb. NSS (na který poukazuje žalobkyně, avšak nesprávně uvádí č. j. 1 Afs 140/2017 – 54), podle kterého nemohou prostředky boje proti daňovým podvodům sloužit k obohacení fisku, resp. v multiplikaci výběru DPH, považuje soud současně za podstatné, že v souzené věci k multiplikaci výběru DPH (tedy k opakovanému výběru stejné daně od jednotlivých článků řetězce), jak vyplývá ze shora uvedeného, nedošlo. Ani v dalším není tento rozsudek v žalobkynině věci relevantní, neboť ve věci posuzované NSS šlo posouzení možnosti „souběhu“ zajišťovacího příkazu a povinnosti zaplatit DPH jako ručitel podle § 109 zákona o DPH, tedy otázek souvisejících s řízením o placení daně. V nyní posuzované věci je však řešena otázka správného zjištění a stanovení daně v nalézacím řízení, tedy v části daňového řízení předcházející placení daně, jejíž předmět je zcela odlišný. Pokud žalobkyně z tohoto rozsudku dovozuje, že *„stejnost DPH má být posuzována ve vztahu k dílčímu plnění, nikoli na úrovni daňového subjektu“*, není soudu vůbec zřejmé, jakým způsobem by tato nejasná úvaha měla být aplikována v její věci. Stejně tak není případný poukaz žalobkyně na rozsudek SDEU ze dne 26. 4. 2017, C-564/15, *Tibor Farkas proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*. V této věci se SDEU zabýval případem přenesené daňové povinnosti, v němž DPH byla finanční správě uhrazena nesprávným daňovým subjektem, zatímco daňový subjekt, který byl povinen tuto daň odvést, tak v rozporu s relevantní právní úpravou neučinil. Šlo tedy zjevně o situaci odlišnou od případu žalobkyně, v němž se o otázku přenesené daňové povinnosti nejedná.

Opatření zabráňující zapojení do podvodu

48. Žalobkyně dále zpochybňuje prokázání naplnění třetího kroku algoritmu. Podle žalobkyně se daňové orgány sice detailně zabývaly opatřeními, která žalobkyně přijala před uskutečněním obchodu s KG Holding, nijak ale nezohlednily opatření přijatá před vypořádáním a dokončením transakce. Těmito opatřeními podle žalobkyně jsou, že přestala s KG Holding obchodovat, pozastavila vůči ní veškeré platby, předala správci daně veškeré informace a požádala o doporučení ohledně dalšího postupu. Podle žalobkyně na základě těchto opatření daňová správa dokázala vydat zajišťovací příkaz na bankovní účet KG Holding, zajistit DPH a zamezit hrozícímu podvodu na DPH.
49. Soud předesílá, že daňové orgány se shora shrnutými tvrzeními zabývaly. Správce daně na základě podání žalobkyně ze dne 4. 12. 2015 označeného „vyjádření v rámci probíhající kontroly týkající se uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty“ na s. 51 a 52

zprávy o daňové kontrole konstatoval, že číslo bankovního účtu, na který měla žalobkyně společnosti KG Holding hradit dlužnou částku, bylo již v době řešení doplatku zveřejněno. KG Holding sice v této době nebyla vedena jako nespolehlivý plátec a podala přiznání k DPH, to ovšem žalobkyně nezabavuje rizika. Obchodní transakce provázelo mnoho rizikových rysů. Pokud zástupce KG Holding požadoval po žalobkyni uhrazení dlužného závazku, bylo jen na ní, jaký postoj k tomuto kroku zaujme. Z předložené e-mailové komunikace mezi žalobkyní a KG Holding vyplynulo, že žalobkyně uhradila dne 12. 5. 2014 na účet zveřejněný KG Holding částku základu daně dodaného zboží s tím, že částku DPH uhradí po ukončení daňové kontroly. Podle správce daně žalobkyně při obchodních transakcích s KG Holding nepřijala veškerá opatření, která by bylo možné rozumně požadovat. Správce daně žalobkyni informoval, že při realizaci obchodních transakcí může využít § 109a zákona o DPH, nemá však informaci o tom, zda žalobkyně této možnosti využila. Na s. 92 zprávy o daňové kontrole pak správce daně uvedl, že částka, kterou žalobkyně zaslala na bankovní účet KG Holding, byla následně zajištěna bez vědomí žalobkyně v rámci postupu k odstranění pochybností místně příslušným správcem daně KG Holding. Správce daně se neztotožnil se žalobkyní, že ze zajištění částky 8 663 551 Kč správcem daně vyplývají stejné důsledky, jako kdyby daňový subjekt daň uhradil sám nebo prostřednictvím zvláštního způsobu zajištění podle § 109a zákona o DPH. Z jednání žalobkyně nijak nevyplývalo, že by měla v úmyslu využít institutu ručení příjemce zdanitelného plnění. Pokud by žalobkyně chtěla neodvedenou daň uhradit podle § 109a zákona o DPH, měla tak učinit na účet správce daně. Žalobkyně naopak svým jednáním přispěla k tomu, že daň z dotčených plnění nebyla do státního rozpočtu odvedena v plné výši. K nedostatečnosti opatření provedených žalobkyní (při sjednávání obchodů s KG Holding) se pak správce daně vyjadřoval též na s. 38 až 40 a s. 44 až 45 zprávy o daňové kontrole. Podle soudu ze shora uvedeného vyplývá, že správce daně nepovažoval kroky žalobkyně při placení za zdanitelná plnění přijatá od KG Holding za relevantní z hlediska posouzení opatření pro zabránění zapojení do daňového podvodu. Žalovanému pak podle názoru soudu nelze vytýkat, že se detailněji nezabýval „opatřeními“, která žalobkyně vyjmenovává v žalobě, neboť v podaném odvolání námitku nesprávného hodnocení třetího kroku algoritmu, tedy dostatečnosti přijatých opatření, vůbec neuplatnila (odvolacími námitkami žalobkyně učinila otázku nesprávnosti použité judikatury, ztotožnění odepření nároku na odpočet s trestem, u nějž měl správce daně povinnost moderace a porušení Úmluvy o ochraně lidských práv). Žalovaný se i přesto v rámci vlastní přezkumné iniciativy v souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu otázkou přijetí rozumných opatření na základě skutkových zjištění plynoucích z daňového spisu podrobně zabýval na s. 14 až 15 (body 46 až 49) napadeného rozhodnutí.

50. Soud připomíná, že ve třetím kroku algoritmu posuzování daňového podvodu (viz bod 28 rozsudku) se zkoumá, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (subjektivní okolnosti). Co se týče rozložení důkazního břemene, správce daně musí prokázat skutečnosti svědčící o existenci podvodu a objektivní okolnosti, na jejichž základě si měl být daňový subjekt vědom své účasti na daňovém podvodu. Je pak na daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal opatření, která měla jeho účasti zabránit, a že byl v dobré víře, že plnění, jehož se účastní, není součástí daňového podvodu (viz např. výše citovaný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 182/2018 – 42 a v něm citovanou judikaturu, či rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018 – 44). Dle výše citované judikatury není povinností správce daně uvádět, jaká preventivní opatření měl daňový subjekt provést (viz rozsudek

NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47, bod 66). Soud zdůrazňuje, že daňovým subjektem přijatá opatření mají vést k zabránění jeho účasti na podvodu – v zásadě tak půjde o taková opatření, která daňový subjekt bude činit před svým zapojením do obchodní transakce (prověření obchodního partnera, hodnocení podmínek, za kterých transakce probíhá, atp.). Ve chvíli, kdy již obchodní řetězec naplní veškeré znaky řetězce podvodného, bude snaha o činění jakýchkoli opatření zpravidla irelevantní, neboť zapojení do podvodu, který již fakticky nastal, nebude možno zabránit.

