



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Centralplast s. r. o.**, IČO 275 13 661
sídlem Přepychy 38, 517 32 Přepychy
zastoupený advokátem JUDr. Josefem Moravcem
sídlem Velké náměstí 135/19, 500 03 Hradec Králové

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2020, č. j. 25836/20/5300-22442-712942,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2020, č. j. 25836/20/5300-22442-712942, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V záhlaví specifikovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání podaná žalobcem proti celkem 11 rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) ze dne 20. 8. 2018, kterými

Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2015 až prosinec 2015 v celkové výši 740 944 Kč.

2. Hlavní ekonomickou činností žalobce je výroba plastových bazénů. Správce daně vydal uvedené dodatečné platební výměry po provedení daňové kontroly, v níž prověřoval nároky žalobce na odpočet daně uplatněné v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními od společností E B Y s.r.o. (dále jen „EBY“), a Mrija stav s.r.o. (dále jen „Mrija stav“). V případě dodavatele EBY spočíval předmět plnění ve zprostředkování reklamní prezentace, v případě dodavatele Mrija stav v provedení pomocných a přípravných prací při výrobě bazénů. Správce daně konstatoval, že se zdanitelná plnění, za která žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH, uskutečnila. Zároveň však identifikoval řetězce subjektů zapojených do obchodu s předmětnými službami, které byly zasaženy podvodem na DPH. Správce daně současně dospěl k závěru, že žalobce věděl o tom, že se účastní řetězců společností zatížených podvodem na DPH. Žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí ke shodnému závěru.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce má za to, že v posuzovaném případě nebyly splněny podmínky stanovené judikaturou správních soudů k tomu, aby mohl být odmítnut nárok na odpočet z důvodu zapojení do daňového podvodu.
4. Předně namítl, že žalovaný si jako jediné kritérium pro závěr o existenci daňového podvodu stanovil to, zda daň chybí. Dále se žalovaný otázkou, zda se daňový podvod opravdu odehrál, nezabýval. Uvedená skutečnost je dle žalobce zjevná z bodu [45] napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný popisuje konkrétní okolnosti daňového podvodu. Dále se žalovaný tím, zda se daňový podvod opravdu odehrál, nezabýval, což je v rozporu se závěry vyslovenými například v bodě [69] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60 (věc *VYRTYCH*).
5. V případě dodavatele Mrija stav žalovaný není ani schopen určit, zda došlo k narušení neutrality daně, jak je patrné z bodu [97] napadeného rozhodnutí. Navíc žalovaný uvádí, že tato společnost byla nekontaktní, ale v bodech [99] a [101] žalovaný zmiňuje, že mu předložila seznam pracovníků. Skutečnosti uváděné žalovaným jsou tedy ve vzájemném rozporu.
6. Žalobce dále namítl, že žalovaný předkládá důkazy o daňovém podvodu u společností, o jejichž existenci žalobce neměl a ani nemohl mít tušení. Žalobce se tak nemůže vyjádřit ke zjištěným skutečnostem, natož napadnout jejich správnost.
7. Ve vztahu k další podmínce, tedy k tzv. vědomostnímu testu, žalobce konstatoval, že žalovaný označuje sporné transakce za nestandardní a odporující běžné praxi. Jeho úvahy jsou ovšem podloženy pouze úvahami ve stylu: „*toto nasvědčuje*“, „*nelze mít najisto postaveno*“, „*nepůsobí věrohodně*“, „*napovídá o obezřetnosti*“, „*jen stěží lze uvěřit*“, „*se jeví*“ a další. Žalobce v této souvislosti opětovně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *VYRTYCH*, z nějž vyplývá, že žalovaný musí jednoznačně prokázat, v čem spočívá nestandardnost posuzovaných transakcí a vypořádat se se všemi argumenty, které svědčí ve prospěch daného postupu. Není možné, aby žalovaný přenesl důkazní břemeno na daňový subjekt pouze na základě domněnek a poukazů na objektivní okolnosti, které byly jednoznačně mimo sféru vlivu žalobce.

8. K poukazu žalovaného na skutečnost, že společnosti zapojené do posuzovaných obchodních řetězců měly tzv. virtuální sídla, žalobce namítl, že společnosti GOLFNEST s.r.o. (dále jen „GOLFNEST“), Forest production s.r.o. (dále jen „Forest production“), a E.M.C. AGENCY s.r.o. (dále jen „E.M.C. AGENCY“), nebyly jeho přímými dodavateli. Žalobce tak nemohl mít o jejich existenci tušení, natož aby věděl, že tyto společnosti sídlí na virtuálních adresách. Teoreticky to mohl vědět jenom u svého přímého dodavatele Mrija stav. Žalovaný však nevysvětlil, proč by měla mít skutečnost, že předmětné společnosti sídlí na virtuálních adresách, za následek neuznání nároku na odpočet, jestliže sám uznal, že služby byly poskytnuty. Žalobce je tedy názoru, že existence virtuálních sídel u dodavatelů není na škodu, v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55.
9. Žalovaný dále uvedl, že žalobce neznal přesný rozsah plnění, které mu bylo poskytnuto. Podle žalobce se ale u reklamních agentur zpravidla objednává výsledek, tj. zviditelnění produktu či společnosti. Daňové subjekty nejsou schopny přesně posoudit dopad jednotlivých způsobů reklamy, proto se obrací na odborníky. Stejně je tomu v případě, kdy si daňový subjekt objednává např. opravu automobilu a výsledkem má být funkční automobil. Nelze mu vyčítat, že si neobjednal jednotlivé položky, jako třeba identifikaci závady a následnou výměnu vstříku a vyčištění palivové soustavy. Navíc sám žalovaný uvádí, že plnění byla poskytnuta, takže zpochybňování přesného vymezení plnění není důkazem o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět o daňovém podvodu.
10. Za „zcela nepochopitelný“ žalobce považuje argument žalovaného uvedený v bodech [65] a [66] napadeného rozhodnutí. V následujícím bodu žalovaný uvádí, že dodavatel poskytl více reklamy, než bylo dohodnuto, což dle žalobce není pravda, protože reklama byla zadána rámcově. Žalobce je proto názoru, že žalovaný se snaží za jakoukoli cenu nalézt nějaké rozpory, skutečné důkazy, které by opravdu prokazovaly zapojení žalobce do podvodného řetězce, však nemá.
11. Dalším důkazem o zapojení do daňového podvodu je pro žalovaného výměna listin. Žalovaný však nevzal v úvahu běžnou praxi, kdy dochází k chybám ve vydaných fakturách, např. ve dni uskutečnění zdanitelného plnění, jak uvádí sám žalovaný v napadeném rozhodnutí. Důvod výměn některých listin objasnil svědek O. N., podle nějž docházelo k výměně listin z důvodů zrušených koncertů a nekvalitních fotografií, což jsou skutečnosti, které se v praxi běžně dějí.
12. Žalovaný argumentoval také neadekvátní cenou, nepoužil však žádné konkrétní srovnání. Navíc sám poukázal na skutečnost, že některé reklamní akce byly provedeny nad rámec smlouvy. V napadeném rozhodnutí nelze nikde nalézt, jakým způsobem žalovaný ohodnotil tato plnění a jak zohlednil jejich cenu. Při absenci této správní úvahy nelze postup žalovaného přezkoumat. Žalovaný tedy neunesl důkazní břemeno, které ho v daném případě tížilo. Srovnání cen předchozích dodavatelů, tak jak to činí žalovaný, nelze nikdy učinit bez současného porovnání objemu zakázek, které byly mezi subjekty poskytovány.
13. Žalobce nesouhlasí ani s tím, že by nedostatečně prověřoval své obchodní partnery. Žalovaný označil nahlédnutí do živnostenského rejstříku, insolvenčního rejstříku, zveřejnění účtu a kontrolu negativních recenzí na internetu za nedostačující. Žalobce k tomu odkázal na vyjádření Generálního finančního ředitelství (dostupné na [www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/nepresnosti-v-](http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/nepresnosti-v)

mediich/2017/Podnikatele-by-si-meli-sve-obchodni-partnery-peclive-proverovat-8487), podle nějž pro prověření subjektu stačí jeho kontrola v obchodním a insolvenčním rejstříku a v registru nespolahlivých plátců. Uvedené vyjádření žalobce utvrdilo v tom, že provedl nezbytné kroky.

14. Žalovaný dále účelově použil vyjádření zástupkyně žalobce, že „*podezřívá zástupce EBY s.r.o. z jakéhosi flegmatismu či lajdáctví a nepořádku v dokumentaci.*“ Uvedené bylo vyřčeno až v rámci daňové kontroly, a to po zjištění, že dokumentace není ve stavu, v jakém ji vyžaduje žalovaný. V okamžiku tohoto zjištění již žalobce nemohl zpětně zrušit poskytnutá reklamní plnění. Podstatné ovšem je, že žalobce byl s prací reklamní agentury spokojen a žalovaný odhlíží od toho, že smyslem podnikání je vytvářet zisk uzavřením obchodů a jejich zaplacením, nikoli shromažďováním podkladů pro správce daně. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 4. 2017, č. j. 65 Af 42/2015 – 45, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 8 Afs 143/2017 – 40.
15. Podle žalobce žalovaný nemá žádné skutečné důkazy ani o nesrovnalostech ve spolupráci se společností Mrija stav s.r.o. Pomocné práce prováděla společnost s ručením omezeným, která si na tyto práce najímala fyzické osoby. Vše bylo zajišťováno ukrajinskými pracovníky. Jestliže jednatel a společník dané společnosti, pan D. P., nedostal další povolení k pobytu na území České republiky, pak plnění povinností touto společností samozřejmě vykazovalo určité nesrovnalosti. Tyto nesrovnalosti jsou ale účelově vykládány v neprospěch žalobce.
16. Nestandardní není ani chování I. M. V případě ukrajinských dělníků je jeden z nich, zpravidla dobře mluvící česky, předákem, který vyřizuje pro ostatní vše potřebné. Nestandardní tedy ani není to, že žalobce získal od svého dodavatele doklady v průběhu kontroly, jak se snaží navodit žalovaný.
17. Žalobce odmítl rovněž úvahy žalovaného o zisku dodavatele a o jeho přidané hodnotě, tyto úvahy označil za nepodložené. Žalovaný totiž nezjistil, jaké další služby dodavatel fyzickým osobám poskytoval, např. ubytování, dopravu, pomoc při vyřízení víz apod.
18. Žalobce konečně také namítl, že pokud dodavatel prováděl pomocné práce v provozovně žalobce, tak se jednalo o obvyklou obchodní součinnost. Nepotřeboval tedy k tomu podnájem jeho prostor, který zjevně nebyl po právní stránce přesně ošetřen. Což ovšem neznamená, že se jednalo o podvod.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

19. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odmítl tvrzení žalobce, že v napadeném rozhodnutí dovozuje existenci podvodu pouze ze skutečnosti, že chybí daň. V posuzovaných řetězcích společností bylo jednoznačně identifikováno narušení daňové neutrality, kdy některé společnosti zapojené v těchto řetězcích nepřiznaly DPH z plnění, která uskutečnily pro další článek v řetězci, nebo daň přiznaly, ale není možno u nich ověřit správnost výše přiznané daně. Zároveň obchodní transakce provázely v rozhodnutí blíže popsané nestandardní okolnosti, případně zapojené obchodní společnosti vykazují znaky nestandardního chování.
20. S ohledem na zjištěné nestandardní okolnosti (společnosti sídlily na virtuální adrese, byly personálně propojené, způsob nákupu a následného prodeje zdanitelného plnění byly nestandardní, docházelo ke značnému navyšování cen a k poskytování plnění ve větším

rozsahu než bylo smluvně ujednáno, byly zjištěny rozpory v daňových dokladech a docházelo k jejich dodatečným úpravám) považuje žalovaný odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *VYRTYCH* za nepřiléhavý. Nejvyšší správní soud v dané věci rozhodoval za odlišných skutkových okolností. Ani v rozhodnutí o odvolání, ani v rozsudku městského soudu nebylo definováno a určeno k jakému podvodu došlo, resp. mělo dojít, kdo jej spáchal, v čem mělo toto podvodné jednání spočívat a jaká byla aktivní účast daňového subjektu na tomto tvrzeném podvodném jednání, které bylo zcela neurčitě vymezené. V nyní řešeném případě byla naproti tomu jednoznačně identifikována chybějící daň a další nestandardnosti transakcí mezi žalobcem a dalšími články řetězce (sídla společností na virtuální adrese, rozpory v daňových dokladech či personální propojenost subjektů). Žalovaný tedy konstatuje, že v tomto případě lze bezesporu dospět k závěru o existenci daňového podvodu ve smyslu judikatury Soudní dvora EU (dále jen „Soudní dvůr“) a Nejvyššího správního soudu.

21. Žalobce dále uvedl, že v případě dodavatele Mrija stav ani žalovaný není schopen určit, zda došlo k narušení neutrality. K dané námitce žalovaný předně odkázal na bod [97] napadeného rozhodnutí, kde podrobně popsal, na základě jakých skutečností dospěl v tomto případě k závěru o „chybějící dani“. Žalovaný dále zdůraznil, že jako chybějící daň nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. V rámci správní praxe se správci daně ve většině případů setkávají s tím, že skutečnost, zda byla daň z předmětného plnění v řetězci odvedena, nelze ověřit pro nekontaktnost některých článků obchodního řetězce, tzv. *missing traders* (což je ostatně jejich účel). Tato skutečnost musí být také považována za narušení neutrality daně z důvodu řádného fungování systému DPH a efektivního odhalování podvodů na této dani. Společnosti typu *missing trader* jsou totiž do struktury daňových podvodů vkládány právě za tím účelem, aby správci daně znemožnily rozkrytí celého řetězce společností. Podstatou jejich působení v podvodném řetězci je zahladit stopy po podvodu na DPH tím, že „zmizí ze scény“, stanou se pro správce daně nekontaktními, a tak zamezí komplexnímu prošetření daného případu a tím i přesnému vyčíslení úniku na dani. Pokud by nemožnost ověřit řádné stanovení daně vylučovala konstatování podvodu na DPH, stačilo by pak společností organizujícím podvod na dani, aby do řetězce společností vložily jednu nekontaktní společnost, která nepodá za předmětná zdaňovací období daňová přiznání, a tím by znemožnily postižení jejich podvodného jednání.
22. K námitce žalobce, že žalovaný předkládá důkazy o daňovém podvodu u společností, o jejichž existenci žalobce neměl ani tušení, žalovaný uvedl následující. Aby správce daně mohl konstatovat podvodné jednání v řetězci, je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání. Rozhodné je přitom posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. V daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicí, které mu jsou k dispozici. Správce daně posuzuje všechny podstatné okolnosti, které vyšly najevo a to včetně takových, které mohly nastat až následně, či o kterých nevědí jednotlivé články řetězce (tyto skutečnosti však nemohou být přičítány k tíži těmto konkrétním daňovým subjektům v rámci vědomostního testu, pokud o nich nevěděly). I skutečnosti nastalé po ukončení šetřených obchodních transakcí totiž vypovídají o povaze daného obchodního řetězce. Při popisu skutkových okolností, v nichž daňový podvod spočíval, je tedy zcela bezpředmětné, zda

žalobce o těchto skutečnostech věděl či nikoliv. Vědomost žalobce je posuzována až v rámci vědomostního testu.

23. Žalovaný dále konstatoval, že dle judikatury Soudního dvora je třeba u konkrétního daňového subjektu zkoumat, zda v době uskutečnění transakce věděl či alespoň mohl a měl vědět o objektivních okolnostech, které mohly ve svém souhrnu vzbudit podezření o podvodném jednání v rámci řetězce. Při samotném posuzování objektivních okolností je třeba přihlídnout k prostředí, v jakém se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním zkušenostem, znalostem apod. Tyto objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl. Okolnosti tedy nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídací schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je potom zřejmé, že žalovaný dostal požadavkům vyplývajícím z ustálené judikatury stran existence objektivních okolností. Zjištění uvedená v napadeném rozhodnutí, ač sama o sobě nejsou nezákonná, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH měl a mohl vědět.
24. Žalovaný se poté vyjádřil k námitkám týkajícím se jednotlivých objektivních okolností. Konstatoval, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, jakou roli hraje při posuzování vědomosti žalobce o jeho zapojení do podvodného řetězce existence virtuálního sídla. Sídlo na virtuální adrese představuje dle ustálené judikatorní praxe jednu ze skutečností, která, v souhrnu s ostatními, může vést k závěru o existenci daňového podvodu či o vědomosti daňového subjektu o tomto podvodu. V případě, že má společnost sídlo na virtuální adrese, na které se nevyskytuje, je pro své obchodní partnery i pro správce daně nedohledatelná a je pro ni již z logiky věci mnohem jednodušší např. „zmizet ze scény“.
25. K námitce žalobce, že je mu vytýkáno, že neznal přesný rozsah plnění, se žalovaný podrobně vyjádřil v bodech [60] až [69] napadeného rozhodnutí. Žalovaný zde podrobně rozvedl, proč považuje postup žalobce za nestandardní. Žalobce byl ochotný přistoupit na uzavření obchodů s celkovou hodnotou cca 1,5 mil Kč, přestože při sjednávání obchodní spolupráce neznal z písemné podoby smluv přesný rozsah služeb obsažených v balíčcích. Přijetí služeb, kde ceny jsou skryty v „balíčcích“, kdy není zřejmé, co přesně je jejich obsahem, jak byla stanovena cena a nelze je porovnat se službami nabízenými jinými subjekty, je v reálných obchodních vztazích neobvyklé a též i značně rizikové. Žalobce se tím dostal do složité důkazní situace (ať už by se jednalo o prokazování v rovině daňové, tak především v rovině soukromoprávní, neboť jen stěží by pak byl žalobce schopen prokázat, že mu plnění nebylo poskytnuto ve smluveném rozsahu, jestliže tento rozsah blíže vůbec nebyl identifikován). Žalobce naopak v průběhu celého řízení ani v podané žalobě neuvedl žádnou přesvědčivou a logickou argumentaci, proč tímto způsobem postupoval.
26. Pokud jde o námitku stran poskytování většího rozsahu plnění, než bylo sjednáno, žalovaný odkázal na bod [69] napadeného rozhodnutí. Žalovaný považuje takový postup za neobvyklý, jelikož mezi žalobcem a společností EBY byly jednoznačně určeny projekty, na kterých měla být reklamní prezentace uskutečněna. Jak uvedl sám žalobce,

cílem podnikání je generovat zisk, nicméně pokud společnost EBY poskytuje reklamní služby nad rámec sjednaného plnění, nelze toto považovat za racionální jednání. Této skutečnosti si přitom žalobce musel být vědom. Tvrzení žalobce, že není pravda, že bylo poskytnuto více reklamy, jelikož reklama byla zadána pouze rámcově, potom na výše uvedeném ničeho nemění, jelikož předmětné projekty byly jednoznačně určeny. Žalobce si tedy musel být vědom toho, že reklama je poskytována ve větším rozsahu, než jak bylo dohodnuto. Žalobce navíc v rozporu s ujednáním o vybraných projektech vědomě a úmyslně akce, na kterých bylo „nevyžádané“ prezentováno jeho logo, využíval tím způsobem, že pokud byla na „smluvené“ akci, k níž byly též vystaveny daňové doklady, pořízena nedostatečná nebo nekvalitní fotodokumentace, požádal svého dodavatele o dodatečnou úpravu vystavených dokladů tak, že byl změněn předmět plnění, který nově obsahoval název jiné, lépe fotografiemi zdokumentované akce.

27. K námitce žalobce, že k výměně listin docházelo z důvodů zrušených koncertů a nekvalitních fotografií, což jsou skutečnosti, které se v praxi běžně dějí, žalovaný odkazuje na body [73] až [77] napadeného rozhodnutí. Pokud jsou antedatovány a jakkoliv měněny uzavřené smlouvy mezi obchodními partnery a již vystavené daňové doklady, které mají sloužit jako důkazní prostředky, jedná se o důkaz toho, že žalobce měl a mohl vědět, že se účastní transakcí, které mohou být součástí daňového podvodu. K námitce stran neadekvátnosti ceny se již žalovaný vyjádřil v bodech [78] až [83] napadeného rozhodnutí, kde podrobně rozvedl, proč považuje sjednanou cenu za neadekvátní.
28. Žalovaný dále setrval na svém závěru, že pouhé nahlížení do veřejných registrů nelze považovat za přijetí dostatečných opatření k minimalizaci podnikatelského rizika. Ke stejnému závěru dle žalovaného dochází i judikatura správních soudů. Žalovaný se neztotožnil ani s výkladem výše specifikovaného stanoviska Generálního finančního ředitelství podaným žalobcem. Z předmětného stanoviska GFŘ nevyplývá, že v jakémkoliv případě postačuje prověření dodavatele v obchodním a insolvenčním rejstříku a v seznamu nespolehlivých plátců. Žalobce účelově opomenul skutečnost, že v daném případě se jednalo o veřejnou zakázku a že nebyly zjištěny žádné objektivní okolnosti, na základě kterých by bylo nutné od GFŘ vyžadovat přijetí dalších opatření. Z ustálené judikatury potom jednoznačně vyplývá, že je nutné vždy zohlednit veškerá specifika posuzovaného případu a na základě těchto zjištěných skutečností celý případ hodnotit.
29. K námitce žalobce, že smyslem podnikání je vytvářet zisk a nikoliv shromažďovat podklady pro správce daně, žalovaný uvedl, že primárním smyslem podnikání je jistě vytvářet zisk. Nicméně toto nikterak nevylučuje, aby si žalobce plnil své zákonem stanovené povinnosti, které pro něj, jakožto plátce DPH, vyplývají z příslušné právní úpravy. Povinností každého plátce, tedy i žalobce, je shromažďovat si potřebné podklady.
30. Pokud jde o chování I. M., dle žalovaného svědčí o nestandardnosti obchodní spolupráce např. skutečnost, že důležité podmínky na začátku spolupráce žalobce se společností Mrija stav sjednával její dodavatel, nikoli společnost sama. Zmíněné skutečnosti nasvědčují neobvyklému propojení osob vystupujících v jednotlivých člancích řetězce podnikatelských subjektů, kterého si žalobce nepochybně mohl a měl být vědom, jelikož s těmito dodavateli společnosti Mrija stav sám jednal. Žalobce naopak neuvedl žádnou přesvědčivou argumentaci, která by byla způsobila závěry žalovaného zpochybnit.

IV. Ústní jednání

31. Během jednání konaného dne 10. 11. 2021 zástupce žalobce především odkázal na podanou žalobu. Zdůraznil, že dle jeho názoru správce daně neunesl své důkazní břemeno a neprokázal žalobci zapojení do daňového podvodu. Pověřený pracovník žalovaného odkázal na napadené rozhodnutí a na vyjádření k žalobě. K dotazu soudu, zda navrhuje provedení důkazu vyjádřením Generálního finančního ředitelství, na nějž odkázal v žalobě (viz výše bod 13 rozsudku), zástupce žalobce uvedl, že na provedení daného důkazu netrvá. Soud tedy důkaz tímto vyjádřením neprováděl.

