ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **CITO Praha s.r.o.,** IČO: 618 52 155
se sídlem Hornoměcholupská 8/130, Praha 10
zastoupena advokátem JUDr. Pavlem Kačírkem
se sídlem Zenklova 66/230, Praha 8

proti

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

za účasti: **Mgr. Miroslav Sládek,** insolvenční správce žalobkyně
se sídlem Heršpická 800/6, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2019 č.j. 24066/19/5300-22441-701296

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

III. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále též jen „městský soud“) se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2019, č. j. 24066/19/5300-22441-701296 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti těmto rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též jen „správce daně“):

a) ze dne 18. 4. 2018, č. j. 3466307/18/2010-53522-110071, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2014 ve výši 260 190 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 52 038 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za září 2014“)

b) ze dne 26. 4. 2018, č. j. 3587214/18/2010-53522-110071, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 314 895 a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 62 979 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za říjen 2014“),

c) ze dne 26. 4. 2018, č. j. 3587918/18/2010-53522-110071 ze dne 26. 4. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 519 960 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 103 992 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za listopad 2014“),

d) ze dne 26. 4. 2018, č. j. 3588629/18/2010-53522-110071 ze dne 26. 4. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 746 550 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 149 310 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za prosinec 2014“),

e) ze dne 26. 4. 2018, č. j. 3588867/18/2010-53522-110071 ze dne 26. 4. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období leden 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 298 473 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 59 694 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za leden 2015“),

f) ze dne 26. 4. 2018, č. j. 3589080/18/2010-53522-110071 ze dne 26. 4. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období únor 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 205 842 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 41 168 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za únor 2015“),

g) ze dne 26. 4. 2018, č. j. 32589229/18/2010-53522-110071, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 250 551 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 50 110 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za březen 2015“),

h) ze dne 26. 4. 2018, č. j. 3589476/18/2010-53522-110071, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 189 252 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 37 850 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za duben 2015“),

i) ze dne 26. 4. 2018, č. j. 3589728/18/2010-53522-110071 kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 292 740 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 58 548 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za květen 2015“),

j) ze dne 26. 4. 2018, č. j. 3589895/18/2010-53522-110071, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červen 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 229 373 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 45 874 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za červen 2015“),

k) ze dne 26. 4. 2018, č. j. 3590114/18/2010-53522-110071, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 303 786 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 60 757 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za červenec 2015“),

l) ze dne 26. 4. 2018, č. j. 3590683/18/2010-53522-110071, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 375 774 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 75 154 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za srpen 2015“),

m) ze dne 26. 4. 2018, č. j. 3590959/18/2010-53522-110071, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 452 151 a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 90 430 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za září 2015“),

n) ze dne 26. 4. 2018, č. j. 3644492/18/2010-53522-110071, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 711 480 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 142 296 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za říjen 2015“),

o) ze dne 26. 4. 2018, č. j. 3644717/18/2010-53522-110071, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 893.508 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 178 701 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za listopad 2015“),

p) ze dne 26. 4. 2018, č. j. 3644968/18/2010-53522-110071, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 690 690 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 138 138 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za prosinec 2015“),

(dále též společně „dodatečné platební výměry“).

2. Dodatečné platební výměry byly vydány na základě daňové kontroly na DPH za zdaňovací období září až prosinec 2014 a leden až prosinec 2015, kterou na základě dožádání správce daně provedl Finanční úřad pro Jihočeský kraj. Daňová kontrola byla zahájena dne 24. 8. 2016, o čemž svědčí protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 1796568/16/2205-60563-307369 (dále jen „Protokol o zahájení daňové kontroly“).

3. Dne 10. 4. 2018 byla projednána zpráva o daňové kontrole č. j. 577017/18/2205-60563-307369 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“), kterou žalobkyně odmítla podepsat. Ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně doměřil žalobkyni za předmětná zdaňovací období neoprávněně uplatněný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění spočívajících v poskytnutí služby manipulace se zbožím a balící činnosti od obchodní korporace NON IRON METALS, spol. s r.o., IČO: 267 32 327 (dále jen „NON IRON“) ve výši DPH 3.227.858,- Kč; od společnosti Transmovement s.r.o., IČO: 24167983 (dále jen „Transmovement“) ve výši DPH 2 365 104 Kč; od obchodní společnosti IT – Mans s.r.o., IČO: 277 33 777 (dále jen „IT-Mans“) ve výši DPH 376 803 Kč; od obchodní korporace DRIVER-com business s.r.o., IČO: 01995456 (dále jen „DRIVER-com“) ve výši DPH 287 070 Kč a od obchodní společnosti HEADLANDES s.r.o., IČO: 018 49 590 (dále jen „HEADLANDES“) ve výši DPH 81 480 Kč. V těchto případech došlo k doměření DPH z důvodu, že žalobkyně neprokázala přijetí deklarovaných zdanitelných plnění, čímž došlo k porušení ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

4. Dále byla žalobkyni ve zdaňovacím období říjen 2015 doměřena DPH z přijatého zdanitelného plnění č. 15211 od deklarovaného dodavatele JA-KO Praha s.r.o., IČO: 289 93 420 (dále jen „JA-KO Praha“) za prodej vozidla Renault Clio R3T ve výši 396 900 Kč, a to rovněž z důvodu neprokázání přijetí tohoto plnění. Žalobkyně dále v průběhu daňové

kontroly neprokázala deklarovaná uskutečněná plnění spočívající v poskytování přepravních služeb vozidlem Citroen Jumper. Vzhledem k tomu, že za tato plnění vystavila daňové doklady obsahující daň, vyloučil správce daně předmětná plnění pouze z řádku 1 dodatečných platebních výměrů bez vlivu na výslednou daň na výstupu, neboť ta žalobkyni svědčí s ohledem na aplikaci ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH.

5. Následně vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu dne 18. 4. 2018 a 26. 4 2018 dodatečné platební výměry, jež jsou uvedeny výše, které žalobkyně napadla řádně a včas podaným odvoláním. Napadeným rozhodnutím bylo odvolání žalobkyně zamítnuto a dodatečné platební výměry byly potvrzeny.

II. Žalobní body, vyjádření žalovaného, replika žalobkyně a vstup osoby zúčastněné na řízení

6. Žalobkyně v žalobě nejdříve obecně namítla, že finanční orgány postupovaly v rozporu se zákonem a klíčovými zásadami vyplývajícími ze zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), zákona o DPH, z platné judikatury a z metodiky finanční správy, jak je tato zahrnuta např. v Metodické pomůcce Generálního finančního ředitelství k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 4. 8. 2015, č. j. 50071/15/7100-40124-506246 (dále jen „Metodická pomůcka GFŘ“). Žalovaný se při vydání napadeného rozhodnutí nedostatečným způsobem vypořádal se všemi odvolacími námitkami ve všech jejich vzájemných souvislostech, jakož i se všemi relevantními skutkovými okolnostmi daného případu.

7. V prvním žalobním bodě žalobkyně namítla absenci kvalifikované správní úvahy ve vztahu k jejím daňovým povinnostem ve výstupech daňové kontroly provedené dožádaným správcem daně. Žalovaný se podle ní s touto v odvolání uplatněnou námitkou vypořádal tak, že absenci kvalifikované správní úvahy odmítl, a to zcela bez dalšího a pouhým odkazem na Zprávu o daňové kontrole, která představuje odůvodnění dodatečných platebních výměrů vydaných v neprospěch žalobkyně. Účelově přešel námitku žalobkyně, že v odůvodnění dodatečných platebních výměrů nebyla schopna identifikovat ani náznak správní úvahy správce daně ve smyslu kvalifikovaného *„hodnocení jednotlivých důkazů včetně hodnocení ve vzájemné souvislosti, zdůvodnění, proč některý z navržených důkazních prostředků případně nebyl proveden (nestačí jen uvést, že nebyl proveden, ale detailně zdůvodnit proč)“* (viz Zápis z jednání Koordinačního výboru GFŘ s Komorou daňových poradců ze dne 11. 9. 2013) a takto odmítl postupy správce daně v důkazním řízení vůči žalobkyni vedeném z hlediska ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně na tomto místě odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013-34, podle kterého *volné hodnocení důkazů ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě „neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu.“*

8. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně namítla vadně realizované důkazní řízení vedené dožádaným správcem daně, zcela opomíjející jak zákonné principy přenesení důkazního břemene v daňovém řízení, tak samotné důkazní prostředky předložené žalobkyní a naopak využívající coby relevantní výlučně laické rozbory kvality smluvních ujednání žalobkyně s jejími obchodními partnery a dále též informace získané dožádaným správcem

daně v rámci jeho vyhledávací činnosti, a to ohledně dodavatelů žalobkyně, přestože se jednalo výlučně o informace vztahující se k interním záležitostem uvedených subjektů, navíc se vztahem k odlišným obdobím.

9. Pokud žalovaný potvrdil, že žalobkyně své primární důkazní břemeno ustála, tj. že dožádanému správci daně předložila důkazní prostředky vztahující se k jí podaným daňovým přiznáním, musel takto, pokud by zamýšlel odůvodnit přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni, zákonným způsobem vymezit či potvrdit důvody takovéhoto přenesení důkazního břemene, a tedy i zákonným způsobem odůvodnit následné výzvy adresované žalobkyni dožádaným správcem.

10. Žalobkyně trvá na tom, že tímto zákonným důvodem, navíc ve vztahu k zdaňovacím obdobím září 2014 – prosinec 2015, nemohly být údajné pochybnosti dožádaného správce daně, které tento dovodil ve vztahu k dodavatelům žalobkyně, tedy třetím osobám odlišným od žalobkyně, navíc v době zcela odlišné od prověřovaného období (v průběhu let 2016-2017, tj. cca 2 až 3 roky poté). Pokud žalovaný v této souvislosti argumentuje nedostatečnou obezřetností žalobkyně ve vztahu ke svým dodavatelům, včetně toho, že důsledky uvedeného stavu jdou výlučně k tíži žalobkyně, pak žalobkyně takovéto závěry odmítá a trvá na tom, že byla dostatečně obezřetnou, neboť kromě toho, že své dodavatele měla zavázané příslušnými smluvními ujednáními, si ověřila a průběžně ověřovala, že všichni takto uvedení dodavatelé byli řádně evidováni jak coby podnikatelské subjekty v databázích vedených příslušnými živnostenskými úřady, tak v rámci obchodních rejstříků vedených příslušnými rejstříkovými soudy, a rovněž byli řádně evidováni coby plátci DPH v evidencích vedených finančními úřady, přičemž žádný z nich v rozhodném období neměl statut nespolehlivé osoby. Jejich výkony nakupované žalobkyní byly průběžně distribuovány odběratelům žalobkyně, to vše pod průběžnou kontrolou žalobkyně a ohledně těchto výkonů žalobkyně v průběhu šetřeného období nezaznamenala žádnou reklamaci.

11. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítla porušení základního cíle správy daní vymezeného v ustanovení § 1 odst. 2 daňového tím, že závěry správce daně byly postavené výlučně na *„přetrvávajících pochybnostech“* dožádaného správce daně a nikoli na jeho jistotě o správně vyčíslené dani v neprospěch žalobkyně. Podle žalobkyně nebyl naplněn základní cíl správy daní ve smyslu správného zjištění a stanovení daní žalobkyně coby kontrolovaného daňového subjektu, jak to správcům daní ukládá ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu. Správce daně i žalovaný zjevně opomenuli, že daňový řád, na rozdíl od předchozí úpravy vymezené zákonem o správě daní, upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli pouze hledisko fiskální. Ke změně základního cíle správy daní žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46. Doplnila, že podle téže judikatury hledisko materiální správnosti sleduje také daňová kontrola, kdy předmětem kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu a další skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, a je tedy zjevné, že toto zákonné hledisko či kritérium nemohlo být naplněno postupem dožádaného správce daně vymezeným ve sdělení kontrolního výsledku a na něj navazující Zprávě o daňové kontrole, kdy jmenovaný správce daně použil či zcela účelově vyhodnotil pouze jím vyselektované důkazní prostředky sloužící výlučně k podpoře jeho premis, navíc získaných či dovozených v řadě případů v rozporu se zákonem, přičemž tyto závěry vyústily pouze v blíže nespecifikované či spíše *„nahozené“* pochybnosti správce daně, případně vymezení předpokladu, že žalobkyně *„nejspíše“* v přiznání svých daní za takto prověřovaná období

pochybila a nenaplnila blíže nespecifikované formální a materiální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, vymezené v ustanoveních § 72 a 73 zákona o DPH.

