ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Miroslava Makajeva ve věci

žalobce: **Mgr. J. K.**,
bytem X,

zastoupený společností ARIADNA, s.r.o., IČO 64581144,
sídlem Nademlejnská 683/5, Hloubětín, Praha,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2020 č. j. 42935/20/5300-22443-712876,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2020 č. j. 42935/20/5300-22443-712876, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč k rukám jeho zástupkyně, společnosti ARIADNA, s.r.o., IČO 64581144, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 31. 7. 2019, č. j. 4021140/19/2120-50524-109698,

kterým byla žalobci za zdaňovací období říjen 2017 vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 4 200 Kč.

2. Žalobce uvádí, že mu nebyl uznán nárok na odpočet DPH z důvodu neprokázání splnění podmínek dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (dále jen „ZDPH“). Dle žalovaného žalobce neunesl důkazní břemeno, pokud jde o přijetí plnění od deklarovaného dodavatele AYN services CZ s.r.o. (dále jen „AYN“). Žalobce namítá, že nárok na odpočet prokázal řádnými doklady a pouze vinou nesprávného postupu správce daně a žalovaného k výzvě správce daně v plném rozsahu neprokázal autentičnost dodavatele předmětných prací.

3. Žalobce v daňovém řízení navrhl provést důkaz svědeckou výpovědí jednatele AYN a osoby jednající za společnost TYKSO s.r.o. (dále jen „TYKSO“). Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že výslech jediného jednatele AYN O. N. se správci daně nepodařilo provést, ač učinil všechny možné kroky k jeho provedení. S tím žalobce nesouhlasí. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Ve výpisu z obchodního rejstříku je jako společník AYN zapsána M. N., narozená dne X, bytem X. Žalobce usuzuje, že jde o matku O. N. Z ničeho neplyne, že by u ní správce daně zjišťoval, kde se zdržuje její syn a co ví o podnikatelských aktivitách své společnosti.

4. K navrženému výslechu osoby jednající za TYKSO žalovaný uvedl, že by nic neprokázala, neboť obchodní spolupráce žalobce a TYKSO se netýkala období října 2017, a nevztahuje se tedy k prověřovanému přijatému plnění. Dle žalobce žalovaný pochybil, když svědeckou výpověď neprovedl, neboť žalobce v daňovém řízení uvedl, že TYKSO byla subdodavatelem AYN. Nešlo tedy o vztah TYKSO a žalobce, ale o vztah AYN a TYKSO. Správce daně poté, co neučinil vše, aby zajistil výslech jednatele AYN, svým nezákonným postupem zmařil i prakticky jedinou šanci žalobce prokázat, že deklarované práce pro něj skutečně zajišťovala AYN, což mohl navržený svědek jakožto jednatel subdodavatele AYN potvrdit. Podle § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu má daňový subjekt právo navrhovat provedení důkazních prostředků, které nemá k dispozici. Tomu musí odpovídat povinnost správce daně návrhu vyhovět, což platí i pro odvolací řízení. Dle žalobce žalovaný porušil jeho právo navrhovat důkazní prostředky.

5. Žalobce namítá, že žalovaný postupoval nezákonně, když navržené svědky nevyslechl, a nezákonný postup měl vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce dále uvádí, že čestná prohlášení navržená k důkazu v odvolacím řízení nepředložil, neboť následně zjistil, že je jako důkazní prostředky finanční orgány neuznávají, a spolehl se na to, že bude vyhověno jeho návrhu na výslech svědků.

6. Žalobce též nesouhlasí s tím, jak se žalovaný vypořádal s jeho návrhem na zbavení povinnosti mlčenlivosti společnosti TYKSO a AYN ze strany Ministerstva vnitra (dále jen „ministerstvo“). Žalovaný s odkazem na § 52 odst. 2 daňového řádu uvedl, že požadavek není v jeho kompetenci, navíc není známo, že by AYN a TYKSO jednaly přímo s ministerstvem, a byly tak zavázány mlčenlivostí, ani že by šlo o společnosti, jež se mohly na této zakázce podílet. Žalobce uvádí, že návrhem na zbavení povinnosti mlčenlivosti mířil na § 96 odst. 3 daňového řádu. Žalovanému je z daňového spisu známo, že činnost žalobce pro ministerstvo podléhala povinnosti mlčenlivosti z důvodu utajení, a stejnou

mlčenlivostí byli logicky vázáni i jeho dodavatel a poddodavatelé, které nemohl zbavit mlčenlivosti žalobce, ale pouze ministerstvo. O zbavení či částečném zbavení jejich mlčenlivosti mohl jednat jen jiný státní orgán s uvedením konkrétních důvodů, proč a v jakém rozsahu je třeba mlčenlivost prolomit.

7. Žalobce dále uvádí, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že bylo pochybením žalobce, že si nezajistil věrohodnou a o faktických skutečnostech vypovídající auditní stopu složenou z na sebe vzájemně navazujících a vzájemně se doplňujících důkazních prostředků, kterými by osvědčil oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet, a že nebyl dostatečně obezřetný, když si nezajistil dostatek důkazů a neověřil si u svého dodavatele, zda nevykazuje rizikové znaky jako nezveřejňování účetních závěrek či virtuální sídlo. K tomu žalobce namítá, že žalovaný nevzal v úvahu, že poskytoval ministerstvu služby v režimu přísně tajné, a z tohoto důvodu nemohl zajišťovat úplnou auditní stopu. Žalobce ani jeho dodavatelé si nesměli kromě formálních listinných důkazů s ohledem na mlčenlivost a utajení ponechávat téměř žádné důkazní prostředky o provedené práci a prakticky všechny hmotné důkazní prostředky (zhotovené dílo) má v držení ministerstvo. Jako další důkazní prostředky připadají v úvahu jen výpovědi svědků; předávací protokol k akci předložilo ministerstvo.

8. Žalobce si dodavatele prověřil způsobem, který považuje za dostatečný i judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) a správních soudů, a to z veřejných zdrojů. K tomu žalobce cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 30. 7. 2010 č. j. 8 Afs 14/2010-195, v němž je jako příklad přijetí dostatečných opatření uvedena situace, kdy se dodavatel předtím, než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti např. prověřením daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti a vyžádá si informace o přepravci zboží od dodavatele k příjemci. Žalobce se domnívá, že skutečnost, že dodavatel má virtuální sídlo, nemá zveřejněn bankovní účet a neukládá do obchodního rejstříku účetní závěrky, je třeba posuzovat z hlediska proporcionality. Je povinností finančních orgánů, aby při znalosti údajných rizik dodavatele kontrolovaly a zjednaly nápravu. S ohledem na zásadu proporcionality nemůže daňový subjekt nést důsledky toho, že finanční orgány neplní svou kontrolní povinnost. Nepřípustnost virtuálního sídla z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty, neukládání příslušných dokladů do obchodního rejstříku a nezveřejňování bankovních účtů mají v gesci finanční orgány, které zanedbávají své povinnosti a nepřípustně se snaží důsledky přenést na daňové subjekty. Žalobce spoléhal na to, že finanční orgány plní své povinnosti a nepřipouštěl si, že by měl svou aktivitou nahrazovat povinnosti finančních orgánů. V této souvislosti žalobce s odkazem na rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 poukazuje na to, že důkazní břemeno ohledně vědomosti o podvodu tíží správce daně. Daňový orgán obecně nemůže požadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda se subjekty na vstupu nedopustily nesrovnalostí či podvodu. Je totiž na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí a podvodů na DPH a uložily sankce osobě povinné k dani, která se jich dopustila. Nemohou přenášet své vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani a odmítnout jim přiznat nárok na odpočet z důvodu, že tyto úkoly nesplnily.

9. Dále žalobce uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že smlouvy jsou obecné bez konkrétních detailů a nebylo dle nich postupováno, neboť nebyly vyhotovovány předávací protokoly předpokládané ve smlouvě a žalobce nepředložil

dodací list, ačkoli dílo mělo být předáno převzetím a potvrzením dodacího listu, a že žalobce kvůli absenci těchto smluvně ujednaných základních dokumentů neunesl své důkazní břemeno stran prokázání nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. K tomu žalobce namítá, že smlouvy byly obecné bez konkrétních detailů z důvodu, že šlo o režim přísně tajné. Detaily byly sjednávány a kontrolovány panem M. a předávací protokol předložil odběratel.

10. Pokud jde o schválení subdodavatele, žalobce namítá, že smlouva s ministerstvem jednoznačně stanoví osobu zodpovědnou jménem ministerstva vykonávat „odborný dohled". Touto osobou byl pan M. Vzhledem k tomu, že ve smlouvě není uvedena jiná kontaktní osoba ani postup, dle žalobce byl odborný dohled oprávněn i ke schvalování užití dalších osob. Žalobce ministerstvu oznamoval další osoby, které se jako jeho dodavatelé na projektu zúčastnily. Pan M. jako odborný dohled jejich přítomnost při natáčení nutně vnímal, a protože proti jejich přítomnosti neprotestoval, žalobce měl oprávněně za to, že byly schváleny.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Uvádí, že předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal faktické přijetí plnění („instruktážní seriál – výroba, konzultace, poradenství k projektu") dle daňového dokladu, na němž je jako dodavatel uvedena AYN, a zda splnil podmínky pro uplatnění odpočtu DPH dle § 73 ZDPH. Doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím pokladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v nich deklarováno (§ 92 odst. 5 daňového řádu), a nárok na odpočet daně je následně třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.

12. K námitce žalobce, že neprokázal autentičnost dodavatele v důsledku nesprávného postupu správce daně a žalovaného, žalovaný odkazuje na body 38 a násl. odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z nich plyne, že předmětné plnění nebylo ze strany AYN potvrzeno, deklarovaný dodavatel na výzvu nereagoval a jeho jednatel se ke svědecké výpovědi nedostavil, ač byl dvakrát předvolán, a nepodařilo se ho ani předvést orgány Policie České republiky. Žalobce se ke svědeckým výpovědím nedostavil, přestože byl o nich informován. Až ve vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění navrhl výslech tohoto svědka a uvedl, že i pro něj je nekontaktní. Provedení této svědecké výpovědi tedy nebylo možné z důvodu nekontaktnosti svědka. Správce daně vyčerpal všechny možné kroky k ověření zakázky deklarované žalobcem. Žalobce kromě daňových dokladů, smluv a pokladních dokladů nepředložil žádné další podklady prokazující věrohodnost původu daňového dokladu dle § 34 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a) a odst. 3 ZDPH. Správce daně a následně žalovaný proto dospěli k závěru, že žalobce nebyl dostatečně obezřetný, neboť si nezajistil dostatek důkazů a neověřil si, zda dodavatel nevykazuje rizikové znaky. Ze spisové dokumentace vyplývá, že uzavřené smlouvy jsou obecné bez konkrétních detailů a nebylo podle nich postupováno. Smlouvy předpokládaly vyhotovení předávacích protokolů, které však dle žalobcova tvrzení vyhotovovány nebyly. Nebyl doložen ani dodací list, jímž mělo být dle smlouvy předání díla potvrzeno. Žalobce tak kvůli absenci těchto smluvně ujednaných základních dokumentů neunesl své důkazní břemeno stran prokázání nároku na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Tvrzení žalobce, že subdodavatel byl schválen koordinátorem panem M., je v rozporu s tím, co tento svědek

vypověděl, i v rozporu s tvrzením ministerstva jako objednatele. Žalobce schválení AYN jako subdodavatele nedoložil. K námitce, že žalobce poskytoval ministerstvu služby v režimu přísně tajné, žalovaný odkazuje na body 41 až 43 napadeného rozhodnutí. Ministerstvo na výzvu k poskytnutí informací sdělilo, že D. M. nebyl oprávněn schvalovat subdodavatele ve smyslu čl. III odst. 3 smlouvy o vytvoření díla a licenční smlouvy a jedinou kontaktní osobou pro žalobce byl Z. B. Dále uvedlo, že AYN nebyla předem jako subdodavatel schválena. Žalobce důkazní břemeno neunesl, neboť ani provedené svědecké výpovědi neodstranily pochybnosti správce daně tykající se předmětného plnění od deklarovaného dodavatele. Správce daně tak žalobci oprávněně neuznal nárok na odpočet.

13. K prověření dodavatele z veřejných zdrojů žalovaný odkazuje na bod 56 napadeného rozhodnutí. Společnost AYN nezveřejňovala účetní závěrky, sídlila na virtuální adrese a neměla veden bankovní účet u správce daně, což jsou znaky rizikového obchodního partnera. Žalobce nebyl dostatečně obezřetný, když přistoupil k obchodní spolupráci. Judikatura Soudního dvora, na kterou poukazuje žalobce, se týká zneužití práva či podvodů na DPH a na daný případ nedopadá, neboť žalobce neprokázal materiální a formální podmínky pro vznik nároku na odpočet. Správce daně má možnost „jít cestou podvodu na DPH“ teprve v případě, pokud byly materiální a formální podmínky pro vznik nároku na odpočet splněny. V tomto případě je doměření daně důsledkem neunesení důkazního břemene, neboť žalobce nerozptýlil pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění přijatých od deklarovaného dodavatele.

14. K námitce týkající se schválení subdodavatele žalovaný odkazuje na bod 57 napadeného rozhodnutí. Tvrzení, že AYN byla schválena panem M., je v rozporu s tím, co tento svědek vypověděl, a s vyjádřením ministerstva. Protože žalobce nedoložil žádný dokument dokládající schválení AYN jako subdodavatele, přijetí zdanitelného plnění od tohoto dodavatele nebylo prokázáno. Ministerstvo v odpovědi na výzvu uvedlo, že jediným schváleným subdodavatelem byl J. M., ostatní jmenované společnosti nebyly předem jako subdodavatelé schváleny, respektive o jejich užití při vytváření díla nebylo informováno. Byl to žalobce, kdo měl předložit či navrhnout důkazní prostředky, které by prokázaly tvrzené skutečnosti. Žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře, jelikož nebyl schopen předložit důkazní prostředky takové vypovídací hodnoty, které by svědčily o tom, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak bylo žalobcem tvrzeno.

15. K námitce neprovedení navržených svědeckých výpovědí žalovaný odkazuje na body 59 a následující napadeného rozhodnutí, z nichž vyplývá, že s jediným jednatelem AYN se správci daně svědeckou výpověď nepodařilo provést. M. N. není jednatelem AYN a žalobce ji v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení jako svědka nenavrhl. Svědecká výpověď osoby jednající za TYKSO by v předmětném řízení nic neprokázala, neboť se netýkala obchodní spolupráce žalobce a AYN ve zdaňovacím období říjen 2017, které je předmětem této žaloby. Tato svědecká výpověď se k předmětnému přijatému plnění vůbec nevztahuje. K námitce ohledně zbavení mlčenlivosti a nepředložení čestných prohlášení žalovaný odkazuje na body 60 a 61 napadeného rozhodnutí.

16. Žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť se mu nepodařilo vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně, že skutečně přijal služby od deklarovaného dodavatele jako plátce daně. Žalovaný shodně jako prvostupňový správce daně dospěl k závěru, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně v rozporu s § 72 a § 73 ZDPH.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

17. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházeje ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s). Vady, k nimž byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť žalovaný s takovým postupem souhlasil a žalobce na výzvu soudu nevyjádřil nesouhlas, tudíž se má za to, že s takovým postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Podstatný obsah správního spisu

18. Žalobce v daňovém přiznání za zdaňovací období říjen 2017 uplatnil nárok na odpočet DPH v celkové výši 439 869 Kč ze základu daně 2 094 613 Kč.

19. Žalobce předložil daňový doklad č. 20170028, na němž je jako dodavatel uvedena AYN, s datem uskutečnění zdanitelného plnění „služby dle smlouvy: instruktážní seriál – výroba, konzultace, poradenství k projektu“ 9. 10. 2017, základ daně 2 080 000 Kč a DPH ve výši 436 800 Kč. Dále předložil daňový doklad č. 20160005, jímž žalobce jako dodavatel vyúčtoval České republice – Ministerstvu vnitra za výrobu audiovizuální díla dle smlouvy ze dne 28. 7. 2016 částku 18 150 000 Kč, z toho 15 000 000 Kč základ daně a DPH ve výši 3 150 000 Kč, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 14. 8. 2016.

20. Součástí daňového spisu je kopie smlouvy o vytvoření díla a licenční smlouvy uzavřené mezi Českou republikou – Ministerstvem vnitra jako objednatelem a žalobcem jako zhotovitelem datované 27. 7. 2016. Žalobce se ve smlouvě zavázal pro ministerstvo vytvořit audiovizuální dílo v rozsahu 20 dílů moderovaného a hraného instruktážního filmu v celkové stopáži maximálně 400 minut dle specifikace v příloze č. 1 smlouvy, v níž je uvedeno 20 témat pro instruktážní filmy o sledování, a poskytnout ministerstvu výhradní licenci k užití díla. Ministerstvo se zavázalo dílo převzít a zaplatit odměnu ve výši 19 900 000 Kč a DPH, a to částku 15 000 000 Kč do 7 dnů od podpisu smlouvy a dodání faktury a část odměny ve výši 4 900 000 Kč do 7 dnů po předání zbylých 15 dílů. Strany sjednaly, že žalobce je oprávněn vystavit fakturu za dílo nebo jeho část na základě podpisu předávacího protokolu. Žalobce byl při vytváření díla oprávněn užít další osoby, které si nechá od ministerstva předem schválit. Ministerstvo se zavázalo zajistit při natáčení každého z 20 dílů odborný dohled. V průběhu vytváření díla bylo oprávněno uplatňovat požadavky a připomínky, které byl žalobce povinen zapracovat. Strany sjednaly, že pokud ministerstvo během provádění díla neuplatní písemně žádné připomínky či výhrady, platí, že je dílo prováděno v souladu s jeho pokyny. Žalobce se zavázal předat dokončené dílo nejpozději do 31. 7. 2017. Pro případ prodlení s předáním strany sjednaly úrok z prodlení. O předání každého jednotlivého dílu měl být sepsán předávací protokol ve dvou vyhotoveních, z nichž každá strana obdrží jedno. V případě vad jednotlivého dílu bylo ministerstvo povinno vady vytknout a uvést do předávacího protokolu a žalobce byl v takovém případě povinen je odstranit bez zbytečného odkladu. Ministerstvo bylo oprávněno převzetí jednotlivého dílu písemně odmítnout, pokud nebude vytvořen řádně v souladu se smlouvou. Za řádně nevytvořený díl nebylo povinno zaplatit poměrnou část odměny do doby řádného vytvoření. Žalobce se zavázal neposkytnout třetím osobám žádné informace získané v souvislosti s plněním závazků ze smlouvy s tím, že tím není dotčeno právo poskytnout třetí osobě údaje o smluvním vztahu, pokud je to nezbytné pro

plnění povinností stanovených právními předpisy. Žalobce byl povinen zavázat povinností mlčenlivosti všechny osoby, které se budou na vytvoření díla podílet. Smluvní strany sjednaly, že smlouva může být měněna pouze písemně. Za ministerstvo byl uveden jako kontaktní osoba Z. B.

21. Žalobce předložil smlouvu o zajištění instruktážního video seriálu, spotů a prezentace, č. j. MVR-8745-8/ČJ-2017-874524, mezi žalobcem jako objednatelem a AYN jako zhotovitelem, kterou se AYN zavázala zhotovit a předat žalobci včas a ve sjednané kvalitě instruktážní seriál, video spoty a prezentaci SERIÁL specifikované v příloze č. 1 a licenci. Termín plnění byl sjednán do 31. 12. 2017, dílo mělo být předáno převzetím a potvrzením dodacího listu s tím, že každá strana obdrží jedno vyhotovení, dodací list měl být podepsán žalobcem. Žalobce nebyl povinen dílo ani jeho část převzít a zaplatit cenu, pokud nebude předáno včas a v kvalitě dle smlouvy. Pro případ nedodržení doby plnění byla sjednána smluvní pokuta. Cena byla stanovena ve výši celkem 7 485 000 Kč bez DPH. Ve smlouvě byly stanoveny částky pro pět blíže nespecifikovaných etap. Cena IV. etapy měla činit 2 080 000 Kč. Bylo sjednáno, že právo na úhradu ceny vzniká po převzetí jednotlivých etap oprávněným zástupcem žalobce po podpisu dodacího listu. Cena bude uhrazena na základě faktury vystavené do 15 dnů od předání a převzetí díla se splatností do 30 dnů od jejího doručení. AYN se zavázala, že informace, které se dozvěděla v souvislosti s plněním předmětu smlouvy nebo které jsou obsahem předmětu smlouvy, neposkytne třetím osobám. Součástí smlouvy byla příloha č. 1, v níž je uvedeno, že instruktážní seriál bude sloužit ke vzdělávání členů sboru a bude obsahovat 45 video spotů o délce 2 až 45 minut. Jako lokality byly uvedeny Evropa, Asie, Amerika, Austrálie a dle výběru dodavatele a jeho pojetí filmu, přičemž scénář měl vytvořit dodavatel ve spolupráci s odpovědnou osobou zadavatele. Termín natáčení měl být určen dle dohody se zadavatelem. Video mělo být namluveno v anglickém, španělském, francouzském a arabském jazyce profesionálním speakerem navrženým dodavatelem a schváleným zadavatelem. Byla sjednána forma dodání filmu, jeho formát a technická specifikace prezentace.

22. Dne 19. 12. 2017 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období říjen 2017 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.

23. Žalobce k plnění dle daňového dokladu č. 20170028 uvedl, že se týkalo projektu dle smlouvy o zajištění instruktážního video seriálu, spotů a video prezentace. Dílo bylo uloženo na pevných discích, žalobce ho zkontroloval, převzal a dále s ním pracoval. Jednal přímo s O. N., který chtěl, aby faktury byly placeny v hotovosti. Dodací listy dle smlouvy nedělali, mělo je připravené ministerstvo, které je má k dispozici, podléhaly speciálnímu utajení. K dotazu ohledně jiných subdodavatelů uvedl, že si je nepamatuje, a přislíbil je doložit. K dotazu, zda byli prověřováni ministerstvem, uvedl, že musel hlásit jejich údaje, které předal ministerstvu vytištěné. Ministerstvu bylo dílo předáno na speciálních harddiscích a podléhalo vysokému utajení. Konečné verze byly kompletovány u ministerstva, které na to má speciální techniku. Žalobce byl producent, celou akci organizoval, konkrétní práce jako stříhání a jiné odborné práce dělali specialisté.

24. Správce daně vyzval AYN k poskytnutí informací týkajících se spolupráce se žalobcem dle smlouvy o zajištění instruktážního video seriálu, spotů a prezentace. Výzva byla doručena dne 19. 12. 2017, kdy se přihlásila oprávněná osoba. AYN na výzvu nereagovala. O. N. byl dvakrát předvolán jako svědek, předvolání mu bylo zasláno na adresu Ovenecká 377/6,

Praha 7, zásilka byla v obou případech vrácena správci daně s tím, že adresát nemá schránku.

25. Žalobce předložil deset naskenovaných nečíslovaných příjmových pokladních dokladů s poznámkou, že jde o úhradu faktury č. 20170028 (s datem vystavení dne 9. 10. 2017 na částku 266 800 Kč a s daty vystavení 12., 13., 16., 18., 19., 20., 24., 25. a 30. 10. 2017 vždy na částku 250 000 Kč).

26. Při jednání dne 17. 1. 2018 žalobce uvedl, že první dvě etapy hradil AYN převodem, třetí a čtvrtou hotově, poslední na účet. Pan N. za ním chodil do kanceláře na adrese Švédská 51 v Praze, předání nebyl nikdo jiný přítomen. K dotazu, v jakém termínu byla konečná zakázka předána ministerstvu, uvedl, že v srpnu, byly tam však určité výhrady a požadavky na drobné úpravy. Konečná předávka úprav byla v listopadu 2017. K dotazu, proč subdodavatel vystavil fakturu až několik měsíců po předání zakázky, uvedl, že se čekalo, až bude předávka kompletní a bez výhrad ze strany ministerstva, proto hradil až po potvrzení kompletního dodání.

27. Správce daně vyzval ministerstvo, aby sdělilo, zda byly v souladu se smlouvou ze dne 27. 7. 2016 schváleni jako subdodavatelé žalobcem označené subjekty, mimo jiné AYN, zda a kdy došlo k předání kompletního díla v souladu se smlouvou dle bodu V odst. 1, a aby doložilo doklad o převzetí. Ministerstvo ve sdělená ze dne 9. 4. 2018 uvedlo, že v souladu se smlouvou byl schválen jako subdodavatel J. M., jiné osoby včetně AYN nebyly schváleny, respektive nebylo o jejich užití pří vytváření díla informováno. Kompletní dílo bylo předáno v souladu se smlouvou dne 31. 7. 2017, k čemuž doložilo kopii předávacího protokolu. Dle předávacího protokolu předal žalobce na základě smlouvy o vytvoření díla ze dne 27. 7. 2016 ministerstvu audiovizuální dílo v rozsahu 23 dílů moderovaného a hraného filmu v celkové stopáži 429 minut na 21 paměťových mediích.

28. Správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 24. 5. 2018, aby prokázal, že plnění deklarované na daňovém dokladu č. 20170028 přijal od deklarovaného dodavatele AYN. Uvedl, že vyjádřením ministerstva bylo potvrzeno, že k řádnému předání díla došlo dne 31. 7. 2017, a vyvráceno, že AYN byla schválena jako subdodavatel. Žalobce jako důvod pozdní fakturace uvedl postupnou platbu od konečného odběratele, avšak více než 75 % celkové ceny za dílo obdržel dne 3. 8. 2016, kompletní předání díla proběhlo dne 31. 7. 2017 a dne 24. 8. 2017 mu byla ministerstvem cena doplacena. Ve smlouvě s AYN bylo uvedeno, že zhotovitel má právo na úhradu ceny po převzetí jednotlivých etap díla po podpisu dodacího listu, cena bude zaplacena na základě daňového dokladu vystaveného do 15 dnů od předání a převzetí díla. Pokud bylo kompletní dílo předáno dne 31. 7. 2017, musela být zhotovena a řádně předána i díla subdodavatele. Správce daně proto nabyl pochybnosti o důvodech způsobu fakturace subdodavateli. Dále poukázal na to, že žalobce nepředložil předávací protokoly ani dodací listy, AYN na výzvu k poskytnutí informací ke smlouvě se žalobcem nereagovala a její jednatel se k výslechu nedostavil. AYN má zřízené internetové stránky, na nichž nabízí výrobu audiovizuálních děl, od 6. 9. 2017, živnostenské oprávnění pro tuto ekonomickou činnost nemá, ve sbírce listin má zveřejněny účetní výkazy naposledy za rok 2014. Správce daně vyjádřil pochybnost, zda AYN disponovala technickými a personálními možnostmi realizovat zakázku. Konstatoval, že mu vznikla pochybnost o skutečném dodavateli předmětných plnění, respektive o dodání plnění na základě smlouvy od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu.

29. Žalobce v podání ze dne 2. 7. 2018 k výzvě správce daně uvedl, že AYN a další subdodavatele oznámil pracovníku ministerstva D. M., který ji následně schválil. K tomu označil jako důkaz výslech D. M. K dodání díla konečnému dodavateli uvedl, že bylo předáno dne 31. 7. 2017 s výhradami, což ho opravňovalo zaplatit subdodavateli až ve chvíli, kdy bude akceptováno bez výhrad. Navíc chtěl po subdodavateli dodat další podklady pro své další využití, které nebyly předmětem plnění vůči ministerstvu. Uvedl, že trvá na tom, aby se O. N. dostavil a dosvědčil spolupráci se žalobcem. Dodal, že se pokusí zajistit jeho výpověď, případně výpověď někoho z produkce této společnosti.

30. Dne 28. 8. 2018 rozhodl správce daně o předvedení O. N. a požádal o jeho předvedení Policii České republiky.

31. Dne 26. 9. 2018 ministerstvo k výzvě správce daně sdělilo, že D. M. nebyl oprávněn schvalovat subdodavatele ve smyslu čl. III odst. 3 smlouvy ze dne 27. 7. 2016, jedinou kontaktní osobou pro žalobce byl Z. B.

32. Dne 29. 10. 2018 proběhl výslech D. M. Svědek vypověděl, že je zaměstnancem policie, byl odborným garantem pověřeným ministerstvem a styčným bodem mezi ministerstvem a žalobcem ohledně kontroly odbornosti. Řídil, aby natáčení probíhalo v daných termínech, řádně a kvalitně, s administrativou neměl nic společného. Na výběru žalobce se nepodílel, výběrové řízení organizovalo ministerstvo. K dotazu na kritéria uvedl, že byla požadována prověrka kvůli utajení, dodavatel měl následně zajistit utajení v rámci subdodavatelů, byly také kladeny požadavky na kvalitu natáčení. Svědek byl přítomen většině natáčecích dnů a produkci (např. střih, zvuk), přebíral zpracovaný materiál a předával ho ke zpracování dalším subdodavatelům, které si nepamatoval. Výsledný produkt byl v rámci utajení k dispozici pouze prověřeným osobám. Jeho práce spočívala v koordinaci jednotlivých prací subdodavatelů, aby konečný produkt nebyl dostupný těm, kdo na zakázce částečně pracovali. S obsahem smlouvy mezi ministerstvem a žalobcem seznámen nebyl. K dotazu, zda byl seznámen se všemi subdodavateli žalobce, uvedl, že ho to v podstatě nezajímalo, schvaloval to nadřízený orgán. Věděl, že v souladu se smlouvou měl být subdodavatel předem schválen ministerstvem, a o tom, kteří subdodavatelé byli schváleni. Nadřízený orgán mu sdělil, že určitý subdodavatel je schválen, aby se na zakázce podílel, konkrétní firmy si nepamatoval. Dodal, že některé navržené firmy nebyly schváleny. K dotazu, zda mu žalobce navrhl některého subdodavatele k dodatečnému schválení, uvedl, že nikoli, šlo to vždy přes ministerstvo, ke schválení subdodavatele neměl oprávnění. Náplní jeho práce bylo ovlivňovat obsah jednotlivých dílů instruktážního video seriálu tak, aby odpovídal požadavkům ministerstva. K dotazu, kdy byla zakázka kompletně předána, uvedl, že v červenci nebo srpnu měla být předána, ale ještě se něco dotáčelo v terénu, trvalo to ještě několik měsíců, cca do října. K dotazu, zda existuje o konečném předání protokol, uvedl, že ano, on ho však nepodepisoval, byl pouze přítomen. K předloženému protokolu ze dne 31. 7. 2019 uvedl, že jde patrně o první předávací protokol, následně se něco dodělávalo, docházelo k úpravám některých dílů, které probíhaly i studiově. K dotazu, zda existuje dokumentace k následným úpravám, uvedl, že pravděpodobně ano, ale nemá ji k dispozici; zřejmě existuje předávací protokol, který podléhá určitému stupni utajení.

33. Žalobce byl dne 5. 4. 2019 seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. V něm správce daně konstatoval, že shledal rozpor mezi smlouvou s ministerstvem a smlouvou s AYN, jakož i rozpor mezi smlouvou s AYN a jejím uskutečňováním, přičemž některá tvrzení žalobce nebyla prokázána a jsou v rozporu se zjištěními správce daně. Správce daně má proto pochybnosti, zda plnění proběhlo tak, jak bylo deklarováno. Rozpor mezi smlouvami

spatřoval ve sjednaných termínech předání. Pokud by subdodavatel postupoval v souladu se smlouvou, žalobce nemohl dostát závazkům vůči ministerstvu. K pochybnostem ve vztahu ke smlouvě s AYN uvedl, že podpis na smlouvě je pouze nečitelnou parafou, sepsání smlouvy nebylo potvrzeno jednatelem AYN, nebyly sepisovány předávací protokoly, ač to bylo sjednáno, a plnění neproběhlo v pěti etapách tak, jak smlouva předpokládala, kdy poslední etapa nebyla fakturována. Hotovostní úhrady měly dle smlouvy proběhnout na pokladně firmy, tedy u dodavatele, avšak dle vyjádření žalobce byly předávány u něj v kanceláři, přičemž příjmové pokladní doklady nejsou očíslovány a platby jsou vykázány v hraničních částkách pro platby v hotovosti. Dle správce daně není běžné, aby částka 2 516 800 Kč byla hrazena v několika limitních částkách v hotovosti, přičemž není zřejmé, proč po prvních dvou etapách došlo ke změně způsobu úhrady. Tvrzení žalobce, že AYN pro něj dodávala např. podklady pro jeho další využití, které nebyly předmětem plnění vůči ministerstvu, nebylo doloženo a je v rozporu s tím, že se jednalo o fakturaci IV. etapy dle předložené smlouvy. Tvrzení žalobce o tom, že dílo bylo předáno v srpnu, ale zakázka vyžadovala úpravy a ke konečnému předání došlo až v listopadu, nebylo doloženo a je v rozporu s tím, že dílo mělo být předáno do 31. 7. 2017, což doložilo ministerstvo předávacím protokolem. Žalobce navíc své tvrzení pozměnil ve vyjádření ze dne 2. 7. 2018, v němž uvedl, že dílo bylo předáno dne 31. 7. 2017 s výhradami, což ho opravňovalo k tomu, aby zaplatil AYN až poté, kdy bude akceptováno bez výhrad. Zásadní rozpor se smlouvou s ministerstvem dle správce daně spočívá v tom, že dle vyjádření ministerstva byl jediným schváleným subdodavatelem J. M. Tvrzení, že AYN byla dodatečně schválena D. M., je v rozporu s vyjádřeními ministerstva a výpovědí svědka M. Správce daně uvedl, že kromě uvedených rozporů má pochybnosti o dodavateli AYN v tom směru, zda se vůbec zabývá uvedenou ekonomickou činností a mohl služby uvedené ve smlouvě poskytnout. AYN na výzvu správce daně nereagovala a plnění, předání díla a plateb v hotovosti nepotvrdila. AYN má virtuální sídlo, což ověřil příslušný správce daně místním šetřením. Jednatel AYN se ke svědecké výpovědi přes opakované předvolání nedostavil a nepodařilo se ho předvést. Další pochybnosti o tom, zda AYN poskytla zdanitelné plnění v rámci zakázky pro ministerstvo, mu vznikly po obdržení reakce žalobce na výsledek kontrolního zjištění v rámci daňové kontroly za zdaňovací období listopad 2017. V ní žalobce uvedl, že vzhledem k průběhu plnění předchozích etap zakázky dle rámcové smlouvy s AYN pojal odůvodněné obavy, že zakázka nebude včas dokončena a že jako konečný dodavatel nedostojí závazkům ze smlouvy s ministerstvem, bude penalizován a klasifikován jako nespolehlivý dodavatel bez šance na státní zakázky. Zjistil, že TYKSO je ve sporu s AYN z důvodu opožděných plateb za subdodávky. Vstoupil proto do jednání mezi nimi, jehož výsledkem bylo, že AYN se vzdá nároku na dodávku poslední etapy a ta bude dodána přímo společností TYKSO. Vzhledem k tomuto vyjádření nepovažuje správce daně za prokázané, že došlo ke zdanitelnému plnění mezi žalobcem a AYN. Toto tvrzení dle názoru správce daně podporuje jeho domněnku, že žalobce plnění nepřijal od AYN. AYN ani TYKSO svou účast na obchodní spolupráci nepotvrdily. Správce daně uzavřel, že považuje deklarované plnění na základě dodavatelské smlouvy a z ní plynoucí fakturaci za neprokázané. Konstatoval, že daňový subjekt musí prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale také kdo mu plnění poskytl. Žalobce ani na výzvu neprokázal, že předmětné plnění přijal od deklarovaného dodavatele.

34. Žalobce se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil v podání došlém správci daně dne 1. 5. 2019, v němž uvedl, že důkazem o tom, že plnění reálně proběhlo, je to, že dílo bylo

předáno ministerstvu, což ministerstvo potvrdilo. K rozporům ve smluvních ujednáních uvedl, že u dlouhodobých kontraktů běžně dochází k úpravám podmínek, které nejsou řešeny dodatky. Akceptace změn je legalizována převzetím díla bez výhrad a zaplacením ceny, což je i případ zakázky ministerstva, pokud jde o schválení subdodavatelů a prodloužení termínu dokončení. Dle žalobce nebyl ve smlouvách s ministerstvem a se subdodavatelem rozpor, ale šlo pouze o odlišnou koncepci ošetření rizika objednatele, pokud jde o potenciální reklamace či nedodělky. Termín předání dle smlouvy s ministerstvem byl dodržen, dílo bylo obsahově kompletní a funkční a byl podepsán protokol o převzetí. Vzhledem k charakteru a odstranitelnosti identifikovaných závad byla akceptována fakturace a odstranění nedostatků probíhalo v režimu „následného bezplatného záručního servisu“. U dodávky subdodavatele žalobce z opatrnosti volil přístup ošetřující případnou neschopnost či nevoli subdodavatele případné vady odstranit a konečný termín byl stanoven včetně uvažované lhůty pro odstranění reklamačních vad identifikovaných objednateli na obou úrovních, což mu umožnilo akceptovat fakturaci až po odstranění vad a eliminovat riziko zásadního zpoždění či nedokončení díla. Tento přístup se mu osvědčil, neboť problémy s AYN nastaly, a díky zvolené koncepci byl schopen zajistit odstranění nedostatků v dohodnutém termínu s ministerstvem, neboť poslední etapu realizoval přímo s TYKSO, která byla předtím najímána a placena společností AYN. To, že pan M. nebyl oprávněn schvalovat subdodavatele, nezpochybňuje akceptaci průběhu dodávky. Sám svědek uvedl, že byl koordinátorem a komunikoval se žalobcem, pokud jde o požadavky a stanoviska ministerstva, k nimž měl schvalovací pravomoc pan B. Dále žalobce uvedl, že v době uzavření smlouvy a fakturace byla AYN kontaktní, plně funkční a spolehlivým plátcem DPH. Nic nenasvědčovalo, že nastanou problémy. Poukázal na to, že AYN uvedla faktury ve svých kontrolních hlášeních. Pokud jde o virtuální sídlo a schopnost zhotovit dílo, společnosti nepotřebují kamennou provozovnu a běžně využívají služeb dalších subjektů. Hotovostní platby jsou dle žalobce běžné a u dodavatelů vítané, neboť snižují riziko druhotné platební neschopnosti, zejména v případě plátců DPH, proto záměr jednatele AYN hradit hotově uvítal, přičemž objemy na hranici zákonného maxima byly nutností.

35. Dne 29. 7. 2019 byla se žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole. V ní správce daně setrval na výsledku kontrolního zjištění. K vyjádření žalobce doplnil, že nezpochybňuje vytvoření instruktážního videa pro ministerstvo. Zpochybnil však plnění mezi žalobcem a AYN jako dodavatelem. Správce daně má pochybnost, že plnění proběhlo tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu. K vysvětlení žalobce, že u dlouhodobých kontraktů jsou běžné ústně potvrzené odchylky, poukázal na to, že zásadní je rozpor v termínu dokončení, který byl stanoven při podpisu smlouvy. Sjednání smlouvy s dodavatelem s termínem dokončení do 31. 12. 2017 není výrazem opatrnosti a nepředstavuje běžnou obchodní praxi, neboť za předpokladu, že by dodavatel postupoval v souladu se smlouvou, by žalobce řádně nedostál závazkům vůči svému odběrateli. Ve vztahu k obchodní transakci s AYN správce daně považoval za zásadní absenci smluvních ujednání ohledně předání díla žalobci. AYN neposkytla součinnost správci daně a tvrzení žalobce nepotvrdila. Nepodložené tvrzení žalobce správce daně nepovažoval za věrohodné. Tvrzení, že po předání díla proběhlo odstranění nedostatků v režimu „následného bezplatného záručního servisu“, nebylo doloženo, nemá oporu ve smlouvě a ministerstvo na výzvu správce daně uvedlo, že kompletní dílo bylo řádně předáno dne 31. 7. 2017. Předložená kopie předávacího protokolu je podepsána objednatelem i zhotovitelem. Pokud svou vysvětlovací verzi žalobce nedoložil, jde pouze o jeho tvrzení. Dle správce daně

tvrzení žalobce o změně dodavatele podporuje domněnku, že plnění nepřijal od AYN. Tvrzení o akceptaci průběhu dodávky panem M. je v rozporu s jeho výpovědí i vyjádřením ministerstva. Nekontaktnost AYN, virtuální sídlo ani úhrady v hotovosti nejsou primárním důvodem neuznání nároku, jde však o indicie, které jsou zdrojem pochybností. Argument žalobce, že uvítal úhradu v hotovosti, označil správce daně za nelogický, neboť žalobce nebyl v pozici dodavatele. Plnění v dané výši v limitních hotovostních částkách, kdy pokladní doklady nebyly ani očíslovány, nelze považovat za běžnou praxi. Manipulace s hotovostí je obecně riziková, přičemž není zřejmé, proč došlo ke změně způsobu platby oproti předchozím úhradám. Obchodní vztah s AYN vykazuje mnohé nejasnosti a nestandardnosti. Smlouva neodpovídá průběhu plnění a neexistují předávací protokoly ani jiné důkazní prostředky o průběhu prací. Změna způsobu úhrady a neprokázané tvrzení o změně dodavatele a úhrady poslední etapy se jeví jako nereálné a nestandardní. Poslední etapa byla fakturována jiným subdodavatelem a v jiné výši bez doložení úhrady. Žádný z uvedených subjektů účast na obchodní transakci nepotvrdil. Správce daně proto považoval deklarované plnění na základě dodavatelské smlouvy a z ní vyplývající fakturaci za neprokázané. Pochybnosti o uskutečnění přijatého zdanitelného plnění tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu, přetrvávají. Žalobce ke svým tvrzením nedoložil důkazní prostředky a jeho tvrzení jsou v rozporu se zjištěnými skutečnostmi. Uskutečnění přijatého plnění, které mělo přímo souviset s plněním pro ministerstvo, časově neodpovídá, dodavatel existenci plnění nepotvrdil a byly zjištěny nestandardnosti v souvislosti s uvedeným plněním. Správce daně měl za prokázané, že došlo k plnění, jehož výsledkem je instruktážní video, které žalobce deklaroval na výstupu jako uskutečněné plnění pro ministerstvo. Současně však považoval za neprokázané, že by žalobce přijal plnění dle dodavatelské smlouvy právě od AYN, jak je deklarováno na faktuře č. 20170028, neboť nebylo prokázáno, že došlo k uskutečnění uvedené obchodní spolupráce. Žalobce byl povinen prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, že plnění uskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu. Žalobci nebyl uznán nárok na odpočet, neboť neunesl důkazní břemeno. Správce daně poukázal na vydanou veřejně dostupnou informaci Generálního finančního ředitelství ze dne 27. 3. 2013 (dále jen „informace GFŘ“), v níž se uvádí, že věrohodnosti původu daňového dokladu lze dosáhnout prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou auditní stopu. K tomu poukázal též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106. Zdůraznil, že daňový doklad není dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je na dokladu deklarováno. Z těchto důvodů považoval vykázaný nárok na odpočet DPH za říjen 2017 dle § 72 a § 73 ZDPH za neoprávněný.

36. Dne 31. 7. 2019 bylo na základě výsledků daňové kontroly vydáno prvostupňové rozhodnutí. Žalobce proti němu podal odvolání označené jako vyjádření ke zprávě o daňové kontrole. V něm uvedl, že nesouhlasí se zpochybněním průběhu zhotovení a dodání zakázky pro ministerstvo, pokud jde o subdodavatelské dodávky. Trval na tom, že AYN byla zhotovitelem plnění přijatých žalobcem a tato plnění byla použita na zhotovení zakázky, která byla předmětem smlouvy s ministerstvem. V době uzavření smlouvy s AYN nemohl identifikovat žádné indicie, že by mohlo jít o nespolehlivého dodavatele. Na základě prověření v dostupných databázích (obchodním rejstříku, ARES, RES a ISIR) dospěl k závěru, že jde o dlouhodobého stabilního bezpečného dodavatele, čemuž odpovídaly kladné reference ze strany obchodních partnerů. Smlouvu uzavíral v dobré víře

s prověřeným dodavatelem. Dodavatele nelze považovat *a priori* za nevěrohodného proto, že má virtuální sídlo nebo přijímá platby v hotovosti. Žalobce nemůže nést odpovědnost za nekontaktnost dodavatele. Poukázal na to, že doložené podklady jsou podpořeny podáním kontrolního hlášení a daňového přiznání jeho dodavatelem. Pokud jde o schválení subdodavatelů, připustil, že oficiální žádost o jejich schválení nepodal, vycházel však z toho, že ministerstvo je s jejich existencí prostřednictvím koordinátora obeznámeno, a akceptaci dovodil z toho, že k jejich existenci nebyla sdělena žádná výhrada a dílo bylo převzato a zaplaceno. Změny kontraktu se subdodavatelem byly provedeny ústně. Rozpor mezi konečným termínem dodávky ve smlouvě s ministerstvem a subdodavatelem spočívá v odlišném výkladu pojmu konečný termín v obou smlouvách. Podle harmonogramu subdodávek odsouhlaseného mezi žalobcem a AYN bylo stanoveno, že dílo bude zhotoveno tak, aby je bylo možné předat ministerstvu v akceptovatelné funkční podobě i s případnou potřebou další úpravy či odstranění nedodělků v rámci zbývajícího časového úseku, přičemž po tuto dobu zůstane nevyfakturovaný zbytek ceny jako zádržné. Pokud by byly vady takového charakteru, že by ministerstvo zakázku v termínu dle smlouvy nepřevzalo, nebyla by AYN platba za předposlední etapu uhrazena. Žalobce nespatřuje rozpor v tom, že do předání díla ministerstvu v červencové podobě byla TYKSO subdodavatelem AYN a poslední etapu v podobě odstranění nedokonalostí a vylepšení funkčnosti řešil přímo s TYKSO. Uvedl, že dílo v červencové podobě bylo funkční a v souladu s objednávkou, žalobce však měl ještě vůči AYN požadavky na doladění funkčnosti a vylepšení zejména z prestižních důvodů, aby měl šanci získat další zakázky. Snaha dodržet termín pro odstranění vad se týkala termínu se subdodavatelem, nikoli termínu sjednaného s ministerstvem. Důvodem povýšení TYKSO na přímého subdodavatele byla obava, že by mohla být omezena schopnost AYN plnění poskytnout, pokud by TYKSO odmítlo další subdodávku plnit z důvodu prodlení s úhradou předchozích etap. Možnost vzniku takové situace představovala pro žalobce jakožto generálního dodavatele neakceptovatelné prestižní riziko, které svým postupem eliminoval. Pokud jde o hotovostní úhrady, neznal konkrétní důvod, proč AYN žádala o změnu způsobu platby, jelikož však šlo o zákonný způsob a nebyly mu známy negativní informace o AYN, neměl důvod návrh prověřovat. Změnu uvítal, neboť disponoval hotovostí, při jejímž vkladu na účet by mu byly účtovány vysoké bankovní poplatky. Sledoval pouze, aby nebyl překročen denní hotovostní limit. Zda k úhradám došlo v jeho kanceláři nebo u protistrany považoval za irelevantní. Dodal, že argumentací ohledně druhotné platební neschopnosti pouze ilustroval, proč jsou v praxi hotovostní platby vyžadované či vítané. Uvedl, že se mu podařilo kontaktovat zástupce TYKSO, který přislíbil součinnost při doložení zhotovitele plnění v souladu s daňovými doklady, přičemž je pravděpodobné, že se mu podaří zkontaktovat též zástupce AYN.

37. Žalobce následně k důkazu označil svědectví „*osob přímých zhotovitelů dodaného plnění TYKSO původně pro AYN a následně přímo v případě poslední etapy*“ obsahově v souladu se zadáním ministerstva a popsaným průběhem zhotovení a dodání. Pro účely svědectví k podrobnostem smlouvy s ministerstvem žádal, aby bylo doloženo zbavení mlčenlivosti ze strany ministerstva pro zástupce AYN, TYKSO a žalobce. Dále navrhl k důkazu čestná prohlášení jednatele TYKSO o průběhu a obsahu subdodávek pro AYN a v případě poslední etapy o dohodě o přímé dodávce plnění společností TYKSO v rámci zhotovení dodávky pro ministerstvo, čestné prohlášení jednatele AYN o průběhu a obsahu subdodávek od TYKSO a v případě poslední etapy o dohodě o přímé dodávce plnění společností TYKSO, a dále k dohodě o hotovostních úhradách iniciované AYN

a potvrzení jejich termínů a průběhu. Navrhl též čestné prohlášení jednatelů TYKSO a AYN ohledně výkladu konečného termínu dodání subdodávek přesahujícího konečný termín předání ministerstvu jako lhůtě pro odstranění vad či nedodělků za podmínky, že nebudou charakterem bránit předání díla ministerstvu ve stanoveném smluvním termínu, a odložení doplatku za dílo na dobu po jejich odstranění s tím, že do té doby sloužil nedoplatek jako zádržné.

38. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. V něm podrobně vylíčil předchozí průběh řízení. Mimo jiné uvedl, že na základě žádosti správce daně o přístup k datům kontrolního hlášení společnosti AYN č. j. 4970803/17/2120-60563-202270 bylo zjištěno, že AYN předmětné plnění do kontrolního hlášení za říjen 2017 uvedla. Dále popsal pochybnosti, které vznikly správci daně ohledně plnění přijatého od deklarovaného dodavatele, společnosti AYN, a konstatoval, že se s hodnocením správce daně plně ztotožnil. Poukázal na to, že ve smlouvách byl shledán rozpor a rozpor byl též mezi smlouvou s AYN a jejím naplňováním. Ačkoli hotovostní platby nejsou v rozporu se zákonem, žalobce se způsobem úhrady připravil o možný důkazní prostředek. Platby v hotovosti jsou mimo jiné signálem rizikového obchodu a žalobce nebyl dostatečně obezřetný, neboť si mohl zjistit, že dodavatel vykazoval určité rizikové znaky, například sídlil na virtuálním sídle a nezveřejňoval účetní závěrky v obchodním rejstříku, a měl si proto zajistit dostatečné důkazy prokazující uskutečnění plnění, aby důkazní břemeno unesl. Pokud žalobce tvrdil, že se plnění fakticky uskutečnila tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, měl doložit či navrhnout takové důkazní prostředky, které by svědčily o jím tvrzených skutečnostech. Poukázal na to, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26, je daňový subjekt povinen prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly. Musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě si nárok uplatňuje, bez jakýchkoli podezřelých nejasností a trhlin. To se v tomto případě nestalo. Žalobcem předložené důkazní prostředky nelze hodnotit jako důkazy jdoucí v jeho prospěch. Zejména ze souhrnného hodnocení důkazních prostředků je dle žalovaného nesporné, že žalobce se dopustil přinejmenším vědomé nedbalosti, neboť rezignoval na zajištění věrohodné a o faktických skutečnostech vypovídající auditní stopy, s jejíž pomocí by bylo možné zajistit celistvý popis skutkového stavu. Správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal skutečnosti vyvracející průkaznost a úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobcem. Důkazní břemeno přešlo na žalobce, který byl povinen prokázat splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH. Ten důkazní břemeno neunesl, neboť se mu nepodařilo vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně o tom, že skutečně přijal služby od deklarovaného dodavatele jako od plátce daně, a v této souvislosti rovněž neosvědčil svou dobrou víru stran unesení jej tížícího důkazního břemene. Nárok na odpočet nelze uznat z důvodu neprokázání splnění podmínek daných § 72 a 73 ZDPH. Aby bylo možno uznat nárok na odpočet za oprávněný, nestačí disponovat po formální stránce perfektními listinnými důkazy, ale musí být jednoznačně prokázán i po faktické stránce. Pokud nebylo stvrzeno po stránce faktické, že by deklarovaný dodavatel skutečně realizoval ve prospěch žalobce předmětná plnění na předloženém dokladu v deklarovaném předmětu a rozsahu, není možno uplatněný nárok akceptovat. Žalobci nejsou kladeny k tíži skutečnosti zjištěné ohledně dodavatele. Pochybením žalobce bylo, že si nezajistil auditní stopu složenou z na sebe vzájemně navazujících a vzájemně se doplňujících důkazních prostředků, kterými by

osvědčil oprávněnost uplatněného nároku na odpočet. K odvolací námitce nesprávného postupu správce daně žalovaný uvedl, že plnění nebylo ze strany AYN potvrzeno, AYN na výzvu nereagovala a její jednatel se ke svědecké výpovědi nedostavil, přestože byl dvakrát předvolán a nepodařilo se ho předvést. Žalobce až ve vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění navrhl výslech tohoto svědka a uvedl, že i pro něj je nekontaktní. Provedení výpovědi tedy nebylo možné z důvodu nekontaktnosti svědka. Správce daně vyčerpal všechny možné kroky k ověření zakázky deklarované žalobcem. Správce daně nezpochybňoval legálnost ústní formy obchodní smlouvy. Bylo by však obezřetné využít písemné ujednání, které by žalobci umožnilo tvrzené skutečnosti prokázat. Žalobce kromě daňových dokladů, smluv a pokladních dokladů nepředložil žádné další podklady prokazující věrohodnost původu daňových dokladů dle § 34 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a) a odst. 3 ZDPH. S odkazem na informaci GFŘ uvedl, že věrohodnosti původu daňového dokladu (zaručení totožnosti osoby, která plnění uskutečnila) lze dosáhnout prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním, tzv. auditní stopu. Žalobce nebyl dostatečně obezřetný, když si nezajistil dostatek důkazů a neověřil si, zda dodavatel nevykazuje rizikové znaky. Pokud jde o rozpory v termínech dodání, poukázal na závěry správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Uvedené rozpory podpořily pochybnosti o tom, že plnění poskytl dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu. K námitce žalobce, že byl v dobré víře stran spolehlivosti dodavatele, žalovaný uvedl, že prověřování dodavatele s využitím veřejně dostupných rejstříků je běžný postup. Zjistí-li daňový subjekt u budoucího obchodního partnera neobvyklé jednání či znaky, je nutné si ho pečlivě prověřit, což žalobce neudělal, ačkoli AYN nezveřejňovala účetní závěrky a neměla u správce daně veden žádný bankovní účet, což jsou znaky rizikového obchodního partnera. Žalobce tak nebyl dostatečně obezřetný, když přistoupil k obchodní spolupráci. Není pravdou, že nemohl identifikovat žádné indicie vedoucí k domněnce o nespolehlivosti AYN, neboť tyto skutečnosti v té době existovaly. Dále žalovaný poukázal na to, že smlouvy jsou obecné bez konkrétních detailů a nebylo dle nich postupováno. Měly být vyhotovovány předávací protokoly, které dle žalobcova tvrzení vyhotovovány nebyly. Dle smlouvy mělo být dílo předáno převzetím a potvrzením dodacího listu potvrzeného podpisem žalobce, který nebyl doložen. Žalobce tedy kvůli absenci těchto smluvně ujednaných základních dokumentů neunesl důkazní břemeno stran prokázání nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Dále žalovaný konstatoval, že skutečnosti týkající se nekontaktnosti, virtuálního sídla, nezveřejnění bankovního účtu a úhrady plnění v hotovosti nejsou primárně důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně. Jde však o indicie, které jsou zdrojem pochybností, neboť dohromady je lze vnímat jako rizikové znaky společnosti. Tvrzení žalobce o schválení subdodavatelů koordinátorem M. je v rozporu s jeho svědeckou výpovědí a v rozporu s tvrzením ministerstva. Jelikož žalobce nedoložil žádný dokument dokládající schválení AYN, přijetí zdanitelného plnění od tohoto dodavatele nemá žalovaný za prokázané. Argument ohledně výhodnosti platby v hotovosti považoval žalovaný za nestandardní. Daňový subjekt má povinnost zajistit si důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu. Předložené pokladní doklady nebyly očíslované, přičemž hotovostní platby jsou signálem rizikového obchodu. Žalobce nebyl dostatečně obezřetný, neboť se připravil o důkaz, jímž by mohl platbu za předmětné plnění prokázat. Výše poplatku za vklad peněžních prostředků je zanedbatelná vzhledem k riziku, jež je spojeno s opakovanou manipulací s hotovostí v tak vysokých částkách. Předání hotovostních částek v různých

dnech by z hlediska nákladovosti překročilo výši případného bankovního poplatku. Žalovaný nezpochybnil zákonnost hotovostních plateb, poukázal však na rizikovost manipulace s hotovostí při postupné úhradě dle zákonných limitů. Hotovostní platby hodnotil jako nestandardní, neekonomické a pochybnosti vzbuzující. Uvedl, že důvodem neuznání nároku nejsou platby v hotovosti, ale neunesení důkazního břemene stran toho, že od deklarovaného dodavatele AYN plnění přijal. K navrženým důkazům svědeckými výpověďmi uvedl, že s O. N. se správci daně svědeckou výpověď nepodařilo provést, ač všechny možné kroky k jejímu provedení byly učiněny. Stran svědecké výpovědi osoby jednající za TYKSO uvedl, že by v předmětném řízení nic neprokázala, neboť obchodní spolupráce žalobce a TYKSO se netýkala období října 2017. Tato výpověď se tak k prověřovanému přijatému plnění vůbec nevztahuje. K požadavku žalobce na zbavení mlčenlivosti TYKSO a AYN ze strany ministerstva uvedl, že § 52 odst. 2 daňového řádu upravuje podmínky zproštění povinnosti mlčenlivosti, ke kterému je oprávněn výlučně daňový subjekt, jehož se informace dotýkají. Požadavek tedy není v kompetenci správce daně či žalovaného. Dále uvedl, že není známo, že by AYN a TYKSO jednaly přímo s ministerstvem, a byly tudíž zavázány mlčenlivostí, a že by se mohly na této zakázce podílet. Pokud jde o čestná prohlášení, žalobce je nepředložil a nebyla získána ani na základě výzev třetím osobám k poskytnutí informací dle § 57 odst. 1 daňového řádu. AYN je nekontaktní, doložení čestného prohlášení z jeho strany tedy není možné. Spolupráce se společností TYKSO se týkala až listopadu 2017. Pokud žalobce namítá nedostatečnost skutkových zjištění, je jeho povinností k odvolání připojit důkazní prostředky na podporu svých tvrzení nebo navrhnout důkazní prostředky, jež mají být v odvolacím řízení provedeny. Žalobce, na něhož bylo přeneseno důkazní břemeno, měl a mohl důkazní prostředky předložit. Správce daně nemá povinnost je vyhledávat a zajišťovat. Žalovaný uzavřel, že žalobce unesl primární důkazní břemeno, neboť předložil daňový doklad, důkazní břemeno však na něj bylo přeneseno zpět prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností, v níž správce daně formuloval své pochybnosti. Jelikož nedoložil důkazní prostředky, jež by měly takový důkazní potenciál, aby přijetí plnění od AYN prokázaly, své břemeno důkazní neunesl.

Posouzení žalobních bodů

39. Soud se předně zabýval námitkou žalobce, že předložil daňový doklad a že mu nezákonným postupem žalovaného bylo znemožněno unést důkazní břemeno stran prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele.

40. Soud úvodem připomíná, že daňový subjekt má v daňovém řízení povinnost tvrdit a prokázat skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, popsal rozložení důkazního břemene následovně: „*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).* [...] *Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných*

záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují ‚vážné a důvodné pochyby' (...). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím."

41. Konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH") následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka). V českém právu uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 ZDPH. Podle § 72 odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Z § 73 odst. 1 ZDPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad, jehož náležitosti stanoví § 29 ZDPH. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění*" (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Daňový subjekt tedy splní svou povinnost zpravidla předložením daňového dokladu. Pokud však správce daně důvodně zpochybní správnost předloženého daňového dokladu, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení (splnění hmotněprávních podmínek) dalšími důkazy předvídanými daňovým řádem, popřípadě svá tvrzení korigoval. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 ZDPH, nárok na odpočet daně mu nevznikne (viz např. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 20).

42. Daňový subjekt je tedy povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a tato použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Musí proto v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel" totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012-26, a ze dne 23. 11. 2015,

č. j. 6 Afs 180/2015-17). Tento přístup k naplnění této podmínky plyne též z převažující judikatury Soudního dvora. Soudní dvůr v řadě svých rozhodnutí vymezil podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Zásada daňové neutrality, na které je DPH vystavěna, vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, přestože nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky Soudního dvora ze dne 13. 3. 2008, ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, bod 63, ze dne 30. 9. 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, bod 39, ze dne 21. 10. 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, body 42 a 43, či ze dne 9. 7. 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59). V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, C-518/14, Soudní dvůr vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice o DPH. Zdůraznil, 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. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura).*“ Obdobně se Soudní dvůr vyslovil i v rozsudcích ze dne 15. 12. 2005 ve věci *Centralan Property*, C-63/04, bod 52, ze dne 6. 9. 2012, *Tóth*, C-324/11, bod 26, ze dne 6. 12. 2012, *Bonik*, C-285/11, bod 29, ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06*, C-516/14, bod 40, či usnesení ve věci *Jagiełło*, C-33/13, bod 27, nebo ze dne 3. 9. 2020, *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, C-610/19, bod 43. Z ustálené judikatury Soudního dvora tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani. Soud si je vědom, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, vyslovil odlišný právní názor, který však byl ojedinělý a v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, o předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu). Ačkoli v daném rozsudku své závěry opřel také o dva rozsudky Soudního dvora (ve věci *Bonik*, C-285/11, a *PPUH Stehcemp*, C-277/14), rozšířený senát následně dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54, podal předběžnou otázku k Soudnímu dvoru (vedeno jako věc C-154/20), neboť se domníval, že výklad obsažený v tomto rozsudku je v rozporu se shora citovanou převažující judikaturou Soudního dvora. Upozornil na to, že v některých rozhodnutích Soudní dvůr dospěl k závěru, že je na místě přiznat nárok na odpočet DPH, pokud nebyla prokázána účast na daňovém podvodu, byť tato podmínka nebyla splněna (rozsudek ze dne 13. 2. 2014, *Maks Pen*, C-18/13, usnesení ze dne 16. 11. 2016, *Signum Alfa Sped*, C-446/15). Obdobně v usnesení ve věci *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, C-610/19, Soudní důvod konstatoval, že daňovému subjektu nelze odepřít odpočet DPH, i kdyby správce daně prokázal, že vystavitel faktur nemohl kvůli nedostatku potřebných materiálních a lidských zdrojů uvedené zboží vyrobit ani dodat, a že toto zboží tedy bylo ve skutečnosti pořízeno od jiné osoby, jejíž totožnost nebyla určena. Soud je přesvědčen, že z převažující judikatury Soudního dvora k otázce hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH vyplývá, že nesplnění hmotněprávních podmínek, mezi něž patří též poskytnutí plnění jinou osobou povinnou k dani, je primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně. Důkazní břemeno k prokázání přijetí zdanitelných plnění, tak jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, nese daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06*, C-516/14, bod 46, potvrdil, že „*je na osobě povinné k dani, která žádá o odpočet*

DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, Evita-K, C-78/12, bod 37). Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 35)." Obdobný závěr Soudní dvůr vyslovil též v bodě 44 rozsudku ze dne 21. 11. 2018, *Vădan*, C-664/16, v němž uvedl: „*Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH.*"

43. Soud neshledal důvod přerušit řízení do doby rozhodnutí Soudního dvora ve věci C-154/20, případně do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017, neboť v posuzované věci nebylo jediným důvodem neuznání nároku na odpočet neprokázání osoby konkrétního poskytovatele přijatého plnění. Z napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole je patrné, že byť zpráva o daňové kontrole (s. 17) a napadené rozhodnutí (bod 49) zdůrazňují zejména neprokázání osoby, od níž bylo plnění přijato, a takto byla formulována též výzva správce daně, pochybnosti směřovaly nejen k osobě dodavatele, ale též k samotnému uskutečnění deklarovaného plnění (s. 10 výsledku kontrolního zjištění, s. 11 zprávy o daňové kontrole, body 35 a 47 napadeného rozhodnutí). Nadto soud shledal, že s ohledem na níže popsané procesní vady by byl závěr o neunesení důkazního břemene ohledně osoby dodavatele předčasný, přičemž na případný posun v judikatuře bude moci reagovat žalovaný v dalším řízení.

44. Vzhledem k tomu, že žalobce v rámci tohoto žalobního bodu nenamítl, že na něj nepřešlo zpět důkazní břemeno, soud pouze stručně poznamenává, že rozpory v datech dodání, sdělení ministerstva o předání díla a neschválení AYN jako subdodavatele, které smlouva s ministerstvem vyžadovala, nevyhotovování dodacích listů či předávacích protokolů dle smlouvy s AYN, jakož i platby vysoké částky v hotovosti, na které poukázal správce daně, zakládají důvodné pochybnosti o souladu údajů na daňovém dokladu se skutečností. Soud se proto zabýval otázkou, zda žalovaný nezatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost, tím, že odmítl provést navržený důkaz výslechem zástupce TYKSO a neučinil další v úvahu připadající kroky k zajištění výslechu jednatele AYN.

45. Daňový orgán není povinen provést všechny navržené důkazy. Z ustálené judikatury Ústavního soudu plyne, že provedení důkazu lze odmítnout, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (např. nálezy ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03). Neprovedení důkazu však musí v každém případě řádně odůvodnit (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016-43, a nález Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14). Odůvodnění uvedené žalovaným v napadeném rozhodnutí soud považuje za nedostatečné.

46. Žalovaný odůvodnil neprovedení důkazu svědeckou výpovědí osoby jednající za společnost TYKSO tím, že by v předmětném řízení nic neprokázala, neboť se vůbec nevztahuje k prověřovanému přijatému plnění, jelikož obchodní spolupráce žalobce a TYKSO se netýkala období října 2017. Žalobce však navrhl svědeckou výpověď zástupce TYKSO

jakožto zhotovitele plnění, které měla TYKSO dle tvrzení žalobce dodat jakožto subdodavatel společnosti AYN, která je dodala žalobci tak, jak bylo uvedeno na daňovém dokladu, v rámci jeho dodávky ministerstvu. Z důkazního návrhu čestným prohlášením jednatele TYKSO vyplývá, že jednatel TYKSO se měl vyjádřit k průběhu a obsahu subdodávek pro AYN, dohodě o přímém dodání poslední etapy a výkladu konečného termínu dodání subdodávek přesahujícího konečný termín předání ministerstvu jako lhůtě pro odstranění vad či nedodělků za podmínky, že nebudou svým charakterem bránit předání díla ministerstvu ve stanoveném smluvním termínu, a odložení doplatku za dílo na dobu po jejich odstranění. Žalovaný nikterak nevysvětlil, proč by výpověď tvrzeného subdodavatele nemohla objasnit skutečnosti týkající se předmětu řízení. Přestože TYKSO nebyla dle tvrzení žalobce přímým dodavatelem plnění, pokud jde o předposlední etapu dle smlouvy o zajištění instruktážního video seriálu, spotů a prezentace uzavřené s AYN, které bylo vyúčtováno sporným daňovým dokladem, nelze vyloučit, že zástupce tvrzeného subdodavatele, společnosti TYKSO, mohl ve své výpovědi potvrdit, že TYKSO jakožto subdodavatel poskytla AYN plnění, která je dodala žalobci, jenž je využil v rámci dodávky pro ministerstvo, a mohl popsat, co bylo předmětem subdodávek, jejich dobu a průběh. Nejde tak o důkazní návrh, který by neměl k předmětu řízení žádnou relevanci a nemohl vést k objasnění skutečností a otázek podstatných pro dané řízení. Za situace, kdy správce daně nevyslechl jediného jednatele AYN z důvodu nekontaktnosti, představovala výpověď zástupce tvrzeného subdodavatele, který měl AYN dodat plnění v rámci dodávky pro žalobce, relevantní důkazní prostředek k prokázání tvrzení žalobce, že plnění deklarované na daňovém dokladu č. 20170028 přijal od deklarovaného dodavatele, společnosti AYN. Nelze proto souhlasit se žalovaným, že by se tato výpověď vůbec nevztahovala k prověřovanému plnění, neboť TYKSO nebyla dle tvrzení žalobce jeho přímým dodavatelem. Soud proto shledal důvodnou námitku žalobce, že důvod odmítnutí provedení tohoto důkazního prostředku nemůže obstát. Jelikož navržený důkaz měl vztah k projednávané věci, resp. mít mohl, a mohl objasnit skutečnosti týkající se předmětu řízení, bylo povinností žalovaného pokusit se výslech provést, případně jeho neprovedení náležitě odůvodnit. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo založeno na neunesení důkazního břemene, bylo třeba, aby bylo žalobci umožněno je unést (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014-32). Tím, že žalobcem navržený důkaz odmítl provést, zatížil žalovaný řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

47. Soud též souhlasí se žalobcem, že nelze konstatovat, že by správce daně učinil všechny možné kroky k provedení výslechu jednatele AYN O. N. Ačkoli mu správce daně dvakrát zaslal předvolání na adresu X, a vydal rozhodnutí o jeho předvedení, nelze přehlédnout, že O. N. si na uvedené adrese zásilku nevyzvedl a ta byla v obou případech vrácena s tím, že na adrese nemá schránku. Z obsahu spisu není patrné, zda správce daně ověřil, zda O. N. nemá datovou schránku, a zda je uvedená adresa místem jeho pobytu či adresou evidovanou v informačním systému evidence obyvatel, na kterou mu mají být doručovány písemnosti. Z daňového spisu zejména není zřejmé, zda se policie o předvedení svědka pokusila a jak pokus o jeho předvedení proběhl. Dle obsahu spisu se správce daně ani žalovaný nepokusili O. N. kontaktovat jiným způsobem (např. na telefonním čísle či e-mailu uvedených ve smlouvě s AYN). Nelze též přehlédnout, že při doručení výzvy adresované AYN se do datové schránky AYN přihlásila oprávněná osoba, tedy její jediný jednatel, avšak správce daně se nepokusil předvolat přímo společnost AYN doručením předvolání do její datové schránky. Ačkoli žalobce jistě mohl navrhnout správci daně, aby

se pokusil získat kontaktní údaje jediného jednatele AYN prostřednictvím výslechu jejího jediného společníka, M. N., soud souhlasí se žalobcem, že za dané situace, kdy se nepodařilo fakticky jednatele AYN informovat o předvolání k výslechu (zásilka byla patrně doručena fikcí) a nepodařilo se jej předvést, přičemž nebylo ani zjištěno, zda a jak tento pokus proběhl, se nabízelo pokusit se kontaktní údaje O. N. zjistit od jediného společníka AYN. V tuto chvíli nelze na základě obsahu daňového spisu konstatovat, že správce daně vyvinul veškerou myslitelnou aktivitu, aby výslech navrženého svědka opatřil.

48. Vzhledem k tomu, že závěr žalovaného a správce daně byl založen na neunesení důkazního břemene, pokud jde o přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, mohly mít výše uvedené vady vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V dalším řízení se žalovaný znovu pokusí vyslechnout O. N., přičemž informace o jeho skutečném pobytu se pokusí případně zjistit též prostřednictvím M. N., jediného společníka AYN. Dále se pokusí provést výslech zástupce společnosti TYKSO, popřípadě náležitě odůvodní, proč by byl tento důkaz nadbytečný (např. pokud by se podařilo vyslechnout O. N.). Důvodem odmítnutí důkazu však nemůže být pouze skutečnost, že v případě sporného plnění nebyla TYKSO dle tvrzení žalobce a předloženého daňového dokladu jeho přímým dodavatelem. Následně žalovaný znovu posoudí, zda žalobce unesl své důkazní břemeno. Pro účely dalšího řízení soud připomíná, že žalovaný neopomene hodnotit též skutečnosti, které tvrzení žalobce podporují, např. žalobcem namítané uvedení plnění společností AYN v kontrolním hlášení či výpověď svědka D. M., pokud jde o to, že určité práce pro ministerstvo probíhaly několik měsíců po podpisu předávacího protokolu ze dne 31. 7. 2017 cca do října 2017, přičemž k těmto úpravám dle svědka pravděpodobně existuje předávací protokol, který podléhá určitému stupni utajení, kdy v tomto směru se jistě nabízí i možnost provedení dalších důkazů, např. výpovědi Z. B. jakožto kontaktní osoby za ministerstvo. Soud upozorňuje, že zpráva o daňové kontrole (s. 17) a napadené rozhodnutí (bod 49) zdůrazňují zejména neprokázání osoby, od níž bylo plnění přijato, a takto byla formulována též výzva správce daně. Jestliže žalovaný zpochybňuje též samotné uskutečnění plnění, jeho předmět a rozsah (s. 11 zprávy o daňové kontrole, body 35 a 47 napadeného rozhodnutí), bude na místě jednoznačně a konkrétně vyzvat žalobce, aby konkrétně zpochybněná tvrzení doložil. Soud současně připomíná, že bude třeba případně reagovat též na vývoj judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu k otázce prokázání dodavatele.

49. Pokud jde o namítanou povinnost mlčenlivosti dle § 96 odst. 3 daňového řádu, v dalším řízení bude na žalovaném, aby při výslechu svědků dle tohoto ustanovení zkoumal, zda a v jakém rozsahu jsou vázáni povinností zachovávat mlčenlivost v souvislosti s utajováním informací, a v případě potřeby požádal příslušný orgán o zproštění této povinnosti (§ 63 odst. 1 zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti).

50. Soud neshledal důvodnou námitku žalobce, že žalovaný nevzal v úvahu, že žalobce si nemohl zajistit auditní stopu, neboť služby ministerstvu poskytoval v režimu přísně tajné. Jak upozornil žalovaný v napadeném rozhodnutí s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, bylo na žalobci, aby zachoval náležitou míru obezřetnosti a zajistil si s ohledem na povahu plnění dostatek důkazních prostředků k prokázání splnění hmotněprávních předpokladů nároku na odpočet. Žalovaný a správce daně konkrétně poukázali na absenci dokumentů předpokládaných ve smlouvě (nebyly vyhotovovány předávací protokoly předpokládané ve smlouvě s AYN a žalobce nepředložil dodací list, ač

dílo mělo být dle smlouvy předáno převzetím a potvrzením dodacího listu potvrzeným podpisem žalobce), které by mohly sloužit k prokázání nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Jejich vyhotovování namítané utajení nebránilo. Dále žalovaný a správce daně poukázali na to, že k vytvoření auditní stopy mohly sloužit např. platby na účet dodavatele, což rovněž nesouvisí s namítaným utajením. Utajení rovněž nebránilo, aby žalobce v souladu se smlouvou s ministerstvem předem požádal o schválení subdodavatele, společnosti AYN (k tomu byl naopak povinen a tvrzený režim utajení naopak podtrhuje význam této povinnosti). Stejně tak utajení nebránilo tomu, aby si s AYN písemně sjednal například termíny dodání jednotlivých etap plnění dle smlouvy (žalobcem zmíněný harmonogram) a tyto alespoň rámcově vymezil. K námitce, že smlouvy byly obecné bez konkrétních detailů z důvodu utajení, soud uvádí, že obecnost smluvních ujednání nebyla důvodem, pro který by nebyl žalobci uznán nárok na odpočet, ani základním zdrojem pochybností správce daně, v jejichž důsledku bylo přeneseno důkazní břemeno. Žalovaný poukázal zejména na to, že nebylo postupováno dle předložených smluv, na rozpory v termínech dodání a absenci předchozího schválení AYN jako subdodavatele, což, jak bylo výše uvedeno, nijak nesouvisí s režimem utajení. Současně je třeba říci, že termín dodání či vymezení jednotlivých etap jistě mohly být sjednány precizněji bez ohledu na namítaný režim utajení.

51. Pokud žalobce namítá, že skutečnosti, že AYN měla virtuální sídlo, neměla zveřejněn bankovní účet a nezveřejňovala účetní závěrky, měly být posouzeny z hlediska proporcionality a že na něj nelze přenášet důsledky neplnění kontrolních povinností správními orgány, soud uvádí, že tyto okolnosti nebyly rozhodné z hlediska závěru o neunesení důkazního břemene, a argumentace žalobce se tak míjí s důvody napadeného rozhodnutí. Důvodem bylo to, že žalobce nepředložil důkazy, které by prokázaly, že bylo uskutečněno deklarované plnění deklarovaným dodavatelem. Neobezřetnost žalobce byla též spatřována především v tom, že si nezajistil dostatek důkazních prostředků k prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Současně lze souhlasit s daňovými orgány, že žalobce si mohl na základě uvedených skutečností, zejména nezveřejnění účetních závěrek, které je zřejmé z obchodního rejstříku, učinit úsudek o svém dodavateli a přizpůsobit tomu míru své obezřetnosti. Současně je třeba konstatovat, že uvedené skutečnosti nepředstavovaly hlavní zdroj pochybností správce daně. Těmi byl především rozpor ve smluvních ujednáních, pokud jde o termín dodání, skutečnost, že k plnění mělo dojít až po předání díla tak, jak bylo potvrzeno ministerstvem, skutečnost, že AYN v rozporu s předloženou smlouvou nebyla jako subdodavatel předem schválena ministerstvem, a ani označený svědek nepotvrdil, že by přítomnost tohoto subdodavatele následně schválil. K tomu přistupovalo, že nebyly předloženy dokumenty předpokládané ve smlouvě s AYN, AYN poskytnutí plnění na výzvu správce daně nepotvrdila a platba značně vysoké částky měla proběhnout v hotovosti. Výše uvedené okolnosti pak pouze podporovaly vzniklé pochybnosti. Soud souhlasí s žalovaným, že odkaz žalobce na rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 není v posuzovaném případě přiléhavý, neboť v uvedených případech Soudní dvůr vycházel z předpokladu, že hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí o DPH k uplatnění nároku na odpočet byly splněny. V nyní posuzovaném případě však daňové orgány dospěly k závěru, že žalobce, na něhož přešlo důkazní břemeno, neprokázal, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet byly splněny.

52. Pokud jde o námitky týkající se schválení subdodavatele, soud souhlasí se správcem daně a se žalovaným, že s ohledem na smluvní ujednání představuje skutečnost, že AYN nebyla

dle sdělení ministerstva jako osoba podílející se na plnění pro ministerstvo předem schválena a ministerstvo nebylo o jejím zapojení informováno, jeden z relevantních zdrojů pochybností o tom, zda došlo k poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem. Pokud žalobce namítá, že smlouva neuvádí kontaktní osobu, je jeho tvrzení v rozporu s předloženou smlouvou, v níž je jako kontaktní osoba označen Z. B. Tvrdí-li žalobce, že tuto osobu jako dodavatele ministerstvu oznámil a pan M. její přítomnost při realizaci projektu nutně vnímal a nikterak proti tomu neprotestoval, toto své tvrzení dosud neprokázal. Svědek M., jehož k prokázání svého tvrzení žalobce v daňovém řízení označil, účast AYN na realizaci zakázky pro ministerstvo ve své výpovědi nepotvrdil. Jak bylo výše uvedeno, nelze nicméně vyloučit, že uskutečnění plnění společností AYN by mohlo být potvrzeno a okolnosti objasněny výpovědí zástupce AYN nebo TYKSO. Skutečnost, že AYN nebyla v rozporu se smlouvou předem schválena jako subdodavatel, sice vyvolává pochybnosti, nicméně sama o sobě neprokazuje, že AYN fakticky plnění neposkytla.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

53. Soud s ohledem na výše uvedené napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Vysloveným závazným právním názorem je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

54. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, a má tedy právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Odměnu soud stanovil za dva úkony právní služby (převzetí a přípravu zastoupení a sepis žaloby) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 7 bodu 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu. K tomu přistupuje náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z úkonů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Jelikož je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně z přidané hodnoty ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 6 800 Kč, ve výši 1 428 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč je žalovaný povinen zaplatit ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

Poučení:

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje: H. T.

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 23. listopadu 2021

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: H. T.