51. Jak vyplynulo ze shora uvedeného (a žalobkyně to v žalobě ostatně ani nezpochybňuje), žalobkyně na jakákoli předběžná, alespoň minimální, opatření zcela rezignovala. Ze strany žalobkyně nedošlo kromě jiného ani k prověření okolnosti, zda za společnost KG Holding jedná osoba k tomu oprávněná či zda má tato společnost vůbec nějaké zkušenosti s obchodováním s hliníkem. Správce daně žalobkyni výzvou ze dne 15. 12. 2014 vyzval, aby mimo jiné prokázala, jaká učinila opatření, aby se nestala součástí daňového podvodu a jaká konkrétní opatření a mechanismy používala, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu na DPH věděla či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohla. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala odpovědí ze dne 28. 1. 2015. V ní k citované otázce nejprve uvedla, že je součástí velkého německo-švýcarského koncernu Trímet AG, který je jedním z největších výrobců a obchodníků s hliníkem, mědí a dalšími kovy v Evropě. Žalobkyně má na starosti obchod v centrální a východní Evropě, dosahuje ročního obrátu 3,7 miliardy Kč, ročně zobchoduje cca 76 000 tun různých kovů. Žalobkyně byla založena v roce 1999 a každoročně posiluje své postavení na trhu. Byla podrobena již několika hloubkovým kontrolám, ani jedna však neshledala jakýkoli postup v rozporu se zákonem. Žalobkyně podniká s péčí řádného hospodáře a ve smyslu firemních tradic, v žádném případě si proto nemůže dovolit být součástí jakéhokoli podvodu na DPH. Nákupy od KG Holding podléhaly standardním procesům, a to ve smyslu směrnice ISO 9001 a směrnice k postupu při nakupování, podle níž musí každý obchodník žalobkyně vykonat při kontaktu s novým potenciálním dodavatelem minimálně tyto kroky: získává od dodavatelů nabídky materiálů buď písemnou nebo telefonickou formou, při kontaktu s novým dodavatelem ověří z veřejně dostupných informačních zdrojů, zda je dodavatel registrován v obchodním rejstříku příslušné země, ověří platnost registrace k DPH, případně ověří další specifika jednotlivých států a spolehlivost plátců DPH (prověří seznam nespolehlivých plátců a platné zveřejněné účty apod.), vyhodnotí nabídky získané individuálně na základě osobních nebo písemných kontaktů, zjistí způsobilost a znalost potenciálního partnera v oboru, u nových dodavatelů má obchodník za úkol dohodnout platbu výhradně až po dodání do skladu žalobkyně a až po kvantitativním a kvalitativním převzetí zboží, ověří zkušební dodávky. Pokud by potenciální partner nesplňoval uvedená kritéria, má obchodník za úkol dodavatele nezařadit mezi schválené dodavatele. Ve vztahu k plněním uskutečněným v roce 2014 žalobkyně účty svých dodavatelů prověřovala ve smyslu § 96 odst. 2 zákona o DPH v internetové databázi daňové správy. Platby byly prováděny na účty odpovídající zveřejněným účtům. U společnosti KG Holding nastal problém na straně daňové správy, která přes včasné předložení čísla účtů včas nezveřejnila. Ke své odpovědi žalobkyně přiložila dva dokumenty označené *Nakupovanie SN* vypracované dne 2. 6. 2008 a 2. 1. 2014. Podle bodu 1.1 jde o směrnice určující dokumentované postupy při nakupování produktů, služeb a materiálů pro potřeby společnosti, a vyhovující požadavkům společnosti ve smyslu čl. 7.4 (*nakupování*) mezinárodní normy ISO 9001 : 2008.

52. Soud se shoduje s daňovými orgány, že vyjádření žalobkyně o učiněných opatřeních jsou zcela obecná. Nadto bylo provedeným dokazováním zjištěno, že žalobkyně podle jí citované směrnice *Nakupovanie SN* v případě navazování spolupráce s KG Holding vůbec nepostupovala. Obchodní zástupce žalobkyně si neobstaral reference od jiných obchodních partnerů, zveřejnění účtu řešila žalobkyně až v dubnu 2014, přestože spolupráce vznikla v lednu 2014, žalobkyni nevadilo, že KG Holding nezveřejňovala účetní výkazy v obchodním rejstříku, zařadila KG Holding do skupiny schválených dodavatelů, přestože neověřila splnění jejích základních povinností z veřejně dostupných informačních zdrojů atd. (k této otázce podrobněji s. 39 až 40 zprávy o daňové kontrole). Nepřehlédnutelná je rovněž skutečnost, že žalobkyně sama v řetězci společností, mezi nimiž docházelo k přeprodeji zboží, vystupovala nejen jako kupující na konci řetězce, ale prostřednictvím Trímet Prag SK i jako prodávající v prvním článku řetězce na Slovensku. Přeprodávané zboží přitom bylo zcela nezaměnitelně identifikováno, takže žalobkyni muselo být zřejmé, že od KG Holding přijímá plnění, které předtím prodala společnosti, jež zboží dodala KG Holding, a to za cenu vyšší, než za kolik je žalobkyně později znovu nakoupila v České republice. Tato okolnost, jež musela být žalobkyni známa již v době přijetí dotčených plnění, představuje mimořádně silnou indicii, že v řetězci mohlo dojít k podvodu na DPH. Žalobkyně za těchto okolností měla přijmout odpovídající opatření, jež by uskutečnění podvodu na DPH zabránilo, v krajním případě mohla od přijetí plnění zcela upustit. V podstatě žádná relevantní opatření však neuskutečnila, přičemž ta opatření, jichž se dovolává, uskutečnila až po přijetí plnění a dovršení předmětných transakcí. Za těchto okolností nelze její argumentaci přisvědčit.
53. Ani opatření, která žalobkyně vyjmenovává v žalobě, nejsou opatřeními způsobilými zabránit účasti žalobkyně na daňovém podvodu, resp. prokázat, že žalobkyně byla v dobré víře, že se podvodu neúčastní. Uvedenými opatřeními se žalobkyně již ve chvíli, kdy byla správcem daně upozorněna na určité pochybnosti, snažila *ex post* reagovat na zjištění správce daně. Rozhodně se nedá tvrdit, že ukončením obchodování s KG Holding a pozastavením plateb došlo k „zamezení hrozícímu podvodu“.
54. Co se týče ukončení obchodování se společností KG Holding, již z povahy věci může takový krok směřovat pouze do budoucna a zamezit případnému dalšímu zapojení žalobkyně do podvodného řetězce, logicky však nemůže být opatřením, které by zamezilo účasti žalobkyně na již realizovaných obchodních transakcích, u nichž byl zjištěn jejich podvodný charakter. Stejně tak není soudu zřejmé, jak mělo účasti žalobkyně v podvodném řetězci zamezit pozdržování plateb za dodání zboží. Žalobkyně nakonec provedla částečnou platbu za přijatá plnění (ve výši základu daně bez DPH), tím ovšem došlo toliko k částečnému splnění jejího závazku vůči KG Holding. Žalobkyně dříve otázku účtu KG Holding neřešila a platby za dodávky zasílala na nezveřejněný účet. O tuto otázku se začala zajímat až po neformálním upozornění od správce daně (jak sama uvádí v úvodu žaloby), a to i přesto, že takový postup byl dokonce v rozporu s její interní směrnicí (*Nakupovanie SN*). Popsaný přístup žalobkyně rozhodně nelze považovat za předběžnou opatrnost, kterou by od ní bylo i vzhledem ke všem popsáním nestandardním okolnostem provázejícím daný obchodněprávní vztah požadovat. Těchto nestandardních okolností bylo takové množství, že i přes skutečnost, že KG Holding nebyl v 1. čtvrtletí 2014 veden na seznamu nespolehlivých plátců, měla žalobkyně zpozornět a dostatečně se zaměřit na obchodní vztah, do nějž s touto společností vstupovala.

Ručení

55. K námitce, podle které měl být v žalobcově věci aplikován § 109 zákona o DPH, soud pouze stručně poukazuje na jednoznačné závěry judikatury, z nichž plyne, že právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona o DPH není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty (rozsudky NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 – 56, č. 3844/2019 Sb. NSS, dále jen „rozsudek *Armstav*“, či ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018 – 49, aj.). Rozsudkem *Armstav* přitom NSS zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016 -60, jehož se žalobkyně dovolávala. Odepření nároku na odpočet svou povahou spadá do nalézací fáze daňového řízení, institut daňového ručení, včetně zvláštní úpravy ručení obsažené v § 109 zákona o DPH, systematicky však spadá do fáze placení daní, v níž funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu. V nynější fázi daňového řízení (nalézací) tak jde o institut neaplikovatelný.
56. Soud si je vědom skutečnosti, že Krajský soud v Ostravě se pokusil zvrátit výše uvedený právní názor NSS podáním žádosti o posouzení předběžné otázky k SDEU (věc C-520/19, *Armstav Místek*). Žádost však SDEU shledal usnesením ze dne 14. 11. 2019 zjevně nepřipustnou.

Závěr a náklady řízení

57. S ohledem na výše uvedené a vzhledem k tomu, že neshledal existenci žádných vad, ke kterým by měl povinnost přihlédnout z úřední povinnosti, soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
58. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 26. března 2021

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu