



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

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

žalobkyně: **REMOEX CZ a.s.**, IČO: 271 21 372  
se sídlem Poděbradská 46, Praha 9  
zastoupená advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.  
se sídlem Chodská 9, Praha 2

proti

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

**o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2019 č.j. 15771/19/5300-21442-712243**

**takto:**

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 4. 2019 č.j. 15771/19/5300-21442-712243 a rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2040875/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2040994/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2041081/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2041126/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2041169/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2041517/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2041554/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2041588/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2041641/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2041889/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2041932/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2042009/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2042522/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2042547/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2042575/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2042601/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

2042630/17/2009-52521-109085, ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2042667/17/2009-52521-109085 a ze dne 21. 3. 2017 č.j. 2045424/17/2009-52521-109085 se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právní zástupkyně žalobkyně advokátky JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D.

### **Odůvodnění:**

#### *I. Průběh řízení a obsah napadeného rozhodnutí*

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil tyto dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dne 21. 3. 2017:
  - č.j. 2040875/17/2009-52521-109085 za leden 2014, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 874 982 Kč a stanoveno penále ve výši 174 996 Kč;
  - č.j. 2040994/17/2009-52521-109085 za únor 2014, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 1 694 518 Kč a stanoveno penále ve výši 338 903 Kč;
  - č.j. 2041081/17/2009-52521-109085 za březen 2014, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 3 544 200 Kč a stanoveno penále ve výši 708 804 Kč;
  - č.j. 2041126/17/2009-52521-109085 za duben 2014, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 3 716 547 Kč a stanoveno penále ve výši 743 309 Kč;
  - č.j. 2041169/17/2009-52521-109085 za květen 2014, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 5 051 515 Kč a stanoveno penále ve výši 1 010 303 Kč;
  - č.j. 2041517/17/2009-52521-109085 za červen 2014, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 8 400 366 Kč a stanoveno penále ve výši 1 680 073 Kč;
  - č.j. 2041554/17/2009-52521-109085 za červenec 2014, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 1 706 285 Kč a stanoveno penále ve výši 341 257 Kč;
  - č.j. 2041588/17/2009-52521-109085 za srpen 2014, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 2 972 749 Kč a stanoveno penále ve výši 594 549 Kč;
  - č.j. 2041641/17/2009-52521-109085 za září 2014, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 4 237 047 Kč a stanoveno penále ve výši 847 409 Kč;
  - č.j. 2041889/17/2009-52521-109085 za říjen 2014, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 4 799 300 Kč a stanoveno penále ve výši 959 860 Kč;
  - č.j. 2041932/17/2009-52521-109085 za listopad 2014, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 5 293 224 Kč a stanoveno penále ve výši 1 058 644 Kč;
  - č.j. 2042009/17/2009-52521-109085 za prosinec 2014, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 10 087 366 Kč a stanoveno penále ve výši 2 017 473 Kč;
  - č.j. 2042522/17/2009-52521-109085 za leden 2015, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 195 352 Kč a stanoveno penále ve výši 39 070 Kč;

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

- č.j. 2042547/17/2009-52521-109085 za únor 2015, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 1 049 603 Kč a stanoveno penále ve výši 209 920 Kč;
- č.j. 2042575/17/2009-52521-109085 za březen 2015, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 2 859 296 Kč a stanoveno penále ve výši 571 859 Kč;
- č.j. 2042601/17/2009-52521-109085 za duben 2015, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 3 965 892 Kč a stanoveno penále ve výši 793 178 Kč;
- č.j. 2042630/17/2009-52521-109085 za květen 2015, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 3 290 623 Kč a stanoveno penále ve výši 658 124 Kč;
- č.j. 2042667/17/2009-52521-109085 za červen 2015, kterým byla doměřena vlastní daň ve výši 6 697 391 Kč a stanoveno penále ve výši 1 339 478 Kč;

(dále jen „Dodatečné platební výměry“) a platební výměr č.j. 2045424/17/2009-52521-109085 za zdaňovací období březen 2016, kterým byla vyměřena vlastní daň ve výši 2 735 693 Kč (dále jen „Platební výměr za březen 2016“ a společně s Dodatečnými platebními výměry jako „Platební výměry“).

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný popsal ekonomickou činnost žalobkyně a uvedl, že ve zdaňovacích obdobích roku 2014, leden – červen 2015 a březen 2016 (dále jen „předmětná zdaňovací období“) uplatnila nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění na základě daňových dokladů přijatých od společností: Limavady Technology s.r.o., Noemi Support s.r.o., Komeda standard s.r.o., KINGFIT s.r.o. (dále jen „KINGFIT“), Legesis Promotion s.r.o., Vagoon Carrelo s.r.o. (dále jen „Vagoon“), Grida expert s.r.o., Ulsar Capital House s.r.o. (dále jen „Ulsar“) a Enidis PSV consult s.r.o. (dále jen „Enidis“ a společně dále jako „dodavatelé“). Správce daně analýzou bankovních účtů žalobkyně zjistil, že v předmětném období realizovala významné převody peněžních prostředků na účty společností, u nichž existují důvodné pochybnosti o jejich věrohodnosti a faktické ekonomické činnosti. Na základě uvedených zjištění zahájil správce daně u žalobkyně 26. 4. 2016 za předmětná období daňovou kontrolu, jejíž průběh byl zachycen v protokolu č.j. 792854/16/2809-60563-609037 (dále jen „Protokol o zahájení daňové kontroly“).
3. Dne 26. 1. 2017 byla se žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole č.j. 14874/17/2809-60563-609037 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“). Správce daně žalobkyni nepřiznal nárok na odpočet, protože bylo prokázáno, že se účastnila transakcí zasažených daňovým podvodem s cílem optimalizace daňové povinnosti a vylákání daňové výhody, o čemž věděla nebo vědět musela. Následně vydal Platební výměry. Proti nim podala žalobkyně odvolání, které bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím, a platební výměry byly potvrzeny.
4. Žalovaný následně v napadeném rozhodnutí stručně shrnul odvolací námítky žalobkyně, popsal právní základ věci a zabýval se podmínkami účasti na podvodu na DPH. Předmětem plnění bylo poskytnutí reklamních služeb s místem plnění v tuzemsku dle § 14 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění dalších předpisů (dále jen „ZDPH“), přičemž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH celkem ve výši 73 081 949 Kč. Splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet a za takové situace lze dle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) odmítnout uplatněný nárok na odpočet v případě, kdy se prokáže, že plátce daně věděl nebo mohl vědět, že je součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

5. Žalobkyně byla ve svém oboru významnou společností a měla bohaté zkušenosti s různými typy reklamních plnění a s organizací sportovních a kulturních akcí. Její dodavatelé však existovali krátce a jejich ekonomická činnost byla běžnými prostředky nezjistitelná. Velké objemy peněz převáděné žalobkyní na jejich účty podporovaly podezření na rizikovou povahu obchodních vztahů. Dodavatelé žalobkyně po obdržení úhrady jednali ve vzájemné shodě - obdržené peníze vždy obratem z části vybrali v hotovosti a z části odeslali dalším společností (DESTER s.r.o. (dále jen „DESTER“), SYNACO PLUS s.r.o., SUMO Invest s.r.o., Giratura concept s.r.o., Talpa task group s.r.o. (dále jen „Talpa“), Bruciare baffo s.r.o. (dále jen „Bruciare“), Apidera s.r.o., Accanto Ariento group s.r.o., Meticco group s.r.o. (dále jen „Meticco“), Aksiles s.r.o. (dále jen „Aksiles“), Dahlen consult s.r.o., BAS meredian network a.s. (dále jen „BAS“). Nestandardní byl přitom fakt, že se všichni dodavatelé chovali stejně. Není standardní vybrat v hotovosti vysoké sumy peněz, a to hned poté, co přišly na účet. Toto jednání vykazuje znaky rizikovosti (znemožnění šetření správce daně).
6. Dodavatelé žalobkyně shodně posílali část obdržených peněz stejným společností (DESTER a Aksiles), čímž působili jako společnosti s jednotným vedením domluvené na společných postupech, což může v kontextu dalších skutečností svědčit o daňovém podvodu. Žalobkyně vystřídala devět dodavatelů, z nichž téměř každý (kromě Enidis) obratem posílal část přijatých peněz společností DESTER a Aksiles. Dodavatele žalobkyně měnila asi co tři měsíce, ale uvedené společnosti figurovaly v řetězcích stále, což mohlo nasvědčovat účelovému vkládání do řetězce za účelem zneviditelnění skutečného toku plateb. Tomu koresponduje jednání žalobkyně, která své dodavatele často střídala, platila hotově i bezhotovostně, často jediné společnosti i několikrát denně. Dodavatelé také vykazují rizikové znaky (změna společníka a jednatele na cizince po ukončení spolupráce s žalobkyní, stejná účetní společnost). Společností DESTER a Aksiles byly finanční prostředky zasílány od více dodavatelů. Uvedené společnosti sídlí na virtuálních adresách, nemají web, byly založeny jako „ready-made“ a měly téhož společníka a jednatele – P. P., kterou následně vystřídal V. P. Na žalobkyni měly větší vazbu než jiné společnosti v řetězci, spolupracovaly se stejnými dodavateli. Jednatel a jediný společník společností DESTER a Aksiles sdílel kancelář s členkou představenstva žalobkyně a zastával u žalobkyně post fakturantky. Pan P., který měl kancelář na stejné adrese jako účetní společnost PORFINA spol. s r.o. (byla zde také provozovna žalobkyně), se zabýval zakládáním „ready-made“ společností. Uvedené skutečnosti jsou nestandardní, protože část peněz byla s jedinou výjimkou zaslána na účty společností Aksiles nebo DESTER, v nichž byly jedinými společníky a jednately osoby s vazbou na žalobkyni. Ta navíc zasílala částky na účty s variabilním symbolem odpovídajícím IČO dodavatele a nikoliv číslu faktury, jak je obvyklé. Nevystala potřeba identifikace jednotlivých plateb u dodavatelů, což je další nestandardností, která může svědčit o podvodu na dani. Osob v klíčových funkcích se u dodavatelů žalobkyně často opakovaly a po ukončení spolupráce byly předmětné společnosti převedeny na osoby cizí státní příslušnosti (Rumunsko), které figurovaly v dalších obchodních společnostech, což také svědčí o nestandardním ekonomickém jednání. Dotčené společnosti sídlily na virtuálních sídlech, nevidovaly žádné zaměstnance a jednalo se o nově vzniklé subjekty. Není standardní, aby tolik různých dodavatelů vykazovalo stejné znaky a aby normálně fungující společnost poskytující reklamní služby nevidovala žádného zaměstnance.
7. Další zúčastněné společnosti také vykazovaly společné znaky, které mohou svědčit o existenci podvodu („ready-made“ společnosti, změna společníka a jednatele po uskutečnění

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

transakcí, nejčastěji na osobu cizí státní příslušnosti). Společník společnosti Talpa J. T. byl společníkem také ve společnostech Meticco, Bruciare a BAS. Společník společnosti Giratura M. J. byla společníkem také ve společnostech Ulsar a Accanto a M. B., společník společnosti SUMO byl společníkem také ve společnostech Komeda, KINGFIT a Vagoon. Personální propojenost může být znakem podvodu, protože situace, kdy na sobě nezávislí dodavatelé žalobkyně přeposílali vysoké částky buď stejné společnosti, nebo různým společnostem, které mezi sebou byly personálně propojeny, je nestandardní a svědčí o tom, že zapojené společnosti mohly jednat účelově shodně za účelem podvodného jednání. Stejně tak není obvyklé, aby si dodavatelé nechávali zpracovávat účetnictví od stejné účetní společnosti, když měli sídlo v Praze či Brně, kdežto PORFINA (účetní společnost žalobkyně) sídlí v Pardubicích. Šlo o nestandardní souhru v jejich jednání, která v souhrnu s dalšími okolnostmi svědčí o existenci daňového podvodu.

8. Dne 15. 8. 2016 vyslechl správce daně svědka J. T., společníka společností Meticco, Talpa, Bruciare a BAS, který předložil vyjádření k fungování uvedených společností, ale odmítl vypovídat z důvodu nebezpečí trestního stíhání. Tím správcí daně zabránil ověřit tvrzení uvedená v jeho vyjádření, které obsahuje tolik nepravdivých informací, že jej správce daně posoudil jako nevěrohodné a neprovedl jako důkaz, s čímž se žalovaný totožnil. Jednalo je o další nestandardnost svědčící o existenci podvodu na DPH.
9. Dodavatelé žalobkyně (kromě společnosti Ulsar) podali daňová přiznání, v nichž přiznali daň na výstupu z předmětných plnění, zároveň si však uplatnili vysoký nárok na odpočet a vznikla jim tedy nízká daňová povinnost, kterou uhradili. Z důvodů pochybností vyzvali příslušní správce daně dodavatele žalobkyně k prokázání nároků na odpočet, ti však vůbec nereagovali či nepředložili žádné důkazy. Byla jim tak vyměřena vyšší daňová povinnost, kterou neuhradili a stali se nekontaktními. Chybějící daň tedy spočívala v rozdílech mezi tvrzenou daňovou povinností a výslednou daňovou povinností dodavatelů, která nebyla uhrazena. Společnost Ulsar za zdaňovací období březen 2016 daňové přiznání nepodala, ačkoliv měla dodání plnění žalobkyni vykázat a uhradit daňovou povinnost. Také zde tedy byla chybějící daň detekována. Dodavatelé žalobkyně se stali nekontaktními ve chvíli, kdy správce daně začal šetřit údaje uvedené v daňovém přiznání, případně vydal zajišťovací příkaz. Jednalo se o společnosti typu „missing traders“, které vykázaly ke dni vydání napadeného rozhodnutí daňové nedoplatky v řádech milionů korun.
10. Od roku 2014 převedla žalobkyně stamiliony korun na účty společností vykazujících významné rizikové znaky. Ty byly následně příjemci z bankovních účtů buď zcela, nebo částečně vybrány v hotovosti a zbylá část byla přeposlána na účty dalších společností v řetězci, kde byly téměř všechny vybrány v hotovosti. Jednotlivé společnosti (kromě žalobkyně) podávaly přiznání k DPH pouze po dobu, kdy jim byly žalobkyní převáděny peněžní prostředky. Po ukončení některého z řetězců byl ihned vytvořen nový a žalobkyně v některých případech obchodovala i ve třech současně, což svědčí o účelovosti využívání společností v řetězcích. Dodavatelé žalobkyně také měli společné znaky: virtuální sídlo, neexistence provozovny nebo webu a žádnou historii podnikání. Obchodování v řetězcích bylo organizovanou činností, o čemž svědčí fakt, že v pozici jednatelů (společníků) se opakovaly tytéž osoby a po zásahu správce daně došlo ihned k přepisu na cizí státní příslušníky. Dodavatelé a ostatní společnosti nevyvíjeli žádnou ekonomickou činnost kromě obchodování se žalobkyní. Existence podvodu na DPH tak byla prokázána.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

11. Stran objektivních okolností žalovaný konstatoval, že žalobkyně přes své dlouholeté zkušenosti přijala plnění od společností, které byly nové a neprověřené a vykazovaly rizikové znaky, což ji muselo varovat ve vztahu k možné účasti na podvodu na DPH. Zmínil také personální propojenost mezi dodavateli, na jejímž základě musela žalobkyně o své účasti na podvodu na DPH vědět. Její vědomost o něm lze dovodit také ze skutečnosti, že neobvykle často své dodavatele střídala. Podezřelé také bylo, že dodavatelé (ač relativně nové společnosti) měli 2-7 bankovních účtů a jako variabilní symbol bylo užíváno jejich IČO, nikoliv číslo faktury. Faktury byly vytvořeny ve stejném účetním programu, obsahovaly obdobný text a na mnohých z nich nebylo razítko ani podpis. Některé byly žalobkyni dle razítka doručeny až po splatnosti. Vzhledem k číselným řadám faktur musela žalobkyně vědět, že obchoduje se společnostmi, která poskytuje reklamní služby jen jí. Prakticky denně souběžně prováděla konkrétnímu dodavateli jak hotovostní, tak bezhotovostní úhrady, ač musela vědět, že v souvislosti s reklamním plněním je třeba být obzvláště obezřetný vzhledem k častému zasažení transakcí podvodem na DPH. Žalobkyně také porušovala vlastní předpisy (např. Směrnice č. 1/01 listopad 2015). Nejenže tedy ignorovala podezřelé skutečnosti, ale také aktivně porušovala svá vlastní pravidla.
12. Důkazní prostředky předložené v odvolacím řízení pouze potvrzují, že se jednotlivá plnění fakticky uskutečnila, ale nebyly způsobilé ovlivnit závěr o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Existovaly zde takové nestandardnosti, které byly žalobkyni známy a ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor doplňujících se a navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně věděla, resp. musela vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Účast žalobkyně na podvodném jednání byla úmyslná, a nebylo tak třeba se zabývat případnými opatřeními k prevenci podvodného jednání či dobrou vírou. Postup správce daně tak byl v souladu se zákonem a judikaturou.
13. Důkazní břemeno stran prokázání existence podvodu leželo na správci daně, který jej prokázal a respektoval žalobkyní namítanou judikaturu. Výpisy z bankovních účtů, informace z obchodního rejstříku či informace České správy sociálního zabezpečení nejsou nepodloženými spekulacemi. Žalobkyně neuvedla, který z požadavků správce daně byl nereálný a nesplnitelný. V průběhu daňové kontroly byla vydána jedna výzva, jejímž prostřednictvím byla žalobkyně vyzvána k prokázání opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu. Jejím účelem bylo poskytnout žalobkyni prostor se účinně hájit, přičemž neobsahovala nereálné ani nesrozumitelné požadavky. V průběhu daňové kontroly byla se žalobkyní vedena čtyři ústní jednání, avšak žalobkyně předložila kromě daňových dokladů pouze důkazní prostředky ke dvěma akcím za zdaňovací období leden 2016 a poté jen nepodložená vyjádření. K odvolání přiložené důkazy nebyly relevantní ke změně názoru o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Není také pravdou, že by správce daně dostatečně neprokázal existenci daňové ztráty.
14. Žalobkyně musela o své účasti na podvodu vědět a jediným účinným opatřením bylo s rizikovými společnostmi neobchodovat. Neučinila tak všechna opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu. Obchodovala se společnostmi, které byly nové a neprověřené, sídlily na virtuálním sídle a jejich jednatele figurovali ve více společnostech zároveň. Nenahlédla do obchodního rejstříku a ani se nesnažila vyhledat webové stránky svých dodavatelů. Žalovaný odmítl tvrzení, že se podvodné transakce účastnilo také Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“). To v žalobkyní namítaném případě nákupu mobilních telefonů vystupovalo v pozici koncového zákazníka, a zboží tedy nenakoupilo

za účelem uskutečňování zdanitelných plnění. Nevydalo ani žádné závazné stanovisko o tom, že by obezřetnost daňových subjektů vyplývala pouze z prověřování obchodních partnerů. Žalobkyně přiměřená opatření k eliminaci rizika ani přijmout nemohla, protože o své účasti na podvodné transakci musela vědět.

15. Žalobkyně byla v průběhu daňové kontroly skoupá na jakékoliv vyjádření a vyjma zahájení daňové kontroly neposkytla správci daně ani informace o své ekonomické činnosti. Ani v odvolání nekonkretizovala, které navržené důkazní prostředky nebyly správcem daně provedeny. Ze spisového materiálu přitom neplyne, že by jakékoliv důkazní prostředky navrhla. M. B. a P. P. správce daně opakovaně předvolával, ale vždy se omluvili ze zdravotních důvodů dlouhodobého charakteru. Správce daně měl navíc k dispozici dostatek jiných důkazních prostředků, bylo by tedy nevhodné prodlužovat kvůli uvedeným výsledkům daňovou kontrolu. Žalobkyně také neuvedla, která z jejích námitek obsažených ve vyjádření ke kontrolním zjištěním nebyla správcem daně vypořádána. Ten veškeré námitky vypořádal, přičemž v souladu s judikaturou správních soudů nebylo jeho povinností vypořádat každý jednotlivý argument.
16. Lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je prekluzivní a po jejímž uplynutí se k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží. Žalobkyně mohla odvolání doplňovat do vydání napadeného rozhodnutí a nebyla zkrácena na právech. O povaze lhůty byla poučena a byla informována, že žalovaný vyčká s vydáním napadeného rozhodnutí po rozumně zdůvodnitelnou dobu, pokud podá reakci ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy. Vzhledem k délce seznámení (6 stran) nebyla poskytnutá lhůta nepřiměřeně krátká. Žalobkyni byl ponechán čas na reakci, kterou zaslala 5. 4. 2019 a v níž namítala, že žalovaný nereagoval na její žádost o zaslání soupisu spisů a o termín k nahlížení. Soupis spisů byl do datové schránky zástupce žalobkyně zaslán dne 29. 3. 2019 a termín nahlížení jí byl oznámen tímž způsobem dne 4. 4. 2019. Písemnosti byly žalobkyni doručeny až dne 8. 4. 2019, kdy se do datové schránky advokáta žalobkyně přihlásila oprávněná osoba. Z téže datové schránky přitom byla žalovanému doručena dne 5. 4. 2019 reakce na seznámení, v níž žalobkyně žalovanému vyčítala, že na její žádosti nereagoval. Zástupcem žalobkyně je advokátka, u níž lze očekávat, že si bude písemnosti z datové schránky pravidelně vybírat. Nevybírání písemností, ačkoliv je jinak datová schránka používána, hraničí dle žalovaného až s obstrukčním jednáním.
17. Místní šetření je možno provést i před zahájením daňové kontroly, a to po celou dobu daňového řízení. Jeho zahájení před zahájením daňové kontroly nemá vliv na zákonnost. Bylo seznatelné, čeho se místní šetření týká a za jaká zdaňovací období má být prováděno. Procesní práva žalobkyně tak nebyla porušena. Správce daně naplnil zákonné podmínky pro využití institutu zajištění písemností a odůvodnil jej tím, že by došlo k neúměrnému oddálení předání požadovaných dokladů. Panovala obava, že by tyto doklady a další písemnosti později nebylo možno jako důkazní prostředky použít. Společnost PORFINA měla u sebe i doklady ostatních společností v řetězci, a bylo tedy žádoucí je zajistit, protože v případě jejich ztráty by pro správce daně bylo komplikované obchodní řetězec prověřit. Jednatel společnosti PORFINA odmítal písemnosti vydat bez vyhotovení jejich kopií. Dle § 82 odst. 2 daňového řádu jsou přitom osoby, u nichž je místní šetření prováděno, povinny zapůjčit správci daně jím vyžadované doklady, jinak je správce daně zajistí (§ 83 daňového řádu).
18. K námitce, že zajištěním předmětných dokumentů došlo k zásahu do práv žalobkyně, protože nemohla podávat daňová přiznání a kontrolní hlášení, žalovaný uvedl, že jí nic

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

nebránilo přijít nahlížet do spisu a činit si z něj kopie. Nelze se odvolávat na neplnění zákonných povinností s ohledem na nedobytnost písemností, které má u sebe správce daně, pokud žalobkyně nevyužila svých práv. K námitce, že protokol o zahájení daňové kontroly podepsala dne 26. 4. 2016 L. P., která v představenstvu žalobkyně skončila v srpnu 2013, žalovaný uvedl, že p. P. byla členkou představenstva do 29. 8. 2013, ale z obchodního rejstříku byla vymazána až ode dne 12. 12. 2016. V době zahájení daňové kontroly tedy v obchodním rejstříku stále jako členka představenstva figurovala. S ohledem na zásadu materiální pravdy je tedy nedůvodná i tato námitka. K zahájení daňové kontroly došlo v sídle žalobkyně a správce daně po kontrole údajů v obchodním rejstříku neměl důvod se domnívat, že p. P. neměla oprávnění jménem žalobkyně jednat.

## II. Obsah žaloby

19. Žalobkyně v žalobě předně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Tvrdila, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu, resp. je s ním v rozporu. Správce daně totiž jednoznačně neprokázal, že některý ze subjektů v údajném řetězci neodvedl daň. Tato skutečnost ze spisového materiálu nevyplývá, a daňová ztráta tak nebyla objektivně prokázána. Správní orgány formulovaly své závěry bez ohledu na skutková zjištění, neboť jejich úvahy a závěry se ve spisovém materiálu nenachází, resp. jsou s ním v rozporu. Žalovaný se často přiklonil k tvrzení správce daně a mnohé okolnosti hodnotil v neprospěch žalobkyně.
20. Žalobkyně v řízení navrhla provedení dalších důkazů, avšak žalovaný se k návrhům nevyjádřil, nehodnotil je a pravděpodobně navržené důkazy neprovedl. Jde o podstatnou vadu řízení způsobující nezákonnost napadeného rozhodnutí. V této souvislosti žalobkyně odkázala na relevantní judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu a konstatovala, že na rozdíl od běžného daňového řízení, v němž leží důkazní břemeno na straně daňového subjektu, v případě, kdy je žalovaným tvrzena participace na daňovém podvodu, je to on, resp. správce daně, na kom primárně důkazní břemeno spočívá.
21. Dále žalobkyně namítla, že daňová kontrola byla zahájena dne 26. 4. 2016 a napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 28. 4. 2019. Lhůta pro stanovení daně tedy uběhla 26. 4. 2019 a právo správce daně stanovit daň uvedeného dne zaniklo.
22. Žalobkyně je zavedenou a renomovanou společností a její klienti byli prezentováni prostřednictvím reklamních prostor v rámci sportovních akcí týkajících se např. HC ČSOB Pojišťovna Pardubice, ČEZ Basketbal Nymburk či v rámci kulturních akcí. Před každou realizací zakázky zjišťovala ve veřejně dostupných rejstřících informace o svých obchodních partnerech, přičemž obchodní ani insolvenční rejstřík neindikovaly nesrovnalosti, stejně jako registr nespolehlivých plátců. Správce daně nemůže mít v tomto směru vyšší požadavky, než má sám na sebe. Ani finanční správa není schopna doložit, jak si ověřovala své dodavatele. Správce daně obecně shledává rizikovost dodavatele ve skutečnosti, že změnil společníka, když se jím stala např. osoba z Rumunska a přičítá k tíži žalobkyně skutečnost, kterou sám jako znak rizikovosti nehodnotí.
23. Dle žalobkyně existují důvodné pochybnosti o zákonnosti zahájení daňové kontroly. Tvrzeným důvodem jejího zahájení byly výsledky vyhledávací činnosti, z odůvodnění napadeného rozhodnutí však neplyne, na základě jaké písemnosti byla vyhledávací činnost realizována. Realizace analýzy bankovních účtů není obsahem spisového materiálu a je nepravděpodobné, že by všechny úkony (vydání dožádání, jeho doručení správci daně, žádost bance, zaslání výpisů z bankovních účtů bankou, analýza atd.) proběhly dne 26. 4.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

2016. Správcem daně uváděná vyhledávací činnost s největší pravděpodobností nemohla proběhnout tak, jak tvrdil, což má za následek nezákonnost daňové kontroly a napadeného rozhodnutí. Také správní spis byl tedy veden nezákonně (neexistuje společná spisová značka, v soupisu písemností není datum vydání), a žalobkyně tak nemohla hájit svá práva.

24. Také způsob hodnocení oprávněnosti nároku na odpočet daně byl nezákonný a v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 21. 12. 2016, č.j. 6 Afs 147/2016 – 28). Finanční orgány musí daňovému subjektu sdělit, jaké skutečnosti považují za zpochybněné, aby věděl, co má prokazovat. Správce daně však v rámci Zprávy o daňové kontrole zaměňoval jednotlivé aspekty dokazování, aniž by bylo zřejmé, zda se má prokazovat plnění či dobrá víra žalobkyně, resp. její neúčast na daňovém podvodu. Až v napadeném rozhodnutí žalovaný postavil najisto, že není pochyb o uskutečnění zdanitelných plnění, aniž však žalobkyni vyrozuměl dle § 115 odst. 2 daňového řádu, čímž došlo k porušení práva na spravedlivý proces. Správce daně také 26. 4. 2016 zahájil daňovou kontrolu, přičemž k zahájení ústního jednání došlo v 12:23 hod. Téhož dne provedl také místní šetření u společnosti PORFINA, které bylo zahájeno v 12:03 hod, tedy dříve než daňová kontrola. Tím bylo zasaženo do práv žalobkyně a správce daně překročil svou pravomoc.
25. V rámci daňové kontroly byly správcem daně zajištěny daňové doklady a další dokumenty, ačkoliv byl jednatel účetní společnosti odhodlán dokumenty správci daně po vyhotovení kopií odevzdat. Správce daně však dokumenty nezákonně zajistil, v důsledku čehož nemohla žalobkyně hájit svá práva, podávat kontrolní hlášení a daňová přiznání. Navíc zajistil i dokumenty, které nebyly nezbytné pro správu daní. Uvedený postup nebyl přezkoumatelně odůvodněn a nebyly naplněny podmínky § 83 odst. 1 daňového řádu. Správce daně následně žalobkyni sdělil, že pořídil elektronickou kopii všech zajištěných dokumentů, na poskytnutém CD se však všechny zajištěné dokumenty nevyskytovaly. Žalobkyně podala na uvedený postup stížnost, na kterou správce daně reagoval sdělením, že byly pořízeny kopie dokumentů relevantních pro daňovou kontrolu. Je nezákonné, aby orgány finanční správy samy určovaly daňovému subjektu, jaké listiny mohou být pro jeho obranu relevantní. Správce daně mohl mít dle žalobkyně v plánu ztížit její procesní postavení tím, že jí znemožní řádně prokazovat tvrzené skutečnosti. Zajištěné dokumenty nebyly žalobkyni do dne podání žaloby vráceny.
26. Finanční orgány dle žalobkyně neprokázaly neodvedení daně ve vztahu k posuzovaným transakcím, a nebyla tak prokázána daňová ztráta. Neuhrazení daňové povinnosti některým článkem řetězce musí vyplývat ze spisového materiálu, ten však neobsahuje pravomocné platební výměry prokazující u každého ze subjektů stanovení daňové povinnosti, výpisy z osobních daňových účtů atd. Tvrzení o nedovedení daně tak nebylo prokázáno. Identifikace daňové ztráty je přitom klíčová pro zkoumání vědomosti o daňovém podvodu. Důvodné pochybnosti jsou v tomto směru patrné i z dalších důkazních prostředků (zpráva likvidátora společnosti KINGFIT, kde jediným přihlášeným věřitelem byl Městský soud v Praze). Totéž platí o společnosti Noemi Support s.r.o. Závěry o chybějící dani jsou nevěrohodné a nemají oporu ve spisu. Ohledně nekontaktnosti pak postupovaly finanční orgány v rozporu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 180/2014 – 21). Snažily se odvrátit pozornost od neprokázání daňové ztráty citováním judikatury týkající se posouzení toho, jak podrobně mají být popsány okolnosti daňového podvodu. Aby však mohla být tato judikatura aplikována, musí být daňová ztráta prokázána.

27. Napadené rozhodnutí neobsahuje zjištění o existenci příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu DPH, resp. podvodným jednáním. Žalovaný uznal, že dodavatelé žalobkyně přiznali daň na výstupu a existence daňové ztráty neplyne ani ze spisového materiálu. Chtěly-li finanční orgány prokázat účast žalobkyně na daňovém podvodu, byly povinny doložit, že se odchýlila od standardních obchodních podmínek, což neučinily. Okolnosti předmětných transakcí byly hodnoceny s odstupem několika let a v rozporu se zásadou zpětného hodnocení. Bylo na ně nazíráno optikou současných zjištění. Finanční orgány nerozporovaly základní aspekty jakéhokoliv obchodu a v rámci hodnocení skutkových okolností si často odporovaly. Postupovaly navíc v rozporu s judikaturou, když se zejména správce daně často uchýloval ke spekulativním tvrzením o tom, co je a není v podnikání obvyklé, přičemž není zřejmé, jak může uvedené skutečnosti hodnotit. Často si také protiřekl, požadoval prokázat negativní skutečnosti, překrucoval a účelově hodnotil vyjádření žalobkyně. Při hodnocení skutkových zjištění se snažil navodit dojem úzké osobní propojenosti jednotlivých osob, což mělo indikovat nestandardnost. Tyto závěry pak přejal také žalovaný.
28. Žalobkyně své dodavatele ověřovala. Užívaný účetní program má integrováno ověřování subjektů (např. ověření spolehlivosti plátce). Nikde není stanoveno, co by měl obsahovat variabilní symbol, či kolik může mít obchodní korporace bankovních účtů. Směrnice č. 1/01 listopadu 2015 nebyla odsouhlasena představenstvem a měla se týkat pouze skutečností v budoucnu, správce daně však účelově vztáhnul její účinky do minulosti. Dodavatelé žalobkyně nebyli nespolehlivými plátcí, první z nich získal tento status až v roce 2018. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č.j. 5 Afs 252/2017 – 31 žalobkyně uvedla, že její dodavatelé byli solventní. Finanční orgány však přenáší veškerou odpovědnost na žalobkyni, které je následně nezákonně upřen odpočet DPH. Pokud byl konstatován úmysl žalobkyně, měly by pro to být jednoznačné důkazy. K tíži žalobkyně lze klást pouze kroky, které po ní lze racionálně požadovat a které by vedly k odhalení podvodu. Nelze aprobovat postup správních orgánů, které provádí předběžnou selekci navrhovaných důkazů a dle vlastní úvahy upravují důkazní situaci, případně preferují důkazy podporující jimi zvolenou skutkovou verzi. Žalobkyně učinila vše, co po ní bylo možno požadovat, aby předešla zaviněné účasti na daňovém podvodu. Její obchodní partneři nevykazovali znaky nestandardního chování ani známky rizikovosti. Finanční orgány vůči žalobkyni postupovaly nepřiměřeně.
29. Na základě využití práva nevypovídat ze strany svědka také nelze dovozovat, že se jednalo o nestandardnost svědčící o podvodu na DPH. U žalobkyně probíhaly ze strany finančních orgánů různé kontrolní postupy, aniž by bylo zjištěno jakékoliv pochybení, k čemuž finanční orgány nepřihlédly. Žalobkyně nevěděla a ani vědět nemohla, že se některý ze subjektů, jenž se nacházel v dodavatelském řetězci před ní, podílel na daňovém podvodu, byl-li podvod spáchán. Žalobkyně byla v dobré víře a legitimně očekávala, že v souladu se zásadou daňové neutrality budou jí uvedené údaje v daňových přiznáních shledány jako správné. Před zahájením daňové kontroly zároveň nebyla vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání, což má za následek absenci povinnosti hradit penále.

### *III. Vyjádření žalovaného*

30. Žalovaný soudu ve vyjádření k žalobě navrhl, aby žalobu zamítl. Uvedl, že daňová kontrola byla zahájena 26. 4. 2016, čímž došlo k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně. Nová tříletá lhůta počala běžet 27. 4. 2016 a konec této lhůty připadl na 27. 4. 2019, tedy na sobotu. V souladu s § 33 odst. 4 daňového řádu tak byl posledním dnem lhůty nejbližší

pracovní den, tedy pondělí 29. 4. 2019. V tento den uplynula lhůta pro stanovení daně. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni oznámeno 28. 4. 2019, tedy před uplynutím uvedené lhůty.

31. K námitkám týkajícím se chybějící daně žalovaný konstatoval, že byla v řetězcích identifikována vždy u přímého dodavatele žalobkyně, který byl označen jako „missing trader“. Dodavatelé žalobkyně neprokázali nárok na odpočet DPH, v důsledku čehož byla jejich výsledná daňová povinnost mnohonásobně vyšší, než jakou uhradili. Tím byla identifikována chybějící daň. Na tom nic nemění skutečnosti týkající se likvidace společností KINGFIT a Noemi Support s.r.o., k jejichž zrušení s likvidací došlo až po vydání dodatečných platebních výměrů. Společnost Ulsar daňovou povinnost neuhradila. Neodvedení daně tedy bylo prokázáno. Nekontaktnost dodavatelů byla zmíněna v rámci prvního kroku vědomostního testu a nebyla žalobkyni přičtena k tíži.
32. Požadavek na připojení dalších podkladů nebyl důkazním návrhem, ale účelovou snahou, aby bylo napadené rozhodnutí vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Napadené rozhodnutí je plně přezkoumatelné a žalovaný se v něm vyjádřil ke všem základním námitkám žalobkyně.
33. Co se týče námitek týkajících se ověřování dodavatelů, žalovaný zopakoval svou argumentaci ohledně žalobkyní namítaných nákupů ze strany GFR a s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně přiměřená opatření k eliminaci rizika účasti na daňovém podvodu ani přijmout nemohla, protože o své účasti věděla nebo vědět musela.
34. Odmítl zároveň námitku nezákonnosti zahájení daňové kontroly. Ani neopodstatněnost důvodů pro zahájení daňové kontroly v případě, kdy ji správce daně zahajuje na základě konkrétních důvodů, nemůže vést k její nezákonnosti. Analýza pohybů na bankovních účtech byla prováděna půl roku před zahájením daňové kontroly a veškeré výzvy k součinnosti jsou obsahem spisového materiálu. Také časová posloupnost úkonů (provedení místního šetření před zahájením daňové kontroly) byla v pořádku. Nedůvodnými jsou i námitky týkající se vedení spisu.
35. Žalobkyně byla s právní kvalifikací skutkového stavu seznámena již v řízení před správcem daně, a muselo ji tedy být známo, v jakém směru a ve vztahu k jakým skutečnostem má uplatňovat procesní obranu. Žalovaný přitom dospěl ke stejné právní kvalifikaci jako správce daně.
36. K námitkám týkajícím se zajištění účetních dokladů žalovaný konstatoval, že sdělením ze dne 29. 4. 2016 žalobkyni informoval, kde jsou předmětné doklady umístěny a žalobkyně mohla využít svého práva nahlédnout do spisu. Byla informována také o tom, že 18. 5. 2016 byly zajištěné doklady a listiny předány Policii ČR.
37. K námitkám stran vědomostního testu žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a uvedl, že žalobkyni byly kladeny k tíži pouze ty nestandardnosti, o nichž musela, resp. mohla a měla vědět. Odmítl, že by se dopustil zpětného hodnocení objektivních okolností, protože ty musely být žalobkyni známy. Požadavek na prokazování toho, co je standardní chování podnikatelského subjektu, označil za nereálný s tím, že v posuzovaném případě to, co bylo žalobkyni vyčítáno jako nestandardní, byly okolnosti vztahující se k obecnému jednání podnikatelů. Žalobkyně se nemůže spoléhat

pouze na informace uvedené v registru plátců DPH, zejména v situaci, kdy jí muselo být známo, že se účastní podvodu na DPH.

38. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 16. 4. 2019, sp. zn. 4 Afs 104/2018) žalovaný konstatoval, že na rozdíl od případů řešených Nejvyšším správním soudem byla v nyní posuzované věci identifikována chybějící daň vždy u bezprostředních dodavatelů žalobkyně, tudíž o vzniku skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu ze strany žalobkyně nemůže být sporu, když žalovaný současně identifikoval takové objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu prokazují, že žalobkyně o své účasti na podvodu věděla, resp. musela vědět.
39. Před zahájením daňové kontroly nebyly správci daně známy žádné konkrétní skutečnosti nasvědčující doměření daně. Z výsledků analýzy pohybů na bankovních účtech žalobkyně vyplynulo, že realizovala významné převody finančních prostředků na účet společností, u nichž existovaly pochybnosti o věrohodnosti a faktickém vyvíjení činnosti. Předpoklad doměření daně vznikl v průběhu daňové kontroly, kdy byla zjištěna a prokázána existence podvodu na DPH a účast žalobkyně v podvodném řetězci. Správce daně tedy nebyl povinen vyzvat žalobkyni před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání.

#### *IV. Replika žalobkyně ze dne 18. 3. 2020*

40. Žalobkyně v replice setrvala na svém procesním stanovisku. Absenci důkazů prokazujících tvrzení finančních orgánů podle ní již dříve potvrdil Městský soud v Praze v rámci řízení o přezkumu zajišťovacích příkazů vedeného pod sp. zn. 5 Af 65/2016. Dále zopakovala žalobní námitku o uplynutí lhůty pro stanovení daně a rozporovala argumentaci žalovaného. Situace, kdy je posledním dnem lhůty pro stanovení daně den pracovního klidu, nebyla do doby podání repliky v judikatuře správních soudů řešena. Prekluzivní lhůta měla s ohledem na právní jistotu daňového subjektu uplynout v den, který se označením čísla dne shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty, bez ohledu na to, zda jde o den pracovního klidu. Žalovaný s vydáním napadeného rozhodnutí otálel do takové míry, že uplynula lhůta pro vyměření daně.
41. Žalobkyně zopakovala, že existence daňové ztráty nevyplývá z daňového spisu ani z důkazů. Žalovaný neprokázal nejen neodvedení daně, ale také nekontaktnost příslušných subjektů, neboť jeho tvrzení nejsou podložena důkazy. U některých dodavatelů navíc správci daně ani nepřihlásili daňové pohledávky do likvidace. Zopakovala též argumentaci o nezákonnosti zahájení daňové kontroly a vedení daňového spisu a uvedla, že ekonomické hledisko nebylo v daňovém řízení prokazováno ani zpochybňováno. Tvrzení, že správci daně byly známy konkrétní skutečnosti nasvědčující doměření daně, je ve flagrantním rozporu s tvrzením finančních orgánů v rámci řízení o zajištění daně.

#### *V. Doplnění repliky žalobkyně ze dne 3. 4. 2020*

42. Žalobkyně v doplnění repliky toliko zdůraznila, že dne 26. 4. 2016 započala běžet nová lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu a tato lhůta skončila dne 26. 4. 2019. K tomu odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č.j. 1 Afs 300/2017 – 26 a ze dne 27. 8. 2019, č.j. 8 Afs 66/2018 – 33.

#### *VI. Doplnění repliky žalobkyně ze dne 21. 5. 2020*

43. Žalobkyně v dalším doplnění své repliky konstatovala, že neuhrazená daň u některých společností vznikla až na základě procesní aktivity příslušných správců daně, která

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

rezultovala v odepření nároku na odpočet DPH. V této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č.j. 1 Afs 493/2019 – 32. K tvrzení o nekontaktnosti některých společností pak zopakovala žalobní argumentaci a uvedla, že ze spisového materiálu nevyplývá, jaké kroky učinil správce daně ve vztahu k ověření (ne)kontaktnosti příslušných subjektů, a nelze tak dovodit, zda jsou či nejsou kontaktní. Zásadní je, že neuhrazená daň vznikla až na základě odepření nároku některých společností na odpočet DPH. Nebyl tak prokázán základní předpoklad posuzování účasti na daňovém podvodu.

*VII. Vyjádření žalovaného k replikám žalobkyně ze dne 9. 9. 2020*

44. Žalovaný ve svém vyjádření zopakoval, že nová tříletá lhůta pro stanovení daně započala běžet dne 27. 4. 2016. Konec lhůty pak připadal na 27. 4. 2019, což byla sobota a na základě § 33 odst. 4 daňového řádu byl jejím posledním dnem nejbližší pracovní den, tedy pondělí 29. 4. 2019. Tento názor podpořil jazykovým výkladem, odkazem na odbornou literaturu a odkázal také na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2015, sp. zn. 1 Afs 148/2014, Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 13. 11. 2019, č.j. 52 Af 9/2018 – 107 a Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2019, č.j. 30 Af 48/2017 – 50. Pravidla pro počítání času v § 33 daňového řádu se aplikují na všechny lhůty upravené v daňovém řádu, pokud jiné ustanovení daňového řádu (jako např. § 148 odst. 1 či 160 odst. 1 daňového řádu) či jiné daňové předpisy neobsahují úpravu speciální.

*VIII. Doplnění vyjádření žalovaného ze dne 1. 2. 2021*

45. V doplnění svého vyjádření žalovaný odmítl odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, sp. zn. 1 Afs 493/2019 s tím, že v něm byly posuzovány odlišné skutkové a právní otázky. V nyní projednávané věci byla chybějící daň podrobně popsána u přímých dodavatelů žalobkyně. Následně konstatoval, že podvodné řetězce jsou konstruovány za účelem zakrytí mechanismu podvodu a odkázal na stanovisko generálního advokáta SDEU ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 a na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č.j. 2 Afs 162/2018-47 a ze dne 27. 9. 2018, č.j. 3 Afs 147/2017 – 41.

*IX. Doplnění vyjádření žalovaného ze dne 17. 9. 2021*

46. V dalším doplnění svého vyjádření se žalovaný vymezil vůči rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č.j. 5 Afs 21/2020 – 56 a konstatoval, že v něm uvedená argumentace systematikou zákona je arbitrární a nezdůvodněná. K dané problematice se již dříve vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 25. 9. 1998, sp. zn. IV. ÚS 365/97 a jeho závěry lze považovat za logické a přesvědčivé. K obdobným závěrům dospěl Ústavní soud také v plenárním nálezu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97. Nelze akceptovat, že by slovní spojení „ode dne“ mělo být vnímáno jako speciální úprava potlačující obecně pravidlo o počítání času posouvající začátek běhu lhůty o 1 den. Právní názor o neuplatnění § 33 odst. 4 daňového řádu na lhůtu pro stanovení daně vyjádřený ve shora uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu tak na posuzovanou věc nedopadá a daňová povinnost byla stanovena před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

*X. Duplika žalobkyně ze dne 20. 9. 2021*

47. Žalobkyně v duplice setrvala na závěru o uplynutí lhůty pro stanovení daně a odkázala na žalovaným rozporovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č.j. 5 Afs 21/2020 – 56. Vzhledem k tomu, že žalovaný doručil žalobkyni napadené

rozhodnutí

až 28. 4. 2019, nabylo právní moci až po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

*XI. Triplika žalobkyně ze dne 23. 8. 2022*

48. V triplice žalobkyně negovala relevanci odkazů žalovaného na nálezy Ústavního soudu a opětovně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021 č.j. 5 Afs 21/2020 – 56. Zopakovala, že napadené rozhodnutí jí bylo doručeno až po uplynutí lhůty pro stanovení daně a následně z procesní opatrnosti zopakovala také další žalobní námitky.

*XII. Ústní jednání před soudem*

49. Při ústním jednání před soudem konaném dne 25. 8. 2022 setrvaly strany na svých procesních stanoviscích. Právní zástupkyně žalobkyně vzala při jednání zpět v žalobě uvedené návrhy na doplnění dokazování, a soud proto při jednání žádné dokazování neprováděl.

*XIII. Posouzení věci Městským soudem v Praze*

50. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.).

51. Při rozhodování soud vycházel zejména z této právní úpravy:

52. Podle § 33 odst. 1 daňového řádu *lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Není-li takový den v měsíci, připadne poslední den lhůty na jeho poslední den.*

53. Podle § 33 odst. 4 daňového řádu *připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu určenou v kratších časových jednotkách, než jsou dny.*

54. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

55. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

56. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná.

57. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. K této závažné vadě je ostatně povinen přihlížet z úřední povinnosti, tedy bez ohledu na to, zda ji žalobce tvrdí. Zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). Není přípustné

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

institut nepřezkoumatelnosti rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se například správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesených námitek a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28).

58. Žalobkyně spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v tom, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu, resp. je s ním v rozporu. Správce daně dle mínění žalobkyně jednoznačně neprokázal, že některý ze subjektů v údajném řetězci neodvedl daň. Tato skutečnost ze spisového materiálu nevyplývá, a daňová ztráta tak nebyla objektivně prokázána
59. Napadené rozhodnutí dle názoru soudu namítanou nepřezkoumatelností netrpí. Žalovaný v jeho odůvodnění nejprve předestřel právní rámec případu, následně vysvětlil obecná právní východiska dopadající na nyní projednávanou věc a poté takto nastíněný právní základ vztáhl na správcem daně zjištěný skutkový stav. V další části odůvodnění napadeného rozhodnutí pak reagoval na konkrétní odvolací námitky žalobkyně, přičemž soud ze správního spisu ověřil, že žádnou uplatněnou odvolací námitku neopomněl vypořádat. Napadené rozhodnutí je přehledně členěno, je z něj patrné, jakými úvahami se žalovaný při hodnocení důkazů řídil a jakým způsobem vykládal aplikované právní předpisy. Žalovaný také v napadeném rozhodnutí jednoznačně identifikoval neodvedenou daň, když uvedl, že *„V daném případě byla chybějící daň ve smyslu judikatury SDEU (viz bod [27]) detekována následovně. Dodavatelé daňového subjektu (vyjma společnosti Ulsar) podali daňová přiznání za ta zdaňovací období, ve kterých obchodovali s daňovým subjektem. Všichni také v těchto daňových přiznáních přiznali daň na výstupu z předmětných plnění dodaných daňovému subjektu, ale zároveň si tyto společnosti také uplatnily vysoký nárok na odpočet, v důsledku čehož jim vznikla velmi malá daňová povinnost, kterou tyto společnosti uhradily. U všech dodavatelů daňového subjektu však příslušným správcům daně vznikly pochybnosti stran přijatých plnění a oprávněnosti nároku na odpočet, proto vydali výzvy k odstranění pochybností, ve kterých vyzvali dodavatele daňového subjektu k prokázání nároku na odpočet. Dodavatelé buď na výzvy vůbec nereagovali, nebo požádali o prodloužení lhůty, ale dále nepředložili žádný důkazní prostředek k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet. Důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet leželo na dodavatelích daňového subjektu, kteří nepředložili jediný důkazní prostředek a oprávněnost svého nároku na odpočet neprokázali. Správci daně dodavatelům vyměřili daň odlišně od daňových přiznání podaných dodavateli daňového subjektu, kdy výsledná daňová povinnost byla mnohem vyšší, než tito dodavatelé fakticky uhradili. Žádný z dodavatelů tuto vyšší daňovou povinnost následně neuhradil a všichni se stali pro svého správce daně nekontaktními. Odvolací orgán proto konstatuje, že spatřuje chybějící daň právě v rozdílech mezi tvrzenou daňovou povinností a výslednou daňovou povinností po neprokázání nároku na odpočet, kterou tito dodavatelé neuhradili.“* Soud přitom ověřil, že uvedená argumentace má oporu také ve spisovém materiálu.
60. Napadené rozhodnutí je tedy plně přezkoumatelné, protože citovaná úvaha žalovaného obsahuje jasnou úvahu o tom, kde v řetězci a jakým způsobem byla chybějící daň identifikována, a sice v rozdílu mezi daní deklarovanou dodavateli žalobkyně a tou, kterou měly tyto společnosti uhradit poté, co jim nebyl odpočet nad DPH ze strany finančních orgánů uznán, přičemž tato úvaha koresponduje obsahu spisového materiálu a má v něm

oporu. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí tak podle soudu není důvodná.

61. Následně se soud zabýval klíčovou námitkou žalobkyně týkající se uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu a souvisejícího zániku práva stanovit daň. Tuto námitku považuje soud za opodstatněnou.
62. K povaze lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu a k jejímu běhu se Nejvyšší správní soud vyjádřil například v oběma stranami zmiňovaném rozsudku ze dne 18. 6. 2021, č.j. 5 Afs 21/2020 – 56, v němž uvedl, že „(l)hůta stanovená v § 148 odst. 1 daňového je nepochybně lhůtou zákonnou, jedná se o lhůtu hmotněprávní, a není pochyb o tom, že je lhůtou prekluzivní. Pouze v jejím rámci lze zákonem stanoveným způsobem měnit výši daně ve prospěch daňového subjektu, ale i v jeho neprospěch. Uplynutím prekluzivní lhůty právo správce daně i daňového subjektu na stanovení daně, popř. její změnu, zaniká. Zánik práva - prekluze - je důsledkem dvou právních skutečností, jimiž jsou jednak uplynutí času (tj. propadné neboli prekluzivní lhůty), jednak nečinností správce daně nebo daňového subjektu, jež spočívá v neuplatnění práva. K zániku práva uplynutím prekluzivní lhůty dochází přímo ze zákona, a je třeba k němu přiblížit z úřední povinnosti. Uplynutím této lhůty končí daňové řízení v rovině nalézací a správci daně zaniká pravomoc stanovit daň za příslušné zdaňovací období. Zákon pouze připouští výslovně výjimky v § 148 odst. 6 a 7, kdy lze stanovit daň i po uplynutí 10leté lhůty.“ K možnosti prodloužení uvedené lhůty pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „(z)ákladní délku lhůty pro stanovení daně (3 roky) je možné modifikovat, a to třemi typy úkonů. V první řadě je možné lhůtu prodloužit. Úkony prodlužující běh lhůty jsou vyjmenovány v § 148 odst. 2; jejich společným jmenovatelem je podmínka, aby byly učiněny v průběhu základní lhůty, a to konkrétně v posledních 12 měsících lhůty; účinkem těchto úkonů je nastavení lhůty o jeden rok. Dalšími úkony, které jsou způsobilé modifikovat délku lhůty, jsou úkony, které její běh přeruší. Tyto jsou vyjmenovány v § 148 odst. 3 ve spojení s § 87 daňového řádu. Úkony zapříčiní přerušování běhu lhůty a zajistí počátek běhu nové, což znamená, že běží znovu celá 3letá lhůta; zákon přitom výslovně stanoví rovněž rozhodný den jako počátek běhu lhůty, od něhož se lhůta přerušuje a běží celá (3letá) znovu. Posledním typem úkonů s vlivem na běh lhůty jsou úkony, které její běh staví (§ 148 odst. 4); podstatou stavení lhůty je, že tato neběží po dobu definovanou zákonem. Smysl ustanovení spočívá ve skutečnosti, že správce daně nemůže v řízení konat s ohledem na vnější vlivy (v zákoně taxativně uvedené), a tudíž by běh lhůty neměl opodstatnění.“
63. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku z výše uvedeného dovodil, že § 148 daňového řádu obsahující pravidla běhu prekluzivní lhůty (včetně jejího přerušování či stavení) je lex specialis ve vztahu k § 33 odst. 1 daňového řádu, resp. že toto ustanovení se nepoužije.
64. Uvedené závěry pak Nejvyšší správní soud zopakoval také v rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č.j. 9 Afs 168/2019 – 38, v němž uvedl, že „(z)ákonodárce v § 148 odst. 3 daňového řádu zcela jednoznačně vyjádřil okamžik, od kterého se nový běh prekluzivní lhůty stanovené v odst. 1 citovaného ustanovení odvíjí, přičemž ani samotný jazykový výklad slova dnem nedává prostor pro jiný závěr, než že se tak děje již od konkrétního dne, a nikoli až ode dne následujícího. Procesní povaha lhůt a priori předpokládá aktivitu daňového subjektu. Proto stanovení jejího počátku dle § 33 odst. 2 daňového řádu, resp. jejího zachování do následujícího pracovního dne ve smyslu § 33 odst. 4 daňového řádu, je logické, legitimní a chrání oprávněné zájmy subjektů. Lhůta pro stanovení daně, jakožto lhůta prekluzivní, naproti tomu toliko představuje časově ohraničený úsek, po který lze upravovat daňovou povinnost daňového subjektu. Okamžik, od kterého počíná běh nové lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu, je zde stanoven zcela

jednoznačně [srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2016, č. j. 9 Afs 142/2016 – 31 (bod 20), a ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 – 49 (bod 36)]. Je-li tedy prvním úkonem např. skutečnost, že správce daně toho kterého dne v sídle daňového subjektu převezme kontrolované doklady či sepiše protokol o zahájení daňové kontroly – tedy zahájí daňovou kontrolu, jen stěží lze dovozovat, že se tak stalo den následující.“

65. V témže rozsudku pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že „(l)ze jen doplnit, že i kdyby Nejvyšší správní soud přisvědčil žalovanému a krajskému soudu, že konec lhůty pro stanovení daně připadl na sobotu 5. 11. 2017, i tak by byla kasační námitka důvodná, neboť s ohledem na výše uvedený právní názor se na lhůtu pro stanovení daně neaplikuje § 33 odst. 4 daňového řádu a tato lhůta uplyne, byť je posledním dnem sobota, neděle či státní svátek.“ (zvýraznění textu přidáno Městským soudem v Praze)
66. Soud neshledal důvod se od výše uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu odchýlit. V nyní posuzované věci byla daňová kontrola správcem daně zahájena dne 26. 4. 2016 a napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 28. 4. 2019. O tom ostatně není mezi stranami sporu. S ohledem na shora citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu tak soud konstatuje, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně počala běžet dne 26. 4. 2016, tedy v den, kdy byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola a skončila dne 26. 4. 2019. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno až dne 28. 4. 2019, stalo se tak až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, což znamená, že právo žalovaného stanovit žalobkyni daň za předmětná zdaňovací období zaniklo již před doručením napadeného rozhodnutí.
67. Názor žalovaného, že lhůta pro stanovení daně počala běžet až dnem následujícím po dni zahájení daňové kontroly, odporuje shora citované judikatuře Nejvyššího správního soudu. Navíc, ani pokud by soud vešel na danou argumentaci (což neučinil), nemohlo by to na jeho závěru o marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně nic změnit, neboť v takovém případě by prekluzivní lhůta uplynula dne 27. 4. 2019. Napadené rozhodnutí však bylo žalobkyni doručeno až dne 28. 4. 2019, tedy o den později. Nejvyšší správní soud přitom ve shora citované judikatuře zcela jednoznačně vyloučil aplikaci ustanovení § 33 odst. 2, resp. § 33 odst. 4 daňového řádu na počítání času při běhu prekluzivní lhůty. V žádném případě tak nelze akceptovat názor žalovaného, že by snad lhůta pro stanovení daně uplynula až dne 29. 4. 2019.
68. Soudu tak nezbylo než přisvědčit tvrzení žalobkyně, že lhůta pro stanovení daně uplynula již dne 26. 4. 2019 a že vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno až dne 28. 4. 2019, došlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně, následkem čehož došlo k prekluzi práva daň stanovit.
69. V této souvislosti musel soud odmítnout argumentaci žalovaného judikaturou Ústavního soudu, která na daný případ nedopadá. Oba žalovaným zmiňované nálezy Ústavního soudu se totiž týkaly plynutí času u lhůt (hmotněprávních i procesních) v předpisech, které neobsahují speciální úpravu počítání času. Nejvyšší správní soud však ve shora citované judikatuře dovedl právě to, že § 148 daňového řádu obsahuje speciální úpravu ve vztahu k obecné úpravě počítání času nacházející se v § 33 daňového řádu, a obecná úprava počítání času v daňovém řádu se tak ve vztahu k předmětné prekluzivní lhůtě nepoužije. Zákonodárce v § 148 odst. 3 jednoznačně určil den počátku běhu předmětné prekluzivní lhůty (ode dne zahájení daňové kontroly – neaplikuje se § 33 odst. 1 daňového řádu), která skončí třeba i ve státní svátek či ve dnech pracovního klidu (neaplikuje se § 33 odst. 4

daňového řádu). Soud na tomto místě pro stručnost opětovně odkazuje na shora citované pasáže relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu.

70. Soud se ostatními žalobními body nezabýval, neboť s ohledem na prekluzi práva stanovit (doměřit) daň by bylo jejich vypořádání nadbytečné. Ani jejich případná nedůvodnost by totiž nemohla nic změnit na závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Řečeno jinými slovy, vzhledem k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně nemá posouzení ostatních žalobních námitek žádný význam pro výsledek soudního řízení.
71. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že došlo k zániku možnosti daň žalobkyni doměřit a v daňovém řízení nelze dále pokračovat, přistoupil soud dle § 78 odst. 3 s. ř. s. též ke zrušení platebních výměrů a dodatečného platebního výměru. Správci daně po vrácení věci k novému projednání nezbyvá než rozhodnout o zastavení řízení [§ 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu]. Vysloveným právním názorem soudu jsou daňové orgány vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
72. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení žalobkyně zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupkyni žalobkyně náleží odměna za čtyři úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby a sepis repliky, účast na jednání soudu), a to ve výši 3 100 Kč za každý tento úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu. Za doplnění repliky ze dne 3. 4. 2020, ze dne 21. 5. 2020 a za dupliku ze dne 20. 9. 2021 a tripliku ze dne 23. 8. 2022 soud žalobkyni náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože v nich nebyla vznesena žádná nová právní argumentace a jednalo se toliko o rozvinutí, potažmo zdůraznění již dříve uplatněných argumentů. Vedle odměny přísluší zástupkyni žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 1 200 Kč. Jelikož zástupkyně žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 13 600 Kč, která činí 2 856 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 19 456 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám právní zástupkyně žalobkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitý na základě § 64 s. ř. s.) ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

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](http://www.nssoud.cz).

Praha 25. srpna 2022

Mgr. Martin Kříž v. r.  
předseda senátu