V. Posouzení věci krajským soudem

32. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
33. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je finančními orgány neuznaný nárok žalobce na odpočet DPH za zdaňovací období únor 2015 až prosinec 2015 v celkové výši 740 944 Kč. Žalobce dle finančních orgánů sice prokázal splnění zákonem stanovených formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, posuzovanými transakcemi se však účastnil plnění, která byla součástí podvodu na DPH.
34. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, a ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84).
35. Nicméně i v případě, že plátce splní všechny zákonem stanovené (formální i hmotněprávní) podmínky nároku na odpočet daně, nemusí mu být tento nárok přiznán, a to tehdy, pokud jej uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem.
36. K problematice podvodů na DPH existuje bohatá judikatura Soudního dvora [viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „*Optigen*“); ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „*Kittel*“); a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. Soudní dvůr označuje jako podvod na DPH situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH (respektive předchozí tzv. šesté směrnice), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním

podmínkách [směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“); směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně („šestá směrnice“)].

37. Soudní dvůr zároveň ve věci *Optigen* zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Jak Soudní dvůr uvedl ve věci *Mahagében*: „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (bod 49). Výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu; viz např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60.
38. Na základě citované judikatury se v rozhodovací praxi zformoval několikastupňový test, jehož kritéria musí být splněna, aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Prvním krokem testu je zjištění, zda k podvodu na DPH došlo. Ve druhém kroku je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Ve třetím kroku se hodnotí, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (druhý a třetí krok, které spolu úzce souvisí, jsou někdy také souhrnně označovány jako vědomostní test). V terminologii žalovaného jde tedy v prvním kroku o posouzení *existence podvodu na DPH*, ve druhém kroku se posuzují *objektivní okolnosti* a ve třetím kroku *přijatá opatření*.
39. V nyní posuzované věci správce daně prověřoval nároky žalobce na odpočet daně uplatněné v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními od společností EBY a Mrija stav. Krajský soud se bude těmito případy zabývat samostatně, protože se jedná o v mnoha ohledech odlišné případy (předmětem plnění, subjekty zapojenými do transakcí i dalšími okolnostmi). Zároveň předesílá, že ve vztahu k těmto případům dospěl k odlišným závěrům – zatímco u zdanitelných plnění od společnosti EBY má soud za prokázané zapojení žalobce do řetězců zasažených podvodem na DPH, u zdanitelných plnění od společnosti Mrija stav finanční orgány dle názoru soudu své důkazní břemeno neunesly.

V.1 Zdanitelná plnění od společnosti EBY

40. Podle judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu lze o *existenci podvodu na DPH* hovořit v případě, kdy je v řetězci transakcí zjištěna „*chybějící daň*“ a další daňový subjekt si ji čerpá za *nestandardních okolností*. Nutno dodat, že není povinností finančních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci

byl spáchán podvod. Postačí, pokud je v daňovém řízení postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha různých indicií, které jsou mu k dispozici (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 – 52, a ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015 – 46).

41. V případě zdanitelných plnění od společnosti EBY správce daně identifikoval řetězce obchodních společností zapojených do obchodu se službami (reklamní propagace), jejichž součástí byl i žalobce. Ve všech těchto řetězcích přitom dle správce daně došlo k *narušení neutrality DPH*, kdy některým článkem řetězce nebyla odvedena DPH, kterou obdržel a jejíž odpočet si žalobce následně nárokoval. K narušení neutrality DPH ve všech identifikovaných řetězcích došlo jak u přímého dodavatele žalobce, u společnosti EBY, tak i u společností Forest production, GOLFNEST a E.M.C. AGENCY (ke znázornění předmětných řetězců a k podrobnějšímu popisu toho, jak přesně došlo k narušení neutrality DPH u jednotlivých společností, viz body 35-44 napadeného rozhodnutí).
42. Správce daně zároveň zjistil celou řadu *nestandardních okolností*, na jejichž základě dovodil, že k neodvedení daně jednotlivými články řetězců došlo právě v důsledku podvodného jednání. Společnosti GOLFNEST, Forest production a E.M.C. AGENCY měly své sídlo zapsané na adresách, na nichž jsou nabízeny služby tzv. virtuálního sídla. Na stejných adresách měly své sídlo zapsané stovky dalších subjektů. Uvedené společnosti byly zároveň personálně propojeny osobou O. N. (v rozhodné době jednatele EBY a Forest production). V roce 2015 byl jednatelem společnosti GOLFNEST K. Ž. Dispoziční práva k bankovnímu účtu dané společnosti však měl kromě jednatele K. Ž. i O. N., který dle údajů z obchodního rejstříku neměl žádnou vazbu na tuto společnost. Peněžní prostředky, které byly připsány na bankovní účet GOLFNEST, byly obratem vybírány v hotovosti. Osobou, která finanční prostředky vybírala, byl i pan O. N.
43. Správce daně dále konstatoval, že způsob, jakým docházelo v řetězci k nákupu a zejména pak k prodeji zdanitelných plnění, nelze považovat v běžném obchodním styku za obvyklý. Dle dokladů předložených společností EBY měla tato společnost pořídit v měsících leden až duben 2015 pro žalobce internetové reklamní služby (e-mailing) v celkové hodnotě 429 550,00 Kč. Přestože společnost EBY měla na předmětné služby vynaložit finanční prostředky v řádech statisíců Kč, žalobci je dle jeho vyjádření následně poskytla zdarma, jako bonus. Ačkoli součástí smluv o zajištění reklamní prezentace, které EBY uzavřela s žalobcem, byly internetové reklamní služby pouze v měsících únor a březen 2015, EBY měla předmětné služby pro žalobce pořídit od svých dodavatelů i v měsících leden a duben 2015.
44. Kromě toho společnost EBY v období od ledna do dubna 2015 pořizovala pro žalobce od společnosti Forest production pronájmy reklamních ploch. Na předložených dokladech k těmto službám je vždy uvedena celková cena za pronájem reklamních ploch a dále jsou na dokladech konkrétně specifikovány jednotlivé kulturní akce, na kterých byly reklamní plochy pro žalobce pronajaty. Cena na předmětné služby byla 12 100 Kč (leden), 6 050 Kč (únor), 6 050 Kč (březen), 12 100 Kč (duben). Od května do prosince 2015 společnost Forest production dodávala společnosti EBY reklamní prezentace (balíčky) jako celek. Dle daňových dokladů se cena za reklamní balíčky pro daňový subjekt za období květen až listopad 2015 pohybovala v rozmezí od 102 850 Kč do 114 950 Kč v cenách včetně daně. Za období prosinec 2015 pořídila EBY reklamní prezentaci pro odvolatele za 12 100,00 Kč (cena včetně daně). V daném případě tedy byla cena za

služby poskytnuté Forest production za období květen až listopad 2015 navýšena v porovnání se službami za leden až duben 2015. Přestože jsou na výše uvedených daňových dokladech uvedeny konkrétní projekty (kulturní akce, CD), na kterých byla reklamní prezentace daňového subjektu realizována, z textu daňových dokladů není zřejmé, jaké konkrétní služby jednotlivé reklamní prezentace (balíčky) obsahovaly. Z předložených dokladů tedy rovněž nelze zjistit, na základě jakých konkrétních skutečností došlo k navýšení cen. Přijetí služeb, kde ceny jsou skryty v „balíčcích“, kdy není zřejmé, co přesně je jejich obsahem, jak byla stanovena cena a nelze je porovnat s obdobnými službami nabízenými jinými subjekty, je dle správce daně v reálných obchodních vztazích nestandardní.

45. K výraznému navýšení ceny došlo i v případě reklamní prezentace žalobce za období prosinec 2015. V tomto případě společnost EBY pořídila reklamní prezentaci žalobce od společnosti Forest production za 12 100 Kč v ceně včetně daně a žalobci tuto reklamní prezentaci dodala za cenu 127 050 Kč včetně DPH. K několikanásobnému navýšení ceny došlo i přesto, že společnost EBY měla pořizovat reklamní prezentace od Forest production již jako celek. I toto značné navýšení ceny svědčí dle správce daně o nestandardnosti daných transakcí.
46. Správce daně dále zjistil, že společnost EBY poskytla žalobci reklamní prezentace na více projektech, než bylo uvedeno na daňových dokladech, na základě kterých žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně, a než bylo uvedeno na souvisejících smlouvách o zajištění reklamní propagace. S pochybností ohledně nestandardních okolností týkajících se rozsahu plnění souvisí i rozpory na daňových dokladech, které se vztahují k reklamní prezentaci žalobce. Jak již bylo uvedeno výše, společnost EBY pořizovala předmětné služby formou subdodávek, a to především od Forest production. Na daňových dokladech vztahujících se k těmto subdodávkám jsou v některých případech uvedeny jiné projekty (koncerty, CD), než na daňových dokladech, kterými žalobce prokazoval nárok na odpočet daně. V těchto případech tedy společnost EBY uskutečnila pro žalobce reklamní prezentace, ke kterým nepřijala žádná zdanitelná plnění. Společnost EBY přitom pořizovala reklamní prezentace výhradně formou subdodávek. Ve vztahu k uvedeným rozporům správce daně rovněž zjistil, že dodatečně (po uskutečnění plnění) byly na žádost žalobce prováděny úpravy příslušných listin (daňových dokladů a souvisejících smluv). Dodatečně docházelo ke změnám v předmětu plnění, kdy byly uvedeny úplně jiné kulturní akce, popřípadě zcela jiná forma reklamní propagace (viz také body 46-55 napadeného rozhodnutí).
47. V dalších krocích testu (označovaných také jako *vědomostní test*) je nutné zhodnotit, zda daňový subjekt o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděl nebo vědět mohl a zda učinil přiměřená opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil (účast na podvodu na DPH tedy může být i nedbalostní). Po daňovém subjektu lze legitimně požadovat zvýšenou obezřetnost, pokud existují *objektivní okolnosti*, na jejichž základě může nabýt podezření o podvodném charakteru transakce. Při posuzování těchto objektivních okolností se přihlíží k prostředí, v němž se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám atd. Objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 – 47, a ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 58). Pokud jde o hodnocení daňovým subjektem *přijatých opatření*, pak platí, že čím

výraznější indicie svědčící o možném zapojení do podvodného řetězce existují, tím vyšší požadavky lze klást na obezřetnost daňového subjektu.

48. Pokud jde o *objektivní okolnosti*, správce daně předně poukázal na způsob zahájení obchodní spolupráce žalobce a společnosti EBY. Podle vyjádření jednatele žalobce došlo k prvnímu kontaktu s panem Ž. Dle výpisu z obchodního rejstříku ale pan Ž. nikdy nebyl statutárním orgánem ani společníkem EBY, zato byl jednatelem společnosti GOLFNEST. Z této skutečnosti (ve spojení s dalšími okolnostmi) dovozoval správce daně propojení žalobce jako konečného odběratele s první obchodní společností v řetězci typu *missing trader*.
49. Žalobce dále neznal přesný obsah plnění, které mu poskytovala (nebo měla poskytovat) společnost EBY. Dle smluv o zajištění reklamní prezentace poskytovala společnost EBY žalobci prezentace ve formě balíčků zahrnujících reklamu spojenou s určitou kulturní, společenskou nebo sportovní akcí. Takový balíček dle smluv vždy obsahoval reklamní prezentaci loga žalobce v prostorách konání jednotlivých akcí, ale jiný obsah balíčků reklamních prezentací nebyl specifikován. Pan N. v rámci svědecké výpovědi potvrdil, že žalobce rozsah plnění od společnosti EBY s.r.o. skutečně neznal. Žalobce si zároveň byl vědom toho, že rozsah realizovaného plnění se liší od rozsahu, které si se společností EBY sjednal a které bylo uvedeno ve smlouvách i v daňových dokladech. Přesto po uskutečnění zdanitelných plnění akceptoval od společnosti EBY daňové doklady s rozsahem plnění odpovídajícím rozsahu plnění ve smlouvách a jejich prostřednictvím prokazoval nárok na odpočet DPH. Z fotodokumentace reklamních prezentací je zároveň zřejmé, že v některých měsících byla reklamní prezentace žalobce nad rámec smluvního ujednání realizována ve značném rozsahu. Například za měsíce březen, duben a prosinec 2015 společnost EBY realizovala reklamní prezentace žalobce na koncertech, kterou žalobce nepožadoval, v hodnotě minimálně 363 000 Kč.
50. Jednatel žalobce dále nevěděl, jak vypadala pozvánka na předmětné kulturní akce, na které e-mailové adresy byla pozvánka rozeslána a jakým způsobem byly tyto e-mailové adresy vybírány. Nevěděl ani to, jakým způsobem byl žalobce na pozvánkách prezentován. Informace o skutečném rozsahu e-mailingu ovšem neměla ani společnost EBY. Společnost EBY realizovala reklamní prezentaci žalobce také prostřednictvím reklamy na obalech CD, žalobce si ale neověřoval, v jakém nákladu byla CD skutečně vydána.
51. Za významnou objektivní okolnost správce daně považoval rozpor mezi rozsahem plnění ve smlouvách a v daňových dokladech. Předmět plnění na některých daňových dokladech a souvisejících smlouvách o zajištění reklamní prezentace, které předložil žalobce, totiž neodpovídal předmětu plnění na daňových dokladech a souvisejících smlouvách, které předložila společnost EBY. K těmto rozporům se vyjádřili v rámci svědecké výpovědi pan N. a zaměstnankyně žalobce, paní P. Oba svědci uvedli více důvodů, na základě kterých byly údaje na již vystavených listinách měněny. Podle paní P. se jednalo o chybné DUZP; duplicitně uváděné projekty; zrušený projekt; rozpory ve fotodokumentaci. Podle pana N. „*byl zrušený koncert, nebo někde něco vypadlo. K opravám docházelo i z důvodu špatné fotodokumentace, a tedy průkaznosti realizace akce, tak se zařadila akce, která byla průkazná a měla kvalitnější fotodokumentaci*“. Nekvalitní fotodokumentaci jako důvod k výměně listin uvedl i jednatel žalobce, pan Š. Zároveň bylo prokázáno, že žalobce se na předmětné výměně a úpravě listin vědomě podílel. Správce daně konstatoval, že zvolený způsob „opravy“ daňových dokladů a souvisejících

smluv je nestandardní a v rozporu s právními předpisy upravujícími tuto problematiku. Považoval to za okolností, která měla u žalobce vzbudit podezření, že předmětné transakce mohou být zasaženy podvodem na DPH.

52. Další nesrovnalosti zjištěné správcem daně se týkaly cen za reklamní prezentace žalobce. Například k ceně za e-mailing pan N. uvedl, že cena nebyla sjednána žádná a že to byla forma bonusu. Uvedené tvrzení pana N. je však v rozporu s některými smlouvami a s původním vyjádřením pana Š. k dané otázce (který ovšem následně změnil své vyjádření). Žalobce si dále neověřoval přiměřenost cen za nabízené služby společnosti EBY. V některých případech přitom tyto ceny nebyly adekvátní (viz body 59-85 napadeného rozhodnutí).
53. Ve vztahu k *přijetí přiměřených opatření* žalobce uvedl, že si ověřoval společnost EBY v insolvenčním rejstříku a dále že tato společnost je spolehlivým plátcem. Podle finančních orgánů ale v daném případě nelze považovat takové ověření za dostatečné. Žalovaný k tomu konstatoval, že pokud by se žalobce choval jako obezřetný hospodář, pak by u potenciálního obchodního partnera nahlédnutím do obchodního rejstříku rovněž ověřil, jestli zakládá příslušné účetní závěrky, zda je zakládá včas a kompletní, jaký vykazuje obrat, jaké hospodářské výsledky, jaký vykazuje stav pohledávek a závazků, jaká je výše jeho vlastního kapitálu apod. Zároveň by provedl průzkum na internetu, kdy je v dnešní době značně neobvyklé, aby podnikatel neměl vlastní webové stránky k propagaci a nabídce své činnosti, a to tím spíše, pokud nabízí služby v oblasti reklamy. Jako obezřetný hospodář by před uzavřením obchodů ve výši cca 1,5 mil. Kč mohl oslovit i jiné dodavatele reklamních služeb, zjistit si ceny, za které nabízejí reklamní služby oni, a tyto pak vzájemně porovnat. Stejně tak by bylo na místě očekávat, že obezřetný daňový subjekt dostatečně pečlivě a precizně upraví (a to i s ohledem na cenu, kterou se zavázal zaplatit) rozsah plnění, který požaduje. V průběhu obchodní spolupráce by si pak obezřetný daňový subjekt zpětně kontroloval, jaké služby, v jakém rozsahu a kvalitě, byly skutečně poskytnuty. Což se však nestalo. Za pravý opak přijetí přiměřených opatření lze dle žalovaného považovat to, že žalobce svému dodavateli umožnil antedatování a výměnu již vystavených listin (viz body 86-90 napadeného rozhodnutí).
54. Krajský soud se s uvedenými závěry správce daně a žalovaného ztotožňuje. Soud předně musí odmítnout tvrzení žalobce, že žalovaný si jako jediné kritérium pro závěr o *existenci daňového podvodu* stanovil to, zda daň chybí. Jak je patrné z výše podaného shrnutí, správce daně se nespokojil s poznatkem o narušení daňové neutrality, ale zjistil také celou řadu nestandardních okolností předmětných transakcí (sídla na virtuálních adresách a personální propojení společností zapojených do řetězce; nesrovnalosti v nákupech a prodeích reklamních služeb společností EBY; výrazné navyšování cen služeb skryté v „balíčcích“ s nejasným obsahem; dodatečné provádění změn v daňových dokladech a v souvisejících smlouvách). Nedůvodná je také námitka, že žalovaný předkládá důkazy o daňovém podvodu u společností, o jejichž existenci žalobce neměl a ani nemohl mít tušení. V tomto kroku testu není rozhodné, zda daňový subjekt o určitých skutečnostech mohl vědět, posuzují se všechny okolnosti šetřených transakcí. Určité skutečnosti nelze klást daňovému subjektu k tíži z hlediska subjektivní stránky účasti na podvodném jednání (pokud není prokázáno, že o ní věděl), při zjišťování chybějící daně a při posuzování objektivní existence podvodného řetězce však jde o relevantní skutečnost. Krajský soud zároveň souhlasí s žalovaným, že na základě správcem daně zjištěných

skutečností lze učinit závěr, podle nějž v posuzovaném případě došlo k podvodu na DPH, tak jak jej chápe judikatura Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora. Soud nepřisvědčil žalobní námitce, že správce daně v tomto případě postupoval v rozporu se závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud ve věci *VYRTYCH*.

55. Soud má za prokázané rovněž splnění rovněž dalších kroků testu. Žalobce má pravdu v tom, že skutečnost, zda daňový subjekt věděl či měl vědět o existenci daňového podvodu, prokazuje vždy správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *VYRTYCH*). Uvedené povinnosti však finanční orgány v tomto případě dostály.
56. Soud nepřisvědčil námitce žalobce, že žalovaný na něj přenesl důkazní břemeno pouze na základě domněnek a poukazů na objektivní okolnosti, které byly mimo sféru vlivu žalobce. Z výše podaného shrnutí *objektivních okolností* zjištěných správcem daně je zřejmé, že finanční orgány vycházely v tomto kroku testu ze skutečností, o kterých žalobce musel mít povědomí (propojení žalobce jako konečného odběratele s první společností v řetězci typu *missing trader*; žalobce neznal přesný obsah plnění, které mu společnost EBY měla poskytovat; rozsah realizovaného plnění se výrazně lišil od rozsahu, které si žalobce se společností EBY sjednal; dodatečné provádění změn v daňových dokladech a v souvisejících smlouvách; nesrovnalosti v cenách za reklamní prezentace).
57. Žalobní námitky týkající se znalostí žalobce o obsahu a rozsahu poskytovaného plnění jsou nedůvodné. Soud souhlasí s žalovaným, že žalobce postupoval nestandardně, pokud si objednal reklamní služby v celkové hodnotě cca 1,5 mil. Kč, aniž by znal přesný obsah „balíčků“, v nichž byly tyto služby skryty. Spíše než k objednavce opravy automobilu, kterou argumentuje žalobce, by soud přirovnal takový postup k objednavce nového automobilu bez jakékoliv specifikace jeho vlastností, vybavení atd. Skutečnost, že reklamní služby byly objednány ve formě „balíčků“, ovšem neznamená, že nelze identifikovat reklamu poskytnutou nad rámec objednávek. Jak správně upozornil žalovaný, mezi žalobcem a společností EBY byly jednoznačně sjednány projekty, na kterých měla být reklamní prezentace uskutečněna. Pokud docházelo k poskytování reklamy i na odlišných projektech (a to v nemalém rozsahu), aniž by žalobce byl schopen věrohodně vysvětlit racionalitu takového postupu ze strany společnosti EBY, jedná se o další nestandardní okolnost, o které žalobce musel vědět.
58. Zcela nepřipadná je argumentace žalobce, podle níž je běžnou praxí, že dochází k dodatečným změnám v daňových dokladech a ve smlouvách. Dodatečnou úpravu vystavených dokladů tak, že je změněn předmět plnění, který nově obsahuje název jiné (lépe fotografiemi zdokumentované) akce, soud nepovažuje za běžnou praxi. I kdyby se snad u některých daňových subjektů jednalo o běžnou praxi, zcela jistě nejde o postup, který by byl souladný s právními předpisy (tím je např. vystavení opravného daňového dokladu). Žalobce přitom o těchto dodatečných úpravách prokazatelně věděl. Již jen tato okolnost je sama o sobě dosti závažná a měla žalobce varovat o nestandardnosti transakcí, do kterých se zapojil a na jejichž základě si následně uplatnil odpočet daně.
59. Soud je dále názoru, že finanční orgány dostatečně zdůvodnily svůj závěr o nesrovnalostech v účtovaných cenách. V podrobnostech soud odkazuje na body 78-83 napadeného rozhodnutí, kde je tento závěr blíže vysvětlen.
60. Podle názoru soudu výše uvedené objektivní okolnosti ve svém celku svědčí o tom, že žalobce věděl, nebo přinejmenším vědět měl, že se zapojuje do podvodných obchodních

řetězců. Soud proto považuje za přiměřené klást na něj zvýšené požadavky stran jeho obezřetnosti v těchto obchodních vztazích. Těmto požadavkům pak žalobce nedostál. S ohledem na množství a závažnost indicií svědčících o možném zapojení do podvodného řetězce nelze považovat za dostatečné, že si žalobce prověřoval svého dodavatele v insolvenčním rejstříku a dále že si ověřil, zda tato společnost je spolehlivým plátcem. Na tomto závěru nemůže nic změnit žalobcem odkazované vyjádření Generálního finančního ředitelství. Jedná se o mediální výstup (reakci na článek) Generálního finančního ředitelství, které se nijak netýká žalobce a jeho případu. Navíc zástupce žalobce ani netrval na provedení důkazu tímto vyjádřením.

V.2 Zdanitelná plnění od společnosti Mrija stav

61. V případě zdanitelných plnění od společnosti Mrija stav správce daně identifikoval řetězec subjektů zapojených do obchodu se službami (pomocné a přípravné práce), na jehož konci se nacházel žalobce. Přímým dodavatelem žalobce byla společnost Mrija stav, jejími subdodavateli fyzické osoby (patrně ukrajinské národnosti).
62. K *narušení daňové neutrality* dle správce daně došlo u společnosti Mrija stav, která správci daně neumožnila za zdaňovací období leden až prosinec 2015 vůbec zahájit kontrolu DPH. Nebylo tak možno ověřit, zda odvedla daň za předmětná zdaňovací období ve správné výši.
63. Správce daně zároveň zjistil následující *nestandardní okolnosti*, na jejichž základě finanční orgány dovodily, že k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání. Společnost Mrija stav má v obchodním rejstříku zapsané tzv. virtuální sídlo, do Sbírky listin nezaložila žádnou účetní závěrku a jejím jediným jednatelem a společníkem je pan D. P., cizí státní příslušník bez uděleného povolení k pobytu na území ČR. Uvedená společnost dále předložila správci daně seznam osob, které měly spolupracovat s žalobcem. Dle výpovědí svědků a dle fotografie předložené žalobcem však pomocné a přípravné práce při výrobě bazénů za společnost Mrija stav vykonávaly i osoby, které nebyly na tomto seznamu uvedeny. Dle údajů poskytnutých Ministerstvem vnitra a Českou správou sociálního zabezpečení (dále jen „ČSSZ“) pak některé z osob, které dle sdělení společnosti Mrija stav vykonávaly předmětné práce, neměly v roce 2015 povolení pobyt na území ČR a nebyly evidovány ČSSZ. Společnost Mrija neposkytla správci daně listiny vztahující se k obchodní spolupráci s žalobcem, což zdůvodnila tím, že příslušné doklady se nacházejí na Ukrajině. Žalobce však v průběhu daňové kontroly předložil soupisy provedených pomocných prací, které si (dle sdělení jeho jednatele) vyžádal od společnosti Mrija stav. Žalobce také předložil 5 faktur s datem vystavení v roce 2015, na kterých je jako dodavatel uveden pan Y. D. a jako odběratel společnost Mrija stav. Pan D. však na výzvu správce daně k vydání těchto faktur nereagoval.
64. Společnost Mrija stav dále předložila správci daně sestavu „Pokladní doklady“, která se vztahuje k úhradám finančních prostředků fyzickým osobám za provedené pomocné práce. V této sestavě jsou uvedeny jednotlivé výdajové pokladní doklady s datem, číslem výdajového pokladního dokladu a částkou. Porovnáním částek z uvedené sestavy týkajícím se pana V. M. (jednoho ze subdodavatelů společnosti Mrija stav) s částkami na fakturách, které předložil pan V. M. k jeho obchodní spolupráci se společností Mrija stav, správce daně zjistil, že se tyto částky ani v jednom případě neshodují. Z uvedené sestavy také vyplývá, že společnost Mrija stav uhradila osobám vykonávajícím pomocné a přípravné práce při výrobě bazénů za rok 2015 v úhrnu 960 890 Kč. Žalobce však za

totožné pomocné a přípravné práce při výrobě bazénů uhradil společnosti Mrija stav v roce 2015 celkem 2 708 352 Kč. Při svědeckých výpovědích přitom nebyla zjištěná žádná „přidaná hodnota“, o kterou by společnost Mrija stav uskutečněné práce fyzickými osobami doplnila (pokyny uděloval žalobce prostřednictvím vedoucího výroby; reklamace zajišťoval pan I. M., který většinou vypisoval i podklady za práci jako celek; po dokončení pomocných a přípravných prací byly bazény připraveny k expedici konečným zákazníkům). Navýšení ceny za pomocné práce pro žalobce o 1 747 462 Kč se tak správci daně jevilo jako nestandardní.

65. Správce daně poukázal také na roli pana I. M., který sjednával s žalobcem za společnost Mrija stav systém spolupráce, vymezoval pravomoci a odpovědnost. Zároveň byl ale v roce 2015 jedním ze subdodavatelů společnosti Mrija stav. V průběhu dané obchodní spolupráce vyřizoval rovněž reklamace, měl řídit počty pracovníků za společnost Mrija stav, hlídal nutné termíny dokončení a sjednával s žalobcem převzetí zakázek. V případě jeho nepřítomnosti ho zastupoval pan V. M.. Ani I. M., ani V. M. přitom nebyli oprávněni za společnost Mrija stav vystupovat. Paní G. (bývalá zaměstnankyně žalobce) dále vypověděla, že přebírala za žalobce faktury od společnosti Mrija stav, a to od osoby jménem P. V podání žalobce ze dne 30. 6. 2017 byla tato osoba identifikována jako „P. T.“. V registrech dostupných správci daně (včetně cizineckého informačního systému), však nebyla žádná osoba s tímto jménem dohledána (viz body 94-108 napadeného rozhodnutí).
66. Pokud jde o *objektivní okolnosti*, které byly nebo musely být žalobci známy, správce daně opětovně poukázal na skutečnost, že společnost Mrija stav od doby, kdy byla zapsána do obchodního rejstříku (tj. od 6. 4. 2009), nezaložila do Sbírky listin žádnou účetní závěrku. Podle správce daně byl žalobce neobežretný při prověřování dané společnosti před začátkem jejich spolupráce také z toho důvodu, že si nepamatuje první osobu, se kterou byl v kontaktu ohledně spolupráce s danou společností (žalobce pouze uvedl, že dostal dobrou referenci).
67. Správce daně dále považoval za neobvyklé to, že se na sjednání podmínek spolupráce žalobce a společnosti Mrija stav podílel pan I. M., který byl zároveň subdodavatelem společnosti Mrija stav. Dříve než žalobce zahájil spolupráci se společností Mrija stav mu navíc poskytovala obdobné služby společnost PŘISLUPSTAV s.r.o., ve které pomocné práce fyzicky vykonával rovněž pan I. M. Žalobce o tom musel vědět, neboť vyjádřil spokojenost s tím, že se u jeho nového obchodního partnera uplatnila osoba, kterou znal již ze spolupráce s předchozím obchodním partnerem. Žalobce zároveň uvedl, že se pan M. přímo podílel na obchodní spolupráci i v jejím průběhu, neboť zodpovídal za výběr lidí, přiděloval jim konkrétní potřebné práce, nářadí a dbal na jejich pracovní výkon. V případě nepřítomnosti ho pak zastupoval pan V. M., který je rovněž subdodavatelem společnosti Mrija stav.
68. Podle správce daně dále nebyla zjištěna přidaná hodnota společnosti Mrija stav, o kterou by pomocné a přípravné práce uskutečněné fyzickými osobami doplnila. Vzhledem k tomu, že sám žalobce ohledně mu poskytovaného plnění jednal se subdodavatelem společnosti Mrija stav, mohl a měl si být vědom skutečnosti, že společnost Mrija stav figuruje v řetězci především z daňových důvodů.
69. Správce daně poukázal také na skutečnost, že žalobce má ke své ekonomické činnosti od roku 2015 pronajatou provozovnu v Hradci Králové, jejímž majitelem je pan L. M. Ten

ve své svědecké výpovědi potvrdil, že udělil žalobci souhlas k tomu, aby část provozovny dal do podnájmu společnosti Mrija stav. Žalobce však nepředložil smlouvu o podnájmu prostor společnosti Mrija stav (ačkoliv na ni odkazoval), není tedy jasné, jaké byly dohodnuté podmínky včetně úplaty za daný podnájem. Zároveň v evidenci pro účely DPH žalobce chybí jakékoli záznamy o uskutečněných zdanitelných plněních za sjednaný podnájem vůči společnosti Mrija stav (body 109-116 napadeného rozhodnutí).

70. Finanční orgány zároveň shledaly, že žalobce *nepřijal přiměřená opatření*, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. V posuzovaném případě nebylo ověření ve veřejných rejstřících dostatečné. Žalobce si měl potenciálního dodavatele prověřit na internetu, přičemž absence vlastní webové stránky je v dnešní době „přínejmenším neobvyklá“. Žalovaný dále konstatoval, že žalobce si mohl „v rámci podnikatelské obezřetnosti“ vyžádat od společnosti Mrija stav povolení k zaměstnání a pobytu na území ČR pro její zaměstnance a subdodavatele. Obezřetný hospodář by měl být schopen předložit také smlouvu o podnájmu, kterou údajně uzavřel se společností Mrija stav (body 117-123 napadeného rozhodnutí).
71. Krajský soud v uvedeném případě souhlasí s žalovaným v tom, že došlo k *narušení daňové neutrality*, pokud společnost Mrija stav neumožnila správci daně provést daňovou kontrolu a ověřit, zda odvedla daň z posuzovaných obchodů. Správce daně zároveň zjistil celou řadu *nestandardních okolností* předmětných transakcí (sídlo společnosti Mrija stav na virtuální adrese; daná společnost nezakládala účetní závěrky do Sbírky listin; některé osoby, které měly vykonávat předmětné práce u žalobce, neměly pobytové oprávnění ani pracovní povolení v ČR; nesrovnalosti mezi údaji uvedenými v sestavě „Pokladní doklady“ a na fakturách předložených panem V. M.; navýšení ceny za pomocné práce pro žalobce o 1 747 462 Kč u společnosti Mrija stav; role pana I. M.). Soud akceptuje také závěr, podle něž lze z uvedených skutečností dovodit, že v posuzovaném případě došlo k podvodu na DPH, tak jak jej chápe judikatura Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora. Soud však nemá za prokázané, že žalobce o své účasti na daňovém podvodu věděl či měl vědět.
72. Žalovaný označil za *objektivní okolnost*, která byla nebo musela být žalobci známa, předně skutečnost, že společnost Mrija stav nezakládala do Sbírky listin účetní závěrky. Tato skutečnost však není v českém podnikatelském prostředí ničím nestandardním a sama o sobě nesvědčí o neobezřetnosti žalobce. Ani ve skutečnosti, že žalobce si s několikaletým odstupem nevzpomněl na první osobu, se kterou byl v kontaktu ohledně spolupráce se společností Mrija stav, nelze podle názoru soudu spatřovat nic neobvyklého. A už vůbec z toho nelze dovozovat neobezřetnost žalobce.
73. Pokud jde o roli pana I. M., soud považuje za logické vysvětlení žalobce, že v případě ukrajinských dělníků je jeden z nich, zpravidla dobře mluvící česky, předákem, který vyřizuje pro ostatní vše potřebné. Soud s ohledem na povahu poskytovaného plnění (pomocné a přípravné práce vykonávané ukrajinskými dělníky) nepovažuje v daném případě za neobvyklé, že se na sjednání podmínek spolupráce mezi žalobcem a jeho dodavatelem (společností Mrija stav) výrazně podílel jeden ze subdodavatelů (pan I. M.).
74. Žalovaný dále konstatoval, že nebyla zjištěna přidaná hodnota společnosti Mrija stav, o kterou by pomocné a přípravné práce uskutečněné fyzickými osobami doplnila. Vzhledem k tomu, že sám žalobce ohledně mu poskytovaného plnění jednal se subdodavatelem společnosti Mrija stav, dle žalovaného si mohl a měl být vědom

skutečnosti, že společnost Mrija stav figuruje v řetězci především z daňových důvodů. Soud však považuje tuto úvahu za zkratkovitou. Žalobce ohledně poskytovaného plnění jednal s některými subdodavateli (pan I. M., případně pan V. M.), a to z dobře vysvětlitelných důvodů, jak bylo uvedeno výše. S ostatními subdodavateli však přímo nejednal, respektive finanční orgány nic takového netvrdí ani neprokazují. Přidaná hodnota společnosti Mrija stav tak z pohledu žalobce spočívala již jen v tom, že jejím prostřednictvím měl zajištěn výkon pomocných a přípravných prací i ze strany těchto dalších subdodatelů. Soudu není zřejmé, na základě jakých skutečností si žalobce měl být vědom toho, že společnost Mrija stav figuruje v řetězci především z daňových důvodů, jak tvrdí žalovaný.

75. K poukazu žalovaného na nesrovnalosti týkající se podnájmu části provozovny žalobce společnosti Mrija stav soud konstatuje, že tyto nesrovnalosti souvisí s finančními orgány identifikovaným daňovým podvodem jen okrajově. Ani z této skutečnosti nelze dle krajského soudu dovozovat povědomí žalobce o zapojení do daňového podvodu.
76. Podle názoru soudu tedy výše uvedené objektivní okolnosti, a to ani ve svém celku, nesvědčí o tom, že žalobce věděl, nebo přinejmenším vědět měl, že se zapojuje do podvodného obchodního řetězce. Nemůže tak obstát ani navazující závěr žalovaného, podle nějž je přiměřené na žalobce klást zvýšené požadavky stran jeho obezřetnosti v tomto obchodním vztahu.
77. K závěrům žalovaného týkajícím se žalobcem *(ne)přijatých přiměřených opatření* krajský soud dodává následující. Soud nepovažuje za neobvyklou absenci webové stránky u společnosti, u níž žalobce objednával služby v podobě pomocných a přípravných prací při výrobě bazénů.
78. Nelze souhlasit ani s tvrzením žalovaného, že žalobce si měl „v rámci podnikatelské obezřetnosti“ vyžádat od společnosti Mrija stav povolení k zaměstnání a pobytu na území ČR pro její zaměstnance a subdodavatele. Krajský soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-324/11, *Gábor Tóth*. Soud dvůr zde dovedl, že směrnice o DPH „*musí být vykládána tak, že brání tomu, aby daňový orgán odmítl přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že vystavitel faktury, která se týká těchto služeb, nenahlásil pracovníky, které zaměstnával, aniž by tento orgán z hlediska objektivních okolností prokázal, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí daňového úniku spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce*“ (bod 39 cit. rozsudku). Zároveň Soudní dvůr konstatoval, že „*skutečnost, že osoba povinná k dani neověřila, zda existuje právní vztah mezi pracovníky zaměstnanými na stavbě a vystavitelem faktury ani zda tento vystavitel nahlásil své pracovníky, nepředstavuje objektivní okolnost umožňující dojít k závěru, že příjemce faktury věděl nebo musel vědět, že se podílí na plnění, které je součástí úniku na DPH, pokud tento příjemce neměl žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či daňovému úniku. Nárok na odpočet daně tedy nelze z uvedeného důvodu odmítnout přiznat, jsou-li hmotněprávní a formální podmínky stanovené uvedenou směrnicí pro uplatnění tohoto nároku splněny*“ (bod 45).
79. Jinak řečeno, dle Soudního dvora není obecně povinností daňových subjektů prověřovat si své dodavatele tím způsobem, že by zjišťovali, zda se tito ve vztahu ke svým

zaměstnancům či subdodavatelům nedopouští porušení pracovně právních (či jiných) předpisů. Žalovaný však *de facto* vyčítá žalobci, že právě takto nepostupoval. Takový požadavek je v situaci, kdy žalobce neměl žádné relevantní indicie odůvodňující podezření, že na straně jeho dodavatele dochází (či dojde) k daňovému úniku, nelegitimní. Správcem daně zjištěné skutečnosti tak sice svědčí o tom, že při výrobě bazénů v provozovně žalobce docházelo ze strany jeho dodavatele k porušování pracovně právních předpisů a k využívání pracovníků, kteří na území ČR pobývali bez příslušného oprávnění. Sankcionování těchto nežádoucích jevů je ale primárně odpovědností orgánů inspekce práce a cizinecké policie. Postihovat za ně žalobce nepřiznáním nároku na odpočet daně bez dalšího nelze.

VI. Závěr a náklady řízení

80. Krajský soud z výše uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).
81. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a v nákladech právní služby poskytnuté zástupcem žalobce za 3 úkony po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, účast na soudním jednání), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o DPH. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce. Uvedenou částku nechť žalovaný poukáže, v souladu se sdělením zástupce žalobce soudu, na účet č. 233689240/0300, pod variabilním symbolem 03181705.

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.

Hradec Králové 30. listopadu 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu