ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudkyně Pavly Klusáčkové a soudce Vadima Hlavatého ve věci

žalobce: **MAJA STEEL COMPANY s.r.o.,** IČO: 29137918
se sídlem Praha 8, Primátorská 296/38
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
se sídlem Prostějov, Palackého 151/10

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 12. 2019, č. j. 51071/19/5300-22443-712876,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za období duben 2016 až listopad 2016 vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu v celkové výši 3 107 811 Kč. Dále finanční úřad stanovil žalobci povinnost uhradit penále v celkové výši 621 562 Kč.

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek daných § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

II. Obsah žaloby

3. V podané žalobě žalobce v prvním žalobním bodu namítal, že není zřejmé, co daňové orgány zpochybňují a ohledně jakých okolností rozhodných pro správné stanovení daně existují jejich pochybnosti. Uvedl, že v rámci výzev k prokázání skutečností byl vyzván k prokázání, že od deklarovaného dodavatele, společnosti Anduril s.r.o. (dále jen „Anduril“), přijal zdanitelná plnění uvedená na předmětných daňových dokladech v deklarovaném rozsahu a zároveň, aby prokázal jejich použití pro ekonomickou činnost. Žalobcem předložené důkazy byly správcem daně vyhodnoceny tak, že z doložených důkazních prostředků nebylo možno ověřit, kdo deklarované práce provedl, v jakém rozsahu a za jakou cenu. Proto vydal nové výzvy k prokázání skutečností, kdy ve zprávách o daňových kontrolách uvedl, že u něj po provedeném dokazování *„trvala pochybnost, zda dodavatelem byla skutečně společnost Anduril“*. Ve vyhodnocení vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění správce daně uvedl, že žalobce neodstranil pochybnosti, *„že deklarovaná zdanitelná plnění od dodavatele Anduril s.r.o. skutečně přijal, že je skutečně přijal od plátce, uvedeného na daňovém dokladu a nárok na odpočet daně u těchto přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v rámci jeho ekonomické činnosti.*“. Přitom zároveň předtím vyhodnotil doložené důkazy tak, že *„došlo k vykonání určitých prací, které byly použity k ekonomické činnosti daňového subjektu*“. Žalobce považoval hodnocení správce daně za zcela zmatečné, neboť uvedl, že pochyby o použití přijatého plnění k ekonomické činnosti byly odstraněny a zároveň, že tyto přetrvávají.

4. V napadaném rozhodnutí pak žalovaný uvedl, že *„předmětem sporu je posouzení, zda odvolatel prokázal faktické přijetí plnění“* (viz odst. 31), to navzdory tomu, že správce daně dospěl k výše uvedenému závěru, že *„došlo k vykonání určitých prací“*. Tvrdil, že pokud by žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru, že pochybnosti existují i ohledně plnění samotného, bylo jeho povinností seznámit žalobce s touto změnou postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu a umožnit mu na tuto změnu reagovat. To však neučinil.

5. Dále uvedl, že v napadaném rozhodnutí je uvedeno, že i po doložení důkazních prostředků žalobcem měl správce daně stále *„pochybnosti o výši plnění tvrzené odvolatelem*“. Žalovaný dále uvedl, *„že odvolatel je tím, kdo v průběhu daňového řízení své důkazní břemeno neunesl, když 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*“. Uvedené tak nasvědčuje tomu, že neodstraněné pochybnosti se dle žalovaného mají týkat osoby deklarovaného dodavatele. Vzápětí však žalovaný uvedl, že *„nebylo stvrzeno po stránce faktické, že by deklarovaný dodavatel skutečně realizoval ve prospěch odvolatele předmětná plnění na odvolatelem předložených dokladech v deklarovaném předmětu a rozsahu*“.

6. Žalobce tvrdil, že posouzení daňových orgánů umožňuje různé výklady, kdy je otázka, zda je:

   a) zpochybňována pouze osoba deklarovaného dodavatele,

   b) zpochybňován deklarovaný rozsah přijatého plnění a totožnost deklarovaného dodavatele,

c) zpochybňováno vedle osoby deklarovaného dodavatele a rozsahu přijatého plnění i použití přijatého plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce,

d) zpochybňováno samotné přijetí zdanitelného plnění.

7. Namítal, že aby mohl unést důkazní břemeno, musí vědět, v čem přetrvávají pochybnosti daňových orgánů. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 21. 5. 2015, sp. zn. 7 Afs 85/2015 a ze dne 27. 9. 2017, sp. zn. 1 Afs 102/2016.

8. Ve druhém žalobním bodu žalobce namítal, že jsou to daňové orgány, které neunesly důkazní břemeno, které jej tížilo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Uvedl, že judikatura dovozuje, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu. To daňový subjekt unese, předloží-li správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. To žalobce učinil a předložil své účetnictví, které splňuje všechny zákonné náležitosti. Daňové orgány však neprokázaly žádnými konkrétními důkazy skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost, jak vyžaduje ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. K tomu odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 11. 4. 2019, sp. zn. 5 Afs 133/2018, a ze dne 13. 4. 2004, sp. zn. 3 Afs 12/2003, a nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02.

9. Tvrdil, že veškeré doložené daňové doklady a objednávky splňují všechny zákonné náležitosti a nejsou jakkoli nedostatečné. Uvedl, že vzhledem k tomu, že k úhradám za provedené práce docházelo průběžně, nikoli až po provedení celého díla, nebylo třeba detailně specifikovat rozsah, druh a množství provedených prací. Ostatně s ohledem na charakter prací by šlo jen těžko detailně specifikovat prováděné práce. Dodavatel Anduril s ohledem na předchozí špatné zkušenosti s platební morálkou svých zákazníků požadoval pravidelné úhrady za provedená dílčí plnění. Pokud by žalobce nezaplatil fakturu, pracovníci dodavatele by práce přestali provádět. Takové nastavení podmínek chránilo i žalobce, který platil za práci, až tato byla řádně provedena. V případě nespokojeností s prováděnými pracemi při dílčích plněních mohl žalobce provádění díla snadno ukončit. V praxi neplní stěžejní ochrannou roli detailní doklady, nýbrž funkční nastavení obchodních podmínek tak, aby byla co nejvíce eliminována rizika, která by v obchodě mohla nastat. Případná obchodní rizika tak byla funkčně řešena a na tom, že nebyly doklady dle představ správce daně, nelze pozorovat nic nestandardního, co by mohlo vzbuzovat obavy o přijetí tohoto zdanitelného plnění. Poznamenal, že ne každá chyba či nesrovnalost v účetnictví je způsobilá prokázat důvodné pochybnosti správce daně o tom, že údaje o určitém účetním případu jsou zaznamenány v rozporu se skutečností. Jedná se jen o takové nesrovnalosti, které přímo či nepřímo zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Dle žalobce vytýkané nedostatky daňových dokladů a objednávek nepředstavují takové okolnosti, které by bylo možno považovat za nesrovnalosti zatemňující hospodaření žalobce. Nemohou tak mít ani za následek prokázání skutečností požadovaných § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

10. Dle žalobce případné pochybnosti nevyvolává ani okolnost, že platby mezi žalobcem a společností Anduril proběhly hotovostně. Daňové orgány nerozporují, že by k faktickému zaplacení dodavateli nemělo dojít. Za této okolnosti je bez významu, zda platba proběhla hotovostně či bezhotovostně. To, že dodavatel požadoval provádění plateb v hotovosti, není jakkoli nestandardní s ohledem na předchozí špatné vztahy pana H. s bankami. Hotovostní formou plnění se také vyloučilo riziko pana H., že nebude schopen zaplatit

svým dodavatelům, pokud by mu banka zadržela finanční prostředky. V takovém případě by totiž nemohl poskytnout službu v plném rozsahu žalobci. Důvody hotovostních plateb tak byly zapříčiněny objektivními okolnostmi. Navíc v daném odvětví je provádění hotovostních plateb běžným obchodním standardem. Pokud daňové orgány dovozují opak, jejich úvahy nejsou opřeny o jakékoli důkazy. Správce daně nemůže, coby laik bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními žalobce, která nejsou nikterak nemyslitelná, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k neobvyklosti průběhu transakce.

11. Namítal, že údajná nekontaktnost dodavatele nemůže vést k unesení důkazního břemene správce daně a „aktivování" důkazního břemene daňového subjektu. Judikatura totiž nekontaktnost dodavatele nepovažuje za jakýkoli důkaz zpochybňující přijetí zdanitelného plnění (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 9. 2017, sp. zn. 22 Af 21/2015). Tvrzená nekontaktnost není jakkoli způsobilá prokázat, že dodavatel v minulosti žádnou činnost nevykonával a předmětná plnění, která se uskutečnila před mnoha lety, neproběhla, resp. neproběhla, jak bylo deklarováno (viz rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2010, sp. zn. 5 Afs 74/2009, a ze dne 19. 1. 2018, sp. zn. 4 Afs 211/2017). Z judikatury NSS plyne, že za nekontaktnost dodavatele nemůže nést daňový subjekt jakoukoli odpovědnost. Toho však daňové orgány vůbec nedbaly a údajnou nekontaktnost dodavatele kladou žalobci k tíži a touto zpochybňují oprávněnost uplatněných odpočtů DPH.

12. Rovněž tvrdil, že pochybnost pramenící z toho, že dodavatel využívá virtuální sídlo, nemůže obstát, neboť výskyt společností naplňujících tento znak je tak častý, že takovéto společnosti nelze a priori považovat za jakkoli nevěrohodné či nevykonávající reálnou ekonomickou činnost. Uvedl, že žádným právním předpisem není stanovena povinnost pro právnickou osobu mít zapsáno faktické sídlo a skutečně v něm sídlit. Navíc se jedná o legální institut, jak potvrzuje judikatura (viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, sp. zn. 9Af 33/2017). Aktuální judikatura neshledává jakkoli problematickou okolnost, že je využíváno virtuálních sídel prostřednictvím tzv. office house (viz rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, sp. zn. 9 Afs 216/2018). Zápis virtuálního sídla nedokazuje, že se dané plnění neuskutečnilo. Často se jedná o snahu dodavatele ušetřit náklady za zbytečné prostory, které společnost ke svému podnikání nepotřebuje. Uzavřel, že na tom, že společnost Anduril využívá legální institut tzv. virtuálního sídla, není cokoli nestandardního, co by mělo zpochybnit, že se předmětné práce uskutečnily, jak bylo deklarováno.

13. Za neobvyklou žalobce neměl ani skutečnost, že se dodavatel nepropaguje formou webových stránek. Žádný předpis nestanoví povinnost společnostem s ručením omezeným zřizovat webové stránky. Většina společností s ručením omezeným nemá webové stránky zřízeny. Absence webových stránek tak není nestandardní a už vůbec ne způsobilá vyvolat pochybnosti o přijetí předmětných zdanitelných plnění. Není tak jakýkoli racionální důvod, aby dodavatel měl zřízeny webové stránky, kdy je schopen své zákazníky vyhledat jiným způsobem než prostřednictvím umístění webových stránek na internet. To potvrzuje i současná judikatura (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 7. 2019, sp. zn. 25 Af 44/2018). Žalobce odmítl, že absence webových stránek má vypovídat o neuskutečnění daných obchodních případů, neboť zcela schází jakákoli příčinná souvislost mezi absencí webových stránek a tvrzeným neuskutečněním zdanitelných plnění (viz rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2019, sp. zn. 9 Afs 10/2018). Na absenci webových stránek

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

dodavatele tak nelze spatřovat cokoli nestandardního, co by mělo vzbuzovat pochybnosti o realizaci prověřovaných obchodů.

14. Konečně dle žalobce to, že zdravotní stav neumožňoval panu H. podstoupit náročné cestování ke správci daně, nepředstavuje jakoukoli pochybnost, jež by měla odůvodňovat pochyby o přijetí plnění deklarovaným způsobem. Svůj zdravotní stav nemůže nikdo ovlivnit.

15. Shrnul, že okolnosti uvedené daňovými orgány nepředstavují ani jednotlivě ani ve svém souhrnu natolik důvodné pochybnosti, které by měly za následek splnění podmínek § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a vedly k unesení důkazního břemene správce daně. K tomu odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 2. 8. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 4. 2004, sp. zn. 30 Ca 101/2001, a dále na Bulettin Komory daňových poradců ČR 2/2016.

16. Ve třetím žalobním bodě žalobce tvrdil, že splnil podmínky nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Uvedl, že nad rámec již doložených přijatých daňových dokladů od společnosti Anduril, evidence pro účely DPH, bankovních výpisů a pokladních dokladů a objednávek předmětných prací, doložil předávací protokoly, brožuru fotografií pořízenou při realizaci zakázky v Teplárně v Litvínově dokumentující provedené práce dodavatelem Anduril, knihu fotografií předmětných prací při zakázce v Teplárně v Litvínově, videozáznam dokumentující práce provedené zmíněným dodavatelem při zakázce v Teplárně Litvínov a fotografie dokumentující práce provedené zmíněným dodavatelem v rámci zakázky Elektrárna Chvaletice. Žalobce doložil rovněž jmenný seznam pracovníků podílejících se ze strany společnosti Anduril na zakázkách v Teplárně v Litvínově a v Elektrárně v Chvaleticích. V průběhu daňového řízení byl proveden výslech pana M. H. ze společnosti Anduril. Ten vypověděl, že společnost Anduril prověřované daňové doklady vystavila. Svědek svojí výpovědí potvrdil, že k poskytnutí zdanitelných plnění v podobě montážních, demontážních, paličských, pomocných a úklidových prací při zakázkách Teplárna Litvínov a Elektrárna v Chvaletice ze strany společnosti Anduril došlo. Na základě doložených důkazů správce daně přehodnotil svůj postoj a dne 21. 11. 2017 vydal výzvu k prokázání skutečností za všechna předmětná zdaňovací období, kdy prezentoval nové pochybnosti o rozsahu přijatých plnění a osobě deklarovaného dodavatele. Doložené důkazní prostředky vytvářejí spolehlivou vazbu mezi daňovými doklady vystavenými dodavatelem Anduril a prověřovaným přijatým plněním. Je tak zajištěna spolehlivá auditní stopa umožňující ověřit, že se obchodní případy odehrály, jak deklaroval žalobce. Doložené důkazy dokazují nejen to, že k přijetí zdanitelného plnění došlo od deklarovaného dodavatele, ale i to, že došlo k přijetí těchto zdanitelných plnění v předmětném rozsahu.

17. Žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného, že daňové doklady postrádají základní náležitosti jako rozsah, místo a předmět plnění. Odkázal na výše uvedené, kde měl za to, že s ohledem na charakter prací lze jen těžko specifikovat, jaký konkrétní kovový blok z likvidovaných budov byl při odstraňování zařízení rozpalován. Ani úvahy žalovaného o místu plnění nemohou dle žalobce obstát, neboť daňové orgány neuvedly jakoukoli hypotetickou alternativní verzi, že by práce byly prováděny při jiných zakázkách než při likvidaci budov a zařízení v Elektrárně Chvaletice a Teplárně Litvínov. Z provedeného dokazování (předávacích protokolů, fotodokumentace prací a videodokumentace, výpovědi svědka H.) je patrné, že provedené práce byly prováděny při likvidaci budov a zařízení v Elektrárně Chvaletice a Teplárně Litvínov. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze

dne 2. 8. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017, kde oprávněnost odpočtů DPH z přijatých plnění v podobě stavebních prací byla zpochybňována z obdobných důvodů, které NSS shledal nedostatečnými k tomu, aby správce daně unesl své důkazní břemeno.

18. Dále žalobce nesouhlasil s tím, že je nestandardní, aby jednatel Anduril předával práce a stvrzoval předání díla panu J. P., aniž by vstoupil do objektů, kde předmětné práce byly prováděny. Namítal, že již v rámci daňového řízení vysvětlil, že v oblasti stavebních zakázek takový postup není jakkoli neobvyklý. Není totiž běžnou praxí, aby jednatel zhotovitele díla osobně dohlížel na plnění každého jednotlivého závazku své společnosti. Přítomnost jednatele dodavatele by byla účelná pouze v případě, že by práce nebyly prováděny dle vzájemné dohody, docházelo by ke zpoždění při provádění prací a tyto by byly reklamovány. Za situace, kdy však předmětné práce probíhaly, jak bylo dohodnuto, nebyla fyzická účast jednatele dodavatele nutná. To, že práce probíhaly, jak měly, kontroloval žalobce. Provádění paličských a souvisejících prací v Teplárně Litvínov kontroloval tehdejší jednatel žalobce pan P. a při provádění prací v Elektrárně ve Chvaleticích byl přítomen zástupce objednatele pan V., který průběžně odsouhlasoval panu P. průběh prováděných prací. Přítomnost pana H. ani žalobce nevyžadoval. V takovém případě by se totiž vystavoval riziku, že pan H. se přímo dohodne se zákazníkem žalobce, čímž by žalobce přišel o zakázku, a tak i o související příjmy. Poukázal rovněž na to, že jednatel dodavatele pobýval na Slovensku a nemohl být každodenně přítomen při provádění prací, a to na různých místech v České republice (Litvínov, Chvaletice). Dle žalobce žalovaný zcela přehlíží fakt, že jednatel má spoustu jiných povinností při výkonu své funkce. Pokud by musel osobně fyzicky ještě přihlížet provádění jednotlivých prací, stěží by mohl plnit ostatní povinnosti. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. K hotovostním platbám žalobce odkázal na výše uvedené.

19. K tvrzení žalobce, že předložená fotodokumentace a videodokumentace sice zaznamenávají provádění nějakých prací, ale nelze zjistit, kde, kdy a kým konkrétně jsou tyto práce vykonávány, žalobce uvedl, že se jedná o účelové hodnocení důkazů, které neodpovídá zásadě volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 a § 92 odst. 7 daňového řádu. V praxi je vyloučeno, aby byly dokumentovány veškeré prováděné práce. S ohledem na charakter plnění je zaznamenání veškerých prací nemožné. Provedené důkazy je třeba hodnotit ve vzájemných souvislostech, neboť tyto na sebe vzájemně navazují a doplňují se. Tvrdil, že žalovaný namísto řádného hodnocení důkazů se soustředí záměrně na to, proč k těmto důkazům nelze přihlížet, kdy důkazy posuzuje výlučně izolovaně. K tomuto žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2011, sp. zn. 7 Afs 39/2011.

20. K pochybnostem žalovaného, že seznam pracovníků se shoduje pouze částečně s evidencí vstupů do areálu Elektrárny Chvaletice a Teplárny Litvínov, uvedl, že tyto nemohou obstát. V případě provádění prací při likvidaci zařízení v Elektrárně Chvaletice bylo finální rozpalování obrovských kovových konstrukcí na požadovaný rozměr prováděno v pronajatých prostorách mimo samotný areál elektrárny. V tom případě tak pracovníci, kteří práce realizovali, nemohli být uvedeni v databázích vstupů přes vrátnici do prostor Elektrárny Chvaletice. Vzhledem k tomu, že provedené práce byly převzaty společností TRAINMETAL bez výhrad a byly rovněž zaplaceny, není možno popírat uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Daňové orgány zcela záměrně hodnotí toto vysvětlení jako účelové a to, aniž by ověřily u Elektrárny Chvaletice, jak byly demoliční práce prováděny a kde došlo k finálnímu rozpalování obrovských kovových bloků. To, že

vysvětlení žalobce doložil až po seznámení s výsledky kontrolních zjištění, neznamená, že vysvětlení je nevěrohodné. Teprve v seznámení s výsledky kontrolních zjištění byl žalobce seznámen s hodnocením provedených důkazů. Je logické, že teprve po tomto seznámení mohl adekvátně reagovat na názor správce daně a podat příslušné vysvětlení. Žalobce pak doložil rovněž dohody o provedení prací mezi společností Anduril a pracovníky T. C., M. C. a M. Š., kteří se na realizaci předmětných zakázek podíleli. K prokázání svých tvrzení doložil prohlášení pana M. Š., z něhož plyne, že pan Š. prováděl demontážní a pomocné práce na zakázkách Teplárna Litvínov a v Elektrárně v Chvaleticích, a že tyto práce prováděl pro deklarovaného dodavatele Anduril. Je tak patrné, že tito pracovníci rovněž prováděli předmětné práce, a činili tak v rámci svého poměru ke společnosti Anduril. Předložené dohody o provedení prací hodnotí žalovaný jako účelové, a to s odkazem na výpověď svědka H.. Žalobce takové hodnocení důkazů odmítl. Pouze z důvodu, že doložené důkazy nepotvrzují tvrzení žalovaného, nelze je považovat za účelové. Tvrdil, že vlastní hodnocení správce daně je naprosto nelogické. Jestliže správce daně vyhodnotil výpověď svědka jako nevěrohodnou, ke které nepřihlíží, není zřejmé, z jakého důvodu tuto hodnotí nyní jako věrohodnou vyvracející předložené důkazy. Doložené důkazy tak prokazují, že zmínění pracovníci se na provedení předmětných prací podíleli a že svoji činnost prováděli jako plnění závazku společnosti Anduril vůči žalobci. Upozornil, že nemá v souladu s judikaturou SDEU jakoukoli povinnost prověřovat, zda dodavatel prací skutečně disponoval pracovníky, kteří práce prováděli (viz rozsudek SDEU ve věci C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft a Péter Dávid, ECLI:EU:C:2012:373, body 61 – 62 a 65). Uvedl, že z hlediska konstrukce důkazního břemene daňového subjektu je zcela absurdní, aby žalobce byl nucen prokazovat, jak si jeho dodavatel zajišťoval své pracovníky. Žalobce nemá jakoukoli možnost zjistit, jak byly nastaveny vztahy mezi jeho dodavatelem a pracovníky, kteří práce provedli. Jak dodavatel zajistí realizaci sjednaného plnění, bylo čistě jeho záležitostí a žalobce nemůže být nucen prokazovat, kdo konkrétně práce prováděl, kdy s těmito osobami neměl uzavřen jakýkoli právní vztah. Skutečnosti, které by musel žalobce prokazovat k vyvrácení pochybností daňových orgánů, leží mimo sféru jeho vlivu. Žalobce pak v souladu se závěry judikatury nemůže nést takové důkazní břemeno (viz např. rozhodnutí NSS ve věci sp. zn. 5 Afs 131/2004, a sp. zn. 5 Afs 129/2006). Ke skutečnosti, že daňový subjekt není povinen prokazovat, jakým způsobem deklarované zboží nabyl jeho dodavatel, podstatné je, zda předloží dostatečné důkazy k prokázání přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele, žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, sp. zn. 8 Afs 112/2006, ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005, a ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017, a dále na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 3. 2017, sp. zn. 31Af 10/2015.

21. Tvrdil, že z výpovědi svědka H. vyplynulo, že společnost Anduril pro žalobce v deklarovaném rozsahu paličské a související práce provedla a za toto plnění jí byla zaplacena odměna. Z výpovědi svědka taktéž vyplynulo, že dodavatel daňová přiznání k DPH za příslušná období podal a daň přiznal. Výpověď svědka tak prokazuje tvrzení žalobce. Dle žalobce je hodnocení výpovědi svědka H. účelové a rozporné. Daňové orgány na jedné straně odmítají přihlížet k výpovědi svědka, který poskytnutí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu žalobci potvrdil, a hodnotí výpověď jako nevěrohodnou. Na straně druhé se této výpovědi samy dovolávají a konstruují z ní vlastní pochybnosti, přičemž vychází pouze z těch pasáží svědecké výpovědi, které podporují předem zvolenou skutkovou verzi. Za účelem „prokazování“ svých pochybností daňové orgány vytrhávají z kontextu jednotlivé pasáže výpovědi, zatímco jiné pasáže výpovědi zcela záměrně

upozaďují. Jestliže správce daně (a rovněž žalovaný) shledal výpověď svědka jako nevěrohodnou, nemůže k této jakkoli přihlížet.

22. Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce namítal, že důkazní rozsah vyžadovaný žalovaným k prokázání oprávněnosti uplatněných nároků na odpočet DPH je zcela nepřiměřeně přísný a v praxi nesplnitelný. Uvedl, že požadavek žalovaného na prokázání tvrzení žalobce najisto znamená, že nemůže být myslitelný jakýkoli jiný pravděpodobnostní závěr. Takový požadovaný důkazní rozsah je dle žalobce naprosto nepřiměřený. Pokud žalovaný trvá na tom, že důkazní břemeno leží na bedrech žalobce a současně očekává tu nejpřísnější možnou míru důkazu, je zřejmé, že žalobce takto nastavené důkazní břemeno objektivně nemůže unést, neboť žádný skutek, který nastal v minulosti, nelze nikdy prokázat na jisto. Požadovaný důkazní standard tak musí být rozumný a splnitelný. Posuzující orgán musí brát ohled na to, že s odstupem času dochází k oslabování důkazů. Žalovaný tedy musí rozumně nastavit míru pravděpodobnosti pro unesení důkazního břemene žalobcem (vit rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, sp. zn. 8 Af 5/2015).

23. V pátém žalobním bodu žalobce namítal, že pochybnosti žalovaného stran totožnosti dodavatele jsou zcela nedůvodné a nemohou vést k odepření uplatněných nároků na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Anduril. Uvedl, že není sporu o tom, že žalobce pro své zákazníky TRAINMETAL a MROZEK předmětné práce fakticky provedl a dostal za ně zaplaceno. Žalobce přitom nedisponoval vlastními pracovníky, kteří by práce na zakázkách Teplárna Litvínov a v Elektrárně v Chvaleticích provedli. Ke stejným zjištěním dospěl i žalovaný. Je tak patrné, že tyto musely být realizovány subdodavatelsky prostřednictvím společnosti Anduril. Daňové orgány ani jakékoli jiné vysvětlení neuvedly. Tvrdil, že předmětné práce žalobce svým odběratelům poskytl prostřednictvím společnosti Anduril. Již jen držení daňových dokladů vystavených ze strany dodavatele a výpověď svědka H., který jejich vystavení potvrdil, jsou nepochybně důkazy o totožnosti dodavatele. Uvedl, že Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) dovodil, že pro účely zachování nároku na odpočet DPH není stěžejní, zda plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel. Neprokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem nelze považovat za překážku pro přiznání nároku na odpočet DPH, kdy v některých případech daňový subjekt nemůže mít ani reálnou možnost takovou skutečnost prokázat. Zpochybnění osoby dodavatele nemůže vést k závěru, že daňový subjekt nesplnil podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH, a nárok mu tak odepřít (viz rozsudek SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, PPUH Stehcemp, výrok usnesení SDEU ze dne 10. 11. 2016 ve věci C-446/15, Signum Alfa Sped Kft, a rozsudek SDEU ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, Maks Pen EOOD, a rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017, ze dne 21. 12. 2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016, a rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2015, sp. zn. 47 Af 15/2013, a ze dne 6. 9. 2017, sp. zn. 48 Af 14/2015).

24. Uvedl, že pokud tedy chtěl žalovaný odepřít nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, měl tak učinit prostřednictvím prokázání existence podvodu na DPH. To, že do úvahy přichází daňový podvod, je patrné ze zajišťovacích příkazů, kde správce daně uvedl, že žalobce podezřívá z účasti na něm. Správce daně v rámci zajišťovacích příkazů tvrdil, že *„všechna plnění přijatá od ANDURIL, u kterých si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně, byla součástí podvodných transakcí mezi obchodními korporacemi zapojenými v účelově vytvořeném řetězci obchodů, kdy jeden z účastníků řetězce TRANS UNIVERZAL s.r.o., DIČ: CZ28899920 (dále jen „TRANS UNIVERZAL s.r.o.“) neodvedl do*

státního rozpočtu daň, kterou si další článek v řetězci odečetl.“. Je tak zřejmé, že správce daně fakticky pochybnosti o naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH neměl a k údajnému zpochybnění hmotněprávních podmínek přistoupil pouze z důvodu, že taková pozice je pro správce daně z hlediska rozložení důkazního břemene výhodnější. Ze zajišťovacích příkazů je patrné, že pravým důvodem pro odepření uplatněných nároků na odpočet DPH je reakční opatření správce daně za to, že jiný článek řetězce TRANS UNIVERZAL s.r.o. nesplnil svoje daňové povinnosti. Doměření daně žalobci tudíž představuje reparaci daňové ztráty na státním rozpočtu. Došlo-li k tomu, že jiný článek řetězce nesplnil svoji daňovou povinnost, nemůže žalovaný předstírat, že plnění se neuskutečnilo, jak deklaroval žalobce.

25. Tvrdí-li žalovaný, že odůvodnění zajišťovacích příkazů je irelevantní, neznamená to, že by jeho závěry mohly být zcela nepodložené. Naopak již v této fázi musí disponovat relevantními indiciemi minimálně o existenci obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH, přičemž tyto musejí mít skutkovou oporu ve spise (např. rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2017, sp. zn. 1 Afs 340/2016). Ze zajišťovacích příkazů je tudíž patrné, že o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH správce daně neměl pochybnosti. Zajišťovací příkazy pak dokládají, že v úvahu přichází daňový podvod. Dle žalobce rozhodnutí SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, PPUH Stehcemp, nelze aplikovat, neboť SDEU rozhodoval na podkladě specifického skutkového stavu, kdy dodavatel byl pouze dle národního právního řádu považován za neexistujícího. K tomu žalobce odkazuje na výše citovanou judikaturu SDEU, kdy k obdobným závěrům dospěl SDEU i v jiných případech (např. ve věci Maks Pen EOOD). Je tak patrné, že uvedené specifikum národního právního řádu nemělo rozhodující význam pro závěry vyslovené v rozsudku PPUH Stehcemp, ale že k těmto závěrům dospěl SDEU opakovaně. Stejně tak žalobce odmítl tvrzení žalovaného, že rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017, je ojedinělý. Výše uvedené odkazy na tuzemskou judikaturu dokládají, že tomu tak není. Přitom rozhodující není tuzemská judikatura, nýbrž judikatura SDEU.

26. Konečně v šestém žalobním bodu měl žalobce za to, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, kdy daňové orgány neprovedly navržený důkaz v podobě dožádání společnosti BAUCOMEX CZ, s.r.o. Dle žalobce navržené dožádání může pomoci objasnit skutkový stav, kdy může objasnit, jak byly práce prováděny a jací pracovníci se na nich podíleli a kde byly práce prováděny. Daňové orgány nemohou předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť tím fakticky hodnotí důkaz, aniž by jej vůbec provedly. Takový postup je nepřípustný. Žalobce není nadán na rozdíl od správce daně pravomocemi k tomu, aby se k požadovaným informacím sám dostal. Skutkový stav tak byl zjištěn neúplně a nedostatečně. V rámci této žalobní námitky žalobce poukázal na rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2016, sp. zn. 2 Afs 34/2016.

III. Vyjádření k podané žalobě

27. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

28. K prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že zákon o DPH nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na faktickém stavu. Daňový doklad tak sám o sobě neznamená automatický nárok na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Nárok

na odpočet daně tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na souladu formálního stavu se stavem faktickým. Daňový subjekt přitom musí v řízení prokázat nejenom to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, a v jakém rozsahu se tak stalo, ale i to, že mu toto plnění poskytl plátce deklarovaný na daňovém dokladu v rozsahu na dokladu tvrzeném. Tedy ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v nich deklarováno, přičemž nárok na odpočet daně je následně třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem. Povinností prvostupňového správce daně pak je prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i dalších důkazních prostředků předložených žalobcem, existují důvodné pochybnosti.

29. Pochybnosti správce daně souvisely s tím, že žalobce sice doložil evidence vedené dle § 100 zákona o DPH, objednávky a předmětné daňové doklady, ale tyto postrádaly základní náležitosti, nebylo z nich možné určit rozsah, předmět ani místo konání deklarovaných prací. Správce daně rovněž zjistil, že všechny úplaty byly provedeny v hotovosti, že z předložených objednávek nevyplývají smluvní ceny poskytnutých služeb, že služby, které byly předmětem na předložených daňových dokladech, byly odlišné od služeb uvedených v objednávkách, a že stran deklarovaného dodavatele, společnosti Anduril, bylo zjištěno, že má sídlo na tzv. virtuální adrese, se správcem daně téměř nespolupracuje, nemá dle evidence vedené správcem daně žádné zaměstnance, kteří by mohli tvrzené práce provádět, nijak se neprezentuje na veřejně dostupných místech (např. internetu) a jednatelem společnosti je pan M. H. s trvalým pobytem na adrese C. 160, S. r., který tvrdí, že se ze zdravotních a rodinných důvodů nemůže jednání se správcem daně zúčastnit a nemá ani koho zplnomocnit, jelikož pobývá na Slovensku.

30. Z výše uvedených důvodů správce daně vyzval žalobce k prokázání, že od deklarovaného dodavatele, společnosti Anduril, přijal zdanitelná plnění uvedená na předmětných daňových dokladech v deklarovaném rozsahu a zároveň k prokázání jejich použití pro ekonomickou činnost, tedy prokázání splnění podmínek daných § 72 a § 73 zákona o DPH. Vzhledem k nekonkrétnosti předmětných daňových dokladů byl žalobce vyzván také k prokázání, o jaké konkrétní práce šlo, v jakém rozsahu byly práce vykonávány, kdo, kdy a kde předával provedené práce. Z důvodu, že správce daně měl pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění přijatých od společnosti Anduril, vyzval správce daně žalobce k prokázání, že k deklarovaným plněním dle daňových dokladů v deklarovaném rozsahu skutečně došlo.

31. Na tuto výzvu žalobce předložil důkazní prostředky v podobě fotodokumentace a videodokumentace prováděných prací, jmenný seznam pracovníků, kteří předmětné práce prováděli a kartu ke vstupu do objektu Teplárny Litvínov a navrhl ověření vstupů do areálu Teplárny Litvínov a Elektrárny Chvaletice, kde práce probíhaly. Prvostupňovému správci daně stále přetrvávaly pochybnosti o výši plnění tvrzeném žalobcem, proto vydal v pořadí druhou výzvu k prokázání skutečností za všechna předmětná zdaňovací období. V této výzvě správce daně požadoval opětovné prokázání přijetí plnění v tvrzeném rozsahu od osoby na daňových dokladech uvedené, jelikož zjištěnými skutečnostmi a jejich hodnocením ve vzájemné souvislosti byly pochybnosti správce daně prohloubeny (například u zakázky rekonstrukce Elektrárny Chvaletice byla porovnáním žalobcem předloženého jmenného seznamu a seznamu předloženého společností Sev.en.EC zjištěna

shoda toliko u tří jmen, u zakázky likvidace Teplárny Litvínov byla shoda pouze u pěti jmen, že společnost Anduril, měla v rozhodné době jen jednoho dodavatele, a to společnost TRANS UNIVERSAL s.r.o., (dále jen „TRANS UNIVERSAL“), přičemž z evidence vedené správcem daně bylo zjištěno, že ani tato neměla v době rozhodné pro zde řešený spor žádné zaměstnance, či že svědek H., jednatel dodavatele, uvedl, že sice daňové doklady pro žalobce vystavil, ale fyzicky nebyl přítomen provádění prací, nevstupoval do závodu a veškeré práce přebíral a kontroloval jednatel žalobce, případně zástupce odběratele). Ačkoliv žalobce na v pořadí druhou výzvu reagoval podáním ze dne 18. 12. 2017, uvedené zůstalo toliko v rovině formálních tvrzení bez předložení či navržení dalších důkazních prostředků, tedy žalobce neodstranil pochybnosti správce daně a neunesl tak své důkazní břemeno, když se mu nepodařilo vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně o tom, že skutečně přijal služby od deklarovaného dodavatele jako od plátce daně. Žalovaný tak ve shodě s prvostupňovým správcem daně dospěl k závěru, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z předmětných daňových dokladů v rozporu s § 72 a 73 zákona o DPH.

32. K druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že žalobce své důkazní břemeno ve věci prokázání nároku na odpočet daně ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu žalobce neunesl, protože neodstranil pochybnosti správce daně. Pokud nebylo stvrzeno po stránce faktické, že by deklarovaný dodavatel skutečně realizoval ve prospěch žalobce předmětná plnění na žalobcem předložených dokladech v deklarovaném předmětu a rozsahu, není možno uplatněný nárok s ohledem na znění § 72 a 73 zákona o DPH akceptovat.

33. Správce daně neměl pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění žalobce pro jeho odběratele, správce daně však prokázal, že existují vážné a důvodné pochyby mezi tvrzením žalobce a skutečností (např. služby uvedené na daňových dokladech byly odlišné od služeb uvedených v objednávkách, dodavatel žalobce neměl žádné zaměstnance, rozpory ve jmenném seznamu pracovníků, kteří měli předmětné práce provádět, neúplné objednávky a daňové doklady).

34. K problematice rozložení důkazního břemene v dané věci uvedl, že daňový subjekt má v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Naopak správce daně tíží v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, nebo rozsudek ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil. K tomuto přenesení důkazního břemene došlo v daném případě jednoznačně v pořadí první i druhou výzvou k prokázání skutečností, v nichž správce daně kvalifikovaným způsobem vyjádřil své pochybnosti.

35. Příklady skutečností, které mohou odůvodňovat pochybnosti správce daně o věrohodnosti předložených dokladů, vyplývají z rozsáhlé judikatury NSS. Pochybnosti správce daně mohou plynout např. ze skutečnosti, že uskutečnění plnění není možno ověřit u dodavatele, např. proto, že je nekontaktní nebo není k dispozici jeho účetnictví (viz výše uvedený rozsudek č. j. 8 Afs 14/2012 - 61, bod 31 a 32 a č. j. 2 Afs 7/2006 - 107). Žalobce v žalobě namítá, že pochybnosti správce daně byly v daném případě založeny na nekontaktnosti jeho dodavatele. Žalovaný však tuto námitku žalobce odmítá, aniž by

rozporoval žalobcem rozsáhle citovanou judikaturu, přičemž v dané věci správce daně nezaložil své pochybnosti na nekontaktnosti třetích osob, ale na rozporech mezi jednotlivými doklady předloženými žalobcem. Zjištění týkající se nekontaktnosti společnosti Anduril nebyla žalobci přičítána k tíži, na druhou stranu jistě mohla být těmi, která vyvolala či prohloubila pochybnosti prvostupňového správce daně o realizaci deklarovaného obchodního případu tak, jak je deklarováno v daňových dokladech. Doplnil, že NSS v rozsudku ze dne 1. 3. 2010, sp. zn. 5 Afs 74/2009, dovodil pouze to, že ze skutečností týkajících se nekontaktnosti určité obchodní společnosti nelze bez dalšího dovodit, že tato společnost práce neprovedla. Tento rozsudek se navíc na rozdíl od nyní řešeného případu týkal daně z příjmů. Nekontaktnost dodavatelů pak v daném případě ve shodě s dalším žalobcem citovaným rozsudkem NSS ze dne 19. 1. 2018, sp. zn. 4 Afs 211/2017, představovala toliko vnitřní impuls správce daně se celou obchodní transakcí více zabývat. Skutečnost, že dodavatel žalobce byl nekontaktní, mohla být podstatná pro vznik pochybností správce daně ohledně předložených daňových dokladů, nebyla však stěžejním důvodem pro neprokázání oprávněnosti žalobcem uplatněného odpočtu daně ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH. Stejně tak je třeba odmítnout žalobcem uváděné skutečnosti (existence virtuálního sídla, absence webových stránek, apod.), které v zásadě vyplynuly z provedeného dokazování a násl. napadeného rozhodnutí.

36. Žalovaný podotkl, že ani další žalobcem uváděné rozsáhlé citace judikatury nejsou bez dalšího pro danou věc relevantní, a to zejména pro jejich zřejmou skutkovou odlišnost. Např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, sp. zn. 9 Af 33/2017, se týkal zajišťovacích příkazů, rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, sp. zn. 9 Afs 216/2018, registrace k DPH, v případě rozsudku NSS ze dne 27. 6. 2019, sp. zn. 9 Afs 10/2018, byl nárok na odpočet DPH daňovému subjektu odepřen z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu stejně jako v případě rozsudku NSS, sp. zn. 5 Afs 60/2017 ze dne 30. 1. 2018.

37. K tvrzení žalobce, že zdravotní stav panu M. H. neumožňoval cestování ke správci daně, nemůže představovat pochybnosti správce daně, žalovaný uvádí, že považuje postup, kdy dodavatel (v tomto případě pan H. za společnost Anduril) nikdy nevstoupil na pracoviště, kde měly být po dobu osmi měsíců prováděny práce jím dodanými pracovníky, a tyto práce jsou v rozsahu téměř 15 milionů Kč v základu daně, za nestandardní. Jednatel společnosti Anduril nepřevzal pracoviště osobně, nemohl tak ověřit rozsah provedených prací ani pracovní podmínky, osobně nemohl garantovat předání provedených prací a kvalitu provedeného díla, a přitom každý druhý den osobně stvrzuje předávací protokol jednateli žalobce. Právě z těchto důvodů nebylo možné osvědčit předávací protokoly jako důkaz, protože nedisponují důkazním potenciálem stvrdit, že na daném místě došlo fakticky k předání daných prací. Peníze byly údajně vypláceny v hotovosti každý druhý den tak, aby nebyl překročen zákonný limit pro platby v hotovosti, přičemž jak již bylo uvedeno výše, jednatel dodavatele žalobce, který údajně přebíral platby a pobývá na východním Slovensku, má zdravotní potíže a není schopen řídit, do objektů, kde byly práce prováděny, nikdy nevstoupil, trpí závislostí na sázkových hrách a tvrdí, že mu banky odmítají jakoukoli spolupráci, a přitom jeho společnost má ve skutečnosti zřízen bankovní účet. Je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.

38. Ke třetímu žalobnímu bodu, respektive k předložené fotodokumentaci a videodokumentaci žalovaný uvedl, že tyto důkazní prostředky posoudil jak správce daně,

tak i žalovaný, ovšem dle jejich zhodnocení tyto jako důkaz sloužit nemohou, neboť neprokazují rozsah provedených prací jednotlivými subdodavateli a neprokazují účast pracovníků dodavatele Anduril, pokud zároveň nejsou osoby, zachycené předloženou dokumentací, jednoznačně a nezpochybnitelně identifikovány a není prokázáno, kdo je jejich zaměstnavatelem. Předložené fotodokumentace a videodokumentace sice zaznamenávají provádění nějakých prací, ale nelze zjistit, kde, kdy a kým konkrétně (tj. ke komu lze přiřadit osoby na dokumentaci uvedené) jsou tyto práce vykonávány, tj. z těchto důkazních prostředků nelze zjistit přímou a bezprostřední vazbu na tvrzeného dodavatele a fotodokumentace nemohla prokázat rozsah provedených prací, neboť na zakázce pro hlavního dodavatele Mrozek a.s. se podílelo velké množství subdodavatelů a předmětná fotodokumentace neprokazuje množství a rozsah práce odvedené jednotlivými osobami. Z předložených dokumentací z objektu Teplárny v Litvínově je možné dovodit, že se zde nacházelo několik osob, které byly oblečeny v pracovních oděvech označených nápisem „Maja“. Z dokumentace, jež má dokazovat provedení prací v Elektrárně Chvaletice nelze ověřit nejen rozsah prací a konkrétní osoby dodavatele Anduril, ale ani místo, kde byly tyto fotografie pořízeny. Tyto předložené důkazy nemohou prokázat, že předmětné práce byly poskytnuty dodavatelem Anduril v rozsahu tvrzeném žalobcem.

39. Skutečnost, že práce byly prováděny uvnitř objektu Teplárny Litvínov a Elektrárny Chvaletice, žalobce doložil fotografiemi, videozáznamem a navrhl ověření průchodu osob do těchto objektů. Avšak v případě, kdy jím navržené důkazní prostředky jsou v jeho neprospěch, tvrdí, že práce byly prováděny mimo tyto objekty, a přitom své tvrzení nepodložil žádným důkazem. Správce daně hodnotil průběh kontroly a důkazní prostředky ve vzájemných souvislostech, ovšem předložené tvrzení o provádění prací mimo výše zmíněné objekty zhodnotil jako účelové a žalovaný se s tím ztotožnil.

40. K námitce žalobce, že z výpovědi svědka H. vyplynulo, že společnost Anduril pro žalobce předmětné práce v deklarovaném rozsahu provedla, žalovaný uvedl, že správce daně vyhodnotil výslech svědka jako důkazní prostředek, který neprokázal přijetí deklarovaných plnění od deklarovaného dodavatele, neboť ve výslechu svědka spatřuje jisté nesrovnalosti, s čímž se žalovaný také ztotožnil. Je s podivem, že pan H. jakožto jednatel nevstupoval do objektů, kde byly práce prováděny, nekontroloval průběh těchto prací, nepřebíral je ani nepředával, kdy vyplácené částky byly nemalé, což nepovažuje žalovaný za standardní. Svědek také uvedl, že jeho subdodavatel, společnost TRANS UNIVERSAL, má mnoho zaměstnanců, přičemž správce daně zjistil, že v rozhodném období tato společnost žádné zaměstnance neměla. Dále pak pan H. podepisoval předávací protokoly, předával peníze v hotovosti společnosti TRANS UNIVERSAL dle jeho vlastních slov „různě, to bylo i v Litvínově i ve Chvaleticích, v Praze, v Brně, na Slovensku ve Svidníku“, přičemž sám tvrdí, že v Litvínově a ve Chvaleticích nebyl, že do těchto závodů nevstupoval. Dále tvrdí, že má dlouhodobě psychické problémy a od září 2016 problémy se zády a tak nemůže cestovat, přesto ale společnosti TRANS UNIVERSAL předával peníze dle jeho slov na různých místech. Výslech svědka proto považuje žalovaný za důkazní prostředek nevěrohodný, kterým nebylo prokázáno přijetí deklarovaných plnění od deklarovaného dodavatele v tvrzené výši.

41. K námitce ohledně nepřiměřenosti důkazního rozsahu k prokázání oprávněnosti uplatněných nároků na odpočet DPH, žalovaný konstatoval, že ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že ve svém zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady

prokázat. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 – 61, a rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 – 232, ze kterých vyplývá, že nezajistí-li si daňový subjekt dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet, nemůže být v dobré víře ohledně toho, zda v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku.

42. Dle žalovaného daňové orgány postupovaly v souladu se základními zásadami správy daní včetně zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Žalovaný měl za to, že v daném případě při hodnocení důkazů k žádnému pochybení nedošlo, přičemž nesouhlas žalobce se samotnými výsledky takového hodnocení není ekvivalentem pro závěr o tom, že dokazování nebylo učiněno správně nebo že správní orgány nevycházely ze skutečného stavu věci. Všechny závěry správce daně i žalovaného totiž mají svůj relevantní podklad v předmětném správním spisu.

43. Pokud daňový subjekt nepředložil správci daně takové důkazní prostředky, kterými by odstranil důvodné pochybnosti správce daně, neunese důkazní břemeno zakotvené v § 92 odst. 3 daňového řádu. Tak se stalo i v daném případě. Argumentace žalobce (podpořená citacemi judikatury správních soudů) stran důkazního standardu je zcela nepřípadná a jako nepřiléhavou je třeba označit citaci rozsudku NSS ze dne 27. 10. 2010, sp. zn. 8 Afs 74/2009. Žalovaný tento závěr NSS nikterak nerozporuje a dodává, že v daném případě k žalobcem dovozované nepřípustné selekci důkazů dojít nemohlo, neboť kromě návrhu na ověření vstupů do areálu Teplárny Litvínov a Elektrárny Chvaletice, kde práce probíhaly, výslechu svědka pana M. H., který byl proveden správcem daně dne 14. 9. 2017, žalobce navrhl důkaz dožádáním společnosti BAUCOMEX CZ. Správce daně ve vyhodnocení odpovědi na výzvu žalobci sdělil, že jeho žádosti nemohl vyhovět, neboť společnost BAUCOMEX CZ není účastníkem daňového řízení a zjišťování osobních údajů - registrací jejich zaměstnanců formou dožádání společnosti Sev.en.EC a.s. nemá oporu v daňovém řádu a registrace zaměstnanců jiné společnosti a jejich subdodavatelů nemá dle správce daně vliv na průběh dokazování. Žalobce však měl požadované údaje k dispozici, kdy mu uvedenou odpověď v elektronické podobě společnosti Sev.en EC, a.s. správce daně předal dne 12. 12. 2017 v rámci nahlížení do spisu. Žalovaný veškeré provedené důkazní prostředky i jejich správní úvahu uvedl v napadeném rozhodnutí. Žalobce žádné jiné důkazní prostředky nenavrhl.

44. K pátému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu předloženém daňovým subjektem k prokázání nároku na odpočet, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (viz rozsudek NSS ze dne 16. 3. 20910, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71). Daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně přitom musí obsahovat všechny náležitosti stanovené § 29 zákona o DPH, tedy mj. označení osoby, která uskutečňuje plnění a daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění. Správce daně tedy může vyjádřit pochybnosti mj. ohledně toho, zda deklarované plnění uskutečnila právě osoba uvedená na dokladu. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že daňový subjekt musí prokázat nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale také to, že toto plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel plnění uvedena na dokladu, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení předkládá (viz rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63). Může tedy nastat situace, kdy správce daně neuzná nárok na odpočet daně, přestože nebude sporné, že plnění bylo uskutečněno. Existence zdanitelného plnění

totiž automaticky neznamená, že toto plnění bylo daňovým subjektem přijato od osoby uvedené na daňovém dokladu. Důvodem neuznání nároku na odpočet DPH tak může být skutečnost, že daňový subjekt neprokázal, že toto plnění přijal od deklarovaného dodavatele (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 – 26 a výše uvedené rozsudky č. j. 1 Afs 10/2010 - 71 a č. j. 5 Afs 188/2004 - 63).

45. Žalobce nemá důkazní povinnost stran prokázání skutečností tížících společnost Anduril, ale měl a má důkazní povinnost stran svých vlastních tvrzení, přičemž v této části neobstál. Daňový subjekt přitom musí v řízení prokázat nejenom to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, a v jakém rozsahu se tak stalo, ale i to, že mu toto plnění poskytl plátce deklarovaný na daňovém dokladu. Aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požadováno jeho vydání, musí být poskytovatel tohoto plnění plátcem DPH (viz rozsudek NSS ze dne 2. 5. 2018 č. j. 1 Afs 220/2017-28). Prokázání toho, že plnění bylo poskytnuto osobou uvedenou na daňovém dokladu, přitom není podstatné jenom z důvodu pouhého ověření toho, zda se jedná o plátce registrovaného v systému DPH, ale především z důvodu, aby bylo možné ověřit, zda tomuto dodavateli vůbec vznikla povinnost přiznat z předmětného plnění daň. Pro správné fungování systému DPH nepostačuje vědět, že „někomu“ vznikla povinnost přiznat DPH, ale musí být zřejmé, jaké osobě povinné k dani tato povinnost vznikla, aby u ní mohlo být ověřeno přiznání a odvedení této daně, případně aby po ní mohlo být její odvedení vymáháno. Z pohledu celkového systému fungování DPH je tak zcela zásadní, aby správce daně měl možnost prověřovat, zda plnění bylo uskutečněno osobou deklarovanou na daňovém dokladu jako dodavatel plnění. Nárok daňového subjektu na odpočet daně z přijetí zdanitelného plnění tedy vzniká ve chvíli, kdy jeho dodavateli vznikne povinnost přiznat z téhož plnění daň na výstupu. Jak totiž bylo konstatováno v rozsudku NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012- 54, „*Pro existenci nároku na odpočet DPH je zásadní, aby bylo postaveno na jisto, který subjekt poskytl zdanitelná plnění subjektu, jenž nárok na odpočet uplatňuje. Teprve poté lze totiž ověřit, zda poskytovatel zdanitelného plnění je plátcem DPH. Odpočet DPH lze totiž s úspěchem nárokovat jen tehdy, bylo-li plnění přijato plátcem DPH od jiného plátce DPH*“.

46. K námitce žalobce, že pokud chtěl správce daně a žalovaný odepřít žalobci nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, měl tak učinit prostřednictvím prokázání existence podvodu na DPH, žalovaný uvedl, že správce daně má možnost „jít cestou podvodu na DPH“ teprve v případě, kdy materiální a formální podmínky pro vznik nároku na přiznání odpočtu na DPH byly splněny. Tento předpoklad však v nyní řešené věci splněn není, neboť nyní řešená věc je typickým příkladem důkazní nouze daňového subjektu resp. žalobce, kdy žalobce neprokázal, že předmětné plnění bylo skutečně poskytnuto v rozsahu uvedeném na daňovém dokladu právě deklarovaným dodavatelem. Za dané situace je zcela nepřípadná celá žalobcova argumentace týkající se podvodů na DPH, a to včetně odkazů na judikaturu NSS a SDEU, o niž se žalobce opírá.

47. NSS přitom v případech, kdy správce daně odepřel nárok na odpočet daně se závěrem, že nebyly naplněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně a zároveň nelze nárok na odpočet daně přiznat z důvodu vědomého zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH, konstatoval, že takové rozhodnutí správce daně, resp. účastníka řízení, který toto rozhodnutí potvrdil, je nepřezkoumatelné (viz např. rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, rozsudek ze dne 12. 2. 2015 č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, rozsudek ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, rozsudek ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17,

rozsudek ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 a rozsudek ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35).

48. Žalobcem citované výňatky z rozsudku NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 – 28, ve věci JUTTY GROUP s.r.o., jsou vytrženy z kontextu. Z předmětného rozsudku NSS jako celku přitom neplyne závěr, že daňový subjekt nemusí primárně prokázat uskutečnění zdanitelného plnění, jak jej deklaroval (tj. od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu). O tom svědčí např. následující pasáž z citovaného rozsudku NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, ve kterém NSS k aplikaci rozsudku SDEU ve věci C-18/13 Maks Pen EOOD podotknul, že i nadále „*setrvává na předpokladu, že je „nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba - plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá*“ (viz rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45). Naopak NSS v obdobných případech opakovaně rozhodoval, že daňový subjekt je povinen při uplatnění nároku na odpočet správci daně prokázat nejen faktické přijetí zdanitelného plnění jako takového, ale též že předmětné zdanitelné plnění opravdu přijal právě od toho dodavatele, který je tvrzen na předloženém daňovém dokladu. Teprve až po prokázání těchto skutečností je správce daně povinen zabývat se případnou účastí daňového subjektu na podvodu na DPH a vědomostí daňového subjektu o ní. V souladu s těmito ustálenými závěry NSS přitom ve zde řešeném případě postupovali jak správce daně, tak i žalovaný, a napadené rozhodnutí je zcela v souladu s dosavadní rozhodovací praxí NSS.

49. Zdůraznil, že za situace, kdy v rámci některých jím řešených případů zvolil takový postup, kdy zkoumal účast daňového subjektu na podvodu na DPH i tehdy, kdy nebylo prokázáno uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem (tedy v souladu s nyní zastávaným názorem NSS v rozsudku STAVITELSTVÍ MELICHAR), byl takový postup samotným NSS (v některých případech vzhledem k důvodnosti jiných žalobních námitek „pouze“ obiter dictum) striktně odmítnut a byl aprobován jako nepřijatelný (viz zejména rozsudky NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, rozsudek ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 – 28, a rozsudek ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44).

50. Konečně k šestému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že žalobce žádal správce daně o dožádání společnosti Sev.en.EC a.s. za účelem dodání registrací zaměstnanců a jejich subdodavatelů společnosti BAUCOMEX CZ, která se podílela na zakázkách společností G-Team a.s. (dále jen „G-Team a.s.“) a G-Team Progres, spol. s r.o. (dále jen „G-Team Progres“) subdodavatelsky také na činnostech mimo areál Teplárny Chvaletice, v prostorech pronajatých těmito společnostmi, kde byly následně prováděny úpravy demontovaných prací. Správce daně ve vyhodnocení odpovědi na výzvu uvedl, že nemůže této žádosti žalobce vyhovět, neboť společnost BAUCOMEX CZ není účastníkem daňového řízení a zjišťování osobních údajů - registrací jejich zaměstnanců formou dožádání společnosti Sev.en.EC a.s. nemá oporu v daňovém řádu a také dle názoru správce daně registrace zaměstnanců jiné společnosti a jejich subdodavatelů nemá vliv na průběh dokazování. Žalovaný dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, že navržený důkazní prostředek nemá relevantní souvislost se zde řešeným sporem, tj. že není schopen prokázat žalobcem tvrzené skutečnosti, tj. osvědčit, že žalobce přijal předmětná plnění od společnosti Anduril.

51. Žalobce však měl k dispozici elektronickou evidenci průchodů pracovníků veškerých subdodavatelů včetně pracovníků společnosti BAUCOMEX CZ. Správce daně na základě výzvy k poskytování informací správci daně vyzval společnost Sev.en.EC, a.s. k poskytnutí údajů - identifikace zaměstnanců žalobce jako jednoho ze subdodavatelů daňového subjektu TRAINMETAL a daňových subjektů G-Team Progres a G-Team a.s. Jedním ze subdodavatelů uvedených společností byla i společnost BAUCOMEX CZ. Odpověď, kterou dne 31. 5. 2017 správce daně obdržel, obsahovala požadované údaje za všechny zaměstnance a zaměstnance subdodavatelů G-Team Progres, spol. s r.o. a G-Team a.s. Při nahlížení do spisu dne 12. 12. 2017 byla žalobci uvedená odpověď v elektronické podobě předána. Žalobce tedy požadované údaje měl k dispozici. Z vyhodnocení je taktéž seznatelné, že správce daně navržený důkazní prostředek podrobil správní úvaze, přičemž dospěl k závěru, že tento nemá důkazní potenci stran zde řešeného sporu a tento odmítl. Žalobcem navržený důkazní prostředek nemá relevantní souvislost se zde řešeným sporem, tj. není schopen prokázat žalobcem tvrzené skutečnosti, tj. osvědčit, že žalobce přijal předmětná plnění od společnosti Anduril.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

52. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

53. Soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobce s takovým postupem nevyjádřil nesouhlas a žalovaný na nařízení ústního jednání netrval.

54. Soud vyšel z následující právní úpravy:

- Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
- Podle § 72 odst. 1 písm. a) 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 zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
- Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
- Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH daňový doklad musí obsahovat tyto údaje rozsah a předmět plnění.
- 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.

55. Soud o věci uvážil následovně:

56. Otázka rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je odpovídajícím způsobem objasněna v judikatuře NSS (např. rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49).

Z této judikatury vyplývá, že daňové řízení je založeno 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. 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“. Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno. 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. Pokud tyto důkazy spolehlivě prokazují tvrzení daňového subjektu, přechází důkazní břemeno zpět na správce daně. V opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch. (Výše uvedené je zcela v souladu s rozsudkem NSS ze dne 11. 4. 2019, sp. zn. 5 Afs 133/2018.)

57. V projednávaném případě žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. V tomto případě konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona DPH je plátce povinen mít pro uplatnění nároku na odpočet daně daňový doklad. Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění. Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou NSS, podle které je prokazování nároku na odpočet daně 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 (viz např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007-84, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).

58. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je otázka, zda správce daně unesl důkazní břemeno, jak tvrdí žalovaný, či nikoliv, jak tvrdí žalobce.

59. Předně v projednávaném případě správce daně nezpochybňoval, že mu žalobce předložil ke kontrole formálně správné daňové doklady (viz zpráva o daňové kontrole). Správci daně na základě žalobcem předložených dokladů však vznikly pochyby o uskutečnění obchodních transakcí tak, jak byly deklarovány v daňových dokladech, na základě nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH. Tyto pochybnosti správce daně získal na základě 5 skutečností, a to (1) provádění výhradně hotovostních plateb, které vzhledem k hodnotě a

četnosti nelze považovat za standardní, (2) obecná a totožná specifikace předmětu plnění na daňových dokladech, které nebyly podloženy žádnými dalšími dokumenty, (3) neuvedení smluvních cen v předložených objednávkách, což vzhledem k hodnotě poskytovaných služeb není standardní, (4) odlišnost předmětu objednávek a daňových dokladů a (5) skutečnosti týkající společnosti Anduril (virtuální sídlo společnosti, bydliště jednatele na Slovensku, nespolupráce uvedené společnosti se správcem daně, společnost Anduril nemá žádné zaměstnance a neexistence prezentace či reklamy této společnosti na internetových stránkách). Dle náhledu soudu výše popsané skutečnosti ve svém souhrnu jednoznačně vzbuzují vážné a důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění.

60. Soud předně zdůrazňuje, že výše popsané skutečnosti je nutno posuzovat nikoliv jednotlivě, jak činí žalobce, ale ve svém souhrnu, neboť pochybnosti správce daně byly vyvolány souhrnem těchto zjištění, nikoliv samostatnými a jednotlivými skutečnostmi.

61. K tvrzení žalobce, že nebylo třeba detailně specifikovat rozsah, druh a množství provedených prací soud uvádí, že je sice věcí daňového subjektu, jakým způsobem přistoupí k vyplňování daňových dokladů, případě objednávek, a zda tedy bude detailně specifikován předmět a rozsah zdanitelného plnění, či zda s ohledem na daný případ zvolí obecnější formulaci a případně jakým způsobem bude nastaven obchodní vztah s dodavatelem. Nicméně daňový subjekt musí mít vždy na zřeteli, že to bude právě on, kdo bude případně povinen prokázat správci daně faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Výše uvedené platí tím více za situace, kdy předmět a rozsah plnění daňových dokladů je formulován natolik obecným způsobem, že není vůbec zřejmé uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak tomu ostatně bylo i v projednávaném případě, kdy na daňových dokladech bylo uvedeno pouze *„provedení montážní a demontážní práce, paličské, pomocné a úklidové práce, dle objednávky…“* a kdy předmět objednávek není totožný s daňovými doklady a objednávky neobsahují cenu. Za účelem prokázání uskutečnění zdanitelného plnění je daňový subjekt povinen si obstarat takové podklady, které mu umožní poskytnutí tohoto plnění ze strany deklarovaného dodavatele prokázat. V opačném případě se daňový subjekt vystavuje nebezpečí neunesení důkazního břemeně.

62. Soud přisvědčil závěru správce daně, že opakované provádění hotovostních plateb v četnosti (cca každý druhý den) a objemu jako v projednávaném případě (celkově cca 18 mil Kč), tj. např. 15 plateb v celkové hodnotě 3 267 000 Kč za měsíc červenec, 17 plateb v celkové hodnotě 4 235 000 Kč za měsíc srpen, nelze považovat za standardní. K námitkám žalobce uvedeným v podané žalobě soud uvádí následující: Tvrzení žalobce, že daňové orgány nemají pochybnost, že k platbám skutečně došlo, neskýtá napadené rozhodnutí a obsah předloženého spisového materiálu žádný podklad. Z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že daňové orgány dospěly k závěru, že žalobce neprokázal, že přijal od společnosti Anduril plnění deklarovaná v daňových dokladech. Vysvětlení žalobce, kterými žalobce zdůvodňoval provádění hotovostních plateb, a to že měl jednatel společnosti Anduril pan H. špatné vztahy s bankami, nelze považovat za přesvědčivé. Společnost Anduril měla v předmětném období zřízen bankovní účet. Banky jsou pak oprávněny zajistit peněžní prostředky na účtu nikoliv svévolně, ale výlučně jen v případech stanovenými právními předpisy. I když lze přisvědčit žalobci, že správce daně je v oblasti demontážních a paličských prací laik, nelze tak tvrdit o oblasti daní, respektive revize daňových dokladů. Je to totiž právě správce daně, kdo je povinen provádět náležitou kontrolu daňových dokladů včetně způsobu úhrady. Správce daně tak je z prováděné činnosti jednoznačně obeznámen s obvyklostí způsobů úhrady daňových dokladů. Ostatně

tvrzení, že provádění hotovostních plateb je v daném odvětví běžným obchodním standardem, žalobce soudu nikterak nedoložil.

63. K námitce žalobce, že nekontaktnost společnosti Anduril, virtuální sídlo této společnosti, absence jejích webových stránek a skutečnost, že jednatel společnosti Anduril se ze zdravotních a rodinných důvodů nemohl dostavit ke správci daně, nemohou vést k pochybnostem o uskutečnění zdanitelného plnění, soud uvádí, že lze přisvědčit žalobci, že výše uvedené jednotlivé skutečnosti nemohou individuálně vést ke vzniku pochybností správce daně. O tom ostatně svědčí četná judikatura NSS, na kterou žalobce v této souvislosti poukazoval. V projednávaném případě byly pochyby správce daně vyvolány nikoliv jednotlivými skutečnostmi, ale souborem zjištěných nestandardních skutečností. Konkrétně prováděním výhradně hotovostních plateb, obecností a totožností specifikace předmětu plnění, neuvedením smluvních cen v objednávkách, odlišností předmětu plnění objednávek a daňových dokladů a skutečností týkajících se společnosti Anduril (viz výše). Právě souhrn těchto zjištěných nestandardních skutečností a jejich vzájemná souvislost a provázanost vedly správce daně ke vzniku pochybností. Žalobcem shora uvedené rozporované skutečnosti představovaly spíše podružné důvody vedoucí k pochybám správce daně, které danou situaci spíše dokreslovaly.

64. Hlavními důvody, které u správce daně vyvolaly pochyby o uskutečnění zdanitelných plnění, byly četnost a objem prováděných výhradně hotovostních plateb, obecná a totožná specifikace předmětu plnění daňových dokladů, neuvedení smluvních cen v objednávkách a odlišnost předmětu plnění objednávek a daňových dokladů. Opakované provádění výlučně hotovostní plateb s minimálním časovým odstupem v celkovém objemu v řádu desítek milionů Kč na základě celé řady daňových dokladů, které nemají jednoznačně identifikován předmět plnění, když navíc předmět plnění daňových dokladů je odlišný od údajně souvisejících předložených objednávek, nelze považovat za standardní, a to tím spíš, že na objednávkách není uvedena cena. Není totiž zřejmé, jaká konkrétní plnění, v jakém rozsahu a za jakou cenu měla být ze strany společnosti Anduril žalobci v jednotlivých případech poskytnuta. Pochyby jsou pak umocněny tím, že za situace, kdy je dána odlišnost předmětu plnění objednávek a daňových dokladů je zcela vyloučena návaznost jednotlivých podkladů.

65. S ohledem na shora uvedené má soud za to, že souhrn zjištěných nestandardních skutečností, jejich význam a vzájemná provázanost, postačovaly daňovým orgánům ke zpochybnění žalobcem deklarovaných zdanitelných plnění. Za této situace správce daně unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, což mělo za následek, že důkazní břemeno přešlo na žalobce. Žalobce tak měl podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost prokázat, že od společnosti Anduril přijal plnění uvedené na daňových dokladech. Poukaz žalobce na rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017, nepovažuje zdejší soud za relevantní, a to s ohledem na odlišnou skutkovou situaci, zejména souhrn a vzájemnou provázanost zjištěných skutečností vedoucí k pochybám správce daně projednávaného případu.

66. Soud nepřisvědčil námitce žalobce, že není zřejmé, co vlastně daňové orgány zpochybňují a ohledně jakých okolností existují pochyby. Soud se plně ztotožňuje s judikaturou, na kterou žalobce v rámci tohoto žalobního bodu poukazoval. Nicméně skutková situace projednávaného případu se od skutkových situacích žalobcem uváděných v rozhodnutí NSS zásadně liší. Z předloženého spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že žalobce byl po celou dobu daňového řízení seznámen, na základě jakých skutečností vznikly pochyby

správce daně (viz výše) a zejména, co je povinností žalobce prokázat. Důvodem neuznání nároku na odpočet DPH byla skutečnost, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když neprokázal, že došlo k faktickému přijetí plnění tak, jak bylo deklarováno na předmětných daňových dokladech. Zároveň pak byl žalobce seznámen s konkrétními důvody, pro které měl správce daně za to, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Výše uvedené dokládají výzvy správce daně (konkrétně výzva ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1971007/16/2713-60561-603093, ze dne 30. 1. 2017, č. j. 70667/17/2713-60561-603093, a ze dne 19. 5. 2017, č. j. 1086815/17/2713-60561-603093), ve kterých byl žalobce vyzván k prokázání, že od společnosti Anduril, uvedené na daňových dokladech, přijal předmětná zdanitelná plnění. Dále soud poukazuje na výzvu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 1795367/17/2713-60561-603093, ve které byl žalobce opětovně konkrétně vybídnut, aby doložil, že přijal služby v deklarované výši a rozsahu tak, jak bylo uvedeno na předložených daňových dokladech a dále, že toto plnění přijal od deklarovaného dodavatele uvedeného na dokladech, tj. společnosti Anduril. V uvedené výzvě byl zároveň žalobce podrobně seznámen s hodnocením správce daně doposud předložených důkazních prostředků. Konečně rovněž ze zpráv o daňových kontrolách jednoznačně vyplývá, že žalobce neprokázal, že došlo k faktickému přijetí předmětu plnění tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, když obsahem těchto zpráv je i podrobné hodnocení žalobcem předložených důkazů. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že námitka žalobce nemá oporu ve spisovém materiálu.

67. K obsáhlé argumentaci žalobce v podané žalobě, že není zřejmé, co je vlastně zpochybňováno, soud uvádí, že obrana žalobce je v tomto případě vystavěna na vytrhávání jednotlivých tvrzení z kontextu rozhodnutí bez ohledu na souvislosti, v jakých bylo příslušné tvrzení učiněno. Například tvrzení uvedená v podané žalobě v bodě [10] nerespektují, že žalobcem vytčené části ve zprávách o daňové kontrole se v prvém případě vztahují obecně k požadavku správce daně na prokázání přijetí plnění tak, jak je deklarováno v předmětných daňových dokladech. Ve druhém případě je správcem daně reagováno na konkrétní námitku, ve které žalobce poukazoval na nemožnost určení subjektu, který plnění skutečně poskytl. Tuto obranu žalobce soud považuje za ryze účelovou, která již ze své podstaty nemůže být úspěšná. Výzvy správce daně k prokázání skutečností a předložení důkazních prostředků, stejně jako hodnocení žalobcem předložených důkazních prostředků, považuje soud v projednávaném případě za zcela konkrétní, určité a jasné (viz výše).

68. Důvodnou soud neshledal ani námitku žalobce, podle které splnil podmínky nároku na odpočet DPH podle § 72 a 73 zákona o DPH, když k výzvě správce daně přiložil předávací protokoly, fotodokumentaci a videozáznamy. Soud zdůrazňuje, že žalobce byl správcem daně opakovaně vyzýván k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech. Pokud jde o předávací protokoly, tyto dle náhledu soudu nemohly vést k odstranění pochybností správce daně. Předně i v případě předávacích protokolů je nutno poukázat na obecný a typový charakter přebíraného plnění (např. „*demontáž částí technologií, práce na kondenzátoru, úklidové práce*“, nebo „*rozpálení ocelové konstrukce sloupů na požadovaný rozměr – paličské a pomocné práce*“, nebo „*rozpálení rotoru a statoru paličské a pomocné práce*“), kdy není zřejmé konkrétní předmět a rovněž rozsah prováděných prací, případně jakékoliv bližší údaje o tom, kým byly práce uskutečněny. Zejména však nelze odhlédnout od skutečnosti, že dle výpovědi jednatele společnosti Anduril, tj. osoby, která předmětné předávací protokoly podepsala, tento v místě provádění prací nebyl, práci nepřebíral a rovněž ani nekontroloval. Za uvedené situace dle náhledu soudu nemohou předávací protokoly jakkoliv doložit faktické

uskutečnění zdanitelného plnění ze strany společnosti Anduril, neboť byť jednatel uvedené společnosti předávací protokoly podepsal, nemohl mít o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění žádné relevantní informace. Na výše uvedené nemá žádný vliv skutečnost, dle které není běžnou praxí, že jednatel zhotovitele díla osobně dohlíží na plnění každého jednotlivého závazku společnosti, či nikoliv a s tím související polemika žalobce, že práce probíhaly tak, jak měly.

69. Pokud pak jde o fotodokumentaci a videozáznam, soud z těchto důkazů zjistil, že v případě teplárny v Litvínově předložené důkazy zachycují osoby (zaměstnance) vykonávající určitou práci a zařízení a stroje provádějící demolici. Z těchto podkladů však nelze nikterak zjistit, o jaké zaměstnance se jedná (identifikace osob včetně zaměstnavatele) a jaký byl konkrétní rozsah prováděných prací. V případě fotodokumentace vážící se k Elektrárně Chvaletice nelze jednoznačně identifikovat místo prováděných prací, když předložené fotografie se zaměřují na detailní zobrazení zařízení, bez jakéhokoliv zachycení osob nebo prováděných prací. Předložené fotografie a videozáznam tak faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění ze strany společnosti Anduril rovněž nedokládají, když zejména není zřejmé, kdo práci prováděl a jaký byl rozsah plnění, případně cena.

70. Faktické uskutečnění zdanitelného plnění dle soudu neprokazuje ani jmenný seznam pracovníků a ověření průchodů osob. Skutečnost, že se v místech plnění nacházely osoby stejného jména, jaké označil žalobce, nikterak neprokazuje, že tyto osoby byly ve smluvním vztahu ke společnosti Anduril. Předmět a rozsah prováděných prací, případně cenu pak tento důkazní prostředek není schopen doložit vůbec. Tvrzení žalobce, že finální rozpalování kovových konstrukcí bylo prováděno v prostorách mimo areál elektrárny, považuje soud za účelové, neboť toto tvrzení nebylo ze strany žalobce konkretizováno a ani doloženo, ať už v průběhu daňového řízení, případně v podané žalobě. V této souvislosti neobstojí tvrzení žalobce, že správce daně neověřil, jak byly demoliční práce prováděny. Byl to totiž pouze žalobce a nikoliv správce daně, kdo měl prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění ze strany společnosti Anduril.

71. Konečně uskutečnění zdanitelného plnění neprokazují ani dohody o provedení prací mezi společností Anduril a pracovníky T. C., M. C. a M. Š. Výše uvedené důkazy soud považuje za vyvrácené zjištěním správce daně, že společnost Anduril neměla žádné zaměstnance, což potvrdil i jednatel společnosti Anduril. Navíc s ohledem na rozsah prováděných prací je vyloučeno, aby tento byl vykonán pouze uvedenými pracovníky. Toliko na okraj soud poukazuje na skutečnost, že výše uvedené je rovněž v rozporu s tvrzením žalobce učiněným v průběhu daňového řízení, podle kterého byla plnění i pro společnost Anduril uskutečňována subdodavatelsky (viz podání ze dne 8. 2. 2017).

72. Tvrzení žalobce, že byl nucen prokazovat, jak si jeho dodavatel zajišťoval své pracovníky, nemá oporu v předloženém spisovém materiálu. Z předloženého spisového materiálu vyplývá, že žalobce byl opakovaně vyzýván pouze k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění od společnosti Anduril, která byla uvedena na daňových dokladech (viz výše), nikoliv k tomu, jak si společnost Anduril zajišťovala své pracovníky. Tvrzení uskutečněné žalobcem v této souvislosti jsou tak zcela irelevantní. Žalobcem odkazovaná judikatura NSS, se kterou se soud zcela ztotožňuje, se týkala odlišných skutkových okolností.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

73. Na základě všech shora uvedených skutečností soud dospěl k závěru, že správce daně hodnotil žalobcem předložené důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy. Postup správce daně soud neshledal účelovým. Žalobce předloženými důkazní prostředky nedoložil faktické uskutečnění zdanitelného plnění ze strany společnosti Anduril dle § 72 a 73 zákona o DPH.

74. Pokud jde o tvrzení žalobce, že s ohledem na charakter prací lze jen těžko specifikovat, jaký konkrétní kovový blok z likvidovaných budov byl při odstraňování zařízení rozpalován, že je patrné, že práce byly prováděny při likvidaci budov a zařízení v Elektrárně Chvaletice a Teplárně Litvínov, že není běžné, aby jednatel zhotovitele dohlížel na plnění každého jednotlivého závazku společnosti, případně že přítomnost pana H. nevyžadoval, a že v praxi je vyloučeno, aby byly dokumentovány veškeré prováděné práce, soud odkazuje na výše nastíněné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení s tím, že bylo výlučně na žalobci, aby si opatřil takové podklady, kterými bude schopen prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Neučinil-li tak, respektive neopatřil-li si žalobce dostatek důkazů o prováděném zdanitelném plnění, nemůže jít tato skutečnost k tíži správce daně.

75. Soud nepřisvědčil námitce žalobce, že důkazní rozsah vyžadovaný žalovaným k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH byl nepřiměřený a nesplnitelný. K výše uvedené námitce soud odkazuje na shora uvedená rozhodnutí NSS zabývající se rozložením důkazního břemene v daňovém řízení. Z těchto rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že je to daňový subjekt, který je povinen prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno v dokladech. V projednávaném případě žalobce toto své důkazní břemeno neunesl (viz výše). Obsah předloženého správního spisu neskýtá žádný podklad pro závěr, ze kterého by vyplývalo, že správce daně po žalobci požadoval prokázat jakékoliv nestandardní skutečnosti nad rámec povinností daňového subjektu, které jsou judikovány NSS, a že by míra jistoty pro unesení důkazního břemene byla správcem daně stanovena v rozporu s uvedenou judikaturou, případně s právními předpisy. Na výše uvedeném závěru nemůže nic změnit rozhodnutí zdejšího soudu sp. zn. 8 Af 5/2015, a to vzhledem k odlišnému skutkovému stavu, a rovněž ani odborný článek, na který žalobce poukazoval, a nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13.

76. K pátému žalobnímu bodu soud zdůrazňuje, že žalobci byl v projednávaném případě odepřen nárok na odpočet DPH výlučně z důvodu, že neprokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH stanovených § 72 a § 73 zákona o DPH. Konkrétně žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, tj. nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, že jej uskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu, tj. společnost Anduril. Jinými slovy neprokázání dodavatele nebylo jediným důvodem zamítnutí nároku na odpočet DPH, když žalobce rovněž nedoložil ani faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Protože v projednávaném případě bylo důvodem odepření nároku na odpočet DPH vedle pochybností stran deklarovaného dodavatele i faktické uskutečnění zdanitelného plnění, nemůže být námitka žalobce, která se izolovaně zaměřuje toliko na otázku deklarovaného dodavatele a zcela pomíjí skutečnost, že v projednávaném případě nebylo doloženo rovněž ani faktické uskutečnění zdanitelného plnění, důvodná. Dále soud uvádí, že žalobci nebyl odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu daňového podvodu. Ostatně tímto směrem nebylo ani vedeno dokazování prováděné správcem daně, potažmo žalovaným. Protože žalobce v projednávaném případě neunesl důkazní břemeno stran faktického uskutečnění

zdanitelného plnění ze strany dodavatele uvedeného na daňových dokladech, je argumentace žalobce a s tím související odkazy na rozhodnutí SDEU a NSS lichá. O daňovém podvodu lze uvažovat výhradně za situace, kdy daňový subjekt unese důkazní břemeno.

77. Konečně námitku žalobce, že nebyl dostatečně zjištěn stav věci, když daňové orgány neprovedly důkaz v podobě dožádání společnosti BAUCOMEX CZ, s.r.o. neshledal soud důvodnou. Předně žalovaný v napadeném rozhodnutí žalobci sdělil, proč požadované dožádání není možné. Bylo tomu tak proto, že tato společnost nebyla účastníkem daňového řízení a zjišťování jejich zaměstnanců nemá oporu v daňovém řádu. Tyto závěry žalobce nikterak nezpochybňoval. Zejména však se soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že registrace zaměstnanců jiné společnosti, případně jejich subdodavatelů nemůže doložit, že žalobce skutečně přijal předmětná plnění od společnosti Anduril. Na výše uvedeném závěru týkajícího se skutkového stavu věci pak nic nemůže změnit žalobcem vytčené obecné konstatování NSS uvedené v rozsudku ze dne 21. 7. 2016, sp. zn. 2 Af 34/2016. Nehledě na to, že dle sdělení žalovaného uvedeného v napadeném rozhodnutí byl žalobce s relevantními informacemi obeznámen. Ani toto tvrzení pak žalobce nerozporoval.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

78. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

79. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha dne 30. listopadu 2021

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

Mgr. Milan Tauber v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.