



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobkyně: **PAULINE, s. r. o.**, IČO 25127853  
sídlem Západní 258/37, 162 00 Praha 6  
zastoupená advokátem Mgr. Tomášem Ferencem  
sídlem Nádražní 58/110, 150 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného z 16. 2. 2021, čj. 5432/21/5300-21441-702127

**takto:**

- I. Ruší se rozhodnutí žalovaného z 16. 2. 2021, čj. 5432/21/5300-21441-702127, a věc se mu vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku povinen žalobkyni uhradit náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to k rukám jejího zástupce, advokáta Mgr. Tomáše Ference.

**Odůvodnění:**

*I. Vymezení věci*

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), změnil rozhodnutí správce daně, kterými správce doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období červenec 2014 až prosinec 2014 a zároveň jí

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

uložil uhradit penále z doměřené daně. Změna rozhodnutí spočívala v částečném snížení doměřené daně i penále, v ostatním žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil.

2. Pro rozhodnutí je podstatné, zda došlo v daňovém řízení k prekluzi lhůty pro stanovení daně.

## *II. Dosavadní průběh řízení a napadené rozhodnutí*

3. Žalobkyně podala daňová přiznání k DPH za zdaňovací období **červenec 2014 až prosinec 2014**, na základě kterých správce daně vyměřil DPH dle § 139 a § 140 odst. 1 daňového řádu. Následně v rámci ústního jednání zahájil 20. 1. 2016 daňovou kontrolu.
4. Správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění sdělením z 27. 9. 2019, čj. 4515006/19/2120-60563-205214. Svě závěry shrnul do následujících pěti okruhů:
5. **A. I.** Žalobkyně zahrnuje do daňových přiznání za zdaňovací období **srpen až prosinec 2014** mezi plnění osvobozená od DPH při dodání zboží do jiného členského státu dodání kuřecího masa slovenskému plátcu **KUPEX spol. s r.o.**, VAT ID: SK2020322161 (dále jen „**KUPEX**“), na které vystavila daňové doklady (faktury) a uplatnila osvobození od daně podle § 64 ZDPH. Na základě provedeného šetření správce daně dospěl k závěru, že uskutečněná dodání zboží na předložených daňových dokladech pro odběratele **KUPEX** nelze považovat za dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že se jedná o dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu, osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně ve smyslu § 64 ZDPH.
6. **B. I.** Žalobkyně uplatnila za zdaňovací období **srpen až prosinec 2014** plný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za nákup kuřecího masa ve snížené sazbě daně od společnosti **Celtic Sun s.r.o.**, IČO 02514354 (dále jen „**CELTIC**“), na základě předložených daňových dokladů. Zboží bylo dále prodáno společnosti **KUPEX**. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že u přijatých zdanitelných plnění od společnosti **CELTIC** je místem plnění ČR a jsou předmětem DPH v ČR. Přijatá plnění tedy nelze považovat za zboží, které je předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH, neboť žalobkyně neprokázala, že se zboží v okamžiku jeho dodání nacházelo na území ČR, uplatněný odpočet daně tak nebyl v souladu s § 72 ZDPH.
7. **B. II.** Žalobkyně uplatnila za zdaňovací období **červenec až prosinec 2014** plný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za nákup kuřecího masa ve snížené sazbě daně od společnosti **CELTIC** na základě předložených daňových dokladů. Správce daně identifikoval v rámci tohoto obchodování existenci podvodu na DPH. Účelem vytvořeného řetězce bylo na pozici prvního odběratele (plátce) kuřecího masa v ČR, u kterého vzniká při pořízení zboží z jiného členského státu povinnost přiznat daň, dosadit plátce typu Missing Trader – **CELTIC**. **CELTIC** následně dodala toto zboží žalobkyni, která si uplatnila nárok na odpočet daně. Správce daně zjistil, že žalobkyně přijala pouze taková opatření, která svou povahou nejsou schopna reálně předejít a zabránit její účasti na podvodu na DPH a nepřijala taková opatření, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu. Proto správce daně neuznal nárok na odpočet daně.
8. **B. III.** Žalobkyně uplatnila za zdaňovací období **červenec 2014** plný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za nákup kuřecího masa ve snížené sazbě daně od společnosti **OBCHOD.CZ s.r.o.**, IČO 24246093 (dále jen „**OBCHOD**“), na základě předložených daňových dokladů. Správce daně identifikoval v rámci tohoto obchodování

existenci podvodu na DPH. Účelem vytvořeného řetězce bylo na pozici prvního odběratele (plátce) kuřecího masa v ČR, u kterého vzniká při pořízení zboží z jiného členského státu povinnost přiznat daň, dosadit plátce typu Missing Trader – OBCHOD. OBCHOD následně dodala toto zboží žalobkyni, která si uplatnila nárok na odpočet daně. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobkyně přijala pouze taková opatření, která svou povahou nejsou schopna reálně předejít a zabránit její účasti na podvodu na DPH a nepřijala taková opatření, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu. Proto správce daně neuznal nárok na odpočet daně.

9. **B. IV.** Žalobkyně uplatnila za zdaňovací období **červenec až prosinec 2014** nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za nákup kuřecího či krutího masa od společnosti **AGRO – INVEST GROUP s.r.o.**, IČO 24177369 (dále jen „AGRO“), na základě předložených daňových dokladů. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, že doložené příjmy zboží na sklad od společnosti AGRO a skladová evidence předložená žalobkyní odpovídají skutečnému stavu. Podle správce daně ani po výzvě žalobkyně neprokázala, že by jí zboží bylo skutečně dodáno deklarováním dodavatelem a nárok na odpočet daně neuznal.
10. Správce daně následně vydal zprávu o daňové kontrole z 6. 11. 2019, čj. 4846054/19/2180-60563-205214. Závěr z kontrolního zjištění ve zprávě po zhodnocení vyjádření žalobkyně i předložených důkazních prostředků zůstal nezměněn. Na základě zprávy správce daně vydal 14. 11. 2019 dodatečné platební výměry, a to konkrétně rozhodnutí čj. 8595589/19/2006-51523-108284, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 1 022 111 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 204 422 Kč (dále jen „platební výměr červenec 2014“), rozhodnutí čj. 8595600/19/2006-51523-108284, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 506 959 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 101 391 Kč (dále jen „platební výměr srpen 2014“), rozhodnutí čj. 8595608/19/2006-51523-108284, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 1 067 732 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 213 546 Kč (dále jen „platební výměr září 2014“), rozhodnutí čj. 8595617/19/2006-51523-108284, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 2 537 310 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 507 462 Kč (dále jen „platební výměr říjen 2014“), rozhodnutí čj. 8595626/19/2006-51523-108284, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 893 494 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 178 698 Kč (dále jen „platební výměr listopad 2014“) a rozhodnutí čj. 8595636/19/2006-51523-108284, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 621 283 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 124 256 Kč (dále jen „platební výměr prosinec 2014“).
11. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně 18. 12. 2019 odvolání, v nichž namítala, že zpráva o daňové kontrole trpí celou řadou závažných vad, správce daně nevypořádal žalobkyniny námitky ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění a neprovedl navrhované důkazy. Tím žalobkyni zkrátil na jejích právech.
12. O podaných odvoláních rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, kterým změnil platební výměr červenec 2014 tak, že zvýšil odpočet daně, vlastní daň snížil na 641 556 Kč a penále snížil na 128 311 Kč, platební výměr srpen 2014 tak, že zvýšil odpočet daně, vlastní daň snížil na 390 879 Kč a penále snížil na 78 175 Kč, platební výměr září 2014 tak, že

zvýšil odpočet daně, vlastní daň snížil na 998 792 Kč a penále snížil na 199 758 Kč, platební výměr říjen 2014 tak, že zvýšil odpočet daně, vlastní daň snížil na 2 379 572 Kč a penále snížil na 475 914 Kč, platební výměr listopad 2014 tak, že zvýšil odpočet daně, vlastní daň snížil na 875 492 Kč a penále snížil na 175 098 Kč a platební výměr prosinec 2014 tak, že zvýšil odpočet daně, vlastní daň snížil na 598 446 Kč a penále snížil na 119 689 Kč. V ostatním ponechal rozhodnutí prvostupňového správce daně beze změny.

13. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul žalobkyniny námitky do devíti okruhů, přičemž právní základ případu rozdělil do tří bodů. V bodu A žalovaný posuzoval neuznání nároku na odpočet daně uplatněného na základě daňových dokladů od dodavatele CELTIC a OBCHOD za dodání zboží z důvodu prokázání účasti žalobkyně na podvodu (viz B. II. a B. III. kontrolního zjištění). Dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, že žalobkyně si podvodného jednání v popsanych řetězcích minimálně mohla být vědoma, přičemž nepřijala adekvátní opatření, která by byla s to účasti na podvodu zamezit a osvědčila by tak žalobkyninu dobrou víru. V bodu B žalovaný posoudil neuznání nároku na odpočet daně uplatněný na základě daňových dokladů od dodavatele AGRO za nákup zboží (viz B. IV. kontrolního zjištění). Žalovaný na rozdíl od správce daně akceptoval odpočet za přijaté plnění od společnosti AGRO, jelikož správce daně relevantně nezpochybnil žalobkyní doložené důkazní prostředky prokazující dodání zboží deklarovaným dodavatelem, čímž nepřenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Uplatněný nárok tak byl oprávněný a žalovaný změnil v této části hodnoty uvedené v platebních výměrech. V bodě C se žalovaný věnoval neuznání nároku na odpočet daně uplatněného na základě daňových dokladů od dodavatele CELTIC za nákup zboží a s tím související osvobozené plnění při jeho deklarovaném dodání odběrateli registrovanému v jiném členském státě (viz A. I. a B. I. kontrolního zjištění). Žalovaný po přezkoumání došel k závěru, že existují důvodné pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku a že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Správce daně však v platebním výměru srpen 2014 nezahrnul hodnotu ostatních uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně ve výši 1 215 425 Kč, což žalovaný svým rozhodnutím napravil.
14. Žalovaný se dále vyjádřil k odvolacím námitkám, vč. námitky, dle níž správce daně účelově prodlužoval dobu na doměření daně tím, že nepožádal o mezinárodní výměnu informací ihned na začátku daňové kontroly, ale záměrně si zasílání žádosti rozfázoval. Dle žalovaného správce daně veškeré žalobkyní tvrzené skutečnosti prověřoval a získával informace postupně (na základě výzev k poskytnutí informací, dožádání místně příslušným správcům daně, dodavatelům). Logicky z takového postupu vyplývá, že žádosti o mezinárodní dožádání byly odesílány postupně podle toho, v jaké fázi poznání se správce daně nacházel. K dalším námitkám týkající se neprokázání existence podvodného řetězce a neobvyklostí v řetězci odkázal na celé své odůvodnění. Podrobně se vypořádal i s dalšími námitkami, které se týkaly skutkových okolností projednávaného případu.

### *III. Žalobní argumentace*

15. Žalobkyně s napadeným rozhodnutím i předcházejícími dodatečnými platebními výměry nesouhlasí a považuje je za nezákonná. Samotné žalobní námitky rozdělila do jedenácti bodů.
16. První námitkou žalobkyně rozporuje způsob, jakým se žalovaný vypořádal s jednotlivými skutečnostmi relevantními z hlediska vyměření daně, jak činil jednotlivá svá skutková zjištění a hodnotil důkazy. Z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný

fakticky v celém rozsahu věc znovu přezkoumal a učinil si o ní svá zjištění. Žalovaný v podstatě neodkazuje vůbec co do skutkových zjištění na odůvodnění správce daně. V souladu s ustálenou judikaturou platí, že z obsahu odůvodnění musí vyplývat zejména, jaké konkrétní důkazy byly podkladem rozhodnutí, které důkazy naopak podkladem nebyly, neboť je nepovažují za věrohodné, apod. Napadené rozhodnutí je v příkrém rozporu s těmito zásadami.

17. V druhé námitce žalobkyně namítá, že žalovaný staví napadené rozhodnutí na nepravdivých či nepodložených zjištěních. Cokoli, co by mohlo svědčit ve prospěch žalobkyně, žalovaný ignoruje a navíc celou řadu již zjištěných skutečností dezinterpretuje tak, aby žalobkyni ještě více přitížil. Například v bodě [91] napadeného rozhodnutí uvádí, že žalobkyně obchodovala s dodavatelem CELTIC a OBCHOD i přesto, že si ve Sbírce listin nemohla z důvodu nezveřejnění účetní závěrky ověřit personální a majetkové zdroje těchto dodavatelů – toto je jednoznačně nepravdivé. V době obchodování s touto společností měla společnost OBCHOD založenou účetní závěrku pro rok 2012 a žádné své povinnosti ohledně zveřejnění účetní závěrky neporušila. V bodu [61] uvádí, že o účelovém začlenění společnosti CELTIC do obchodního řetězce svědčí tvrzení A. K., který tuto společnost doporučil polským dodavatelům kuřecího masa, ačkoliv neměl a ani nemohl mít relevantní informace o této společnosti – přitom, jak je uvedeno na str. 55 zprávy o daňové kontrole, na základě mezinárodního dožádání pan K. vypověděl, že uvažoval o tom, že by byl zástupcem této společnosti a dokonce měl i přístup k polskému účtu této společnosti.
18. Třetí žalobní námitkou žalobkyně namítá neprovedení navržených důkazů. Ve vztahu ke společnosti CELTIC žalobkyně v rámci celého řízení vedeného správcem daně navrhovala, aby byl vyslechnut pan V. K., jenž byl jednatelem společnosti CELTIC. Dále žalobkyně navrhovala, aby byla společnost CELTIC vyzvána k doložení dokumentů, jež se k daným obchodům vztahují. Správce daně však nevynaložil téměř žádné úsilí k tomu, aby zajistil osobu V. K. či dokumenty od společnosti CELTIC. Tento postup žalovaný aproboval. Žalovaný tím zcela opomíjí zákonné prostředky dané daňovým řádem, a to především možnost předvedení ve smyslu § 100 odst. 2 daňového řádu. Navíc se vůbec nevypořádal s tím, proč správce daně nevyzval společnost CELTIC k předložení dokumentů a proč nebyl ohledně vedení účetních dokumentů vyslechnut jiný statutární zástupce této společnosti.
19. Čtvrtá námitka se týká nedodržení tzv. rovnosti zbraní. Žalobkyně opakovaně žádala správce daně o zajištění přístupu ke svým vlastním účetním a dalším dokladům, které jí byly zabaveny celním úřadem. Tento přístup k dokumentům jí však nebyl umožněn, zatímco správci daně umožněn byl. Pokud žalovaný argumentuje tím, že v zásadě bylo velmi jednoduché ve smyslu § 66 daňového řádu nahlédnout do spisu, toto zdůvodnění je rovněž nepravdivé, neboť materiál celní úřad zabavil v rámci procesu dle trestního řádu a osoba podezřelá či případně jiní účastníci zásadně nemají přístup do trestního spisu.
20. V páté žalobní námitce žalobkyně brojí proti novým či nově použitým argumentům či tvrzením žalovaného, které se vyskytují jen v napadeném rozhodnutí, aniž by byla na tyto novoty žalobkyně upozorněna a byly s ní projednány.
21. V šesté žalobní námitce se žalobkyně zabývá otázkou existence údajného daňového podvodu a její účasti na něm.
22. Sedmá žalobní námitka směřuje k otázce identifikace údajného daňového podvodu a otázky narušení principu neutrality daně. Žalobkyně je přesvědčena, že nelze vůbec považovat za prokázanou existenci daňového podvodu na straně společnosti CELTIC a OBCHOD.

Není nikterak konkretizováno, v čem by konkrétně měl údajný daňový podvod spočívat, vyjma obecného tvrzení, že nad rámec posuzovaných obchodů si měly společnosti CELTIC a OBCHOD vymyslet blíže neurčená fiktivní tuzemská přijatá plnění, kterými si snížily svoji daňovou povinnost. Žalovaný staví celou svou konstrukci na identifikaci jakéhosi řetězce subjektů, který popisuje v bodech [55] a následujících napadaného rozhodnutí, který však není vůbec nikde popsán.

23. Osmá žalobní námitka se týká tzv. objektivních okolností, vědomostního testu a subjektivní stránky tvrzeného daňového podvodu. Veškeré skutečnosti týkající se údajného daňového podvodu a vědomosti žalobkyně o něm, žalovaný vyhodnocuje zásadně negativně a v její neprospěch. Skutečnosti, které by měly být naopak posuzovány v její prospěch, jsou ze strany žalovaného v zásadě ignorovány a není jim přičítán žádný význam. Žalovaným není ve prospěch žalobkyně vůbec přičítána významná skutečnost, že platby za zboží platila společnosti CELTIC bezhotovostně přímo na její účet, a to i na český účet, který k tomuto účelu byl zveřejněn na příslušném webu registrovaných plátců DPH. Žalovaným uváděné objektivní okolnosti, na základě nichž žalobkyně měla a mohla vědět, že se zapojuje do transakcí zasažených podvodem na DPH, jsou zcela bagatelní a vůbec nesvědčí o tom, že by byla transakce či obchodní spolupráce se společnostmi CELTIC a OBCHOD jakkoli podezřelá či nestandardní.
24. V deváté námitce se žalobkyně ohrazuje proti závěru nedostatečnosti přijetí opatření k zamezení podvodu. Z provedeného dokazování vyplynulo, že si řádně zjišťovala a prověřovala informace o společnosti CELTIC a OBCHOD ze všech možných dostupných zdrojů. Společnost též měla vždy k dispozici nabízené zboží a řádně plnila to, co bylo mezi touto společností a žalobkyní ujednáno. Všechny skutečnosti též nasvědčovaly, že společnost řádně plní své daňové povinnosti. V tomto směru již žalobkyně nebyla oprávněna nijak více přezkoumávat plnění daňové povinnosti ze strany společnosti CELTIC či OBCHOD. Žalovaný by měl být schopen definovat, co žalobkyně neučinila, avšak učinit měla a mohla.
25. V další, desáté námitce se žalobkyně zabývá otázkou zdanitelných plnění od společnosti CELTIC s místem plnění v tuzemsku. Žalovaný se mylí, pokud své závěry zakládá na tom, že k převodu vlastnického práva mezi společnostmi CELTIC a žalobkyní mělo dojít dle § 16 odst. 2 ZDPH. Žalobkyně si totiž nepožadovala zboží z jiného členského státu, ale od české společnosti CELTIC. Jednalo se o dvě české společnosti, mezi nimiž se převod vlastnického práva řídil § 13 odst. 1 ZDPH. Žalobkyně přepravu zboží nezajišťovala a měla za to, že je zboží přepravováno českou společností CELTIC z České republiky. Skutečnost, odkud bylo zboží přepravováno a zda zboží bylo dopravováno na Slovensko z Polska, jak uvádí správce daně a žalovaný, není a nemohla být žalobkyni známa. Okamžik přechodu vlastnického práva určuje občanský zákoník a nebylo nutné sjednávat tento okamžik speciálně. Žalobkyně po předání zboží dopravci rozhodovala o tom, co se zbožím učiní, zda si zboží nechá doručit pro sebe, rozhodovala o tom, na jaké místo a jakému odběrateli bude zboží doručováno, a rozhodovala též o ceně, za jakou bude prodáváno.
26. Poslední námitkou žalobkyně namítá prekluzi lhůty pro stanovení daně. Správce daně v rámci řízení záměrně prodlužoval dobu na doměření daně tím, že nežádal o mezinárodní spolupráci hned na počátku daňového řízení. Záměrně si rozfázoval zasílání žádostí o mezinárodní spolupráci tak, aby po skončení jedné mezinárodní spolupráce požádal o další, a takto činil opakovaně dokola. Po dobu mezinárodní spolupráce neběžela prekluzivní doba pro doměření daňové povinnosti. Tímto způsobem se správce daně snažil uměle

prodlužovat délku pro doměření daně, jelikož by nestihl daň doměřit ve lhůtě 3 let od zahájení daňové kontroly.

27. Žalobkyně navrhl zrušení napadeného rozhodnutí i platebních výměrů.

#### *IV. Vyjádření žalovaného*

28. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul dosavadní správní řízení, žalobní námitky, zopakoval právní základ posuzované věci a vyjádřil se k jednotlivým žalobním námitkám.
29. Co se týče první námitky, správce daně na stranách 51 až 81 zprávy o daňové kontrole posuzoval žalobkyninu účast v řetězci transakcí zasaženém podvodem ze stejných hledisek, jako tomu učinil žalovaný v napadeném rozhodnutí, přičemž zároveň vycházel z prakticky shodných zjištění. Jednotlivá skutková zjištění přitom nebyla žalobkyní v odvolacím řízení zpochybňována. Za takových okolností nelze po žalovaném požadovat, aby veškerá skutková zjištění správce daně opíral o jednotlivé důkazní prostředky. Hodnocení důkazů, které žalobkyně v napadeném rozhodnutí postrádá, je pak podle judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) vyhrazeno situacím, kdy sám odvolací orgán doplňuje dokazování, což se ovšem v posuzované věci nestalo. Žalovaný je s ohledem na výše uvedené přesvědčen, že rozsah, v jakém odkazoval na konkrétní důkazní prostředky, v napadeném rozhodnutí zcela odpovídá tomu, že v odvolacím řízení nebylo dokazování prováděno.
30. Nelze přisvědčit ani druhé námitce rozporu napadeného rozhodnutí se spisem. Informace žalovaný nedezinterpretoval, ale toliko postavil do souvislostí s dalšími zjištěními správce daně. Zatímco u společnosti CELTIC konstatoval neplnění zákonných povinností, v případě společnosti OBCHOD uvedl pouze tolik, že nezveřejnila účetní závěrku za období bezprostředně předcházející zahájení obchodování s žalobkyní. Žalovaný nicméně nekladl žalobkyni k tíži, že by společnost OBCHOD nezveřejněním účetní závěrky za rok 2013 porušila jakékoliv povinnosti.
31. Námitka žalobkyně, že informace v napadeném rozhodnutí se liší od informací obsažených ve zprávě o daňové kontrole, se nezakládá na pravdě. V bodě 56 napadeného rozhodnutí je podrobně identifikována chybějící daň. Žádná ze žalobkyní uvedených skutečností v tomto žalobním bodu nepředstavuje jakékoliv pochybení žalovaného.
32. K žalobnímu bodu, týkajícímu se neprovedených důkazů se žalovaný vyjádřil v bodu 164 napadeného rozhodnutí. Žádost o předvedení svědka by nemohla vést k jeho výslechu, jejím následkem by bylo toliko oddálení okamžiku stanovení daně.
33. Ke čtvrté žalobní námitce žalovaný zdůrazňuje, že mu žalobkyně klade k tíži zadržování dokladů odlišným správním orgánem, do jehož postupu nemá žalovaný či správce daně nejmenší možnost jakkoliv zasahovat. Veškeré skutečnosti obsažené v celním spisu relevantní pro posouzení daňové povinnosti se staly součástí spisu daňového, do kterého bylo žalobkyni umožněno nahlížet.
34. V dalším žalobním bodu poukazuje žalobkyně na skutečnosti nově uvedené v napadeném rozhodnutí. Zčásti však není zřejmé, v čem byla těmito novotami dotčena její práva. Pokud jde o nedoplatky CELTIC, ty byly žalovaným uvedeny v rámci konstatování aktuálního stavu osobních daňových účtů výše uvedené společnosti. V kontextu všech nestandardností identifikovaných v podvodném řetězci transakcí se nejedná o nikterak zásadní skutečnost. Označení žalobkyně coby osoby na pozici broker je pouze pojmenování žalobkyniny funkce v řetězci transakcí, která však byla podrobně popsána již správcem daně. Ani další

uvedené skutečnosti nejsou novotami, žalovaný se pouze ztotožnil s hodnocením věci provedeným správcem daně, uvedené skutečnosti v odvolacím řízení toliko ověřil a případně doplnil o detailnější informace.

35. Ohledně existence podvodu na DPH žalovaný odkázal na rozsudek NSS z 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33. Z něj vyplývá, že v zásadě není možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat, závěr o existenci podvodu je totiž nutno učinit nepřímou na základě skutečností, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a které ve svém celkovém souhrnu představují dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Žalovaný je přesvědčen, že takové skutečnosti byly v posuzované věci zjištěny. Chybějící daň popsanou v bodech 56 a 57 napadeného rozhodnutí v posuzované věci doprovázejí takové okolnosti, pro které nelze než uzavřít, že chybějící daň není důsledkem hospodářského selhání uvedených společností, nýbrž součástí podvodu na DPH.
36. K vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH žalovaný uvádí, že argumentační linka ohledně příliš ostražitěho obchodování zůstává v posuzované věci čistě hypotetickou. Žalobkyně totiž navzdory tomu, že od společností CELTIC a OBCHOD přijala v rozhodných zdaňovacích obdobích plnění v hodnotě více než 30 milionů korun, neuzavřela s těmito dodavateli písemné kupní smlouvy, úhrady činila zčásti v hotovosti a zčásti na polský bankovní účet, a to navzdory tomu že obě uvedené společnosti v daném odvětví trhu obchodovaly velmi krátce, čehož si žalobkyně coby etablovaný subjekt musela být vědoma.
37. Otázkou přijetí rozumných opatření žalobkyní se žalovaný zabýval v bodech 92 až 98 napadeného rozhodnutí. Trvá na závěru, že žalobkyně nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována. Není povinností daňových orgánů, aby identifikovaly a vymezily opatření, která měla být daňovým subjektem přijata.
38. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že se místo plnění nenachází v tuzemsku, a proto nejsou předmětem daně v tuzemsku ve smyslu § 2 odst. 1 ZDPH. Skutečnost, že se transakce uskutečnila mezi dvěma tuzemskými subjekty, je irelevantní. Pro určení místa plnění je rozhodující faktické místo výskytu zboží v určitý okamžik, nikoliv státní příslušnost zúčastněných subjektů.
39. K námitce prekluze odkázal žalovaný na bod 129 napadeného rozhodnutí, v němž se vypořádal s obdobným odvolacím důvodem.
40. Žalovaný následně 13. 9. 2022 doplnil své vyjádření k žalobě v reakci na rozsudek zdejšího soudu z 3. 8. 2022, čj. 18 Af 7/2021-83, který řešil totožnou situaci jako v této věci, ovšem za jiná zdaňovací období. V uvedeném rozsudku soud došel k závěru, že mezinárodní dožádání ohledně společnosti OBCHOD týkající se přepravy zboží k odběrateli KUPEX nelze ve vztahu k posuzované věci považovat za účelná. Tato dožádání tedy nemohla vyvolat účinek spočívající ve stavení lhůty pro stanovení daně. Žalovaný dle tohoto právního názoru přezkoumal napadené rozhodnutí a došel k názoru, že nabylo právní moci až po uplynutí lhůty pro stanovení daně v případě všech uvedených zdaňovacích období mimo července 2014. V tomto zdaňovacím období žalobkyně se společností OBCHOD obchodovala, tudíž mezinárodní dožádání nelze považovat za neúčelná. Žalovaný tedy navrhl, aby napadené rozhodnutí soud zrušil v rozsahu, kterým byly přezkoumány platební výměry srpen až prosinec 2014. Co se týče rozhodnutí o odvolání

proti platebnímu výměru červenec 2014, žalovaný na svém rozhodnutí trvá a navrhuje zamítnutí žaloby.

#### V. Posouzení soudem

41. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů [(§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
42. Ve věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť napadené rozhodnutí je zatíženo vadou, jež má z povahy věci vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].
43. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
44. Soud se v první řadě zabýval námitkou prekluze lhůty pro stanovení daně. Soud je povinen přihlídnout k prekluzi lhůty pro stanovení daně i z úřední povinnosti (srov. nálezn Ústavního soudu ze 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07). Tuto judikaturu akceptoval i NSS již v řadě svých rozhodnutí. Například již v rozsudku z 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS, uvedl, že *„soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo“*.
45. 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*.
46. 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*.
47. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci*.
48. Z výše citovaných ustanovení vyplývá, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně činí 3 roky. Daňový řád zároveň stanoví, že se lhůta staví též ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. Důvodem pro tuto úpravu je skutečnost, že správci daně je po danou dobu věc „odňata“, či je závislá na výsledku řízení, které do pravomoci správce daně nespadá. Mezinárodní dožádání je ale nutno posuzovat materiálně. Mezinárodnímu dožádání, které je uskutečněno neúčelně (přínos pro řízení je zanedbatelný), nebo které je dokonce činěno jen za účelem získání času, nelze účinky stavení lhůty přiznat. Soud se proto musí zabývat nejen tím, po jak dlouhou dobu byl v jejich důsledku běh prekluzivní lhůty přerušen, ale i tím, zda mezinárodní dožádání souvisela s daňovým řízením a byla důvodná (srov. rozsudek NSS z 29. 7. 2021, čj. 2 Afs 39/2020-56). Jak ve vztahu k jiné otázce, ale přenositelně i na nynější věc, uvedl NSS v rozsudku z 30. 4. 2014, čj. 6 Afs 56/2014-39, správci daně sice svědčí značná míra uvážení ohledně vedení daňové kontroly, pod tuto diskreci ovšem nespadají úkony, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení.

49. Jak uvedl i sám žalovaný, zdejší soud se již zabýval některými z žádostí o mezinárodní spolupráci, které správce daně ve věci žalobkyně odeslal, a to v rozsudku čj. 18 Af 7/2021-83. Nyní rozhodující senát se s posouzením 18. senátu ztotožňuje a nemá důvod se od něj odchýlovat. Žalobkyni i žalovanému je podrobné odůvodnění neúčelnosti jednotlivých žádostí známé, proto ho soud nyní pouze pro úplnost stručně shrnuje.
50. Správce daně odeslal žádosti o mezinárodní spolupráci 11. 9. 2015, 4. 11. 2015, 27. 11. 2015, 28. 6. 2016, 21. 2. 2018, 19. 9. 2018, 11. 10. 2018, 23. 1. 2019, 15. 5. 2019 (čtyři žádosti) a 25. 11. 2019 (k podrobnému popisu srov. bod 24 rozsudku čj. 18 Af 7/2021-83).
51. Neúčelným je dožádání z 23. 1. 2019 ohledně společnosti OBCHOD (bod 28 a násl. citovaného rozsudku) a z 25. 11. 2019 ohledně společnosti KUPEX (bod 32 a násl. citovaného rozsudku). V důsledku neúčelnosti těchto dvou dožádání uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení DPH za období srpen až prosinec 2014, jak též správně dovodil žalovaný ve svém vyjádření z 13. 9. 2022.
52. Dále se soud zaměřil na zdaňovací období červenec 2014, u něhož má žalovaný za to, že prekluzivní lhůta pro doměření daně neuplynula.
53. V uvedeném zdaňovacím období správce daně neuznal žalobkynin nárok na odpočet daně za nákup kuřecího masa ve snížené sazbě daně od obchodní korporace CELTIC (viz výše závěr B. II. v bodu 7) a za nákup kuřecího masa ve snížené sazbě daně od obchodní korporace OBCHOD (viz výše závěr B. III. v bodu 8). Správce daně v obou případech identifikoval existenci podvodu na DPH. Dále ve zdaňovacím období červenec 2014 uplatnila žalobkyně nárok na odpočet daně za nákup kuřecího či krůtího masa od obchodní korporace AGRO (viz výše závěr B. IV. v bodu 9). Ohledně tohoto nároku však žalovaný napadeným rozhodnutím změnil rozhodnutí správce daně a žalobkynin nárok na odpočet uznal. Soud se tak zabýval případy neuznání nároku dle kontrolního zjištění B. II. a B. III.
54. Lhůta pro stanovení daně začala běžet od 25. 8. 2014 (daňové přiznání je třeba podat ve lhůtě 25 dnů po skončení zdaňovacího období; srov. § 101 ZDPH a § 148 odst. 1 daňového řádu). Dle § 148 odst. 3 daňového řádu začala běžet nová lhůta pro stanovení daně zahájením daňové kontroly 20. 1. 2016. Stejně ustanovení stanoví, že lhůta běží ode dne, kdy byl úkon (zahájení daňové kontroly) učiněn. Daň nelze stanovit po uplynutí 3 let, v tomto případě tedy po 21. 1. 2019. Dne 20. 1. 2019 byla neděle a poslední den lhůty se posouvá na následující pracovní den dle § 33 odst. 4 daňového řádu. Soud si je vědom, že NSS dospěl v rozsudku z 18. 6. 2021, čj. 5 Afs 21/2020-56, č. 4225/2021 Sb. NSS, k závěru, že u lhůty pro vyměření daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu se § 33 odst. 4 tohoto předpisu neužije. Má však za to, že tento závěr není správný (k tomu srov. rozsudek zdejšího soudu ze 7. 10. 2021, čj. 11 Af 19/2021-77, bod 74 a násl.). Pro nyní posuzovanou věc však není podstatné, zda by původní tříletá lhůta uplynula 20. 1. 2019 či o den později. Soud se proto touto otázkou dále podrobněji nezabýval.
55. Platební výměr červenec 2014 vydal správce daně 14. 11. 2019, je proto zřejmé, že by standardní tříletá prekluzivní lhůta uplynula. Z tohoto důvodu je třeba posoudit rozhodné okolnosti, které mohly zapříčinit další přerušování či stavení lhůty, v tomto případě mezinárodní dožádání dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.
56. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně učinil tato dožádání:

- a) první žádost byla odeslána 21. 2. 2018 za účelem výslechu pana K., jednatele společnosti KUPEX. Odpověď obdržel správce daně 10. 7. 2018.
  - b) druhá žádost byla odeslána 28. 8. 2018 a týkala se mimo jiné zdaňovacích období v roce 2014 ve vztahu ke společnosti OBCHOD. Odpověď byla obdržena 17. 10. 2018.
  - c) dne 23. 1. 2019 odeslal správce daně žádost o mezinárodní spolupráci, která se týkala zdaňovacích období v roce 2014 opět ve vztahu ke společnosti OBCHOD, jejímž vlastníkem měla být do 23. 6. 2014 paní K. K. K. a do 4. 10. 2013 měla být jejím jednatelem. Odpověď obdržel správce daně 6. 5. 2019.
  - d) dne 15. 5. 2019 požádal správce o mezinárodní spolupráci ohledně provedení výslechu pana K. Odpověď obdržel 5. 9. 2019.
  - e) ve stejný den (15. 5. 2019) zaslal správce daně opět žádost o výslech paní K. K. K. ve vztahu ke společnosti CELTIC. Odpověď byla zaslána správci daně 19. 7. 2019.
  - f) opět ve stejný den zaslal žádost o výslech paní K. A. K.-K. (K. P.). Její výslech ale nebyl proveden, neboť se jí nepodařilo doručit předvolání k výslechu. Odpověď na mezinárodní dožádání byla doručena správci daně 18. 7. 2019.
  - g) dále byla 15. 5. 2019 zaslána žádost ohledně výslechu paní W. M. K. a jejího vztahu ke společnosti CELTIC a žalobci. Odpověď došla 22. 7. 2019.
57. K jiným skutečnostem, které by stavily prekluzivní lhůtu, v projednávaném případě nedošlo. Soud tak mohl přistoupit k posouzení vlastní účelnosti jednotlivých úkonů mezinárodního dožádání.
58. Jako účelné nelze uznat mezinárodní dožádání z 21. 2. 2018 (odpověď obdržena 17. 7. 2018, celkem 140 dnů). Žádost se totiž týkala informací týkající se přepravy zboží k odběrateli KUPEX, která není předmětem neuznání nároku za zdaňovací období červenec 2014. Správce daně sice ve formuláři uvedl, že se žádost vztahuje i na červenec 2014, v doplňujících informacích však popisuje pouze transakce z roku 2015. Uvedené dožádání se nevztahovalo ani ke společnosti OBCHOD, ani ke společnosti CELTIC, které měly být zapojeny do podvodného řetězce, nebo byly ve zdaňovacím období červenec 2014 dodavatelem či odběratelem žalobkyně. Ani z odpovědí na mezinárodní dožádání nebylo možné ke společnosti OBCHOD nebo CELTIC nic dovodit.
59. Uvedená žádost nesměřovala ke stanovení daně za zdaňovací červenec 2014, a tedy byla ve vztahu k tomuto období neúčelná. Již z žádosti o mezinárodní dožádání by přitom měla být zřejmá souvislost s rozhodným zdaňovacím obdobím, resp. ta by alespoň zpětně měla být rozpoznatelná. Zmíněné mezinárodní dožádání se však července 2014 nijak netýkalo (žalovaný ostatně sám v napadeném rozhodnutí uvádí ve vztahu k šetření týkající se přepravy zboží k odběrateli KUPEX pouze zdaňovací období srpen až prosinec 2014).
60. Z uvedeného důvodu zdejší soud neakceptoval, že mezinárodní dožádání z 21. 2. 2018 bylo úkonem, s nímž lze spojovat stavení lhůty ke stanovení daně.
61. Pokud jde o ostatní žádosti o mezinárodní spolupráci, ty považuje zdejší soud za relevantní, neboť se správce daně jejich prostřednictvím snažil získat informace o vztazích žalobkyně s jejími odběrateli a o provedených přepravách zboží mezi členskými státy (vztahovaly se k předmětným zdaňovacím obdobím a dodavatelům a odběratelům žalobkyně). Zdejší soud neshledal ani to, že by zbylá dožádání byla zasílána čistě účelově s cílem prodloužit prekluzivní lhůtu. Je logické, že správce daně zasílal žádosti

o mezinárodní spolupráci postupně v závislosti na tom, jaké informace měl a jaké potřeboval zjistit.

62. V případě zdaňovacího období červenec 2014 počala dle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet nová lhůta pro stanovení daně zahájením daňové kontroly 20. 1. 2016. Prekluzivní lhůta podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu neběžela v době ode dne odeslání (účelné) žádosti o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. Jednalo se o následující období:
- od 28. 8. 2018 do 17. 10. 2018 (50 dnů),
  - od 23. 1. 2019 do 6. 5. 2019 (104 dnů),
  - od 15. 5. 2019 do 5. 9. 2019 (zahrnující dožádání od 15. 5. 2019 do 18. 7., 19. 7. a 22. 7. 2019; celkem 114 dnů).
63. Z uvedeného plyne, že daň měla být stanovena do 15. 10. 2019 (20. 1. 2016 + 3 roky + 268 dnů). Správce daně vydal platební výměr za červenec 2014 až 14. 11. 2019, prekluzivní lhůta tedy uplynula ještě před stanovením daně. Platební výměr nebyl vydán v zákonné lhůtě, protože je nezákonný.
64. Z uvedených důvodů se soud již dalšími námitkami nezabýval, neboť na výsledku řízení nemohly nic změnit.

#### VI. Závěr a náklady řízení

65. Soud shledal, že daň za všechna zdaňovací období (červenec až prosinec 2014) byla pravomocně vyměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty. Tato vada je podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., proto soud napadené rozhodnutí v souladu s tímto ustanovením zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení dle § 78 odst. 4 s. ř. s. V něm bude žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu.
66. S ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně soud zvažoval, jak zohlednit skutečnost, že žalobkyně v daňových přiznáních nárokovala nadměrný odpočet. Soud dospěl k závěru, že žalovaný bude muset v rámci nového stanovení daně přiznat žalobkyni uplatněný nárok na odpočet DPH v souladu s podaným daňovým tvrzením. Jedná se o výjimku, kdy je namísto daně stanoví namísto zastavení řízení (srov. též komentář k § 148 in Rozehnal, T. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer). Citovaná komentářová literatura odkazuje na nálezy Ústavního soudu z 10. 3. 2011, sp. zn. I ÚS 3244/09, jehož závěry se dle soudu uplatní i v této věci, byť ta se řídí novou právní úpravou daňového řádu (srov. bod 26 nálezu a obecně též nedávný rozsudek NSS z 30. 12. 2022, čj. 2 Afs 60/2021-23, bod 26 a násl.). Jakkoli byly v nálezu učiněné závěry do jisté míry korigovány rozsudkem NSS z 8. 4. 2022, čj. 5 Afs 57/2021-31, soud zdůrazňuje, že ten posuzoval zcela odlišnou situaci, kdy již daň byla vyměřena a posléze bylo podáno dodatečné daňové přiznání. Z těchto důvodů soud nepřistoupil též ke zrušení platebních výměrů dle § 78 odst. 3 s. ř. s., neboť celá otázka může být vyřešena v řízení před žalovaným.
67. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalobkyni, která byla ve věci plně úspěšná, přiznal právo na jejich náhradu. Náklady žalobkyně sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a odměny za zastupování advokátem. Ten ve věci učinil dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby), za které mu náleží částka 3 100 Kč/úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5.

vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu]. Zástupci dále náleží náhrada hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč/úkon. Zástupce žalobkyně je plátcem DPH, proto mu náleží dle § 57 odst. 2 s. ř. s. i náhrada této daně. Celkem náleží žalobkyni na náhradě nákladů řízení částka ve výši 11 228 Kč [(3100 + 3100 + 300 + 300) \* 1,21 + 3000].

68. Lhůta k platbě náhrady nákladů řízení je stanovena podle § 160 odst. 1 v části věty za středníkem o. s. ř., místo plnění podle § 149 odst. 1 o. s. ř.; oboje ve spojení s § 64 s. ř. s.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 11. ledna 2023

Mgr. Marek Bedřich v. r.  
předseda senátu