12. Žalobkyně trvá na tom, že způsob, jakým s totožným odvolacím důvodem naložil žalovaný, odporuje zákonu i judikatuře přijaté k dané problematice, včetně judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a jde vysoce nad rámec toho, co mohou finanční orgány aplikovat k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům.

13. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítla popření porušení neutrality DPH v její neprospěch, zejména pak odmítnutí jejího nároku na odpočet daně na vstupu při současném potvrzení žalobkyní přiznané a uhrazené daně na výstupu. Žalovaný podle ní opomenul, že podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny striktně v zákoně o DPH; nárok na odpočet není dobrodiním státu, ale i dle judikatury SDEU je naopak esenciální součástí společného systému daně z přidané hodnoty a jako takový zásadně nemůže být omezen. Za situace, kdy správce daně ani žalovaný nebyli schopni vymezit, které ze zákonných podmínek pro přiznání odpočtu daně dle § 72 resp. § 73 zákona o DPH žalobkyně nesplnila a pouze obecně deklarovali, že tyto nesplnila, přičemž své závěry ve vztahu k ní opřeli pouze o *„přetrvávající pochybnosti“*, mohl být nárok na odpočet daně žalobkyni odepřen pouze a jen tehdy, pokud by byly prokázány skutečnosti, s nimiž takový následek spojuje judikatura SDEU, k níž je třeba přihlížet jako k výkladové pomůcce při aplikaci Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice Rady 2006/112/ES“) [viz zejména rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd* a *Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)* a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese,* C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „*Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, (dále jen „*Kittel*“), rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. Zejména v situaci, kdy žalovaný výslovně potvrdil, že své prvotní důkazní břemeno žalobkyně ustála a deklaroval, že nedospěl k závěru, že žalobkyně se účastnila jakéhokoli jednání, které by mohlo být označeno jako podvodné, měl ve své rozhodovací činnosti vůči žalobkyni aplikovat závěry rozhodnutí SDEU, ve kterých tento soud opakovaně vyslovil, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížená daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na správci daně, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (věc *Mahagében*, bod 49). Jak konstatoval SDEU např. v rozsudku ze dne 11. 5. 2006, ve věci C – 384/04, *Federation of Technological Industries a další,* osoba povinná k dani musí důvěřovat v legalitu uskutečněných operací, a nikoli a priori každou mít za podezřelou. Na podporu svých tvrzení dále žalobkyně odkázala na závěry rozsudku NSS ze dne 31. 7. 2018, č j. 5 Afs 252/2017 – 31 a navrhla, aby soud zrušil jak napadené rozhodnutí, tak dodatečné platební výměry a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Žalovaný má za to, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí odůvodnil svůj právní názor

vycházející ze zjištěného skutkového a právního stavu souzené věci. Vzhledem k tomu, že argumenty uvedené v žalobě jsou ve větší části totožné s námitkami uplatněnými žalobkyní v odvolacím řízení a žalovaný se s nimi vypořádal již v rámci odvolacího řízení, odkázal plně na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém je obsaženo dostatečné zdůvodnění k jednotlivým námitkám žalobkyně, a to jak po stránce skutkové, tak právní.

15. K prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že dožádaný správce daně byl dožádán správcem daně zcela v souladu se zákonem a veškeré předložené důkazní prostředky, které žalobkyně správci daně předložila na základě vydaných výzev k prokázání skutečností, a také důkazní prostředky, které správce daně shromáždil vlastním šetřením, byly správcem daně posouzeny a žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění seznámena.

16. K namítané absenci správní úvahy správce daně ve Zprávě o daňové kontrole žalovaný uvedl, že s tímto argumentem nesouhlasí. Ve Zprávě o daňové kontrole je obsažena přezkoumatelná úvaha správce daně týkající se pochybností o pravdivosti a průkaznosti tvrzení žalobkyně, zhodnocení důkazních prostředků, vypořádání se všemi námitkami žalobkyně i řádné zdůvodnění všech závěrů správce daně, a to včetně zjištěných rozporů a pochybností. V napadeném rozhodnutí pak žalovaný plně zdůvodnil, proč daňová kontrola i Zpráva o daňové kontrole nebyly zatíženy žalobkyní namítanými vadami.

17. K druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že se s námitkami žalobkyně, které uvedla v odvolání, vypořádal plně v souladu se zákonem a ustálenou judikaturou. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, co žalovaného vedlo k tomu, že rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 10. 2014, č. j. 52 Af 9/2014-140.

18. K třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že podrobná úvaha správce daně týkající se pochybnosti o pravdivosti a průkaznosti tvrzení žalobkyně je shrnuta ve Zprávě o daňové kontrole. Žalobkyně sice předložila formálně správné daňové doklady, avšak nárok na odpočet daně má základ ve faktické existenci zdanitelných plnění, nikoliv ve formálně deklarovaném stavu. Vzhledem ke zjištěním správce daně bylo na žalobkyni, aby svá tvrzení prokázala jinými než formálními doklady vycházejícími z jejího účetnictví. Bylo na žalobkyni, aby předestřené pochybnosti správce vyvrátila a prokázala, že deklarovaná plnění skutečně přijala (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102)

19. K čtvrtému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že postupem správce daně, resp. žalovaného nemohlo dojít k porušení zásady neutrality DPH, neboť v případě plnění přijatých od deklarovaných dodavatelů nedošlo k naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, které jsou definované v § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 daňového řádu. Byť správce daně jako důvod dožádání provedení daňové kontroly uvedl zapojení žalobkyně do obchodních transakcí vykazujících znaky řetězového podvodu, dospěl dožádaný správce daně v rámci daňové kontroly a následně i žalovaný v rámci odvolacího řízení k jinému závěru, a sice že nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. V takovém případě je zkoumání účasti žalobkyně na daňovém podvodu a přijetí opatření, které uvádí žalobkyně, předčasné.

20. V replice žalobkyně uvedla, že ve vyjádření žalovaného nezaznamenala žádný posun ohledně jí namítaného vadného postupu správce daně a žalovaného ve vztahu k vedení důkazního řízení, včetně principu přenesení důkazního břemene, a rovněž tak ohledně povinnosti správce daně vymezit ve Zprávě o daňové kontrole smysluplnou a udržitelnou

správní úvahu, či aplikace principu neutrality DPH. Z toho důvodu i nadále setrvala na důvodech žaloby.

21. Mgr. Miroslav Sládek, insolvenční správce žalobkyně, k výzvě soudu sdělil, že bude uplatňovat práva zúčastněné osoby na řízení, k žalobě se nicméně nevyjádřil.

III. Průběh daňového řízení

22. Správce daně dodatečnými platebními výměry doměřil žalobkyni za předmětná zdaňovací období neoprávněně uplatněný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění spočívajících v poskytnutí služby manipulace se zbožím a balící činnosti od společností NON IRON (ve výši DPH 3 227 858 Kč), Transmovement (ve výši DPH 2 365 104 Kč), IT-Mans (ve výši DPH 376 803 Kč), DRIVER-com (ve výši DPH 287 070 Kč), a HEADLANDES (ve výši DPH 81 480 Kč). V těchto případech žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění. Dále byla žalobkyni za zdaňovací období říjen 2015 doměřena DPH z přijatého zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele JA-KO Praha za prodej vozidla, a to z důvodu neprokázání přijetí tohoto plnění od dodavatele deklarovaného na dokladu (ve výši DPH 396 900 Kč). Dodatečné platební výměry byly založeny na výsledku Zprávy o daňové kontrole. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které bylo napadeným rozhodnutím zamítnuto, a to z níže uvedených důvodů.

23. Žalobkyně správci daně předložila daňové doklady přijaté od společností NON IRON, Transmovement, IT-Mans, DRIVER-com a HEADLANDES za poskytování služeb manipulace se zbožím a balící činnosti (srov. str. 13 až 19 Zprávy o daňové kontrole), čímž unesla své primární důkazní břemeno. K tomu, aby mohla být přisouzena k daňovému dokladu důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, však musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění.

24. Správce daně zjistil, že výše uvedení dodavatelé žalobkyně jsou nekontaktní, v sídlech uvedených v obchodním rejstříku nemají žádné kancelářské, výrobní ani skladovací prostory, a tedy jde o virtuální sídla. Dodavatelé žalobkyně nezveřejňují v obchodním rejstříku žádné účetní závěrky, nedisponují žádným majetkem, nemají žádné zaměstnance ani nejsou dohledatelní na běžných internetových vyhledávačích pro potenciální zákazníky. Dodavatelé nereagovali na pokusy správce daně k zahájení daňové kontroly a neumožnili ověřit žalobkyní tvrzené skutečnosti. Vlivem jejich nesoučinnosti vznikly správci daně důvodné pochybnosti o tvrzení žalobkyně ve vztahu k oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých plnění od těchto dodavatelů.

25. Z protokolu ze dne 24. 8. 2016, č. j. 1796568/16/2205-60563-307369 vyplývá, že si žalobkyně dodavatele IT-Mans a HEADLANDES nevybavuje a považuje za možné, že tito dodavatelé poskytli pracovníky na balící služby. Víc k tomuto žalobkyně nebyla schopna uvést. K dodavatelům NON IRON a Transmovement žalobkyně uvedla, že tyto společnosti pro ni provedly balící služby, ale nic konkrétního si nevybavila. K dodavateli DRIVER-com žalobkyně uvedla, že mu prodala BMW, avšak nevzpomněla si, zda u této společnosti nakoupila i nějaké služby. Žalobkyně dále uvedla, že ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím disponovala 6 kmenovými zaměstnanci a 30 zaměstnanci na dohodu o provedení práce.

26. Po posouzení předložených daňových dokladů k předmětným přijatým zdanitelným plněním od dodavatelů NON IRON, Transmovement, IT-Mans, DRIVER-com a HEADLANDES správce daně ověřil, že je na nich uveden způsob úhrady převodem, s

výjimkou daňového dokladu od dodavatele HEADLANDES, kde není uveden žádný způsob úhrady. V rozporu s tímto ujednáním předložila žalobkyně v řadě případů doklady o hotovostní úhradě, v celkové výši 13 712 506 Kč. Bankovním převodem byla uhrazena pouze částka ve výši 5 046 756 Kč z celkové výše pohledávek těchto dodavatelů 36 520 765 Kč. Žalobkyně zbylé úhrady nedoložila a k deklarovaným platbám nedoložila jejich průkazné zaúčtování (str. 7 Zprávy o daňové kontrole). Z účetnictví žalobkyně lze dohledat, že minimálně částka ve výši 11 482 402 Kč zůstala ke dni 31. 12. 2015 neuhrazena.

27. Zásadním zjištěním v předmětných obchodních případech bylo srovnání objemu přijatých zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů NON IRON a IT-Mans s objemem totožných služeb fakturovaných pro konečné zákazníky žalobkyně. V případě nakoupených služeb od dodavatele NON IRON v celkové výši 10 172 107 Kč (základ daně 8 406 700 Kč, DPH 21% 1 765 407 Kč) za manipulaci se zbožím a balící činnosti ve skladu areálu ND Logistics bylo následně konečnému zákazníkovi, obchodní společnosti ND Logistics CZ s.r.o., IČO: 264 87 331 (po přejmenování korporace XPO Supply Chain CZ s.r.o.) (dále jen „ND Logistics“) žalobkyní fakturováno poskytnutí těchto služeb pouze ve výši 3 732 031 Kč (základ daně 3 084 323 Kč, DPH 21% 647 708 Kč).

28. Obdobně nestandardně se jevilo srovnání nakoupených služeb od deklarovaného dodavatele NON IRON a IT-Mans za manipulaci se zbožím a balící činnosti ve skladech areálů Raben Logistics Czech s.r.o., IČO: 247 05 128 (dále jen „Raben Logistics“). Nákupní hodnota služeb činila v předmětných zdaňovacích obdobích hodnotu 8 790 711 Kč (základ daně 7 265 050 Kč a DPH 21% 1 525 661 Kč) od dodavatelů NON IRON a IT-Mans.

29. Odběratel žalobkyně, společnost Raben Logistics, na výzvu správce daně zaslala záznamní listy o pracovnících a jejich odpracovaných hodinách. Z těchto záznamních listů bylo možné ověřit, že počet osob uvedených na záznamních listech nepřesahuje personální kapacity žalobkyně. Správce daně ověřil ze mzdových listů a výplatnic žalobkyně, že všem těmto osobám byla ze strany žalobkyně vyplácena řádně měsíční mzda. Dále se v záznamních listech vyskytuje jméno S. S., IČO: 289 88 779, (dále jen „S. S.“), která žalobkyni vystavila samostatně daňové doklady za svoji činnost ve skladě společnosti Raben Logistics v celkové hodnotě 130 100 Kč (str. 6 Zprávy o daňové kontrole a DVD pod č. 150 - daňový doklad č. 0072014 a č. 0122014).

