ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing Lenky Bursíkové ve věci

žalobkyně: **ARNOŠT s.r.o.,** IČO: 62967347
se sídlem Tismice 19

zastoupená daňově poradenskou společností Rambousek a partner a.s., IČO: 64829391
se sídlem Křišťanova 4, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2018, č. j. 9087/18/5300-22444-704601,

takto:

I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2018, č. j. 9087/18/5300-22444-704601, se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.**

II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám zástupce žalobkyně, společnosti Rambousek a partner a.s.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobkyně se žalobou podanou podle hlavy druhé, dílu prvního, části první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“),

domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 6. 2016, č. j. 2973973/16/2107-50524-203866 (zdaňovací období březen 2011), č. j. 2974478/16/2107-50524-203866 (zdaňovací období duben 2011), č. j. 2974515/16/2107-50524-203866 (zdaňovací období květen 2011), č. j. 2974561/16/2107-50524-203866 (zdaňovací období červen 2011), č. j. 2974646/16/2107-50524-203866 (zdaňovací období srpen 2011), č. j. 2974697/16/2107-50524-203866 (za září 2011), č. j. 2974728/16/2107-50524-203866 (zdaňovací období říjen 2011) a č. j. 2974758/16/2107-50524-203866 (zdaňovací období listopad 2011; všechna uvedená rozhodnutí správce daně společně dále jen „platební výměry“).

2. Správce daně platebními výměry žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců březen – červen a srpen – listopad 2011 a současně jí předepsal penále z doměřené daně. Daň byla doměřena z důvodu neuznání daňových odpočtů týkajících se přijatých zdanitelných plnění (stavebních prací), které žalobkyně nárokovala na základě daňových dokladů vystavených společností Dionita Stav s.r.o. (dále jen „DIONITA“), STOYKA INVEST s.r.o. (dále jen „STOYKA“) a Gerona Gold s.r.o. (dále jen „GERONA“).

3. Žalobkyně úvodem uvedla, že je stavební společností, která využívala externí dodávky stavebních prací. Není jí zřejmé, z jakých důvodů žalovaný zpochybnil dodávky, neboť ucelená řada důkazů prokazuje, že dodávky byly provedeny. Žalovaný je zpochybnil, neboť dodavatel neměl přihlášené zaměstnance ke zdravotnímu a sociálnímu pojištění a je nekontaktní. To přitom nelze klást za vinu žalobkyni. Žalovaný se dle ní odmítl vypořádat s většinou jejích argumentů.

4. Ve III. bodě žaloby namítá, že zpráva o daňové kontrole nebyla projednána, neboť její projednávání dne 19. 5. 2016 správce daně bezdůvodně ukončil, aniž by byly splněny podmínky
§ 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 375/2015 Sb. (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně se projednání zprávy nijak nevyhýbala, měla o ně zájem a kladla dotazy, které správce daně nebyl schopen zodpovědět. Žalobkyně zprávu nepodepsala, neboť nebyla projednána. Žalobkyně žádala rozdělení zprávy o daňové kontrole na část týkající se daně z příjmů právnických osob a část týkající se DPH, o vysvětlení rozporů v argumentaci týkající se daňového podvodu, vysvětlení ignorování judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a vypořádání námitky týkající se skutečného provedení plateb na bankovní účty dodavatelských společností. Zprávu o daňové kontrole tedy nelze použít jako důkazní prostředek pro vydání platebních výměrů.

5. Ve IV. bodě žaloby žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Dle ní totiž finanční orgány na jednu stranu (v protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole) tvrdí, že navržený znalecký posudek není v případě daňového podvodu podstatný, současně však uvádí, že se o daňový podvod nejednalo. Další rozpor pak spatřuje v tom, že podle žalovaného práce fakticky nevykonávala dodavatelská společnost STOYKA, ale subdodavatelské společnosti SHUGDEN CZ s.r.o. (dále jen „SHUGDEN“) a YUSTYNYAK s. r. o. (dále jen „YUSTYNYAK“), které však také neměly zaměstnance. Jestliže sám žalovaný tvrdí, že si žalobkyně na práce najímala subdodavatele, je to v rozporu se závěrem, že dodavatelská společnost neuskutečnila zdanitelné plnění

6. Žalobkyně v bodě V. žaloby polemizuje se zjištěními a závěry žalovaného a správce daně:

- ačkoliv finanční orgány nejprve uvádí, že společnost STOYKA je dlouhodobě nekontaktní, dále uvádí, že se správcem daně tato společnost spolupracovala. Některé skutečnosti žalovaný dovodil ze svědecké výpovědi I. S. v jiném daňovém řízení dne 28. 3. 2012. Není tedy problémem žalobkyně, že správce daně otálel s obstaráním výslechu I. S. tak dlouho;
- z nekontaktnosti dodavatele STOYKA žalovaný dovozuje, že práce nebyly provedeny, což je dle žalobkyně absurdní;
- v bodě 88 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že faktury byly z ¼ hrazeny společnosti STOYKA v hotovosti; žalobkyně uvádí, že bezhotovostně proběhla mnohem větší část plateb a k důkazu navrhuje výpis ze svého účetnictví;
- v bodě 88 napadeného rozhodnutí není vysvětleno, zda faktury vystavoval jednatel nebo jím pověřená osoba, žalovaný přitom nemá znalosti grafologa (správně písmoznalce – pozn. soudu), aby mohl posoudit shodnost podpisů; podpis se navíc nemusí shodovat s podpisovým vzorem v obchodním rejstříku;
- v bodě 88 žalovaný poukazuje na shodu místa podnikání a ubytování jednatele dodavatele, přitom je mu známo, že na adrese se nachází areál s mnoha budovami, kde působí
  i jiný subjekt;
- k bodu 88 žalobkyně dále namítá, že jednatel žalobkyně nejprve neměl kontakt na O. S., jak uvedl, ale později jej sehnal spolu s čestným prohlášením; tuto aktivitu přitom měl vyvinout sám žalovaný; a
- v bodu 112 žalovaný zpochybňuje, kdo podepsal čestná prohlášení, přestože podpisy byly notářsky ověřeny.

7. V následujícím VI. bodě žaloby žalobkyně rozporuje rozsah svého důkazního břemene. Zpochybňuje to, že by na ní mohlo být důkazní břemeno přeneseno z důvodů nekontaktnosti dodavatelských společností. K přenosu důkazního břemene by mohlo dojít jen tehdy, pokud by správce daně prokázal skutečnosti, kterými by vyvrátil věrohodnost či průkaznost žalobkyní předložených důkazů. Žalobkyně nikdy netvrdila, že její dodavatelé zaměstnávali zaměstnance, a neměla ani možnost zjišťovat, zda vybírají platby z jejich bankovních účtů. Proto ji v tomto ohledu netíží důkazní břemeno. Žalobkyně navrhla důkazní prostředky k prokázání přijetí zdanitelného plnění od společnosti STOYKA, správce daně je ale neprovedl, a tak nemůže tvrdit, že neunesla důkazní břemeno. Předloženými důkazy přitom došlo k přenosu důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že by čestným prohlášením nikdy nemohl být proveden důkaz a že skutečnost jím dokládaná může být pouze osvědčena. Žalovaný se vůbec nepokusil zaslat předvolání jednateli společnosti STOYKA na aktuální adresu. Žalobkyni také nelze klást za vinu, že žalovaný nerealizoval výslech I. S., který přitom byl v rozhodné době kontaktní. Žalobkyně připomíná, že při projednání zprávy poukazovala na skutkově shodný rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, ve věci *Gábor Tóth,* C-324/11, a uvádí, že ve zmíněném rozhodnutí si daňový subjekt také neověřil, zda dodavatelé využívají vlastní zaměstnance či subdodávky. Znaleckým posudkem však bylo postaveno najisto, že práce provedeny byly. Z dokazování navíc vyplynulo, že dodavatelé měli subdodavatele, a tak je tvrzení o tom, že dodavatelé neměli zaměstnance, bezpředmětné. Práce byly hrazeny bezhotovostními převody, žalobkyně faktické plnění prokázala, žalovaný neunesl své důkazní břemeno a nepřenesl jej zpět na žalobkyni. Závěr žalovaného je absurdní, neboť fakticky znamená, že by práce provedl někdo, kdo za ně zaplaceno nedostal.

8. V posledním VII. bodě žaloby pak žalobkyně poukazuje na judikaturu SDEU, Ústavního soudu a NSS. Podle rozsudku NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 (dále jen „*Stavitelství Melichar*“), i v případě, kdy není možné určit subjekt, který zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné nárok na odpočet DPH odepřít, pokud není prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok věděla nebo musela vědět. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, je nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky i za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt, než který je uvedený na dokladech.

9. Žalovaný se k žalobě vyjádřil a navrhl její zamítnutí. Odkázal při tom na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál.

10. K námitce neprojednání zprávy o daňové kontrole uvedl, že správce daně seznámil žalobkyni s hodnocením důkazních prostředků, které předložila poté, co byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Vzhledem k tomu, že provedené úkony a předložené důkazní prostředky nevedly ke změně kontrolního zjištění, nemohla již žalobkyně uplatňovat další návrhy k doplnění výsledku kontrolního zjištění. Žalovaný má taktéž za to, že důvody, pro které žalobkyně odmítla zprávu o daňové kontrole podepsat, tj. odlišný právní názor a nesouhlas s hodnocením důkazních prostředků, nelze považovat za důvodné odepření podpisu.

11. Žalovaný má za to, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Tvrzení o daňovém podvodu jsou nadbytečná, neboť žalobce primárně neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uznání odpočtu, tedy že se plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno na dokladech. To platí i u společnosti STOYKA, protože ona ani její subdodavatelé neměli žádné zaměstnance.

12. Pokud jde o nekontaktnost společnosti STOYKA, správce daně v rámci dožádání dne 21. 5. 2014 zjistil, že společnost je dlouhodobě nekontaktní, je jí doručováno fikcí a má virtuální sídlo. Starší svědeckou výpověď I. S. ze dne 28. 3. 2012 (tedy z doby před zahájením daňové kontroly) správce daně proto převzal z jiného daňového řízení. Nový výslech se ani přes opakovaná předvolání nepodařilo provést, přitom správce daně rozhodně neotálel. Žalovaný dále poukazuje na to, že faktické provedení prací nikdy nezpochybňoval, ale měl pochybnosti o tom, kdo tyto práce provedl, v jakém rozsahu a za jakou cenu. Z nekontaktnosti dodavatelů vznikly správci daně toliko pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobkyně. Ve vztahu k dalším námitkám V. bodu žaloby žalovaný odkázal zejména na bod 85-93 napadeného rozhodnutí.

13. Pokud jde o přenos důkazního břemene, poukazuje žalovaný na § 92 daňového řádu s tím, že primární důkazní břemeno leží na daňovém subjektu. Správce daně dbá o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž není vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu. Aby správce daně důkazní břemeno unesl, je povinen prokázat vážné a důvodné pochyby. Pak je na žalobkyni, aby pochybnosti správce daně vyvrátila či korigovala svá tvrzení. Prokazování uskutečnění výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, nicméně je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Žalovaný má za to, že správce daně důkazní břemeno unesl. Výzvou k prokázání skutečností dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu ze dne 1. 7. 2014 žalobkyni vyzval k předložení důkazních prostředků prokazujících oprávněnost uplatněných nákladů v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané

hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2012 (dále jen „zákon o DPH“), tedy toho, že dodavatelé žalobkyně práce uskutečnili v uvedeném rozsahu a za uvedené ceny tak, jak je uvedeno na dokladech. Neprovedení navržených důkazů žalovaný zdůvodnil. Poukázal na judikaturu NSS ve vztahu k nepoužitelnosti čestného prohlášení v daňovém řízení.

14. Pokud jde o rozsudek *Gábor Tóth*, žalovaný podotkl, že se vtahuje k možnosti nepřiznání nároku na odpočet DPH v případě vědomého zapojení daňového subjektu do daňového podvodu. Nejprve však musí být postaveno najisto, že se plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu. Jelikož tomu tak v dané věci nebylo, citovaný rozsudek se vůbec neuplatní. Žalovaný uvedl, že DIONITA a STOYKA neměly žádné zaměstnance, GERONA měla jen jednoho. Zakázky tyto společnosti zajišťovaly subdodavatelsky prostřednictvím dalších společností, které rovněž neměly žádné zaměstnance. Nepodařilo se tedy zjistit, kdo práce provedl, v jakém rozsahu a za jakou cenu. Žalobkyně své důkazní břemeno neunesla.

15. Ve věci tvrzeného rozporu s judikaturou žalovaný uvedl, že on i správce daně postupovali v souladu s ní. Námitky již vypořádal v bodech 115 a 117 napadeného rozhodnutí. Podrobně se pak vyjádřil k rozsudku *Stavitelství Melichar*, který považuje za ojedinělý a vybočující z dosavadní ustálené praxe NSS. Ve věcech, kdy orgány finanční správy dospěly k závěru, že nejsou splněny hmotněprávní podmínky odpočtu DPH *a současně* jde o vědomé zapojení do daňového podvodu, jsou jejich rozhodnutí rušeny pro nepřezkoumatelnost. Žalovaný tedy setrval na tom, že v dané věci nebyly naplněny hmotněprávní podmínky uznání odpočtu tím, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů.

16. Žalobkyně v replice zopakovala svoji argumentaci. Poukázala též na rozsudek SDEU ze dne 13. 2. 2014, ve věci *Maks Penn,* C-18/13, dle kterého pouhá skutečnost, že v původním řízení nebylo prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem uvedeným na fakturách nebo subdodavatelem proto, že tyto osoby nedisponovaly nezbytným personálem, prostředky ani aktivy, a že se totožnost osob podepisujících některé dokumenty jako dodavatelé ukázala spornou, nepostačuje samo o sobě k vyloučení nároku na odpočet. Pokud by soud nedospěl k závěru, že postupem žalovaného bylo porušeno evropské právo, navrhla žalobkyně, aby přerušil řízení a položil předběžnou otázku SDEU.

Skutková zjištění

17. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že správce daně u žalobkyně dne 15. 4. 2014 zahájil daňovou kontrolu mimo jiné daně z přidané hodnoty za zdaňovací období března – prosince 2011 v rozsahu obchodní spolupráce se společnostmi DIONITA, GERONA a STOYKA.

18. Dne 1. 7. 2014 správce daně vyhotovil výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 3 a 4 ve spojení s § 86 odst. 3 daňového řádu Ve výzvě uvedl, že mu vznikly pochybnosti ohledně oprávněnosti uplatnění odpočtů DPH na vstupu z přijatých plnění. Specifikoval v ní konkrétní doklady vystavené společnostmi DIONITA, GERONA a STOYKA za stavební práce. Uvedl přitom, že dle odpovědí na dožádání neměly první dvě společnosti v roce 2011 žádné zaměstnance ani technické zařízení potřebné k provedení prací a služeb deklarovaných na těchto dokladech, a správci daně tak vznikla pochybnost o skutečném provedení deklarovaných prací, třetí společnost je pak nekontaktní a je jí doručováno fikcí do datové schránky, na adrese sídla se nezdržuje, a nelze tedy ověřit pravdivost údajů. Správce daně žalobkyni vyzval, aby prokázala, že uvedené faktury byly vystaveny

daňovým subjektem uvedeným na faktuře, že došlo k uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech a v jakém rozsahu a ocenění byla realizována plnění na uvedených fakturách.

19. Dne 25. 8. 2014 obdržel správce daně reakci žalobkyně na výše uvedenou výzvu. Žalobkyně v ní mimo jiné vysvětlila, že dodavatelské společnosti své pracovníky vždy prezentovaly jako své zaměstnance, tuto skutečnost neměla jak ověřit. Žalobkyně měla za to, že k deklarovaným pracím v zásadě žádné technické zařízení není potřeba. Práce odvedeny byly, faktury byly převážně hrazeny na účet. Žalobkyně doložila položkové rozpočty stavebních prací a označila řádky, které se týkají předmětných dodavatelských společností.

20. Dne 10. 11. 2014 správce daně při ústním jednání seznámil žalobkyni se svým stanoviskem k předloženým důkazním prostředkům. Uvedl, že toliko z účetních dokladů nemohl ověřit, že k provedení stavebních prací došlo. Správce daně obdržel výpis z bankovního účtu společnosti STOYKA za období od 3. 1. 2011 do 31. 12. 2012, ze kterého zjistil, že úhrady faktur byly připsány na tento účet a v krátkém časovém odstupu cca 1-2 dnů byly vybírány v hotovosti. Disponenty byli I. S. a V. K. ml. Z účtu neodcházely platby na jiné účty, např. subdodavatelům. Správce daně pokládá za nepravděpodobné, že by peníze byly použity k další ekonomické činnosti. Správce daně dále konstatoval, že v jiném daňovém řízení proběhla svědecká výpověď I. S., který uvedl, že subdodávky zajišťuje sám jednatel společnosti STOYKA, nezaměstnává žádné zaměstnance, zajišťuje pouze pomocné práce, nevlastní žádné stroje, materiál nedodává. Správce daně dále obdržel výpis z bankovního účtu společnosti DIONITA za období od 5. 1. 2011 do 31. 12. 2012, ze kterého zjistil, že úhrady faktur byly připsány na tento účet (disponentem byl opět I. S.) a v krátkém časovém odstupu cca 1-2 dnů byly vybírány v hotovosti, pouze v pěti případech došlo k převodu na účet společnosti STOYKA (z tohoto účtu byly rovněž záhy vybrány). Pokud jde o společnost GERONA, neměla v rozhodném období žádné zaměstnance ani technické zařízení, jediným kontaktem na společnost je pan I. S., který nekomunikuje. U všech tří společností působily jako subdodavatelé společnosti YUSTYNYAK nebo SHUGDEN. Správce daně zjistil, že oběma subdodavatelským společnostem byla zrušena registrace k DPH v roce 2012 a jednatelé těchto společností na území České republiky nemají od roku 2010 povolený pobyt. Žalobkyně k tomu uvedla, že práce byly provedeny a zaplaceny na účet společností, ohledně existence zaměstnanců ji netíží důkazní břemeno. Navrhla provedení šetření na stavbách. Správce daně uvedl, že provedení šetření neprokáže, kdo konkrétně práce provedl. Nezpochybnil uskutečnění zdanitelného plnění, ale to, že jej provedl deklarovaný dodavatel. Jednatel žalobkyně pan J. uvedl, že každá společnost měla přidělen úsek prací, z toho poznal, že se jedná o pracovníky té které společnosti. Za společnost DIONITA (jednatelé I. S., O. S.) jednal s panem I. S., dozor prováděl a práce přebíral stavbyvedoucí. V současnosti nemá na jednatele kontakt. Nevěděl, zda byli pracovníci zaměstnanci DIONITY nebo jejích subdodavatelů. Za společnost GERONA (jednatelé I. S. a V. K. st., nar. 8. 6. 1973) jednal I. S., přítomni bývali i jeho syn (I. S. – pozn. soudu) a druhý jednatel. Dozor prováděli a dílo přebírali zaměstnanci žalobkyně. Nevěděl, zda jsou pracovníci zaměstnanci GERONY nebo jejích subdodavatelů. Pokud jde o společnost STOYKA (jednatelem byl V. K. ml., nar. 1986), rámcovou smlouvu podepisoval a jednotlivé zakázky domlouval s jednatelem, s ním řešil i fakturaci.

21. Ve svém vyjádření ze dne 9. 12. 2014 žalobkyně navrhla ustanovení znalce za účelem prokázání provedení dílčích prací. Dále se vyjádřila k výpovědi I. S. v jiném daňovém řízení a uvedla, že jeho vyjádření „subdodávky zajišťuje sám jednatel“ neznamená, že by je zajišťoval *fyzicky* svou vlastní prací. Trvala na zajištění jeho výslechu v aktuálním daňovém řízení, stejně jako na zajištění výslechu V. K. ml. prostřednictvím mezinárodní spolupráce. K vyjádření předložila čestná prohlášení O. S. a I. S. v českém jazyce s jejich úředně ověřenými podpisy ze dne 10. 12. 2014, ve kterých potvrzují, že společnost DIONITA prováděla v letech 2011 a 2012 stavební práce pro žalobkyni na základě a v rozsahu písemných objednávek a práce byly řádně vyfakturovány a zcela zaplaceny.

22. Součástí správního spisu jsou rámcové smlouvy o dílo mezi žalobkyní a DIONITA a mezi žalobkyní a STOYKA, uzavřené dne 4. 1. 2012, o pouhých třech odstavcích. Dle nich má fakturace probíhat dle soupisu prací. Součástí spisu jsou i faktury vystavené společnostmi DIONITA a STOYKA, kde je předmět fakturace označen zpravidla jen „akce Lysá nad Labem“, „akce VŠCHT“ atp. V některých případech je celková částka sjednána dohodou, jindy jsou rozepsány jednotlivé položky včetně množství a jednotkových cen. Část daňových dokladů je tištěná, část ručně vypsaná na propisovacím formuláři. U faktur od společnosti GERONA jsou zpravidla fakturovány zednické a jiné práce v rozsahu stovek hodin. K některým dokladům společnosti DIONITA jsou přiloženy podepsané soupisy provedených prací za určitá časová období a tištěné objednávky. K některým fakturám jsou přiložena potvrzení o jejich úhradě převodem na účet, případně příjmové pokladní doklady.

23. Dne 27. 1. 2015 proběhl výslech Ing. M. V. (účetní společností DIONITA, STOYKA a GERONA), která k věci uvedla, že doklady jí vždy předával I. S.. Společnosti zajišťovaly práce subdodávkami – právnickými osobami a osobami samostatně výdělečně činnými. Závazky nezůstávaly neuhrazené, platily se v hotovosti i přes účet. Jednatele V. K. ml. nikdy neviděla.

24. Správce daně provedl dne 28. a 29. 1. 2015 výslechy dalších svědků navržených žalobkyní. Jednalo se o M. H. (stavbyvedoucího žalobkyně od listopadu 2010 do září 2014), D. J. (zaměstnance žalobkyně od roku 2003 do roku 2013), F. S. (technika žalobkyně od roku 2009 do března 2014), I. K. (vedoucího střediska údržby a zámečnické výroby žalobkyně od roku 2010), Ing. J. Š. (výrobního ředitele žalobkyně od roku 2008 do roku 2013) a J. S. (stavbyvedoucího žalobkyně od roku 2011 do roku 2013). Svědci v zásadě shodně uvedli, že v rámci své činnosti na stavbách (pracovali na různých akcích) byli v kontaktu s I. S. (I. K. k tomu uvedl, že někdy byl přítomen i I. S.), který obstarával pracovníky pro pomocné práce nad rámec kmenových zaměstnanců žalobkyně. Nevěděli, zda jde o jeho zaměstnance či zaměstnance subdodavatelské společnosti, nezajímali se o to. Většina svědků se shodla na tom, že stavební deník obsahoval pouze počet pracovníků, nikoli jejich jména. Většinou se vedl, měl by být u žalobkyně, popř. svědci nevěděli, kde je. Rozpory mezi svědky panovaly v tom, zda ochranné prostředky měli pracovníci vlastní, či zda je poskytla (zapůjčila) žalobkyně. Pracovníci neměli nějaké zvláštní označení, např. logem na oblečení. Ing. J. Š. byl vždy uveden jako zástupce ve věcech technických, uvedení dodavatelé na konci měsíce předložili soupis prací k odsouhlasení, rámcové smlouvy se upřesňovaly na konkrétní zakázky.

25. Dne 29 1. 2015 byl sepsán protokol o ústním jednání, při kterém zástupce žalobkyně uvedl okolnosti získání čestného prohlášení od O. S. a I. S.. Dne 10. 3. 2015 správce daně obdržel informace o pobytovém statutu všech dotčených cizinců – I. S. (podána žádost o

prodloužení dlouhodobého pobytu, dosud nerozhodnuto), I. S., O. S., V. K. st. (povolen dlouhodobý pobyt do 17. 8. 2016), V. K. ml. (povolen dlouhodobý pobyt do 30. 6. 2010, v současné době není hlášen k pobytu). I. S. byl opakovaně neúspěšně předvoláván na různé pražské adresy, následně správci daně telefonicky sdělil, že je na Ukrajině na dovolené. Dne 28. 5. 2015 jednatel žalobkyně poté, co se I. S. opět nedostavil k výslechu, ponechal na správci daně, zda ho bude dále volat jako svědka. Dne 3. 6. 2015 žalobkyně sdělila správci daně, že odcestoval a není známo, kdy se vrátí.

26. Dne 16. 7. 2015 vyhotovil správce daně výsledek kontrolního zjištění. Ve výsledku kontrolního zjištění je uvedeno, že správce daně dodatečně doměří DPH za dotčená období v rozsahu 1 870 852 Kč. Na str. 40 a násl. výsledku kontrolního zjištění jsou vyjmenovány poskytnuté doklady vztahující se ke společnostem DIONITA, STOYKA a GERONA. Jedná se o rámcové smlouvy o dílo, objednávky, kopie faktur, pohyby na účtu, smlouvy o dílo a další dokumenty. Při kontrole vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatněných odpočtů DPH. Na str. 43 výsledku kontrolního zjištění jsou vyjmenovány zpochybněné doklady přijaté od společnosti STOYKA, u nichž byla uplatněna daň na vstupu. Celkem se jedná o základ daně 2 297 445 Kč. Na str. 51 a násl. jsou vyjmenovány zpochybněné doklady přijaté od společnosti DIONITA, u nichž byla uplatněna daň na vstupu. Celkem se jedná o základ daně 6 967 105 Kč v roce 2011 a 2 185 983 v roce 2012. Na str. 61 jsou vyjmenovány zpochybněné doklady přijaté od společnosti GERONA, u nichž byla uplatněna daň na vstupu. Celkem se jedná o základ daně 568 800 Kč. Dle správce daně jsou tvrzení jednatele žalobkyně p. J., že smlouvy uzavíral s V. K. ml., znevěrohodněny tím, že jmenovaný v rozhodné době neměl pobytové oprávnění v České republice a faktury vč. rozpisu prací neodpovídají jeho podpisovému vzoru. Jeho svědeckou výpověď však správce daně neprovedl, neboť dle něj nemůže osvětlit prověřované skutečnosti. Ze všech provedených výpovědí vyplynulo, že za všechny tři dodavatelské společnosti jednal I. S. (příležitostně byl přítomen i jeho syn I. S., který byl jednatelem společnosti GERONA), stavbyvedoucí neznali vztah pracovníků ke konkrétním společnostem, neřešili jej. Ochranné pomůcky a pracovní nástroje obstarávala žalobkyně. Plnou moc, na základě které by za společnost STOYKA a GERONA mohl jednat I. S., žalobkyně nepředložila. Z uzavřených smluv o dílo se zákazníky žalobkyně (např. Metrostav a.s., Subterra a.s.) přitom vyplývají povinnosti nechat si písemně odsouhlasit subdodávky třetích osob a zajistit, aby všichni pracovníci měli identifikační visačky s podobenkou. Žalobkyně byla povinna do stavebního deníku zapisovat údaje o počtu a jménech pracovníků přítomných na stavbě. Žalobkyně neprokázala dodržování těchto povinností. Účetní dodavatelských společností uvedla, že podklady předával I. S. a s jednatelem V. K. ml. se nikdy neviděla, zakázky byly řešeny subdodavatelsky. V jiném daňovém řízení (ve věci daňového subjektu AutoMotoNet s.r.o.) přitom správce daně ohledně subdodavatelských společností YUSTYNYAK nebo SHUGDEN zjistil, že jsou nekontaktní, mají zrušenou registraci k DPH, jejich jednatelé nemají v České republice povolený pobyt. V jednom případě pak byla subdodavatelem společnost Borialis Star s. r. o. (dále jen „BORIALIS“), která je také nekontaktní. Tyto subdodavatelské společnosti daňová přiznání k DPH v předmětném období podávaly s nulovými hodnotami nebo vůbec. Stavební práce přitom byly dle správce daně přefakturovávány v násl. řetězci (či jeho kratších verzích):

YUSTYNYAK nebo SHUGDEN (jedenkrát rovněž BORIALIS) -> (STOYKA) -> (DIONITA nebo GERONA) -> žalobkyně

27. Správce daně dále uvedl, že společnost DIONITA má virtuální sídlo, platby na její účet byly obratem vybírány v hotovosti. V daném případě subdodavatelé společnosti DIONITA nepřiznali a neodvedli daň do státního rozpočtu, daňová ztráta z plnění, ze kterých žalobkyně uplatnila nárok na odpočet, je dle správce daně zatížena daňovým podvodem, o čemž žalobkyně věděla nebo měla vědět, což dokresluje nevěrohodnost tvrzení žalobkyně. Ke společnosti GERONA pak správce daně dodal, že je neobvyklé, že s ní žalobkyně neuzavřela písemnou smlouvu.

28. Správce daně nezpochybnil realizaci zakázek ani to, že s ní souvisely náklady, zastává však názor, že nebylo prokázáno, který dodavatel práce provedl. Dodavatelské společnosti práce fakticky nevykonávaly, neboť nemají žádné vlastní zaměstnance. U subdodavatelských společností pak nebylo možné pro jejich nekontaktnost ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně. Správce daně neprovedl výslech I. S., neboť to nebylo možné pro jeho nepřítomnost na území České republiky, další důkazy předložené žalobkyní (znalecký posudek a rozpočty) správce daně neprovedl proto, že nejsou způsobilé prokázat, že práce provedl dodavatel uvedený na dokladech v tam uvedeném rozsahu. Čestným prohlášením dle něj nemůže být proveden důkaz, neboť daňový řád tento důkazní prostředek neupravuje. Dle správce daně nebylo prokázáno, že k plněním došlo tak, jak je uvedeno na dokladech, a že byly vystaveny plátcem uvedeným na dokladu. Žalobkyně ignorovala nestandardní okolnosti transakcí [za všechny dodavatelské společnosti jednal I. S., byť k tomu byl oprávněn jen u DIONITY, dodavatelské společnosti mají virtuální sídlo (DIONITA a GERONA navíc totožné), nezveřejňují účetní závěrky, platby připsané na jejich účet byly druhý den hned vybírány a z jejich účtů neodcházely žádné platby, jednatel V. K. ml. neměl v době provádění deklarovaných prací v České republice povolený pobyt atd.] a lze konstatovat, že mohla a měla vědět, že je součástí podvodného jednání a nebude jí uznán nárok na odpočet DPH.

29. Dne 15. 9. 2015 správce daně obdržel obsáhlé vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyně namítala, že správce daně nevyužil všechny možnosti k zajištění účasti I. S., trvala na provedení jeho výslechu. Jelikož je V. K. ml. v obchodním rejstříku veden jako jednatel společnosti STOYKA, není otázka povolení k pobytu problém žalobkyně, ta s ním jednala v dobré víře. O jeho totožnosti neměla pochyb, ostatně stejně jako správce daně, který akceptoval podepsaná daňové přiznání za roky 2011 a 2012 i plné moci. Žalobkyně požadovala znalecký posudek z oboru „grafologie“ za účelem ověření pravosti podpisů a vyžádání svědectví V. K. ml. na základě mezinárodní právní pomoci s Ukrajinou. Společnost STOYKA vyfakturované práce eviduje ve svém účetnictví, správce daně navíc nezohledňuje, že byly uhrazeny na bankovní účet. O úzkém kontaktu vedení společnosti s I. S. svědčí jeho dispoziční práva k bankovnímu účtu. Znalost společnosti a I. S. potvrdili vyslechnutí svědci. Zpochybnila, že by podmínky smlouvy se zákazníky žalobkyně (např. Metrostav a.s.) ohledně zákazu subdodávek a užívání visaček pracovníků s fotografií byly reálně naplňovány, a navrhla výslech svědka z této společnosti, jakož i dalších zákazníků i dodavatelů. Obdobná vyjádření pak žalobkyně předložila ve vztahu ke společnosti DIONITA, u které dodala, že nesouhlasí s neprovedením dokazování čestnými prohlášeními. Ke společnosti GERONA dodala, že správce daně je nekonzistentní, pokud na jedné straně považuje I. S. jakožto otce zemřelého jednatele (I. S.) za kontaktní osobu, na druhé straně však zpochybňuje jeho oprávnění jednat za společnost v technických věcech nepředložením plné moci. Na str. 29 svého vyjádření pak žalobkyně výslovně uvedla, že spolupráce se společnostmi STOYKA, DIONITA a GERONA probíhala tak, že po uzavření rámcové smlouvy výrobní ředitel či stavbyvedoucí kontaktovali I. S., popř. I.

S., který potvrdil spolupráci na zakázkách. Dle potřeby pak proběhly stavební činnosti. Materiál dodávala žalobkyně, neboť měla přístup k lepším cenám. Tento model je dle žalobkyně obvyklý, což navrhovala doložit i u jiných společností, které vyjmenovala. Opakovaně poukázala na to, že platby probíhaly na účet společností. Uvedla, že doložila rozpočet, objem prací a materiálů, ceny jednotlivých činností, smlouvu s odběratelem, fakturaci odběratele a položkový přehled nákladů. Správce daně se dle žalobkyně důsledně vyhýbá otázce, zda fakturované práce byly provedeny. Žalobkyně popřela, že by byly transakce nestandardní. V jejich propojení osobou I. S. nevidí nic špatného. Bylo prokázáno, že jednání probíhala u žalobkyně, skutečnost virtuálního sídla tedy není problematická. Není jasné, proč by mělo být problémem to, že dvě z dodavatelských společností měly shodné sídlo. Realizace staveb pomocí subdodávek je ve stavebnictví obvyklá, stejně jako text rámcových smluv. Účetní závěrku nezveřejňuje 67% společností. Účetní dodavatelských společností Ing. V. uvedla, že závazky byly hrazeny. I pokud by tomu tak nebylo, není to problémem žalobkyně. Žalobkyně zpochybnila, že by měla o řetězení dodávek vědomost a uvedla, že v průběhu spolupráce se nevyskytly žádné problémy, kvůli kterým by měla pochybnost o spolehlivosti dodavatelských společností. Navrhla provedení dalších výslechů a znaleckého posudku Ing. P. Ř., který měl prokázat, že uvedené práce nebyla schopna realizovat jen svými pracovníky. Žalobkyně závěrem uvedla přehled judikatury v daňových věcech a poukázala na nesprávnost vedení spisu.

30. Součástí správního spisu je kopie posudku Ing. Ř., znalce v oborech stavebnictví a ekonomika, ze dne 10. 10. 2015, a to včetně dodatků z 18. 2. 2016 a 25. 2. 2016. Znalec zjistil počet normohodin k provedení zakázek na základě smluv uzavřených žalobkyní v letech 2011 a 2012 a dospěl k závěru, že žalobkyně provedla práce nad svoje kapacity v rozsahu 44,5%, resp. 25%. Příslušné práce nebylo možno provést s vlastním počtem zaměstnanců žalobkyně, přičemž „najaté firmy“ odpracovaly v roce 2011 a 2012 celkem 58,84 %, resp. 36,61% normohodin.

31. Dále je součástí spisu odpověď Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 2, ve věci daňového subjektu STOYKA. Finanční úřad poskytl správci daně kopii plné moci ze dne 9. 2. 2010, udělené I. S. společností STOYKA, jednající jednatelem V. K. ml., pro jednání ve všech věcech v plném rozsahu dle občanského zákoníku, obchodního zákoníku, občanského soudního řádu, zákoníku práce, finančních, daňových a devizových předpisů, správního a notářského řádu. Také mu poskytl daňová přiznání společnosti STOYKA za různá období roku 2010-2012, podepsaná I. S. jako zmocněncem.

32. Dne 15. 12. 2015 správce daně sdělil žalobkyni přípisem termín projednání zprávy o daňové kontrole. V něm uvedl, že vyhodnotil vyjádření žalobkyně, jelikož však nemělo vliv na výsledek kontrolního zjištění, přistoupil dle § 88 daňového řádu k projednání zprávy. K výhradám žalobkyně správce daně uvedl své stanovisko a vysvětlil, že výslech I. S.neprovedl, neboť jej opakovaně neúspěšně předvolával a adresa pobytu na Ukrajině mu není známa. Výslech V. K. ml. správce daně neprovedl, neboť nemá a už v dotčeném období neměl povolen trvalý pobyt na území České republiky a jeho aktuální pobyt mu není znám. Jeho uvedení v obchodním rejstříku nemá vztah k oprávněnosti výdajů, rozdíl podpisových vzorů dokresluje nevěrohodnost tvrzení žalobkyně o její dobré víře v totožnost V. K.. Ani skutečnost, že v evidencích DPH za jednotlivá zdaňovací období jsou u společnosti STOYKA uvedena plnění pro žalobkyni, nepřesvědčila správce daně o

oprávněnosti odpočtů, neboť z evidencí nevyplývá, kdo konkrétně stavební práce provedl, společnost neměla žádné zaměstnance. Neprokázala to ani skutečnost úhrady deklarovaných přijatých dokladů ani skutečnost, že I. S. měl dispoziční právo k bankovnímu účtu. Správce daně považuje přefakturace stavebních prací mezi společnostmi STOYKA, DIONITA a GERONA za nestandardní, ostatně ani tyto společnosti neměly zaměstnance. Dle svědeckých výpovědí byl stěžejním dodavatelem pro všechny tři společnosti I. S.. Správce daně dále uvedl skutečnosti, které svědčí o nestandardních okolnostech transakcí (nekontaktnost I. S. pro správce daně, absence zaměstnanců dodavatelských a subdodavatelských společností, absence webových stránek, dlouhá praxe žalobkyně ve stavebnictví), přičemž to, že žalobkyně věděla či mohla vědět o tom, že je součástí podvodného jednání, způsobilo přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni. Správce daně odmítl doplnit dokazování o výslech svědků z řad zákazníků žalobkyně, neboť ověření praxe dodržování ustanovení investorských smluv o vedení evidence pracovníků nemůže osvětlit prověřované skutečnosti. Obdobně se pak správce daně vyjádřil k námitkám týkajícím se společnosti DIONITA. Doplnil, že jednatel O. S. má u správce daně nahlášen přechodný pobyt cizince na adrese sídla žalobkyně, je tedy pro jejího jednatele osobou důvěrně známou. Jeho věrohodnost (a tedy věrohodnost jeho čestného prohlášení) je pak vyvrácena tím, že se dle svého sdělení nepodílel na řízení společnosti a sám pro ni jako fyzická osoba pracoval a fakturoval. To je nestandardní a v rozporu s § 136 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, podle něhož nesmí jednatel podnikat ve stejném oboru jako společnost ani s ní vstupovat do obchodních vztahů. Výkonová spotřeba u společnosti DIONITA je za roky 2011 a 2012 pouze o 246 tisíc Kč, resp. 87 tisíc Kč vyšší než vykázaná přijatá zdanitelná plnění. Vzájemná fakturace mezi společnostmi je nelogická. Obdobně se správce daně vyjádřil i k námitkám týkajícím se společnosti GERONA. Její výkonová spotřeba za rok 2011 byla pouze o 41 tisíc Kč nižší než vykázaná přijatá zdanitelná plnění. Pokud za společnost jednal I. S., nebyla správci daně předložena plná moc. Účetnictví společnosti nebylo předloženo pro nekontaktnost daňového subjektu. Daňová přiznání sama o sobě nic neprokazují. Správce daně nerozporuje existenci staveb ani netvrdí, že by je žalobkyně vystavěla vlastními kapacitami. Setrval však na závěru, že nebylo prokázáno, kdo je pro ni provedl. Žalobkyně byla součástí řetězce obchodů, který začíná u nekontaktního daňového subjektu, čímž je narušen princip neutrality DPH.

33. Dne 12. 5. 2016 proběhlo ústní jednání za účelem projednání zprávy o daňové kontrole. Jak vyplývá z protokolu č. j. 2668771/16/2111-60562-205039, žalobkyně měla možnost se vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění, svého práva využila, výsledek kontrolního zjištění však zůstal stejný. V průběhu projednání se zástupce žalobkyně obsáhle vyjadřoval k judikatuře správních soudů a požadoval, aby správce daně rozdělil doměření daní do dvou samostatných kapitol (poukazoval na to, že argumentace pro doměření DPH a daně z příjmů je postavena na zcela jiných principech) a uznal-li, že práce byly provedeny, aby uznal i náklady na ně vynaložené, popř. se vyjádřil, proč se od citované judikatury odchýlil. Správce daně se s ohledem na to, že žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění seznámena, nenavrhla nové důkazy a výsledek zůstává nezměněn, dotázal, zda zástupce přistoupí k projednání zprávy o daňové kontrole. Zástupce žalobkyně uvedl, že daňový řád předpokládá seznámení s úplným výsledkem kontrolního zjištění, nikoliv takovým, kde absentují údaje, proč správce daně nerespektuje judikaturu. Následně bylo zahájeno projednání zprávy o daňové kontrole, během něhož se zástupce žalobkyně dotazoval, na které straně zprávy o daňové kontrole jsou hodnoceny důkazy. Po odpovědi

pak probíhal dialog správce daně a zástupce žalobkyně o tom, zda byly konkrétní důkazy hodnoceny v souvislostech a k jakým závěrům správce daně dospěl, zejména pak ve vztahu k (ne)prokázání (ne)provedení prací. V projednání zprávy bylo pokračováno dne 19. 5. 2016. Zástupce žalobkyně uvedl, že je připraven zprávu podepsat poté, co bude úplná, tedy až bude obsahovat veškeré úvahy správce daně. Správce daně doposud neodpověděl na jeho otázky v rámci projednání zprávy. Vzhledem k tomu, že nebyly navrženy důkazní prostředky, správce daně setrvával na kontrolním zjištění a přistoupil k podpisu zprávy o daňové kontrole. Zástupce žalobkyně zprávu odmítl podepsat s tím, že neobdržel odpovědi na své dotazy. Uvedl, že je zbytečné i navrhovat další důkazy, neboť není obeznámen s tím, co chce správce daně prokázat výslechem svědka I. S. (uvedl jeho adresu na Ukrajině), když jeho čestné prohlášení potvrzuje, že jeho společnost práce provedla. Zpráva o daňové kontrole byla následně zástupci žalobkyně zaslána dne 20. 5. 2016. Zpráva o daňové kontrole odpovídá obsahu výsledku kontrolního zjištění a je doplněna o výše popsaná vyjádření žalobkyně a stanovisko správce daně k nim.

34. Správce daně dne 8. 6. 2016 vydal platební výměry, které v odůvodnění podle § 147 odst. 4 daňového řádu odkázaly toliko na zprávu o daňové kontrole. Proti všem platebním výměrům podala žalobkyně odvolání založená zčásti na obdobných námitkách, které uvádí v žalobě.

35. Žalovaný vydal dne 28. 2. 2018 napadené rozhodnutí, kterým odvolání žalobkyně zamítl a platební výměry potvrdil. Popsal v něm průběh řízení a obsáhle citoval právní úpravu a judikaturu. Ztotožnil se se závěrem správce daně, že žalobkyně neprokázala, že práce provedli deklarovaní dodavatelé v rozsahu a ceně dle jimi vystavených faktur. Žalovaný doplnil, že podle zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) a vyhlášky č. 499/2006 Sb. jsou jména a příjmení osob pracujících na staveništi součástí pravidelných denních záznamů ve stavebním deníku, který je povinně veden u staveb vyžadujících stavební povolení jejich zhotovitelem. Další povinnosti pak vyplývají z předpisů pracovněprávních a předpisů upravujících koordinaci bezpečnosti a ochrany zdraví na pracovišti. Žalobkyně splnění povinností podle těchto předpisů nedoložila. Žalovaný uvedl, že zpráva o daňové kontrole byla projednána, ve fázi projednání žalobkyně neměla právo polemizovat s právním názorem správce daně, k tomu slouží opravné prostředky. K objasnění skutkového stavu správce daně využil veškeré dostupné prostředky. Čestné prohlášení však daňový řád nezná a jeho provedení k důkazu je vyloučeno. Pan I. S. navíc nebyl jednatelem společnosti STOYKA, ale jen společnosti DIONITA. K otázce souladu s judikaturou a evropským právem žalovaný korigoval vyjádření správce daně o zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Jelikož nebylo vůbec prokázáno, kým, v jakém rozsahu a za jakou cenu byly práce provedeny, nebyla splněna hmotněprávní podmínka nároku na odpočet daně. Zmínky o daňovém podvodu jsou tedy nadbytečné. Nebylo proto možné postupovat podle rozsudku *Gábor Tóth*, který se zabývá otázkou vědomosti o účasti na podvodu v podobné věci.

Podmínky řízení a rozsah soudního přezkumu

36. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud žalobu posoudil v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházeje ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

37. Soud o věci rozhodl bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky dle § 76 odst. 1 s. ř. s. Dokazování soud neprováděl.

Posouzení věci soudem

Shrnutí

38. Soud předesílá, že obdobnou žalobou žalobkyně směřující proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebním výměrům na doměření daně z příjmů právnických osob z totožných skutkových důvodů se jiný senát téhož soudu zabýval v rozsudku ze dne 17. 12. 2020, č. j. 43 Af 6/2018 - 50. S tímto rozhodnutím se soud ztotožňuje a v rozsahu, ve kterém to rozdílná povaha DPH a uplatněné žalobní body umožňovaly, z něj vycházel.

39. Ze skutkového stavu zjištěného správcem daně a žalovaným (viz zejména bod 93 napadeného rozhodnutí) lze mít za to, že nad všemi třemi dodavatelskými společnostmi – DIONITA, STOYKA a GERONA – fakticky vykonával (patrně prostřednictvím rodinných či jiných vazeb) do značné míry kontrolu pan I. S.. Ten organizoval jejich činnost, měl přístup k jejich bankovním účtům a přinášel jejich společné účetní podklady pro vedení účetní a daňové evidence. Žalobkyni na stavebních zakázkách, které realizovala pro své zákazníky, vznikala potřeba dodatečné pracovní síly nad rámec jejích kapacit. Obracela se tedy na I. S., aby zajistil další pracovníky. Ten pracovníky skutečně přivedl, žalobkyně jim poskytla pracovní prostředky a využila je na pomocné stavební práce. Pracovníci práci skutečně odvedli, což správce daně ani žalovaný nepopírají. Předmětem sporu a dokazování před správcem daně byla zejména otázka, ke které z uvedených společností (pokud vůbec k některé) uvedení pracovníci i I. S. v konkrétních případech skutečně patřili, tedy jménem které společnosti byly práce realizovány a v jakém rozsahu. K jednotlivým zakázkám proto žalobkyně předložila dokumentaci (objednávky, faktury, soupis prací apod.) různé kvality zpracování. Žalovaný zpochybnil, že dokumentace odráží skutečnost a uvedl, že dokumentace nebyla podepisována oprávněným zástupcem společností. To je dle soudu s ohledem na vliv I. S. na všechny tři společnosti dost dobře možné. Vyloučen není ani takový scénář, ve kterém I. S. na (byť i jen ústní) žádost žalobkyně zajistí pracovníky a teprve posléze vybere, která ze společností bude práci žalobkyni fakturovat a dle potřeby doplní odpovídající dokumentaci. Při výběru této společnosti se pak řídí spíše hlediskem „daňové optimalizace“ než tím, ke které společnosti pracovníci přísluší. Vzhledem k tomu, že dodavatelské ani subdodavatelské společnosti neměly dle zjištění správce daně žádné zaměstnance a ani nebylo zjištěno, že by za práce platily jiným subjektům, není vyloučeno ani to, že pracovníci nepřísluší k žádné z uvedených společností a že práci vykonávali v rozporu s předpisy o zaměstnanosti mimo pracovní poměr (tzv. na černo) nebo jako osoby samostatně výdělečně činné např. v rámci tzv. švarcsystému a byli vypláceni žalobkyní, I. S. či jinou osobou v hotovosti. To však nebylo v daňovém řízení ani v soudním řízení prokazováno a žalobkyni je nutno přisvědčit v tom, že za případné nedodržování předpisů na úseku zaměstnanosti a zdravotního a sociálního pojištění dodavatelskými společnostmi není zodpovědná.

Nepřezkoumatelnost

40. Soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Soud je však na rozdíl od žalobkyně za nepřezkoumatelné nepovažuje. Z odůvodnění zprávy o daňové kontrole je sice možné vysledovat náznaky svědčící o tom, že správce daně zvažoval odepření odpočtu také z důvodů existence daňového podvodu. Žalovaný však ve

svém rozhodnutí (bod 117 napadeného rozhodnutí) tyto úvahy označil za nadbytečné. V kontextu napadeného rozhodnutí, které se zprávou o daňové kontrole tvoří argumentačně jeden celek, je zjevné, že žalovaný má za to, že pomocné práce musely být provedeny a že byly součástí žalobkyní realizovaných zakázek, zpochybnil však jejich rozsah, cenu a především provedení deklarovaným dodavatelem. Jednoznačně a srozumitelně se tak přiklonil k nepřiznání nároku na odpočet DPH z důvodů neprokázání konkrétního dodavatele plnění, což považoval za hmotněprávní podmínku přiznání nároku na odpočet. Byť tedy správce daně své závěry formuloval nejednoznačně a neprovedení znaleckého posudku odůvodnil také tím, že není podstatný při posuzování řetězce zasaženého podvodem na DPH, žalovaný tyto nejasnosti napravil. Znalecký posudek správní orgány odmítly provést také z toho důvodu, že není způsobilý prokázat, kdo dané práce skutečně realizoval, s čímž se soud ztotožňuje. Oproti žalobkyni soud nevidí rozpor ani v závěrech žalovaného týkající se uskutečnění zdanitelného plnění společností STOYKA v kontextu toho, že využívala subdodavatelské společnosti. Z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že žalovaný je toho názoru, že společnosti na počátku formálního fakturačního řetězce žádné práce pro žalobkyni ani společnost STOYKA fakticky neprovedly, neboť ani ony nedisponovaly žádnými zaměstnanci. Byť je ve shrnujícím bodu 93 napadeného rozhodnutí nepřesně uvedeno, že práce namísto společnosti STOYKA subdodavatelsky vykonávaly společnosti SHUGDEN a YUSTYNYAK, z dalších odrážek téhož bodu, ve kterých je popisována faktická realizace prací blíže neurčenou skupinou dělníků nejasného zaměstnavatele organizovanou I. S., nepochybně vyplývá, že správce daně má na mysli, že i dodavatelské i subdodavatelské společnosti práce „vykonávaly“ pouze formálně, tedy že za ně jen vystavovaly daňové doklady. Rozhodnutí tedy není nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

41. Měla-li pak nekonkrétní zmínka žalobkyně z úvodu žaloby o tom, že se žalovaný odmítl vypořádat s jejími argumenty, být uplatněním žalobního bodu nad rámec dále v žalobě uvedených konkrétních námitek, soud k tomu ve stejné rovině obecnosti uvádí, že žádné takové nevypořádané argumenty neshledal. Není úkolem soudu, aby za žalobkyni vyhledával případné vady napadeného rozhodnutí a přejímal tak roli jejího advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, body 31 a 32). Rozhodnutí tedy není ani nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Rozpor s judikaturou (nutnost prokázání konkrétního dodavatele)

42. V projednávané věci je předmětem sporu především otázka, zda je podstatné, kdo konkrétně stavební práce provedl, nebo zda postačí zjištění, že práce fakticky byly provedeny.

43. Soud úvodem připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe NSS i SDEU týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 21, nebo ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 52 a judikaturu SDEU tam citovanou).

44. SDEU v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně

z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH"; viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, a další judikaturu citovanou v usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, bod 30 a násl.).

45. Hmotněprávní podmínky jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka).

46. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona DPH. Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 zákona o DPH. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu vůbec nevznikne (viz např. rozsudek č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 20).

47. Soudní dvůr připustil, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (viz např. rozsudky SDEU ze dne 8. 5. 2008, *Ecotrade*, spojené věci C-95/07 a C-96/07, bod 63, ze dne 30. 9. 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, bod 39, nebo ze dne 9. 7. 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59). Jak bude dále podrobněji vysvětleno, napadené rozhodnutí je založeno na závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky hmotněprávní.

48. Soud si je vědom, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v nedávné době položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku dotýkající se jedné z hmotněprávních podmínek: *„1) Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani? 2) Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odepřít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?"* [usnesení ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54 (dále jen „předkládací usnesení"); u SDEU je předběžná otázka vedena jako věc C-154/20]. Reagoval tak na rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu ohledně otázky, zda může správce daně odmítnout nárok na odpočet DPH v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno pouze ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění. Rozšířený senát se v předkládacím usnesení přiklonil k tomu, že v takovém případě odmítnout nárok na odpočet DPH lze, což opřel o dosavadní převažující judikaturu Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora, přičemž opačný názor vyjádřený v rozsudku *Stavitelství Melichar* za ojedinělý a vybočující z dosavadní rozhodovací praxe.

49. Rozšířený senát v předkládacím usnesení (body 25 a 26) mimo jiné uvedl, že obdobnou situaci SDEU řešil například v usnesení ze dne 16. 11. 2016, *Signum Alfa Sped*, C-446/15 (navazující mj. na rozsudek *Maks Pen*, který zmiňuje žalobkyně), ve kterém vyslovil názor,

že daňové orgány nemohou nepřiznat odpočet dlužné nebo odvedené daně pouze na základě toho, že faktury týkající se přijatých služeb nejsou věrohodné, neboť osoba, která je vystavila, nemohla být jejich skutečným poskytovatelem. Rozšířený senát k tomu však uvedl, že „[z] *usnesení SDEU ve věci Signum Alfa Sped, ani z rozsudku Maks Pen, však není zřejmý dopad na členským státem uplatněné výjimky ve smyslu čl. 287 směrnice 2006/112/ES (případně dle čl. 284 až 286). V nyní projednávané věci je však uplatnění této výjimky velmi podstatné. Obdobně jako ve věci Signum Alfa Sped je v předkládaném případě postaveno najisto, že vystavitel faktury zdanitelné plnění neposkytl a není zřejmé, zda skutečný poskytovatel plnění byl osobou povinnou dani (přičemž těchto poskytovatelů mohlo být i více). Pokud by takovou osobou nebyl, znamenalo by to zcela zásadní narušení zásady neutrality daně z přidané hodnoty, neboť by daňové orgány musely přiznávat nárok na její odpočet i v těch situacích, kdy by nebylo možné zjistit, zda plnění dodala osoba povinná k dani.*“ NSS navíc uvedl, že závěry rozsudku *Maks Pen* a usnesení *Signum Alfa Sped* jsou v rozporu s dřívější judikaturou SDEU, dle které je povinností osoby uplatňující nárok na odpočet prokázat splnění hmotněprávních podmínek, včetně prokázání skutečnosti, že zboží a služby byly skutečně dodány osobou povinnou k dani. Tuto povinnost je podle rozšířeného senátu nutné vztahovat nejen na situace, kdy je nejasné již to, zda bylo plnění dodáno osobou povinnou k dani nebo nikoliv, ale i na situace, pokud by bylo zřejmé, že se sice jednalo o osobu povinnou k dani, ale nebylo by možné zjistit jakou. Opačný závěr by totiž mohl vést ke vzniku takřka nepostižitelných daňových podvodů. Pokud mají daňové orgány členských států prokázat podvod na DPH, musí mít alespoň základní informace o řetězci osob povinných k dani. Pokud však není vůbec zřejmé, kdo byl dodavatelem plnění, fakticky ani nebudou mít šanci prokázat daňový podvod.

50. Soud se s citovanými závěry předkládacího usnesení ve vztahu k dané věci ztotožňuje. Bude-li totiž v projednávané věci možné vycházet ze závěrů žalovaného, že předmětné stavební práce neprovedly společnosti deklarované na daňových dokladech, pak současně nebude jisté, že plnění provedly osoby povinné k dani, natož pak plátci DPH. Plnění by teoreticky bylo možné přičítat jak doposud nezjištěnému subjektu (např. I. S.), tak v blíže neurčeném rozsahu jednotlivým dělníkům zvlášť, např. vypláceným po práci v hotovosti bez dokladu. V takovém případě by však skutečně byl řetězec plnění nezjistitelný a nebylo by možno ověřit, zda byla u předcházejících článků řetězce odvedena daň na výstupu a zda vůbec odvedena být měla. V takovém případě by však přiznání odpočtu DPH bylo skutečně v rozporu se zásadou neutrality daně. S ohledem na uplatnění předkládacím usnesením zmiňované výjimky ze směrnice o DPH pak argumentace rozšířeného senátu vylučuje uplatnění pravidel dle žalobkyní zmiňovaného rozsudku *Gábor Tóth*.

51. Soud vážil, zda je s ohledem na nastíněnou spornou otázku namístě přerušit řízení do doby rozhodnutí SDEU ve věci C-154/20, příp. do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017. S ohledem na dosavadní délku řízení a na to, že shledal jiné důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí, přiklonil se s ohledem na výše uvedené k názoru rozšířeného senátu vyjádřenému v předkládacím usnesení. Sám soud pak předběžnou otázku v dané věci nepoložil – jelikož je proti jeho rozhodnutí přípustná kasační stížnost, a není tak soudem, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, nebyl k položení takové otázky povinen (srov. čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie, dále také usnesení NSS ze dne 23. 3. 2017, č. j. Aprk 6/2017-231, bod 27-31). V této souvislosti soud dodává, že pokud by v době dalšího řízení před žalovaným došlo k závaznému vyřešení sporné otázky SDEU nebo rozšířeným senátem ve výše uvedených věcech jinak, než k jakému závěru se přiklonil zdejší soud, pak žalovaný

nebude v tomto rozsahu právním názorem zdejšího soudu vázán a bude aplikovat tato případná rozhodnutí NSS, resp. SDEU (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS).

52. Žalobkyní citovaný nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, se týká daně z příjmů právnických osob, nikoliv DPH. Soud však má za to, že i v tomto případě je nutno respektovat jeho závěr, že „[j]*ako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti,* (...) *mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy*". Stejně tak souhlasí s tím, že za situace, kdy je skutečným dodavatelem jiná osoba než ta uvedená na dokladech, je *nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky.* Ačkoliv žalobkyni bylo, jak je uvedeno dále, upřeno právo prokazovat jinými prostředky to, že dodavatelem fakticky byla osoba deklarovaná na daňových dokladech, nebylo jí upřeno právo tvrdit a případně prokazovat to, že skutečným dodavatelem je osoba jiná (jiný konkrétní plátce), čehož však žalobkyně nevyužila.

53. Soud tedy dospěl k závěru, že žalobní bod není důvodný.

Projednání zprávy o daňové kontrole

54. Projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31). Daňový subjekt má ve fázi mezi seznámením s výsledkem kontrolního zjištění a projednáním zprávy o daňové kontrole pouze jednu možnost učinit důkazní návrhy a k věci se vyjádřit. Pokud toto jeho vyjádření či provedené důkazy nepovedou ke změně náhledu správce daně na skutkový stav, přesouvá se fakticky oprávnění daňového subjektu navrhovat další důkazy do odvolacího řízení. Uvedené platí i v případě, že správce daně dokazování navržené daňovým subjektem neprovede, ale opatří další důkazní prostředky z vlastní iniciativy. V takovém případě je daňový subjekt seznámen s důkazy až ve zprávě o daňové kontrole (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 8. 2016, č. j. 15 Af 11/2014-32).

55. V dané věci ze strany žalobkyně námitky přípustné v závěrečné části daňové kontroly nezazněly. Obsahem námitek jejího zástupce, jak jsou zachyceny v protokolech ze dne 12. 5. 2016 a 19. 6. 2016, je polemika s výsledkem kontrolního zjištění a předkládání jiných právních názorů a hodnocení důkazů, jak je popsáno výše. To však není účelem projednání zprávy o daňové kontrole; tyto námitky mají místo v případném odvolání proti dodatečným platebním výměrům, čehož ostatně žalobkyně ve velké míře také využila. Nepřípadným je odkaz žalobkyně na nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, neboť v tam

řešeném případě se s kontrolním zjištěním zástupci daňového subjektu seznámili až při projednání zprávy o daňové kontrole a nemohli se k podkladům vyjádřit, neboť některé důkazy jim nebyly zpřístupněny a návrhy na doplnění výsledku kontroly uvedeného ve zprávě zůstaly ze strany správce daně bez jakékoliv odezvy. O takovou situaci v nynějším případě nešlo, konkrétní porušení procesních práv žalobkyně netvrdila a ani soud je neshledal. Podpis zprávy o daňové kontrole byl tedy odepřen bezdůvodně, což má za následek nástup účinků projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly, o čemž byla žalobkyně řádně poučena (srov. § 88 odst. 6 daňového řádu).

56. Žalobní bod není důvodný.

Přesnost údajů

57. Namítá-li žalobkyně „nepřesnosti“ ve zprávě o daňové kontrole či napadeném rozhodnutí (V. část žaloby), nejsou tyto důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Buď totiž vůbec nejde o nepřesnosti, nebo ne o takové, které by způsobovaly nesrozumitelnost rozhodnutí, příp. nejde o vadu, která by měla vliv na jeho zákonnost.

58. Pokud jde o údajně nesprávné údaje týkající se nekontaktnosti společnosti STOYKA, o rozpory se ve skutečnosti nejedná. Zpráva o daňové kontrole popisuje různá časová období. Na str. 17 je zmíněna odpověď na dožádání ze dne 13. 4. 2012, kde se uvádí, že byly předloženy daňové evidence, na str. 3 je pak odpověď na další dožádání ze dne 16. 6. 2014, kde se již uvádí, že společnost je dlouhodobě nekontaktní; obě zjištění tedy obstojí vedle sebe. Soudu není zřejmé, jak má s tímto zjištěním kontrastovat výpověď I. S. v jiném daňovém řízení a kdy měl žalovaný dle žalobkyně otálet s kontaktováním společnosti STOYKA, pokud žalobkyně netvrdí, kdy vyvstala potřeba jejího kontaktování. Dle soudu o otálení není možné hovořit za situace, kdy daňová kontrola byla zahájena v březnu, resp. dubnu 2014, v červenci 2014 byla vyhotovena výzva k prokázání skutečností týkajících se společnosti STOYKA, přitom z odpovědi na dožádání z června 2014 plyne, že tato společnost je dlouhodobě nekontaktní. Správce daně při daňové kontrole v roce 2014 společnost STOYKA již tedy patrně ani kontaktovat nemohl.

59. Uvádí-li dále žalobkyně, že žalovaný dospěl k závěru, že práce nebyly provedeny, mýlí se – z napadeného rozhodnutí jasně plyne, že žalovaný má za prokázané, že práce provedeny byly, pochybnosti má však ohledně toho, v jakém rozsahu a kdo je provedl.

60. Stejně tak případná nepřesnost ohledně rozsahu plateb v hotovosti, či na účet nemá na zákonnost rozhodnutí vliv. Závěr napadeného rozhodnutí není vystavěn na tom, že by snad plnění nebyla uhrazena, ale na tom, že není prokázáno, kdo je realizoval. Objem bezhotovostních plateb (který navíc lze zjistit z výpisů z účtů, které jsou součástí správního spisu) není podstatný, a tak soud ani neprováděl žalobkyní navržený důkaz „výpisem z účetnictví“ žalobkyně pro jeho nadbytečnost (na okraj k tomu soud podotýká, že pouhým výpisem z účetnictví by žalobkyně realizaci bezhotovostních plateb před soudem neprokázala). Bez ohledu na rozsah bezhotovostních plateb je pak podstatné, že byly z bankovních účtů dodavatelských společností obratem vybírány, což správce daně vedlo k podezření, že tyto platby byly fiktivní (resp. toliko účelové).

61. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že faktury (příp. smlouvy) nemusí podepisovat pouze jednatel (V. K. ml.). K tomu soud podotýká, že i jednatel bez povoleného pobytu v České republice může dokumenty podepisovat mimo území České republiky, v krajním případě je ostatně možné i to, že na území pobývá neoprávněně nebo že správce daně nezjistil údaje

o jeho pobytovém titulu správně – nic takového však žalobkyně netvrdila, naopak sám její jednatel uvedl, že faktury mu jednatel (V. K. ml.) předával a smlouvu s ním uzavíral (str. 19 protokolu č. j. 4106240/14/2111-60562-205039 ze dne 10. 11. 2014), jeho jméno je ostatně v hlavičce rámcové smlouvy uvedeno i tiskem. Při tom samozřejmě platnost podpisu není dotčena tím, že se nepodobá zveřejněnému podpisovému vzoru. Pokud však žalovaný vyhodnotil podobnost veřejně dostupných podpisových vzorů s podpisy na dotčených dokumentech a dospěl k závěru, že ty se podobají spíše podpisu I. S. než podpisu V. K. ml. (srov. zejm. bod 86 napadeného rozhodnutí), mohl z toho žalovaný jistě vyvodit závěry i bez dalšího odborného zkoumání. Tyto závěry ostatně odpovídají i celkovému rámci případu a zjištěné roli I. S. v něm. Pokud tyto závěry žalobkyně zpochybňovala, nic jí nebránilo předložit písmoznalecký posudek, který by je vyvrátil. V případě problematiky podpisů tedy nelze hovořit o nepřesnosti.

62. Pokud jde o okolnosti místa hlášeného pobytu O. S. na adrese sídla žalobkyně a získání jeho čestného prohlášení poté, co jednatel žalobkyně uvedl, že na něj kontakt nemá, jde o okolnosti bez větší relevance pro podstatu věci. Přesto však žalovanému nelze vytknout, že by informace jakkoliv zkreslil – uvedl je tak, jak ze správního spisu vyplývají. Ačkoliv žalobkyně tyto okolnosti vysvětlila, považuje soud v kontextu věci za logické, že žalovaný ve svém rozhodnutí vyjádřil určité pochybnosti, které však v žádném případě nebyly nosnými důvody pro nepřiznání odpočtu DPH. Vyjádření žalovaného týkající se možné polemiky o tom, zda čestná prohlášení skutečně podepsaly osoby, jejichž podpis je na nich úředně ověřen, je skutečně do jisté míry nevhodné. Faktem totiž je, že úřední ověření podpisů (v daném případě podle ověřovací doložky legalizaci provedl Úřad městské části Praha 14, nikoliv notář, jak tvrdí žalobkyně, což však není rozhodující) nepotvrzuje *správnost ani pravdivost údajů uvedených v listině, nýbrž to, že žadatel listinu před ověřující osobou vlastnoručně podepsal nebo podpis na listině uznal za vlastní* [srov. zákon č. 21/2006 Sb., o ověřování shody opisu nebo kopie s listinou a o ověřování pravosti podpisu a o změně některých zákonů (zákon o ověřování), ve znění pozdějších předpisů]. Na druhou stranu, byť má ověřovací doložka povahu veřejné listiny požívající presumpci správnosti, není vyloučen důkaz opaku (srov. *per analogiam* rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 2015, sp. zn. 30 Cdo 1966/2013). Ten však žalovaný neprovedl. Byť tedy v teoretické rovině o totožnosti osob uvedených na ověřovacích doložkách úředně ověřených osobách polemizovat skutečně lze, měl se žalovaný této polemiky zdržet nebo předložit důkazy, které by totožnost podepisujících osob vyvrátily. Jelikož však žalovaný čestné prohlášení k důkazu odmítl provést z jiného důvodu (k tomu viz dále), než že by nebylo podepsáno osobami, které jsou na něm uvedeny, nezakládá nevhodná zmínka žalovaného nezákonnost rozhodnutí.

63. Žalobní bod není důvodný.

Důkazní břemeno

64. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti

vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

65. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, body 47 až 51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, bod 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).

66. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.

67. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.

68. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 4/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

69. Pokud jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, tedy z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad (viz např. výše citovaný rozsudek NSS č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 13). Podle § 29 odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též označení osoby uskutečňující plnění a její identifikační číslo (viz i čl. 226 odst. 2 směrnice o DPH). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno*“ (rozsudek

NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103; shodně též rozsudek NSS č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 13).

70. Správce daně vyjádřil pochybnost ohledně věrohodnosti předložených daňových dokladů týkajících se pomocných stavebních prací z toho důvodu, že dodavatelské společnosti DIONITA a GERONA neměly žádné zaměstnance ani technické prostředky pro deklarované práce (nikoliv tedy pouze z důvodů jejich nekontaktnosti, jak uvádí žalobkyně). V tomto kontextu je pak postačující, že ke společnosti STOYKA správce daně ve stejné výzvě k prokázání skutečností uvedl jen to, že je nekontaktní, má fiktivní sídlo, kde se nezdržuje, a nelze ověřit provedení deklarovaného plnění, zaúčtování a vypořádání daně z něj. Bylo tedy povinností žalobkyně prokázat, že deklarovaná plnění byla poskytnuta, a to včetně toho, že byla poskytnuta od dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Žalobkyně neměla povinnost prokazovat existenci zaměstnanců ani ověřovat to, zda dodavatelé nevybírají platby z účtů v hotovosti. To ostatně ani žalovaný ve svém rozhodnutí neuvádí. V řízení bylo dále prokázáno, že plnění byla provedena, žalovaný však dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, kdo je provedl (a v jakém rozsahu). Na základě provedeného dokazování svědeckými výpověďmi zaměstnanců žalobkyně žalovaný a správce daně dospěli k závěru, že na staveništích pracovali pracovníci organizovaní I. S., nebylo však možno určit, ke které společnosti patří. Žalovaný v rozhodnutí zhodnotil jednotlivé provedené důkazy, zejména pak objednávky a rozpisy prací, kde popsal, proč část z nich považuje za dodatečně zpracované a nevěrohodné. Rozvedl také úvahu o tom, že některými důkazními prostředky (stavebními deníky, které mají obsahovat jména pracovníků) žalobkyně dle svědeckých výpovědí disponovala a bylo jen její volbou, že je nepředložila.

71. Proti dílčím závěrům dokazování žalobkyně (kromě výše vypořádaných nepřesností) nebrojí. Uvádí, že předložila důkazy o přijetí plnění, neuvádí však konkrétně jaké. Odmítnuté důkazní návrhy však vyplývají z napadeného rozhodnutí.

72. NSS např. v rozsudku ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42, mimo jiné konstatoval: *„Správce daně neporuší zákon, pokud neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu. Může odmítnout důkaz, pokud by tento nepřinesl žádnou novou skutečnost nebo by byl proveden nadbytečně, protože jiné provedené důkazy jsou zcela jednoznačné.“*

73. Není tedy vadou, nebyly-li některé důkazy provedeny, samozřejmě za předpokladu, že jejich neprovedení správce daně řádně odůvodní. Rozpočty ani znalecký posudek nejsou schopny prokázat, kdo stavební práce provedl. Stejně tak praxe ohledně (ne)dodržování vedlejších ustanovení smluv uzavřených se zákazníky žalobkyně, týkajících se užívání identifikačních visaček, je mimo předmět zkoumání daňových orgánů. Nadbytečným by tedy byl i výslech představitelů dalších zákazníků a dodavatelů.

74. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

75. Soud proto nesouhlasí s žalovaným v tom, že by čestné prohlášení nemohlo nikdy sloužit jako důkazní prostředek. Z judikatury NSS sice plyne, že čestné prohlášení nelze považovat za důkaz v daňovém řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs

77/2005-43,
č. 1049/2007 Sb. NSS), ovšem tím je myšleno čestné prohlášení daňového subjektu. Čestné prohlášení třetích osob je naproti tomu třeba považovat za listinný důkazní prostředek (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013-30, a ze dne 11. 6. 2020, č. j. 10 Afs 266/2018-36). Zpravidla půjde o důkazní prostředek nízké vypovídací hodnoty, nejde však o důkazní prostředek nepoužitelný. Správce daně měl k prohlášení I. S. a O. S. přihlédnout a vyhodnotit je jednotlivě i v souhrnu s ostatními provedenými důkazy, např. ve vztahu k jejich věrohodnosti a průkaznosti. Ačkoliv uvedl, že důkaz neprovedl, ve skutečnosti se k němu vyjádřil (srov. bod 111-112 napadeného rozhodnutí a str. 19 a 21 protokolu ze dne 15. 12. 2015, č. j. 4274768/15/2111-60562-205039, stanovisko k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění č. 14 a 15). Správce daně uvedl, že čestné prohlášení I. S. neprokazuje, kdo deklarované práce provedl – ověřený podpis potvrzuje pouze totožnost podepisujícího, nikoliv pravdivost tvrzení. Shledal dále, že tvrzení O. S. v čestném prohlášení nekorespondují se zjištěním, že se faktickým řízením společnosti DIONITA nezabýval a pouze pro ni pracoval jako subdodavatel. Tímto lakonickým hodnocením však dle soudu uvedenou vadu řízení fakticky zhojil natolik, že již neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Je totiž zjevné, že i kdyby čestná prohlášení k důkazu formálně řádným způsobem provedena byla, na závěru správce daně ani žalovaného by to nic nezměnilo. Věcné argumenty proti tomuto zhodnocení přitom mohla žalobkyně vznést v rámci odvolacího řízení.

76. Naopak žalovaný pochybil, neprovedl-li výslech I. S. a V. K. ml. Povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu) přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji. Neznamená to sice, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Limitem pro toto pravidlo jistě je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Byť tedy leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, povinnost vést dokazování (tj. určovat, které důkazy budou provedeny, jakým způsobem, uplatňovat případně i pravomoc k vyhledání a opatření důkazů, včetně případných sankcí pro ty, kteří závažně ztěžují nebo maří správu daní tím, že neuposlechnou výzvy ke splnění procesní povinnosti) je na správci daně. To znamená, že jestliže daňový subjekt k prokázání svého tvrzení navrhne výslech svědka, je s ohledem na shora uvedené ustanovení povinností správce daně vyvinout maximální snahu, aby mohl být tento důkaz proveden, tedy že správce daně musí všemi dostupnými zákonnými prostředky daňovému subjektu unesení důkazního břemene umožnit. Součástí této povinnosti je i např. prověření telefonních kontaktů na takového svědka, jako cesty, jak zjistit aktuální adresu tohoto svědka, kam by mu následně mohlo být doručeno předvolání. Stejně tak je možné využít adres (byť v zahraničí) evidovaných cizineckou policií či Ministerstvem vnitra (doposud se správní orgány dotazovaly těchto orgánů pouze na to, zda svědci měli povolen pobyt na území České republiky, nikoliv však na adresu jejich pobytu na Ukrajině, kterou uvedli v žádostech o povolení k pobytu) či možných adres svědka sdělených daňovým subjektem samotným. Je přitom nerozhodné, že by šlo o adresu v zahraničí, neboť i na takovou adresu lze doručit předvolání. K tomu je třeba zdůraznit, že k příjezdu ukrajinského občana do České republiky není za stávající úpravy pobytu cizinců nutná vzhledem k bezvízovému styku žádná komplikovaná povolovací procedura (soud přitom nepřihlížel k mimořádným opatřením uplatňovaným v souvislosti s pandemií nemoci Coved-19,

neboť ta v době vedení daňového řízení neplatila). Vzhledem k provádění daňové kontroly společně pro daň z příjmu není vyloučeno ani provedení mezinárodního dožádání (viz čl. 26 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku uveřejněné pod č. 103/1999 Sb.), a to ať už k zajištění samotného výslechu nebo jen ke zjištění aktuálního místa pobytu svědka. Soud přitom poznamenává, že oba svědci byli účastníky žalovaným zpochybňovaných transakcí, a jejich svědectví tak bezpochyby mohlo mít pro danou věc význam – to platí zejména u I. S., který byl podle dostupných zjištění klíčovým aktérem h transakcí. Přestože minimálně v případě I. S. žalovaný vyvinul nikoli zanedbatelné úsilí výslech svědka opatřit, nevyčerpal všechny shora naznačené možnosti k zajištění jeho výpovědi, např. se nepokusil opatřit jeho adresu (a zajistit jeho výslech) v součinnosti s ukrajinskými státními orgány. Důvod neprovedení výslechu svědka V. K. ml. uvedený žalovaným (tedy že v rozhodné době neměl povolen pobyt na území České republiky – srov. zejm. body 63, 86 a 113 napadeného rozhodnutí) nelze akceptovat, neboť odhlíží od toho, že fakticky se mohl na území České republiky zdržovat. Z hlediska prokazovaných skutečností není významné, zda se svědek zdržoval na území České republiky oprávněně, nýbrž zda se zde reálně zdržoval a vyvíjel obchodní či pracovní činnost.

77. Soud v této části proto uzavírá, že správce daně zatížil daňové řízení vadou, neboť neučinil veškeré dostupné úkony k opatření výpovědi svědků I. S. a V. K. ml. (viz rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010-101). Jedná se přitom o významný důkazní prostředek, který je s to ovlivnit hodnocení dosud provedených důkazů a vést k přehodnocení závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobkyní. Závěr žalovaného, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, je tedy předčasný.

78. Jelikož žalovaný bude muset znovu zhodnotit doplněné dokazování jednotlivě i v jeho souhrnu, nezabýval se soud podrobně dalšími jednotlivými dílčími námitkami ve vztahu k hodnocení unesení důkazního břemene. Předesílá však, že za dosavadní (neúplné) důkazní situace má za to, že formální zapojení subdodavatelských firem do fakturačního řetězce skutečně nijak neprokazuje provedení prací konkrétním dodatelem, což platí i o úhradách na bankovní účty dodavatelských společností, neboť z okolností daného případu (zatím) vyplývá, že mohlo jít o platby pouze formální, které byly obratem vybrány a vráceny žalobkyni nebo užity k vyplacení skutečného dodavatele služeb, jehož totožnost nebyla (ještě) prokázána.

Závěr a náklady řízení

79. Jelikož soud shledal, že skutkový stav zjištěný správními orgány vyžaduje zásadní doplnění a že v řízení došlo k vadě, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí, zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. napadené rozhodnutí bez nařízení jednání a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem soudu je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

80. V dalším řízení se žalovaný předně pokusí zajistit výslech svědků I. S. a V. K. ml. Po provedení těchto výslechů znovu uváží, zda se žalobkyni podařilo unést důkazní břemeno. Pakliže své důkazní břemeno žalobkyně unese, bude mít žalovaný možnost případně odepřít odpočet DPH, prokáže-li, že obchod byl zatížen daňovým podvodem, o kterém žalobkyně věděla či měla vědět (jak naznačuje ve zprávě o daňové kontrole správce daně).

81. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch,

a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek za zahájení řízení ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení daňově poradenskou společností (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2010, č. j. 5 Afs 12/2010-80) před soudem. Náklady na zastoupení tvoří odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů. Výše odměny za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif"). Zástupkyni žalobkyně náleží za řízení před soudem odměna za tři úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí zastoupení, sepis žaloby, replika) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu, celkem tedy 9 300 Kč. Vedle odměny přísluší zástupkyni též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem 900 Kč. Jelikož je zástupkyně plátcem DPH, patří k nákladům řízení rovněž částka, která odpovídá příslušné sazbě daně, vypočtená z výše určené odměny za zastupování a náhrad (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhrada za DPH činí tedy 2 142 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupkyně žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 14. dubna 2021

Mgr. Jan Čížek, v. r.

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.