30. Celkem žalobkyně deklarovala, že krom vlastní činnosti pořídila pro konečného zákazníka Raben Logistics služby v hodnotě 8 920 811 Kč od dodavatelů NON IRON, IT-Mans a S. S. Na základě srovnání s objemem fakturovaným vydanými daňovými doklady pro odběratele Raben Logistics dospěl žalovaný k tomu, že ačkoliv by se k hodnotě práce odvedené vlastními zaměstnanci žalobkyně za 16 měsíců činnosti v těchto skladech, k hodnotě práce odvedené paní S. S., která fakturovala 130 100 Kč, a k obchodní marži žalobkyně měla přičíst ještě hodnota nakoupených služeb od dodavatelů NON IRON a IT-Mans, činila výše fakturovaných poskytnutých služeb odběrateli Raben Logistics částku celkem jen 8 950 862 Kč. Z logiky věci dle žalovaného plyne, že tato suma nemůže zahrnovat mzdu pro cca 36 lidí za 16 měsíců práce, služby paní S. S. ve výši 130 100 Kč, obchodní marži a ještě nakoupené služby ve výši 8 920 811 Kč. Z dokumentů poskytnutých odběratelem Raben Logistics nelze ověřit, že by v areálech společnosti Raben pracovali jiní zaměstnanci než žalobkyně a paní S. S.

31. Vydáním následné odůvodněné výzvy k prokázání skutečností došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby důvodné pochybnosti správce daně vyvrátila.

32. V rámci svého vyjádření žalobkyně následně uvedla, že nesporuje fakt, že na záznamních listech odběratele Raben Logistics jsou pouze její vlastní zaměstnanci. Tvrdila, že jí k ruce byly další osoby od deklarovaného dodavatele NON IRON, jejichž jmenný seznam přiložila. Žalobkyně doložila také jmenný seznam pracovníků zajištěných od dodavatele Transmovement k manipulaci se zbožím ve skladech odběratele Internet Mall, a.s., IČO: 262 04 967 (dále jen „Internet Mall“).

33. Správce daně podrobil tyto jmenné seznamy analýze. V rámci Informačního systému evidence obyvatel zjistil ohledně údajných pracovníků od dodavatele NON IRON, že z 50 zde uvedených cizinců z Ukrajiny, Uzbekistánu a Gruzie byly jen 4 osoby zaregistrovány k pobytu v České republice a pouze 1 osoba měla adresu pobytu na území České republiky v předmětných zdaňovacích obdobích. Podobně ověřil jmenný seznam údajně poskytnutých pracovníků dodavatelem Transmovement. I zde z 28 jmen cizinců z Ukrajiny bylo dohledáno pouze 5 osob zaregistrovaných k pobytu v České republice v předmětných zdaňovacích obdobích.

34. Náhledem do vlastních evidencí, konkrétně do podkladů k uplatněným daňovým přiznáním k dani z příjmů právnických osob, správce daně ověřil, že dodavatelé NON IRON, Transmovement, IT-Mans, DRIVER-com a HEADLANDES nevykazují žádné zaměstnance, osobní ani mzdové náklady. Výše uvedené zjištění ověřil správce daně u místně příslušné České správy sociálního zabezpečení (dále jen „ČSSZ“), která potvrdila, že také neeviduje u těchto dodavatelů žádné zaměstnance. Uvedení dodavatelé nepodávají ani přiznání k dani silniční, z čehož lze dovodit, že nedisponují vozidly užívanými pro ekonomickou činnost či pro převozy údajných zaměstnanců a pracovních potřeb.

35. Dále žalobkyně na výzvu předložila rámcové smlouvy o dílo, uzavřené s dodavateli IT-Mans, DRIVER-com, HEADLANDES a Smlouvu o provedení činnosti, uzavřenou s dodavatelem NON IRON. Bylo zjištěno, že smlouvy o dílo uzavřené v roce 2014 se řídí neplatnou právní úpravou, konkrétně podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“), jehož účinnost skončila posledním dnem roku 2013. Nadto tyto smlouvy trpí i dalšími nepřesnostmi spočívajícími v odkazech na špatné články (smlouvy s IT-Mans a DRIVER-com), ve stanovení nestandardních měrných jednotek pro výpočet ceny (ve smlouvě s korporací HEADLANDES jsou to ks nebo m^2 namísto hodin, které jsou v ostatních smlouvách). Ačkoliv měly být tyto smlouvy podkladem pro následnou fakturaci, na předložených přijatých daňových dokladech nejsou uvedeny žádné měrné jednotky pro výpočet ceny (ani odpracované hodiny). Smlouva uzavřená údajně s dodavatelem IT-Mans je podepsána osobou jménem L. Kr. (dále jen „L. Kr.“). Podpis se však i pouhým laickým porovnáním odlišuje od podpisového vzoru uloženého touto osobou ve Sbírce listin obchodního rejstříku. Smlouva uzavřená s dodavatelem NON IRON obsahuje ujednání o bezhotovostních platbách, sankcích za každý den prodlení. Tato ustanovení však smluvní strany nereflektovaly. Žalobkyně neplatila pouze bezhotovostně, v bance lze dohledat pouze částku ve výši 562 045 Kč, část závazků neuhradila žalobkyně vůbec (podíl neuhrazených závazků ke dni 31. 12. 2015 vůči společnosti NON IRON činil 7 475 124 Kč). Přesto nebylo v řízení zjištěno, že by dodavatel NON IRON uplatnil vůči žalobkyni smluvní sankce. Předložené smlouvy tedy zůstaly pouze formálním důkazním prostředkem zpochybněným na základě popsaných

nepřesností a nestandardností v jejich ujednáních. Podle žalovaného lze pochybovat i o účinku smluv ve smyslu právní záruky pro jakoukoliv obranu smluvní strany při nedodržení smluvního závazku, neboť byly uzavřeny na základě neplatné právní úpravy.

36. Žalovaný k doloženým důkazním prostředkům žalobkyně uvedl, že z analýzy jmenných seznamů plyne, že důkazní síla těchto listin o fakticitě přijatých plnění spočívajících v poskytnutí pracovníků je značně oslabena za situace, kdy neexistuje záznam o tom, že by zde tito pracovníci legálně působili. Nadto bylo třeba posoudit tento důkazní prostředek v kontextu ostatních zjištění, kdy odběratel Raben Logistics nevedl záznamy o jiných pracovnících než pracovnících žalobkyně, a ani výsledná fakturace pro tohoto odběratele Raben Logistics nekalkuluje s takovou razantní nákladovou položkou, jakou tvrdí žalobkyně prostřednictvím zdanitelných plnění od dodavatelů NON IRON, IT-Mans. Deklarovaní dodavatelé NON IRON, Transmovement, IT-Mans, DRIVER-com a HEADLANDES jsou pro správce daně nekontaktní, nedisponují žádným personálním vybavením, žádným reálným sídlem, kde by je bylo možné kontaktovat, žádnými provozovnami pro potřeby setkání případných zaměstnanců, žádnými skladovacími prostory pro uložení vybavení zaměstnanců, žádnými vozidly pro převoz zaměstnanců. Na základě jejich nesoučinnosti a nemožnosti ověřit tvrzení žalobkyně zůstalo tvrzení žalobkyně zpochybněno.

37. Ačkoliv žalobkyně ve svém podání ze dne 19. 6. 2017 tvrdila, že nakoupené služby od dodavatelů NON IRON, Transmovement, IT-Mans, DRIVER-com a HEADLANDES fakturovala více odběratelům než v dosavadním řízení uvedeným společnostem ND Logistics CZ, Raben Logistics a Internet Mall, tato argumentace žalobkyně zůstala pouze v rovině ničím nepodloženého tvrzení. Také až ke dni 19. 6. 2017 žalobkyní nalezené důkazní prostředky o prvotních kontaktech na odběratele spočívající v listinách s názvy odběratelů a jmény kontaktních osob, telefony a e-mailovými adresami nemohou postačit k prokázání fakticity přijatých zdanitelných plnění. Správce daně také ověřil, že uvedená telefonní čísla nikdo nezvedá.

38. Žalobkyně tedy nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by prokázala oprávněnost nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a § 73 zákona o DDPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů NON IRON, Transmovement, IT-Mans, DRIVER-com a HEADLANDES.

39. K prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně ve zdaňovacím období říjen 2015 z daňového dokladu č. 15211 ze dne 23. 10. 2015, kterým žalobkyně dokládala přijaté zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele JA-KO Praha za prodej vozidla ve výši DPH 396 900 Kč, žalobkyně kromě samotného daňového dokladu předložila účetní doklad o částečně provedené platbě v hotovosti v částce 250 000 Kč ke dni 23. 10. 2015. Ověřením účetních záznamů však správce daně zjistil, že ve skutečnosti byl účetní zápis o částečně provedené platbě pořízen již mezi dny 31. 3. 2015 a 1. 4. 2015. Dále správce daně ověřil, že žalobkyně zaslala dodavateli JA-KO Praha dne 25. 11. 2015 bezhotovostním převodem částku ve výši 200 000 Kč, ačkoliv současně ke dni 31. 12. 2015 eviduje daňový doklad č. 15211 jako neuhrazený závazek v plné výši.

40. Společnost JA-KO Praha nepodala přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období měsíce října roku 2015, neodvedla daň z předmětné transakce a nedeklarovala uskutečnění žádného zdanitelného plnění. Od měsíce prosince roku 2015 nepodala žádné daňové přiznání a stala se pro správce daně zcela nekontaktní.

41. Správce daně dále vlastní vyhledávací činností zjistil, že žalobkyně užívala předmětné vozidlo dříve, než na ní údajně přešlo vlastnické právo výše uvedeným prodejem. Žalobkyně ze svého účtu hradila poplatky za účasti v závodech, na své náklady vozidlo nechala lakovat či pronajímala reklamní plochu na vozidle s tím, že ve smlouvě o nájmu reklamní plochy vystupovala jako vlastník vozidla. Taktéž v zastoupení svým jednatelem Michalem Trojanem (dále jen „M. T.“) podala žádost o přidělení úředního čísla a schválení technické způsobilosti jednotlivě vyrobeného vozidla.

42. Následně správce daně vydal odůvodněnou výzvu k prokázání skutečností, čímž došlo i v této části k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby důvodné pochybnosti správce daně vyvrátila.

43. V reakci na výzvu předložila žalobkyně plnou moc pro svého jednatele M. T. od deklarovaného dodavatele JA-KO Praha ze dne 26. 2. 2015 k nakládání s vozidlem a smlouvu o smlouvě budoucí ze stejného dne na jeho prodej. Žalobkyně nabídla také vysvětlení podstatných událostí tak, že měli s dodavatelem dohodu, že si žalobkyně vozidlo před nákupem řádně prověří v rallye; ve smlouvách o nájmu reklamní plochy je uveden vlastník vozidla chybně; na Magistrátu vystupoval za firmu JA-KO Praha pan M. T. z toho důvodu, že měl na vozidle velký zájem, vozidlo mělo závodní potenciál. Ke své účasti na závodech namísto firmy JA-KO Praha žalobkyně uvedla, že se jich účastnila, neboť jako jediná vlastnila závodní licenci.

44. K předložené plné moci bylo správcem daně konstatováno, že o reálnosti jejího udělení oprávněně existují pochybnosti, neboť je vzhledem k jejímu deklarovanému udělení dne 26. 2. 2015 pochybné, že již o tři měsíce dříve uzavřela žalobkyně svým jménem a na svůj účet smlouvy o nájmu reklamní plochy na závodním speciálu s třetími společnostmi. Na předložené plné moci je dále deklarováno, že ji za společnost JA-KO Praha podepsal pan L. Ko. (dále jen „L. Ko.“). Laickým porovnáním se však podpis na plné moci výrazně odlišuje od podpisového vzoru uloženého touto osobou ve sbírce listin obchodního rejstříku.

45. Také smlouvu o smlouvě budoucí je dle správce daně třeba hodnotit jako nevěrohodnou, a to jednak opět z důvodu podpisu, který neodpovídá podpisu osoby oprávněné jednat za společnost JA-KO Praha, dále pro neplatnou právní úpravu zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku (dále jen „starý občanský zákoník“), na podkladě kterého byla údajně smlouva dne 26. 2. 2015 uzavřena. Správce daně tedy pochyboval o skutečném vzniku takové smlouvy a o jejím účinku jako záruky pro jakoukoliv obranu žalobkyně při nedodržení smluvního závazku.

46. Žalobkyně v reakci na výzvu správce daně předložila také pořizovací doklady k uvedenému vozidlu. Předmětné vozidlo bylo pořízeno na základě daňového dokladu ze dne 12. 2. 2015 od společnosti Renault Sport Technologies s.a.s., 14, Avenue des Tropiques, Z.A., Courtaboeuf 2 – 91978, Les Ulis, France pro odběratele JA-KO Praha. Na základě odpovědi v rámci mezinárodní výměny informací bylo ověřeno, že toto vozidlo objednala jménem odběratele paní A. B. (dále jen „A. B.“) s emailovou adresou s doménou žalobkyně.

47. Po vyhodnocení uvedených důkazních prostředků správce daně konstatoval, že žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by prokázala svá tvrzení ohledně nákupu předmětného vozidla v souladu s předloženým daňovým dokladem a od dodavatele na tomto dokladu uvedeného. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že žalobkyně v řízení neprokázala, že předmětné přijaté plnění pořídila v souladu s předloženým daňovým dokladem a od deklarovaného dodavatele JA-KO Praha.

48. Předmětem sporu v rámci řízení vedeného žalobkyní byla také důvodnost a zákonnost doměření daně na výstupu ve výši 58 863 Kč z jí vystavených daňových dokladů.

49. Žalobkyně deklarovala v předmětných zdaňovacích obdobích uskutečnění plnění spočívajících v poskytování přepravních služeb vozidlem Citroen Jumper pro odběratele RM company s.r.o., IČO: 032 23 990 (dále jen „RM company"), KOVANDOVI s.r.o., IČO: 260 77 892 (dále jen „KOVANDOVI"), Edevent s.r.o., IČO: 023 24 172 (dále jen „Edevent"), M&T úklid s.r.o., IČO: 283 81 980 (dále jen „M&T úklid") a THE ECO-LOGICAL s.r.o., IČO: 271 12 187 (dále jen „THE ECO-LOGICAL"). K jednotlivým vydaným dokladům lze pro jejich množství odkázat na str. 24 až 34 Zprávy o daňové kontrole.

50. Z protokolu ze dne 24. 8. 2016, č. j. 1796568/16/2205-60563-307369 vyplývá, že žalobkyně měla přepravní služby zajišťovat vozidlem Citroen Jumper prostřednictvím řidičů T. D. (dále jen „T. D.") a J. B. (dále jen „J. B."). Knihu jízd žalobkyně nevedla. Žalobkyně si nevybavila, co bylo předmětem přepravy pro odběratele THE ECO-LOGICAL. K odběrateli RM company uvedla, že se na závodech v Radouni potkala s panem Žáčkem nebo Žákem (žalobkyně myslela, že se tak jmenoval) (dále jen „Ž.") a dohodli se na přepravě pneumatik a náhradních dílů. Za odběratele RM company údajně jednal ten pan Ž., který se představil žalobkyni jako ředitel nebo šéf. Nicméně vzhledem k tomu, že jediným jednatelem společnosti RM company v předmětných zdaňovacích obdobích byl Rostislav Mandát (dále jen „R. M."), podrobil správce daně tvrzení žalobkyně dalšímu ověřování.

51. Deklarovaná přeprava zboží pro odběratele RM company měla směřovat do Maďarska, k obchodní společnosti Kopek-Váltó Kft., VAT ID: HU25039618 (dále jen „Kopek-Váltó") a do Rakouska a na Slovensko panu H. T., VAT ID: ATU46541700 (dále jen „H. T."). Správce daně zajistil z jiného daňového řízení důkazní prostředky z mezinárodní výměny informací, ze kterých plyne, že pan H. T. neměl nikdy žádný kontakt s tuzemskými firmami a společností RM company. Na vydaném daňovém dokladu č. 112222014 je uvedeno cílové město Apetion, které v Rakousku neexistuje.

52. Podobně popřela spolupráci s RM company i maďarská společnost Kopek-Váltó, která popřela pořízení zboží od společnosti RM company a uvedla, že na cílové adrese přepravy neměla nikdy sídlo ani jiný zájem (viz úřední záznam č. j. 977034/17/2205-60563-307369 ze dne 12. 4. 2017). Také přeprava pro odběratele THE ECO-LOGICAL se na základě mezinárodní výměny informací nepotvrdila. Cílová destinace, sklad společnosti SOLOBAUM, GmbH, VAT ID: ATU69069517, kam mělo být zboží žalobkyní přepraveno, nebyla prokazatelně používána (viz úřední záznam č. j. 974806/17/2205-60563-307369 ze dne 12. 4. 2017).

53. Správce daně ověřil tvrzení žalobkyně o poskytnutých službách prostřednictvím vlastních zaměstnanců také v účetnictví žalobkyně, kde nenalezl žádné záznamy o cestovních náhradách, na které by měli zaměstnanci žalobkyně zákonný nárok.

54. Dalším podstatným zjištěním správce daně bylo ověření počtu ujetých kilometrů vozidlem Citroen Jumper dle deklarovaných vydaných faktur (14 040 km od listopadu 2014 do prosince 2015) a jejich srovnání s údajem z Informačního systému stanic technických kontrol. Dle zjištění správce daně vozidlo ujelo méně kilometrů, než by mělo, kdyby se deklarované přepravy uskutečnily tak, jak tvrdí žalobkyně.

55. Rozporná zjištění vedla u správce daně ke vzniku pochybností o tvrzení žalobkyně ve vztahu k uskutečnění zdanitelných plnění spočívajících v poskytnutí přepravních služeb pro uvedené odběratele. Jelikož správce daně unesl své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení žalobkyně, došlo vydáním výzvy k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.

56. Žalobkyně v reakci na výzvu tvrdila, že všechny přepravy řádně uskutečnila. Její řidič T. D. údajně jezdil bez nároku na cestovní náhrady, neboť svou činnost nabídl žalobkyni jako kompenzaci za škodu, kterou jí způsobil na jiném vozidle. Nesouladný součet najetých kilometrů byl dle žalobkyně způsoben závadou na tachometru. Žalobkyně tak pouze rozporovala jednotlivá zjištění správce daně a nabídla nová vysvětlení skutkového stavu. Svá tvrzení ovšem nepodpořila žádnými relevantními důkazními prostředky.

57. Po zhodnocení uvedené reakce žalobkyně žalovaný uzavřel, že žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala svá tvrzení ohledně důvodně zpochybněného uskutečnění zdanitelných plnění pro odběratele RM company, KOVANDOVI, Edevent, M&T úklid a THE ECO-LOGICAL.

58. Správce daně oprávněně vyloučil daň přiznanou žalobkyní na řádku 1 dodatečných platebních výměrů, neboť k verifikaci správnosti vykázání této daňové povinnosti na výstupu chybělo ze strany žalobkyně prokázat, že tato plnění fakticky uskutečnila. Zároveň jí povinnost přiznat a uhradit daň zůstala zachována ve stejné výši, ale z jiného právního důvodu, a to z důvodu aplikace § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, neboť žalobkyně uvedla daň na vydaných daňových dokladech pro jiné plátce (status plátců ověřen dne 10. 6. 2019, úředním záznamem č. j. 24033/19/5300-22441-701296), kteří si ji tak mohli účinně nárokovat.

59. Žalobkyní vznesené odvolací námitky vyhodnotil žalovaný jako nedůvodné.

60. K námitce zmatečnosti výsledků kontrolních zjištění a Zprávy o daňové kontrole žalovaný uzavřel, že žádné zmatečné pasáže či chybějící hodnocení důkazních prostředků neshledal. Správce daně postupoval i v souladu s žalobkyní namítanou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

61. K námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu žalovaný uvedl, že správce daně provedl celou řadu vlastních úkonů a do značné míry za žalobkyni dokonce důkazy do řízení doplňoval. Všechny získané i žalobkyní předestřené důkazní prostředky byly v řízení řádně vyhodnoceny. Správce daně naplnil požadavek odpovědnosti za hledání materiální pravdy, jak je uvedeno v žalobkyní odkazovaném rozsudku NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46. Vyhledané a v řízení hodnocené důkazní prostředky posoudil žalovaný jako relevantní a pro řízení přínosné.

62. Ohledně porušení principů daňové kontroly dle Metodické pomůcky GFŘ žalovaný uvedl, že prověřil dodržení principů přenosu důkazního břemene v daném řízení, neboť žalobkyně nenamítala žádnou konkrétní procesní vadu. Konstatoval, že správce daně v rámci zahájeného kontrolního postupu (daňové kontroly) posoudil předložené primární daňové doklady a důkazní prostředky s nimi související a v rámci výzvy řádně specifikoval své důvodné pochybnosti o správnosti, úplnosti či věrohodnosti těchto důkazních prostředků. Žalovaný neshledal v přenosu důkazního břemene žádné procesní vady. Postup správce daně byl souladný s rozsudky uváděnými žalobkyní k dané věci. Odepřením nároku na odpočet daně pro nesplnění všech zákonných podmínek

kumulovaně nedošlo ze strany správce daně k porušení zákona a jeho postup je plně v souladu s doloženým usnesením rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102 vyjadřujícím se k zákonné licenci správce daně.

63. K námitce porušení principu neutrality žalovaný uvedl, že porušením principu neutrality daně míní daňový řád i evropská judikatura situaci zcela odlišnou od situace navozené žalobkyní. V předmětné věci bylo žalovaným ověřeno, že deklarovaní odběratelé nesou status plátce (viz úřední záznam č. j. 24033/19/5300-22441-701296 ze dne 10. 6. 2019), a mohli tak daň uvedenou na dokladu účinně nárokovat. Žalovaný neshledal v daném postupu porušení principu neutrality ani principu proporcionality. Namítaný rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010-73 parafrázuje závěry evropské judikatury, když uvádí, že nárok na odpočet na vstupu náleží *„za splnění zákonných podmínek"*. Taková situace však v dané věci nenastala.

IV. Ústní jednání před soudem

64. Při ústním jednání před soudem konaném dne 18. 11. 2021 žalobkyně prostřednictvím svého právního zástupce odkázala na obsah žaloby i repliky k vyjádření žalovaného. Zdůraznila, že podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH splněny nebyly, v napadeném rozhodnutí absentují kvalifikované správní úvahy pro tento závěr, daňová kontrola, resp. důkazní řízení bylo provedeno vadně, neboť nebyly respektovány zákonné principy přenesení důkazního břemene, došlo k porušení základního cíle správy daní a byl popřen princip neutrality daně. Žalovaný při jednání navrhl zamítnutí žaloby s tím, že trvá na svém právním názoru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, přičemž odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí i vyjádření k žalobě.

V. Posouzení věci soudem

65. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí [§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.")].

66. Vzhledem k tomu, že usnesením městského soudu č. j. MSPH 91 INS 7505/2020-A-10 ze dne 15. 4. 2020 byl mimo jiné zjištěn úpadek žalobkyně (výrok I.), na její majetek byl prohlášen konkurs (výrok II.) a insolvenčním správcem byl ustanoven Mgr. Miroslav Sládek, IČO 66244218, sídlem Heršpická 800/6, Brno, provozovna Na Poříčí 1047/26, Praha (výrok III.), zabýval se městský soud nejdříve tím, mají-li tyto skutečnosti nějaký vliv na soudní řízení.

67. Vlivem zahájení a následného pokračování insolvenčního řízení na řízení o správní žalobě se zabýval rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 - 121, v němž dospěl k závěru, že *„skutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a (přerušení řízení), 140b (zákaz vydání rozhodnutí) a 140c (nově zahájená řízení) insolvenčního zákona se na správní soudnictví nevztahují."* Ačkoli se Nejvyšší správní soud výslovně nezabýval možnými účinky prohlášení konkursu na soudní řízení správní ve smyslu § 263 a násl. zákona č. 183/2006 Sb., insolvenčního zákona (dále jen „insolvenční zákon"), z odůvodnění je zřejmé, že ve správním soudnictví jsou vyloučeny účinky insolvenčního zákona jako celku: *„Rozhodnutí o úpadku (a obecně vedení insolvenčního řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem) proto*

nemůže mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, zejména na možnost v takovém již zahájeném řízení pokračovat a vydat v něm rozhodnutí a dosud nezahájené řízení zahájit a vést, jakož i ve všech uvedených případech uplatnit opravné prostředky, připouští-li je právní úprava správního soudnictví (typicky kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví), a řízení o takových opravných prostředcích vést." Městský soud má s ohledem na právě citované závěry za to, že prohlášení konkursu na majetek žalobkyně nemá vliv na probíhající řízení a nedošlo ani podle § 252 insolvenčního zákona k zániku plné moci udělené žalobkyní jejímu zástupci pro soudní řízení správní (totožně viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018 - 82)

68. Soud při posuzování věci vycházel zejména z následující právní úpravy:

69. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu *správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*

70. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování*

    a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,

    b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,

    c) *plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku.*

71. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:*

    a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,

    b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,

    c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,

    d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo

    e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.

72. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

73. Soud předesílá, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není tak úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel.

74. Soud k žalobním námitkám v obecné rovině uvádí, že žalobkyně při jejich konstrukci *de facto* zcela ignorovala skutečnost, že s obdobnými, ba v části zcela totožnými námitkami se

zabýval již žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně nicméně v žalobě nereagovala na závěry, které žalovaný k jejím obsahově odpovídajícím odvolacím námitkám vyslovil v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nijak nereflektovala, že žalovaný předmětné námitky vypořádal a zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti, resp. obecnosti. Tím, že se žalobkyně v žalobě omezila na shora reprodukované námitky, aniž by věcně reagovala na odůvodnění napadeného rozhodnutí (za situace, kdy jej stejně jako v případě dodatečných platebních výměrů v rámci odvolání i v podané žalobě pouze obecně a nekonkrétně rozporovala), v němž se žalovaný s předmětným okruhem námitek vypořádal a přezkoumatelným způsobem popsal a vysvětlil, na základě jakých úvah dospěl k závěru o jejich nedůvodnosti, značně snížila svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za ní nemohl domýšlet další a konkrétní argumenty.

75. Soud se mohl věnovat žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v té míře obecnosti, v jaké je sama žalobkyně vznesla (srov. např. rozsudek NSS ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015 - 31). Zároveň platí, že pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření týchž závěrů, k nimž již předtím dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 - 128). Soud s přihlédnutím k uvedeným judikaturním východiskům uzavírá, že se ztotožnil s argumentací, kterou již dříve, v návaznosti na odvolací námitky žalobkyně uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky se ve všem podstatném překrývají s žalobkyní dříve uplatněnými odvolacími námitkami.

76. Nadto sama žalobkyně v žalobě opakovaně uvedla a odkázala na obsah odvolání, které proti dodatečným platebním výměrům podala. V tomto směru je ale třeba opětovně zdůraznit, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční, a je to tudíž žalobce, kdo vymezuje hranice soudního přezkumu a to jednotlivými žalobními body. Obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9Afs 35/2012-42). Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit pouhým zopakováním námitek uplatněných v odvolání, jak to učinila žalobkyně, a to již proto, že odvolací námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí (resp. jiným rozhodnutím), než proti kterému směřuje žaloba (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8Afs 55/2005 - 74). Nadto i námitky, které žalobkyně uvedla v rámci odvolání, byly často pouze obecné a nekonkrétní. Soud proto i při posuzování žaloby vycházel z principu, že v případě, kdy žalobkyně vytýká napadenému rozhodnutí vady jen v obecné rovině, a to pouze zopakováním svých odvolacích námitek, aniž by poukázala na konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení žalovaného správního orgánu, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám soud rovněž vyjádří jen v obecné rovině. (srov. např. rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2019, č. j. 11 A 244/2018 – 37 a ze dne 10. 3. 2020, č. j. 10 Af 57/2016 - 49)

77. Nad rámec výše uvedeného soud považuje za nutné uvést, že jak žaloba, tak i odvolání podaná proti dodatečným platebním výměrům se svým obsahem nachází na samé hranici, která ještě umožňuje soudu věcný a srozumitelný přezkum napadeného rozhodnutí.

78. Jak vysvětlil rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, *„[s]myslem uvedení žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.) je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným - nicméně srozumitelným a*

jednoznačným - vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat." Vzhledem k textu žaloby, jež v podstatné části rekapituluje obsah napadeného rozhodnutí, vůči kterému se následně vymezuje pouze obecně s tím, že nesouhlasí s obsahem dodatečných platebních výměrů, resp. jejich odůvodněním uvedeným ve Zprávě o daňové kontrole, aniž by však žalobkyně uvedla konkrétní pochybení správce daně či žalovaného, mohl soud provést přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí taktéž toliko obecným způsobem, vyjma těch námitek, které svojí určitostí a srozumitelností byly způsobilé k tomu, aby se jimi soud zabýval podrobně a individuálně. O „preciznosti" žaloby pak svědčí mimo jiné i skutečnost, že žalobkyně v textu opakovaně zaměňuje žalovaného za žalobkyni (resp. žalobce) a naopak (odst. 12 podané žaloby), přičemž i tyto, byť dílčí a zřejmě pouze písařské chyby, k přehlednosti a jasnosti žaloby nenapomáhají.

79. Podstatou sporu mezi účastníky je neuznání (odepření) nároku žalobkyně na odpočet DPH. Žalobkyně se před správcem daně domáhala nároku na odpočet daně dle § 72 zákona o DPH, což žalovaný neuznal, neboť žalobkyně neprokázala naplnění vzniku nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Konkrétně žalobkyně neprokázala přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od výše uvedených dodavatelů.

80. V obecné rovině je třeba v prvé řadě uvést, že účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Daňové řízení je specifické v tom, že skutkovým základem v něm je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt tak má povinnost daň přiznat a doložit svá tvrzení týkající se tvrzené daňové povinnosti.

81. Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Uvedené znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Nejvyšší správní soud již ve svém rozhodnutí ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2Afs 7/2006-107 vyjádřil, že, *„prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění "*.

82. Ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby. Dojde-li k tomu, daňový subjekt může pochybnosti správce daně vyvrátit tím, že existenci zdanitelného plnění prokáže jinak, tedy jinými důkazními prostředky. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti, a to především vzhledem k povaze poskytovaného plnění. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval pro účely případného unesení daňového břemene v daňovém řízení důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětného plnění skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace plnění je v tomto řízení na jeho straně. Lze dodat, že v daňovém řízení přísluší hodnocení důkazů výhradně správci daně. Způsob provedeného hodnocení důkazů v napadeném rozhodnutí by mohl být úspěšně napadán jen v případech, kdy došlo k takovému hodnocení důkazu, které je v

rozporu s obsahem spisu, takže závěry správce daně nejsou podloženy dostatečně skutkovými zjištěními nebo jsou s nimi v rozporu, nebo se správce daně nevypořádal se všemi důkazy, anebo závěry, k nimž při hodnocení důkazů dospěl, odporují zásadám logického myšlení a uvažování. Pouhý odlišný náhled účastníka řízení na způsob hodnocení důkazů rozhodujícím orgánem není důvodem ke zrušení rozhodnutí, pokud jejich hodnocení odpovídá zásadám uvedeným shora.

83. V prvním žalobním bodě žalobkyně namítala absenci kvalifikované správní úvahy ve vztahu k jejím daňovým povinnostem ve výstupech daňové kontroly, tj. zejména ve Zprávě o daňové kontrole, která je zároveň odůvodněním dodatečných platebních výměrů. Obdobnou námitku přitom vznesla již v odvolání.

84. Po prostudování Zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí soud dospěl k závěru, že žalovaný se dostatečně vypořádal se všemi základními námitkami žalobkyně uplatněnými v odvolacím řízení a v napadeném rozhodnutí vysvětlil podstatné body své úvahy. K jednotlivým důkazům žalovaný zaujal přímo v napadeném rozhodnutí srozumitelná stanoviska.

85. Soud považuje za důležité zopakovat, že uplatňuje-li daňový subjekt odpočet daně na vstupu, musí k tomu být splněny jak formální, tak hmotněprávní podmínky. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet obsahuje § 72 odst. 1 zákona o DPH; nárok vzniká plátci, který zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce DPH použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet je potom především existence daňového dokladu vystaveného plátcem dle § 73 odst. 1 zákona o DPH. Když žalobkyně podala daňová přiznání, v nichž uplatnila odpočet daně na vstupu ze zdanitelných plnění, tvrdila tím splnění jak formálních, tak hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Měla tedy povinnost splnění těchto podmínek i prokázat, a to v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu.

86. Skutečnost, že je daňový subjekt povinen nejen předložit daňový doklad, ale též v případě pochybností prokazovat splnění hmotněprávních podmínek odpočtu, potvrzuje četná judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107; ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007 - 40, č. 1836/2009 Sb. NSS; a ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79). V rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34 Nejvyšší správní soud zdůraznil, že důkazní povinnost daňového subjektu se vztahuje nejen na prokázání toho, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i toho, kdo mu ono plnění poskytl.

87. Klíčové z hlediska úspěšnosti žaloby je posouzení otázky, zda se žalobkyni podařilo v souladu s její důkazní povinností podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat splnění všech podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Bylo přitom úkolem správce daně zpochybnit věrohodnost důkazů navržených žalobkyní, a to v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

88. Ve vyměřovacím řízení bylo nesporné, že žalobkyně splnila formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť ke sporným dodávkám služeb (balící činnosti, opravy palet, úklid, dopravy zboží) předložila daňové doklady vystavené jinými tuzemskými plátci daně, přičemž tyto doklady obsahovaly všechny požadované náležitosti. Sporné však bylo, zda žalobkyně skutečně přijala deklarovaná zdanitelná plnění, resp. zda v jednom případě skutečně zakoupila vozidlo od deklarovaného dodavatele. Soud má ve shodě se závěrem žalovaného za to, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nepředložila

takové důkazní prostředky, kterými by prokázala oprávněnost nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů NON IRON, Transmovement, IT-Mans, DRIVER-com a HEADLANDES (dodávky služeb), a kterými by prokázala, že pořídila v souladu s předloženým daňovým dokladem od dodavatele JA-KO Praha motorové vozidlo. Žalobkyně též neprokázala uskutečnění plnění (doprava zboží) pro odběratele RM company, KOVANDOVI, Edevent, M&T úklid a THE ECO-LOGICAL.

89. Je nesporné, že žalobkyně předložila ucelenou dokumentaci, z níž skutečně vyplývalo, že k transakcím docházelo tak, jak žalobkyně tvrdila. Mimo faktur a dokladů o jednotlivých dodávkách žalobkyně předložila rámcové smlouvy o dílo s dodavateli, smlouvu o provedení činnosti, plnou moc s nakládáním vozidla či smlouvu o smlouvě budoucí k jeho koupi, pořizovací a jiné dokumenty. V první fázi tedy žalobkyně svou důkazní povinnost splnila, a bylo tedy na správci daně, popř. na žalovaném, aby případně důkazy navržené žalobkyní věrohodně zpochybnil.

90. Ze Zprávy o daňové kontrole, jakož i z napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně přezkoumal žalobkyní doložené listiny, přičemž se opíral i o další skutečnosti, které zjistil vlastní vyšetřovací činností, resp. ve spolupráci s dožádaným správcem daně (k tomu blíže v části vypořádávající se s námitkami uplatněnými v rámci druhého žalobního bodu).

91. Co do oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společností NON IRON, Transmovement, IT-Mans, DRIVER-com a HEADLANDES (viz 13 až 18 Zprávy o daňové kontrole) správce daně ověřoval tvrzení žalobkyně vlastní vyhledávací činností.

92. Jak vyplývá z odůvodnění Zprávy o daňové kontrole a z obsahu správního spisu, při ústním jednání dne 24. 8. 2016 zástupce žalobkyně uvedl, že si dodavatele společnosti IT-Mans a HEADLANDES vůbec nevybavuje a pouze připustil, že je možné, že žalobkyni poskytli pracovníky pro balící služby. U dodavatelů NON IRON a Transmovement si kromě toho, že pro žalobkyni v minulosti prováděli balící služby, nic dalšího nevybavil a k dodavateli DRIVER-com pouze uvedl, že mu prodal automobil, avšak na nákup služby od této společnosti si nevzpomněl. Zástupce žalobkyně si nevybavil, kdo koho oslovil s nabídkou obchodní spolupráce a pokud měl označit, koho považuje za významného dodavatele, uvedl, že významní nejsou žádní, přestože např. od NON IRON měla žalobkyně přijmout cca 41 % všech deklarovaných přijatých plnění a od společnosti Transmovement cca 30 % všech deklarovaných přijatých plnění.

93. Jak uvedl již správce daně (a jak vyplývá i z obsahu správního spisu), na předložených daňových dokladech byl uveden způsob úhrady převodem (s jednou výjimkou, kde žádný způsob úhrady uveden nebyl), avšak v rozporu s tímto žalobkyně předložila doklady o hotovostní úhradě v celkové výši 13 712 506 Kč; bankovním převodem byla doložena pouze úhrada ve výši 5 046 756 Kč z celkové pohledávky ve výši 36 520 765 Kč. Zbylé úhrady žalobkyně nedoložila, přičemž z účetnictví žalobkyně vyplývá, že minimálně částka ve výši 11 482 402 Kč zůstala ke dni 31. 12. 2015 neuhrazena.

94. Jako zcela zásadní a nestandardní se i soudu jeví skutečnost, že v případě nakoupených služeb od dodavatele NON IRON (ve výši 10 172 107 Kč vč. DPH) bylo následně konečnému zákazníkovi, společnosti ND Logistics, žalobkyní fakturováno poskytnutí služeb pouze ve výši 3 732 031 Kč vč. DPH. Nestandardně se jevilo i srovnání nakoupených služeb od dodavatele NON IRON a IT-Mans v celkové hodnotě 8 790 711

Kč vč. DPH, kdy odběrateli, společnosti Raben Logistics, žalobkyně fakturovala částku ve výši 8 950 862 Kč, ve které nemohla být zahrnuta obchodní marže, nakoupené služby a zejména služby paní S. S. a mzdy pro cca 36 lidí za 16 měsíců práce (ze záznamních listů odběratele Raben Logistics a mzdových listů a výplatnic žalobkyně totiž vyplynulo, že žalobkyně těmto osobám vyplácela řádně měsíční mzdu).

95. Na základě těchto zjištění zakládajících důvodné a vážné pochybnosti o uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění dožádaný správce daně oprávněně zaslal žalobkyni dne 1. 6. 2017 výzvu č. j. 1490530/17/2205-60563-307369 (dále jen „výzva"), ve které ji vyzval k vyvrácení vzniklých pochybností. Soud ověřil, že v odůvodnění výzvy dožádaný správce daně uvedl všechny rozhodné skutečnosti a podrobně rozvedl, jaké skutečnosti po žalobkyni požaduje prokázat a doložit.

96. Žalobkyně následně v odpovědi ze dne 19. 6. 2017 pouze znovu uvedla, že k práci měla k dispozici i osoby od dodavatele NON IRON a Transmovement, jejichž seznamy doložila. Soud však i v této části musí souhlasit se správcem daně, resp. žalovaným, že na žalobkyní předloženém seznamu se nachází řada cizinců, z nichž jen naprosté minimum mělo v rozhodné době zaregistrován pobyt na území České republiky a pouze jediná osoba zde měla pobyt trvalý. Nadto z odpovědi místně příslušné České správy sociálního zabezpečení na dotaz správce daně vyplývá, že dodavatelé žalobkyně neměli žádné zaměstnance a osobní ani mzdové náklady.

97. Na základě shora uvedeného je proto dle názoru soudu jednoznačné, že konkrétní pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě nebyly žalobkyní vyvráceny. Ba naopak, na základě její odpovědi na výzvu a listin, které k ní žalobkyně přiložila, byly tyto pochybnosti ještě umocněny.

98. Ze spisu dále vyplývá, že žalobkyní předložené rámcové smlouvy o dílo uzavřené s dodavateli IT-Mans, DRIVER-com a HEADLANDES se dle všeobecných ustanovení měly řídit obchodním zákoníkem, přestože tento již v době uzavření smluv nebyl platný ani účinný. Žalovaný v této souvislosti právem poukázal na to, že žalobkyní předložené smlouvy trpí i dalšími nedostatky, neboť odkazují na špatné články a jsou v nich uvedeny nestandardní měrné jednotky pro výpočet ceny. Soud ověřil, že ačkoliv měly být smlouvy podkladem pro následnou fakturaci, na předložených přijatých daňových dokladech nejsou uvedeny žádné měrné jednotky pro výpočet ceny (ani odpracované hodiny). Smlouva uzavřená údajně s dodavatelem IT-Mans je podepsána osobou jménem L. Kr., jejíž podpis se odlišuje od podpisového vzoru uloženého touto osobou ve Sbírce listin obchodního rejstříku. Smlouva uzavřená s dodavatelem NON IRON obsahuje ujednání o bezhotovostních platbách a sankcích za každý den prodlení. Přesto žalobkyně neplatila pouze bezhotovostně a část plateb neuhradila vůbec, přičemž nebylo zjištěno, že by dodavatel žalobkyně uplatnil smluvní sankci. Soud má ve shodě s žalovaným za to, že předložené smlouvy zůstaly pouze formálním důkazním prostředkem zpochybněným na základě popsaných nepřesností a nestandardností v jejich ujednáních.

99. Relevantním pro zpochybnění přijetí zdanitelných plnění bylo též zjištění správce daně, že deklarovaní dodavatelé jsou nekontaktní, nemají žádné zaměstnance, sídlí na virtuální adrese, nedisponují skladovými prostory či vozidly. Vzhledem k jejich nesoučinnosti správce daně nemohl ani ověřit pravdivost tvrzení žalobkyně.

100. Soud se ztotožnil i s argumentací žalovaného, že ačkoliv žalobkyně tvrdila, že nakoupené služby fakturovala, tuto skutečnost nedoložila a z ničeho nevyplývá. Rovněž žalobkyní

dodatečně předložené důkazní prostředky o prvotních kontaktech na odběratele tvořené listinami s názvy odběratelů a jmény kontaktních osob, telefony a e-mailovými adresami dle názoru soudu nepostačují k prokázání fakticity přijatých zdanitelných plnění, neboť uvedená telefonní čísla jsou nekontaktní.

101. Lze shrnout, že žalobkyně ani přes výzvu nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by prokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH z plnění přijatých od výše uvedených dodavatelů. Tato skutečnost zřetelně vyplývá jak ze správního spisu, tak zejména ze Zprávy o daňové kontrole i rovněž z napadeného rozhodnutí.

102. Co se týče uplatněného nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od dodavatele JA-KO Praha za prodej vozidla (viz str. 23 až 24 Zprávy o daňové kontrole), žalobkyně kromě samotného daňového dokladu předložila i účetní doklad o částečně provedené platbě v hotovosti ve výši 250 000 Kč ke dni 23. 10. 2015. Také v tomto případě ověřoval správce daně tvrzení žalobkyně vlastní vyhledávací činností.

103. Ze spisu vyplývá, že společnost JA-KO Praha nepodala přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období měsíce říjen 2015, od měsíce prosinec 2015 nepodala žádná daňová přiznání a stala se pro správce daně nekontaktní. Zejména však správce daně zjistil, že žalobkyně předmětné vozidlo využívala již předtím, než na ní přešlo vlastnické právo. Soud ze spisu ověřil, že již dne 20. 3. 2015 uhradila ze svého bankovního účtu částku za homologační list FIA, aby se s tímto vozidlem mohla účastnit závodů rallye. Dne 5. 6. 2015 uhradila za dané vozidlo ze svého bankovního účtu poplatek za účast v závodu Radouňské rallye. Dne 21. 4. 2015 nechala žalobkyně lakovat karoserii tohoto vozidla a dne 25. 5. 2015 jej na vlastní náklady nechala polepit grafickými nápisy. Ze spisu taktéž vyplývá, že se žalobkyně účastnila s tímto vozidlem řady rallye závodů v období před říjnem 2015. Již v prosinci 2014 pak uzavřela smlouvy o nájmu reklamní plochy na vozidle na rok 2015, přičemž z předložených smluv vyplývá, že žalobkyně je vlastníkem předmětného vozidla. Dále z odpovědi Magistrátu hl. m. Prahy vyplynulo, že jednatel žalobkyně za společnost JA-KO Praha podal žádost o přidělení úředního čísla a žádost o schválení technické způsobilosti jednotlivě vyrobeného vozidla.

104. Na základě těchto zjištění zakládajících důvodné a vážné pochybnosti o uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění dožádaný správce daně žalobkyni zaslal výzvu, ve které ji vyzval k vyvrácení těchto pochybností. Soud ověřil, že v odůvodnění výzvy dožádaný správce daně uvedl všechny rozhodné skutečnosti a podrobně rozvedl, jaké skutečnosti po žalobkyni požaduje prokázat a doložit. Žalobkyně následně v odpovědi ze dne 19. 6. 2017 předložila plnou moc pro jejího jednatele od dodavatele JA-KO Praha ze dne 26. 2. 2015 k nakládání s vozidlem a Smlouvu o smlouvě budoucí ze stejného dne na jeho prodej. Podle žalobkyně měli s dodavatelem dohodu, že si žalobkyně vozidlo před nákupem řádně prověří v rallye; ve smlouvách o nájmu reklamní plochy je uveden vlastník vozidla chybně; na Magistrátu vystupoval za firmu JA-KO jednatel žalobkyně z toho důvodu, že měl na vozidle velký zájem. Vozidlo mělo závodní potenciál, a proto požádala o přidělení úředního čísla a podala žádost o schválení technické způsobilosti vozidla v zastoupení jednatelem žalobkyně.

105. Soud souhlasí se žalovaným, že o reálnosti udělení plné moci existují oprávněné pochybnosti. Plná moc opravňuje žalobkyni k úkonům spojeným se stavbou uvedeného závodního speciálu a uděluje souhlas s umístěním reklamy. Vzhledem k jejímu

deklarovanému udělení dne 26. 2. 2015 je podezřelé, že již o tři měsíce dříve uzavřela žalobkyně svým jménem a na svůj účet smlouvy o nájmu reklamní plochy na závodním speciálu. Na předložené plné moci je dále deklarováno, že ji za společnost JA-KO Praha podepsal pan L. Ko. Laickým porovnáním se však podpis na plné moci vskutku výrazně odlišuje od podpisového vzoru uloženého touto osobou ve Sbírce listin obchodního rejstříku.

106. Také Smlouvu o smlouvě budoucí je třeba hodnotit jako nevěrohodnou, neboť podpis neodpovídá podpisu oprávněné osoby jednat za společnost JA-KO Praha. Smlouva navíc byla uzavřena podle starého občanského zákoníku, který v době uzavření smlouvy nebyl platný ani účinný. I tyto skutečnosti zakládají důvodné pochybnosti o skutečném vzniku takové smlouvy a o jejím účinku jako záruky pro jakoukoliv obranu žalobkyně při nedodržení smluvního závazku.

107. Dalším šetřením správce daně pak bylo zjištěno, že vozidlo bylo pořízeno od společnosti sídlící ve Francii, kdy jménem odběratele (společnosti JA-KO Praha) jednala dlouholetá zaměstnankyně žalobkyně. Pochybnosti vzbudil i účetní doklad o částečně provedené platbě žalobkyně společnosti JA-KO Praha, přičemž účetní zápis o provedení částečné platby byl pořízen více než půl roku před datem, které je uvedeno na daňovém dokladu.

108. Na základě shora uvedeného soud přisvědčuje správci daně, resp. žalovanému, že žalobkyně přes výzvu správce daně ani v tomto případě nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by prokázala oprávněnost nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH.

109. Co se týče žalobkyní deklarovaných zdanitelných plnění, která měla uskutečnit pro společnosti RM company, KOVANDOVI, M&T úklid, Edevent a THE ECO-LOGICAL (viz doklady na str. 29 až 34 Zprávy o daňové kontrole), správce daně ověřoval tvrzení žalobkyně vlastní vyhledávací činností.

110. Z protokolu ze dne 24. 8. 2016, vedeného pod č. j. 1796568/16/2205-60563-307369 vyplývá, že přepravní služby měli zajišťovat vozidlem značky Citroen řidiči T. D. a J. B., přičemž kniha jízd nebyla vedena. Žalobkyně nebyla schopna jednoznačně uvést, co bylo předmětem přepravy. Pro společnost RM company měla žalobkyně převážet pneumatiky a náhradní díly, avšak osobu, se kterou za společnost žalobkyně jednala, nebyla schopna přesně pojmenovat, označila ji za Ž., ačkoliv jediným jednatelem společnosti v předmětných zdaňovacích obdobích byl R. M.

111. Správce daně dále zjistil, že přeprava zboží pro odběratele RM company měla směřovat do Maďarska (společnost Kopek-Váltó), do Rakouska a na Slovensko panu H. T. Ten však společnost RM company neznal. Na daňovém dokladu vztahujícím se k dopravě do Rakouska je pak cílové město Apetion, které neexistuje. Společnost RM company neznala ani společnost Kopek-Váltó, která v místě cílové adresy přepravy nikdy neměla sídlo ani jiný zájem. Přeprava pro odběratele THE ECO LOGICAL měla probíhat do skladů, které prokazatelně nebyly používány. Správce daně nenalezl v účetnictví žalobkyně žádné záznamy o cestovních náhradách, na které by měli její zaměstnanci zákonný nárok. Rovněž ověřením počtu ujetých kilometrů vozidlem Citroen a jejich srovnání s údajem z Informačního systému stanic technických kontrol bylo zjištěno, že vozidlo ujelo méně kilometrů, než by dle deklarované přepravy (dle faktur vydaných od listopadu 2014 do prosince 2015) mělo uskutečnit.

112. Na základě těchto zjištění dožádaný správce daně žalobkyni zaslal výzvu, ve které žalobkyni vyzval k vyvrácení důvodných pochybností. Soud ověřil, že v odůvodnění výzvy dožádaný správce daně uvedl všechny rozhodné skutečnosti a podrobně rozvedl, jaké skutečnosti po žalobkyni požaduje prokázat a doložit.

113. Žalobkyně v reakci na výzvu dožádaného správce daně pouze uvedla, že přepravu uskutečnila, její řidič jezdil bez nároku na cestovní náhrady, čímž měl kompenzovat škodu, kterou způsobil na jiném vozidle žalobkyně. Nesoulad najetých kilometrů byl způsoben chybou tachometru. Tato tvrzení však žalobkyně zhola ničím nedoložila (ani např. dokladem o opravě tachometru či jinak).

114. I v této části tudíž soudu nezbylo než uzavřít, že žalobkyně ani přes výzvu nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění pro odběratele RM company, KOVANDOVI, M&T úklid, Edevent a THE ECO-LOGICAL prokázala.

115. K námitkám uplatněným pod prvním žalobním bodem lze shrnout, že ve Zprávě o daňové kontrole je obsažena přezkoumatelná úvaha správce daně týkající se vzniklých pochybností o pravdivosti a průkaznosti tvrzení žalobkyně, zhodnocení důkazních prostředků (a to jak jednotlivě, tak ve vzájemných souvislostech), vypořádání se všemi námitkami žalobkyně i řádné odůvodnění všech závěrů správce daně, a to včetně zjištěných rozporů a pochybností. Tyto skutečnosti reflektuje i odůvodnění napadeného rozhodnutí, které ze závěrů Zprávy o daňové kontrole, jež mají plnou oporu ve správním spise, vychází, tyto doplňuje a reaguje na obecné až nesrozumitelné odvolací námitky žalobkyně. Žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí řádně odůvodnil, z jakého důvodu daňová kontrola i Zpráva o daňové kontrole nebyly zatíženy žalobkyní namítanými vadami. Soudu nezbývá než zopakovat, že pouhá skutečnost, že žalobkyně nesouhlasí se závěry správce daně a žalovaného, nemůže v daném případě bez dalšího znamenat vady v daňovém řízení. Žalobkyně v průběhu celého řízení před správcem daně i žalovaným (a stejně tak i v řízení před soudem) pouze opakovaně uváděla často ničím nepodložená tvrzení, se kterými se správce daně a potažmo žalovaný náležitě vypořádali a vyvrátili je. Pokud žalobkyně svá tvrzení doplnila důkazy, správce daně a následně též žalovaný po pečlivém prověření tyto důkazy zpochybnil, přičemž své pochybnosti přezkoumatelně odůvodnil a soud se s těmito jejich závěry ztotožňuje.

116. Pokud žalobkyně namítala, že správce daně postupoval v rozporu s Metodickou pomůckou GFŘ, je nutno zdůraznit, že tato je pouze interním sdělením správcům daně s návodem, jak při provádění daňové kontroly postupovat a řeší především procesní aspekty daňové kontroly jako takové. Metodická pomůcka reaguje zejména na judikaturu soudů a jedná se o interní pokyn, který nemá pro soud při přezkumu správních rozhodnutí žádnou závaznost (srov. obdobě rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2018, č. j. 1 Afs 367/2017-35) V nyní projednávané věci je rozhodné, že dodatečné platební výměry i napadené rozhodnutí obsahují dostatečné odůvodnění, ze kterého je zjevné, na základě jakých pochybností správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost odpočtu daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH tak, jak to předpokládá znění zákona a v návaznosti na něj konstantní judikatura, a to bez ohledu na existenci Metodického pomůcky GFŘ (jehož metodiku přesto dodatečné platební výměry i napadené rozhodnutí respektují). Těmto požadavkům dodatečné platební výměry i napadené rozhodnutí vyhovují, a je tudíž nerozhodné, zda byla dodržena struktura či principy uvedené ve zmíněné metodické pomůcce.

117. Lze uzavřít, že správce daně ani žalovaný se nedopustili v rámci daňové kontroly ani při vypracování Zprávy o daňové kontrole a v průběhu odvolacího řízení žádných nezákonností, Zpráva o daňové kontrole má všechny náležitosti, které jsou na ni v souladu s ustanovením § 88 odst. 1 daňového řádu kladeny a nebylo ani shledáno, že by provedení daňové kontroly bylo v rozporu s uvedenou metodickou pomůckou. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný v intencích zákona i relevantní judikatury reagoval na všechny odvolací námitky žalobkyně, byť leckdy jen obecným způsobem, což mu však vzhledem k obsahu odvolání, obecnosti odvolacích námitek a jejich nesrozumitelnosti nelze klást k tíži. Ostatně žalovaný na tuto skutečnost, tj. na obecnost odvolání, právem upozorňoval již v rámci napadeného rozhodnutí (srov. jeho odst. 72), přičemž soud takový postup nepovažuje za nesprávný, ale naopak za účelný. Soud tedy nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že napadené rozhodnutí či Zpráva o daňové kontrole neobsahují kvalifikovanou úvahu ve vztahu k daňovým povinnostem žalobkyně. Naopak, jak napadené rozhodnutí, tak i Zpráva o daňové kontrole obsahují všechny zákonem požadované náležitosti a je z nich zřejmé, z jakých podkladů správce daně vycházel, jak se vypořádal s tvrzeními žalobkyně, jakož i to, že důkazy hodnotil jak jednotlivě, tak i ve vzájemné souvislosti, a náležitě a přezkoumatelně odůvodnil závěr, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH.

118. Námitky uvedené pod prvním žalobním bodem jsou proto nedůvodné.

119. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně namítala, že správce daně vadně realizoval důkazní řízení vedené dožádaným správcem daně, ignoroval důkazní prostředky předložené žalobkyní a za relevantní považoval výlučně laické rozbory kvality smluv uzavřených žalobkyní s jejími obchodními partnery. Ve třetím žalobním bodě pak žalobkyně namítala porušení zásady vymezené v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu. Vzhledem ke vzájemné logické provázanosti a obsahové souvislosti stěžejních žalobních námitek uplatněných v druhém a třetím žalobním bodě soud tyto vypořádal současně. V prvé řadě soud nemohl přehlédnout, že daňová kontrola byla zahájena a provedena Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, přestože místně příslušným správcem daně žalobkyně byl podle § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Důvodem provedení daňové kontroly Finančním úřadem pro Jihočeský kraj bylo dožádání učiněné Finančním úřadem pro hlavní město Prahu. Podle § 17 odst. 1 daňového řádu je místně příslušný správce daně oprávněn požádat jiného správce daně o provedení jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec. Soud dospěl k závěru, že podmínky pro dožádání, tj. zahájení a provedení daňové kontroly, byly v projednávaném případě splněny. Daňovou kontrolu je nutno považovat za jiný postup podle § 17 odst. 1 daňového řádu, neboť tato je upravena v části daňového řádu zabývající se právě postupy správce daně (viz Hlava VI s označením „Řízení a další postupy“, Díl 2 s označením „Postupy při správě daní“). Důvodem dožádání byly v projednávaném případě obtíže při komplexním řešení skutkově totožných kauz v rámci šetření řetězce dodavatelů a odběratelů ve vazbě na DPH, konkrétně pak skutečnost, že žalobkyně dle vystavených daňových dokladů na obchodní společnost RM company deklarovala přepravu zboží do jiných členských států Evropské unie a obchodní korporace RM company již byla prověřována dožádaným správcem daně. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že místně příslušný správce daně postupoval v souladu s § 17 daňového řádu, jestliže o provedení daňové kontroly požádal Finanční úřad pro Jihočeský kraj.

120. Ustanovení § 17 odst. 1 daňového řádu dává mimořádně široký prostor pro činnost dožádaných správců daně, neboť stanoví, že dožádat lze *„provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů“*. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018 - 31, bodu 19, *„z procesního hlediska se dožádaný úkon nijak neliší od úkonu, který provede místně příslušný správce daně“*. Dokazování podle § 92 odst. 1 daňového řádu může provádět i dožádaný správce daně. Bylo tedy v souladu se zákonem, jestliže Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 10 jako místně příslušný správce daně určitou část řízení a dokazování delegoval na dožádaného správce daně, a to včetně posouzení nutnosti dalšího dokazování navrženého žalobkyní. Zároveň však platí, že místně příslušný správce daně nebyl posouzením dožádaného finančního úřadu vázán, a pokud by s jeho závěry o nepotřebnosti dalšího dokazování nesouhlasil, mohl je sám provést.

121. Lze připustit, že za určité situace by příliš rozsáhlé dožádání mohlo způsobit vyprázdnění institutu místní příslušnosti správce daně. Jak ovšem vyplývá z rozsudku NSS ze dne 26. 4. 2017, č. j. 6 Afs 36/2017 - 25, bodu 22, ani provedení celé daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně nepředstavuje vadu řízení způsobilou ovlivnit zákonnost rozhodnutí ve věci samé, pokud žalobce nenamítá konkrétní způsob, jak touto vadou byla zkrácena jeho práva. V nyní projednávané věci žalobkyně neuvedla, jak konkrétně měla být její práva zkrácena tím, že danou část řízení provedl dožádaný správce daně, a proto se nejedná o důvodnou námitku (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 10. 2019, č. j. 10 Af 7/2014-134)

122. Soud je přesvědčen, že správce daně ani žalovaný neignorovali důkazní prostředky předložené žalobkyní. Jak již soud uvedl opakovaně výše, v první fázi řízení žalobkyně své důkazní břemeno unesla, a bylo na správci daně, aby její tvrzení a důkazy předložené žalobkyní zpochybnil. Správce daně, resp. dožádaný správce daně, tak učinil, což podrobně popsal ve Zprávě o daňové kontrole. Správce daně seznal vážné a důvodné pochybnosti o oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet DPH, přičemž tyto pochybnosti detailně popsal a vysvětlil v rámci výzev k jejich odstranění, které zaslal žalobkyni. V reakci na tyto výzvy žalobkyně doplnila další tvrzení a přiložila listiny, které dle ní její nárok na odpočet prokazovaly, a opět bylo na správci daně, aby tyto listiny a důkazy případně vyvrátil. Jak již soud uvedl v rámci prvního žalobního bodu, na který pro přehlednost odkazuje, správce daně se i v tomto případě detailně všemi žalobkyní navrženými důkazy zabýval, podrobil je náležité kontrole a ve Zprávě o daňové kontrole řádně odůvodnil, z jakého důvodu tyto důkazy považuje za nevěrohodné. Nelze tedy přijmout tvrzení žalobkyně, že správce daně, potažmo žalovaný, důkazy navržené žalobkyní ignorovali.

123. Z odůvodnění výzvy správce daně je jednoznačně seznatelné, které konkrétní nesrovnalosti a rozpornosti v jednání žalobkyně a dalších daňových subjektů založily důvodné pochybnosti o neprůkaznosti daňově relevantních tvrzení žalobkyně. Správce daně v odůvodnění výzvy žalobkyni vybízí k tomu, aby nesrovnalosti a rozpornosti, k nimž v průběhu kontrolních postupů dospěl, vyvrátila jako nedůvodné, či aby prokázala, že v průběhu předmětných zdaňovacích období a konkrétních rozporovaných obchodů jednala v dobré víře (srov. obdobně rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46). Správce daně přitom uvedl celou řadu pochybností vycházejících z jeho vlastní vyšetřovací činnosti, mezi kterými byly zejména pochybnosti o dodavatelích žalobkyně. Žalobkyně tvrdila, že poměry dodavatelských společností nemohou sloužit k prokázání pochybností správce daně o správnosti dokladů předložených žalobkyní. V tom

se však mýlí. Tyto i další skutečnosti zjištěné správcem daně totiž vyvolávají vážné pochybnosti o tom, zda dodavatelské společnosti skutečně žalobkyni poskytly deklarovaná plnění. Pokud žalobkyně tvrdila, že obdržela výše uvedené služby od společností vykazujících výše uvedené znaky, a to na základě nanejvýš nepřesných smluv uzavřených dle neplatné a neúčinné právní úpravy, lze o pravdivosti jejích tvrzení důvodně pochybovat. Správce daně přitom *„nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností“, je pouze „povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby“* (rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, bod 25). Tuto povinnost správci daně v nyní projednávané věci splnili, a důkazní povinnost v důsledku toho tížila opět žalobkyni. Skutečnost, že dodavatelé žalobkyně sídlili na virtuálních adresách, byli pro správce daně nekontaktní, nezveřejňují v obchodním rejstříku účetní závěrky, nedisponují majetkem, nemají žádné zaměstnance či nejsou dohledatelní pro potenciální zákazníky na internetových stránkách spolu s dalšími důkazy, ve spojení s dalšími zjištěními zakládala důvodné pochybnosti správce daně o oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet DPH, resp. o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění způsobem deklarovaným na daňových dokladech.

124. Jak vyplývá z výše citované judikatury, žalobkyně byla v této fázi povinna prokázat, že deklarovaná zdanitelná plnění byla skutečně poskytnuta. Tuto povinnost nemohla splnit pouhým předložením formálních dokladů o smluvním vztahu s dodavateli, faktur, či poukázáním na platby, které byly dodavatelům zaplaceny. Protože žalobkyně přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů neprokázala, nesplnila svou důkazní povinnost, a nárok na odpočet daně na vstupu jí proto nevznikl.

125. Pokud žalobkyně namítala, že správce daně jí předložené smlouvy podrobil laickému přezkumu, soud k tomu uvádí, že správce daně zcela oprávněně poukázal na skutečnost, že smlouvy byly sepsány s odkazem na neúčinnou a neplatnou právní úpravu a jejich obsah je značně nepřesný, vyskytuje se v nich řada chyb a nestandardností, a dále že ačkoliv tyto smlouvy měly být podkladem pro následnou fakturaci, na předložených přijatých daňových dokladech nejsou uvedeny žádné měrné jednotky pro výpočet ceny. Soud má za to, že správce daně, resp. konkrétní úřední osoby, které Zprávu o daňové kontrole či napadené rozhodnutí vypracovaly a které se fakticky na daňové kontrole podílely, jsou odborně znalé osoby se vzděláním umožňujícím jim identifikaci právě těchto nestandardností v dokladech předložených daňovým subjektem. Nejedná se o laiky, ale naopak o vysoce erudované osoby se zkušenostmi z oblasti finanční správy. Jimi vytýkané nedostatky smluv nelze v žádném případě označit za výsledek laického hodnocení. Závěrům o nestandardnosti obsahu žalobkyní předložených smluv, které jsou obsaženy v odůvodnění Zprávy o daňové kontrole a též v napadeném rozhodnutí, soud plně přisvědčuje. Žalobkyně namísto toho, aby tyto skutečnosti důvěryhodně vysvětlila, se pouze omezila na konstatování, že se jednalo o laický rozbor smluv, načež uvedla, že existence těchto na první pohled pochybných smluv naopak dokládá to, že byla dostatečně obezřetná tím, že své dodavatele zavázala příslušnými smluvními ujednáními. Ani s tím nelze souhlasit za situace, kdy žalobkyní předložené smlouvy vycházely z právní úpravy, která v době jejich vyhotovení již nebyla platná ani účinná. To, že si žalobkyně této skutečnosti, v obchodních kruzích a potažmo i v laické veřejnosti obecně známé, nebyla vědoma a při své ekonomické činnosti nezaznamenala, že se k 1. 1. 2014 zásadně změnila právní úprava, naopak svědčí o tom, že obezřetně nejednala. Správce daně tedy postupoval

správě, jestliže tyto (z předložených smluv jednoznačně zřejmé) skutečnosti označil za zcela nestandardní a podporující pochybnosti o nároku žalobkyně na odpočet DPH.

126. Lze konstatovat, že veškeré předložené důkazní prostředky, které žalobkyně správci daně předložila, a také důkazní prostředky, které správce daně shromáždil vlastním šetřením, byly správcem daně náležitě posouzeny, žalobkyně byla s výsledkem zjištění seznámena a následně se ke kontrolním zjištěním sama vyjádřila.

127. Jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 9. 2. 2015, č. j. 1 Afs 54/2004-125, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (§ 6 daňového řádu). Není však v jeho možnostech a tedy ani jeho povinností, aby sám konstruoval eventuality, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění, či vyhledával a navrhoval daňovým subjektům důkazy, jež by tvrzení daňového subjektu potvrdily. Takový postup je zcela nad rámec povinností správce daně. Okruh okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti určuje vždy prvotně daňový subjekt tím, co uvede v daňovém přiznání a dále v návaznosti na jemu sdělené pochyby správce daně během daňového řízení (rozsudek NSS ze dne 5. 8. 2010, č. j. 9 Afs 7/2010-181).

128. Soud souhlasí se závěrem žalovaného, že správce daně na základě kontrolních zjištění sepsal Zprávu o daňové kontrole, kde popsal veškeré pochybnosti a rozpory, které z provedeného dokazování vyplynuly. Daňová kontrola byla ukončena dne 10. 4. 2018 bezdůvodným odepřením jejího podpisu žalobkyní v souladu s ustanovením § 88 odst. 6 daňového řádu. Odepření podpisu bez dostatečného důvodu však nemá vliv na použitelnost Zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku, s čímž byla žalobkyně rovněž seznámena. Takovýto postup správně aproboval i žalovaný. Soud v postupu správce daně ani žalovaného neshledal nezákonný postup ve smyslu rozsudku NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, jak tvrdila žalobkyně, ani neshledal, že by došlo k vybočení z kompetencí orgánů finanční správy či k porušení zásad stanovených v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu.

129. Na základě shora uvedeného soud shledal nedůvodnými i námitky uplatněné pod druhým a třetím žalobním bodem.

130. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítla porušení principu neutrality DPH.

131. Vzhledem ke skutečnosti, že daná oblast spadá do unijního práva, považuje soud za vhodné připomenout i unijní úpravu nároku na odpočet daně, princip daňové neutrality, výklad otázky zneužití práva a aspekty zapojení do podvodného řetězce. Unijní úprava daně z přidané hodnoty vychází z čl. 113 Smlouvy o fungování Evropské Unie, na níž navazuje Směrnice Rady 2006/112/ES. Ta v čl. 1 odst. 2 uvádí základní princip fungování systému daně z přidané hodnoty, podle něhož se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.

132. Toto ustanovení v sobě zakotvuje tzv. princip daňové neutrality. Ta spočívá v tom, že jednotlivé subjekty v rámci produkčního řetězce jsou zdaněny pouze v případě, že je vytvořena dodatečná (přidaná) hodnota. Daň z přidané hodnoty tak zdaňuje mezní produkty ekonomické činnosti subjektů, a to v jednotlivých fázích obratu. DPH se vybírá po částech při vzniku každého dodatečného produktu (přidané hodnoty), přičemž břemeno uhrazení celé daně leží na konečném zákazníkovi (spotřebiteli).

133. Směrnice Rady 2006/112/ES byla implementována do českého právního řádu pomocí zákona o DPH, který konstruuje systém daňových odpočtů, na základě nichž je zachován princip daňové neutrality. Plátci daně vznikne nárok na odpočet při splnění podmínek podle § 72 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení platí, že nárok na odpočet plátci daně vznikne, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti podle podmínek § 72 až 79 zákona o DPH.

134. Princip daňové neutrality, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, vyžaduje, aby byl odpočet daně přiznán, jsou-li splněny podmínky hmotněprávní, i když nejsou splněny určité podmínky formální [viz např. rozsudky SDEU ze dne 13. 3. 2008, ve věci C-95/07 a C-96/07, Ecotrade SpA (bod 62), ze dne 30. 9. 2010, ve věci C-392/09; Uszodaépítő kft (bod 39), ze dne 21. 10. 2010, ve věci C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV (body 42 a 43), ze dne 11. 12. 2014, ve věci C-590/13, Idexx Laboratories Italia Srl (bod 38), nebo ze dne 9. 7. 2015, ve věci C-183/14, Salomie a Oltean (body 58 a 59)].

135. Zmíněné hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet vymezil SDEU například v rozsudku ze dne 15. 9. 2016 ve věci C-518/14 - Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord (bod 28), a to odkazem na čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES. *„Odkazovaný čl. 168 pod písm. a) pak výslovně stanoví, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.“* (rozsudek NSS ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017-45)

136. Výkladem citovaného ustanovení se SDEU ve své rozhodovací činnosti zaobíral již vícekrát, a to vždy se stejným výsledkem. Ve výše zmíněném rozsudku ve věci C-518/14 vyslovil, že *„[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. 10. 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)“*. Obdobně se SDEU vyslovil například i v rozsudcích ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-324/11, Tóth (bod 26), nebo ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, Bonik (bod 29). Podle ustálené judikatury SDEU proto platí, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH náleží i to, že zboží musí být prokazatelně dodáno nebo služba poskytnuta osobou povinnou k dani.

137. Při zohlednění citovaných závěrů SDEU a Nejvyššího správního soudu soud neshledal důvodnou ani čtvrtou žalobní námitku obecně poukazující na porušení principu neutrality DPH. Tento princip vyplývá z ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH, které však zároveň jako věcné podmínky přiznání nároku na odpočet daně stanoví přijetí zdanitelných plnění

a jejich použití pro další ekonomickou činnost plátce, neboť pouze v návaznosti těchto plnění se uplatňuje daň na výstupu a princip odpočtu daně u dalšího plátce. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že předmětné plnění přijala, resp. dále použila k ekonomické činnosti, nemůže takové (neprokázané) plnění zakládat reálnou hodnotu pro výpočet DPH na výstupu a odpočet DPH na vstupu. Nepřiznání nároku na odpočet daně z důvodu neunesení důkazního břemene tak nemůže být v rozporu s principem neutrality, jak žalobkyně obecně tvrdila.

138. Žalobkyně v rámci čtvrtého žalobního bodu taktéž namítala, že v situaci, kdy žalovaný výslovně potvrdil, že své prvotní důkazní břemeno žalobkyně ustála a dále výslovně deklaroval, že nedospěl k závěru, že žalobkyně se účastnila jakéhokoli jednání, které by mohlo být označeno jako podvodné, měl ve své rozhodovací činnosti vůči žalobkyni aplikovat závěry rozhodnutí SDEU, ve kterých tento opakovaně vyslovil, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížená daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět.

139. Soud k tomu uvádí, že byť správce daně jako důvod dožádání provedení daňové kontroly uvedl zapojení žalobkyně do obchodních transakcí vykazujících znaky řetězového podvodu, je zřejmé, že dožádaný správce daně v rámci daňové kontroly a následně i žalovaný v rámci odvolacího řízení dospěli k jinému závěru, a sice že nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Jak ve Zprávě o daňové kontrole, tak i v napadeném rozhodnutí správce daně, resp. žalovaný odepření nároku na odpočet daně zcela jednoznačně spojuje výlučně s nenaplněním podmínek pro vznik tohoto nároku, resp. s neunesením důkazního břemene ze strany žalobkyně. Napadenému rozhodnutí je tedy třeba rozumět tak, že jej žalovaný odůvodnil pouze zjištěním, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně na vstupu, neboť všechny jí předložené důkazy byly správcem daně vyvráceny. Pasáže odůvodnění dožádání zmiňující údajné podvodné jednání jsou ve vztahu k tomuto závěru irelevantní a nemohou zakládat nezákonnost či snad nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

140. Na základě shora uvedeného soud i čtvrtou žalobní námitku posoudil jako nedůvodnou.

VI. Závěr a náklady řízení

141. Soud tedy dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Správce daně provedl dokazování v potřebném rozsahu, zjistil řadu konkrétních objektivních skutečností a faktů, kterými zpochybnil oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně žalobkyní. Závěry, k nimž žalovaný dospěl a které vyjádřil v důvodech napadeného rozhodnutí, mají v provedených důkazech skutkovou a právní oporu. Napadené rozhodnutí přitom obsahuje všechny zákonem předpokládané náležitosti, je v něm náležitě vymezen předmět řízení i hlediska, z nichž byla rozhodnutí zkoumána. Žalovaný v něm detailně popsal rozhodný skutkový stav a rozvedl právní závěry z něho vyplývající, přičemž výrok napadeného rozhodnutí má v těchto důvodech oporu.

142. Protože soud neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř s. ji zamítl.

143. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl ve druhém výroku rozsudku podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, jemuž však v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly.

144. Soud neuložil osobě zúčastněné na řízení žádnou povinnost a neshledal ani důvody hodné zvláštního zřetele, pro které by jí mohl přiznat právo na náhradu dalších nákladů řízení. Proto v souladu s § 60 odst. 5 s. ř. s. ve třetím výroku rozsudku rozhodl, že osoba zúčastněná na řízení 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. 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 18. listopadu 2021

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu