



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **Statek Starý Kolín s.r.o.**, IČO: 26214431
sídlem Hlízovská 376, Starý Kolín

zastoupená advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D.
sídlem Sokolovská 5/49, Karlín, Praha 8

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2020, č. j. 24491/20/5300-22442-712600,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2020, č. j. 24491/20/5300-22442-712600, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Ondřeje Moravce, Ph.D.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 10. 4. 2019, č. j. 1950641/19/2111-50522-203780 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí A“) a č. j. 1954470/19/2111-50522-203780 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí B“) a společně s prvostupňovým rozhodnutím A dále jen „prvostupňová rozhodnutí“). Prvostupňovým

rozhodnutím A finanční úřad doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období února 2017 ve výši 1 695 372 Kč a současně uložil žalobkyni uhradit penále ve výši 339 074 Kč a žalovaný je napadeným rozhodnutím změnil tak, že doměřená daň činila částku ve výši 1 258 610 Kč a penále částku ve výši 251 722 Kč. Prvostupňovým rozhodnutím B finanční úřad vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období dubna 2017 ve výši 1 442 049 Kč a žalovaný je napadeným rozhodnutím změnil tak, že vyměřená DPH za zdaňovací období dubna 2017 činila 1 064 192 Kč a rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní se změnil z původní částky ve výši 1 182 927 Kč na částku 805 070 Kč.

2. Prvostupňová rozhodnutí a napadené rozhodnutí se týkají zdanitelných plnění ve výše uvedených zdaňovacích obdobích, konkrétně:
 - 2.1. plnění přijatá od společnosti STADOK, spol. s r.o. v likvidaci, IČO: 43144349 (dále jen „STADOK“), spočívající v zámečnických pracích, které byly vykonány pro odběratele žalobkyně, společnost LIPRACO, s.r.o., IČO: 25142216 (dále jen „LIPRACO“ a toto zdanitelné plnění dále jen jako „sporné zámečnické práce“);
 - 2.2. plnění přijaté od společnosti STADOK spočívající v dodávce 140 ks silničních panelů (dále jen „sporná dodávka panelů“);
 - 2.3. plnění přijaté od společnosti STADOK spočívající v zajištění úklidových prací pro odběratele KLIRO spol. s r. o., IČO: 27117405 (dále jen „sporné úklidové práce“);
 - 2.4. plnění přijatá od společnosti STADOK spočívající v zajištění prací na statku žalobkyně (dále jen „sporné práce na statku“);
 - 2.5. plnění přijaté od společnosti STADOK spočívající v zajištění dopravy u pana Z. K. (všechna uvedená zdanitelná plnění dále společně jen jako „sporná zdanitelná plnění“).
3. **Žalobkyně** nejprve rekapituluje průběh daňového řízení. Namítá, že žalovaný nesprávně posoudil unesení (resp. neunesení) důkazního břemene žalobkyní stran sporných zdanitelných plnění. Závěry žalovaného jsou v rozporu s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 4. 6. 2020, *SC C.F. SRL v. A.J.F.P.M. a D.G.R.F.P.C.*, C-430/19, z něhož má vyplývat, že požadavek finančních orgánů, aby plátce, nad rámec faktury vystavené dodavatelem, disponoval i dalšími důkazními prostředky prokazujícími uskutečnění zdanitelného plnění, je neslučitelný s čl. 178 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a může nepřiměřeně ovlivnit zásadu neutrality daně. Rovněž z rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 (dále též „*Stavitelství Melichar*“), vyplývá, že pochybnosti správce daně, zda služby poskytl skutečně daňový subjekt, jenž měl daňový doklad vystavit, a zda byly služby provedeny v deklarovaném rozsahu, nepředstavují důvodné pochybnosti, neboť ve vztahu k těmto skutečnostem daňový subjekt netíží důkazní břemeno. V obdobných situacích je možné daňovému subjektu nárok na odpočet odepřít jedině tehdy, prokáže-li správce daně, že šlo o transakci, která je součástí řetězce transakcí zatíženého podvodem na dani. To ale není případ žalobkyně.
4. Stran sporných zámečnických prací uvádí, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že deklarované plnění společnosti STADOK (jakožto subdodavatele žalobkyně vůči odběrateli LIPRACO) bylo fiktivním plněním. Žalovaný rovněž nepřiměřeně rozšířil důkazní břemeno žalobkyně. Požadoval prokázání skutečností, které se žalobkyně netýkají

a které nemohla znát – identifikace konkrétních pracovníků ukrajinské národnosti, kteří měli práce fyzicky vykonat. Listinné důkazy svědčí o tom, že tito pracovníci byli zajištěni společnostmi ELSO cz s.r.o. v likvidaci, IČO: 26688182 (pozn. soudu: dne 24. 8. 2022 vymazána z obchodního rejstříku; dále jen „ELSO“), a žalobkyně neměla povinnost znát jejich identitu.

5. Obdobné námitky žalobkyně uvádí dále ve vztahu ke sporné dodávce panelů. Ta byla prokázána fakturou dodavatele, o jejíž autenticitě (tj. o skutečnosti, že skutečně byla vystavena deklarováním dodavatelem) není pochyb. Byla proto prokázána existence zdanitelného plnění způsobem předvídaným čl. 178 směrnice o DPH a požadavek žalovaného na předložení dalších důkazních prostředků je neslučitelný s judikaturou SDEU. Povinností žalobkyně nebylo prokazovat, jak a kým byly panely přepraveny, ani způsob stanovení ceny zdanitelného plnění, neboť se nejedná o skutečnosti, které patří mezi podmínky vzniku nároku na odpočet DPH.
6. Sporné úklidové práce byly poskytnuty společností STADOK žalobkyni (v rámci subdodavatelského vztahu) pro společnost KLIRO. Svědek D. Z. (dále jen „svědek Z.“) uvedl, že úklidové práce provedly čtyři ukrajinské pracovnice zajištěné společností STADOK. Skutečnost, že tyto pracovnice nebyly uvedeny v záznamech České správy sociálního zabezpečení, neznamená, že nebyly zaměstnány společností STADOK. Nebyly zjištěny jakékoliv skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že by předmětné plnění mohla poskytnout žalobkyně prostřednictvím vlastních zaměstnanců.
7. Sporné práce na statku byly poskytnuty společností STADOK a doloženy daňovými doklady. V daňovém řízení nebylo prokázáno, že by se jednalo o fiktivní plnění. Pochybnosti žalovaného o faktickém uskutečnění jsou v rozporu s judikaturou SDEU, neboť jsou založeny na skutečnosti pro vznik nároku na odpočet DPH nevýznamné (ceně plnění). Tyto pochybnosti jsou relevantní pouze pro případné ručení žalobkyně za neodvedenou daň podle § 109 odst. 2 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 33/2017 Sb. (dále jen „zákon o DPH“).
8. Žalovaný se podle žalobkyně při hodnocení důkazů dopustil excesu v podobě vyloučení části důkazních prostředků z hodnocení, aniž by pro takový postup existovala opora v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 94/2018 Sb. (dále jen „daňový řád“). Mezi takto vyloučené důkazní prostředky žalobkyně řadí výpovědi svědka Z. a svědka R. K. (dále jen „svědek K.“). Výpověď svědka K. nevezal žalovaný v potaz z důvodu, že před výslechem věc konzultoval se svědkem Z., který měl výrazný osobní zájem na odstranění pochybností ve vztahu ke sporným zdanitelným plněním. Výpověď svědka Z. žalovaný nezohlednil, protože protokol o výsledku je značně nepřehledný (zejm. vlivem zástupce svědka Z. a délkou tří ústních jednání) a na několika místech panuje podezření o našeptávání odpovědi svědkovi Z. jeho zástupcem. Závěr žalovaného o nevěrohodnosti takových důkazů jej neopravňuje k tomu, aby k nim nepřihlédl a vyřadil je. Z ničeho nevyplývá, že by tyto výpovědi byly nepravdivé, neboť jsou v souladu s listinnými důkazy a tvrzeními žalobkyně. Podobu protokolu o výsledku svědka Z. nelze přičítat k tíži žalobkyně, ale pouze finančnímu úřadu, který výslech vedl a následně předčasně ukončil, aniž by žalobkyně mohla položit všechny otázky. Ovlivňování svědka jeho zástupcem odmítá žalobkyně jako spekulaci. Navíc ani takové jednání by neznamenalo znehodnocení celé výpovědi. Žalovaný nepřipustně zasáhl do procesních práv žalobkyně, odmítl-li provést opakovaný výslech svědka Z. s tím, že byl již dostatečný časový prostor, aby svědek Z. sdělil podstatné skutečnosti a aby žalobkyně

položila otázky. Doba trvání výsledku není skutečností, která odůvodňuje jeho předčasné ukončení. Byl to finanční úřad, kdo mařil čas nadbytečnými otázkami směřujícími ke zjištění skutečností vyplývajících z veřejně dostupných evidencí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neoznačuje žádné konkrétní otázky zástupce žalobkyně, které by bylo možné považovat za irelevantní či obstrukční.

9. Závěrem žalobkyně namítá porušení zásady neutrality. Společnost STADOK (deklarovaný dodavatel) skutečně vystavila daňové doklady ke sporným zdanitelným plněním, na jejichž základě uplatnila žalobkyně nárok na odpočet. Sporná zdanitelná plnění uvedla v kontrolním hlášení a následně přiznala v daňovém přiznání. Nebyly zjištěny žádné skutečnosti nasvědčující tomu, že se jednalo o fiktivní faktury, které neodrážejí faktický stav. Navíc u společnosti STADOK probíhala souběžně daňová kontrola. Žalovaný tak měl posuzovat existenci zdanitelného plnění mezi žalobkyní a dodavatelem konzistentně s tím, jak bylo posuzováno v daňové kontrole prováděné u společnosti STADOK. Toto ale bylo nesprávně odmítnuto z důvodu, že daňová kontrola u společnosti STADOK nebyla dosud ukončena.
10. **Žalovaný ve vyjádření k žalobě** odkazuje na obsah správního spisu a odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvádí, že žalobkyně v žalobě fakticky uznává neunesení důkazního břemene. Žalovaný naopak důkazní břemeno unesl. Finanční úřad ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 13. 3. 2018, č. j. 1029241/18/2111-60563-208977, označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedly ke vzniku jeho pochybností o věrohodnosti žalobcových tvrzení. Žalovaný pochybnosti o věrohodnosti tvrzení žalobkyně převzal a rozvedl v písemnostech ze dne 18. 9. 2019, č. j. 38705/19/5300-22442-712600 (dále jen „seznámení č. 1“), a ze dne 1. 4. 2020, č. j. 12997/20/5300-22442-712600 (dále jen „seznámení č. 2“). Pochybnosti spočívaly zejména v samotných údajích, které se váží k žalobkyni a společnosti STADOK. Šlo především o personální propojenost žalobkyně se společností STADOK, vysoké daňové nedoplatky evidované na osobním daňovém účtu společnosti STADOK, označení společnosti STADOK nespolehlivým plátcem, nedostatečnost lidských zdrojů apod. Další pochybnosti pramenily ze zjištění týkajících se subdodavatele žalobkyně, tj. společnosti ELSO. Jednalo se například o personální propojenost společnosti STADOK se společností ELSO, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin ve veřejném rejstříku, vykazované vysoké daňové nedoplatky apod. Výzvou k prokázání skutečností, seznámením č. 1 a seznámením č. 2 tak finanční úřad, respektive žalovaný, přenesli důkazní břemeno zpět na žalobkyni, která měla jinými důkazními prostředky prokázat oprávněnost nárokovaných odpočtů ze sporných zdanitelných plnění. Na to sice žalobkyně reagovala důkazními návrhy, jež byly provedeny, ale k unesení důkazního břemene na její straně nedošlo. Ohledně toho, že by žalobkyně měla prokazovat skutečnosti, které jí nemohly být a ani nebyly známy, uvádí, že to nebylo nikdy dáváno k tíži žalobkyni. Důvodem neuznání nároků na odpočet DPH nebylo to, že by například společnost STADOK měla na osobním daňovém účtu evidován vysoký daňový nedoplatek. Výhradním důvodem neuznání nároků na odpočet DPH byla skutečnost, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že se plnění deklarovaná na sporných daňových dokladech uskutečnila tak, jak na nich bylo deklarováno, především v deklarovaném rozsahu a dodavatelem, který předmětné daňové doklady vystavil.
11. Ve vztahu k rozsudku NSS *Staviteľství Melichar* žalovaný uvádí, že se jedná o ojedinělý exces NSS, který tímto rozsudkem neodůvodněně vybočil z dosavadní ustálené judikatury

správních soudů a SDEU. Judikatura SDEU důkazní břemeno modifikuje pouze do té míry, že zapovídá správci daně a členským státům Evropské unie ukládat daňovým subjektům další podmínky, které nejsou v souladu s cíli uznanými směrnicí o DPH. Co se týče prokazování účasti na daňovém podvodu, je ovšem důkazní břemeno obrácené a účast na podvodu prokazuje správce daně. Závěry vyplývající z rozsudku SDEU ve věci C-430/19 se míjí s argumentační linií žalobkyně, když sporné nároky na odpočet daně byly (po změně právního názoru ze strany žalovaného) vyloučeny právě z důvodu neprokázání faktického přijetí plnění od společnosti STADOK v deklarovaném rozsahu a neprokázání jejich využití v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Z judikatury SDEU vyplývá, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH tíží daňový subjekt, zatímco důkazní povinnost ohledně účasti na daňovém podvodu tíží správce daně. Ze spisového materiálu vyplývá, že sporná zdanitelná plnění byla provedena, aniž by však bylo jasné, kdo tato plnění provedl, v jakém rozsahu a zda to bylo v souvislosti s ekonomickou činností žalobkyně. Prokázání, že zdanitelná plnění, s jejichž pořízením byly nárokovány odpočty DPH, byly dodány konkrétní osobou povinnou k dani (tzv. deklarovaným dodavatelem), spadá do hmotněprávních podmínek (srov. čl. 226 směrnice o DPH) nároku na odpočet DPH, které musí prokázat osoba uplatňující nárok na odpočet DPH.

12. Žalobní argumentace ohledně hodnocení důkazních prostředků je účelová a vytržená z kontextu celého textu napadeného rozhodnutí. Svědecké výpovědi svědků Z. a K. nebyly vyloučeny z procesu hodnocení, byť žalovaný dospěl k závěru o jejich nedůvěryhodnosti, přičemž žalovaný nepostupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, ale logicky zdůvodnil své závěry (body 32 a 33 napadeného rozhodnutí). Svědek K. sám uvedl, že před výslechem vše konzultoval se svědkem Z., který je jeho nadřízeným a „majitelem“ společnosti STADOK. I přes tuto skutečnost žalovaný k výslechu svědka K. přihlédl, nicméně tato výpověď byla značně neurčitá a nekonkrétní. Ve vztahu ke svědkovi Z. uvádí, že jeho důvěryhodnost je zpochybněna průběhem samotného výslechu (našeptávání daňového poradce, jak má svědek Z. odpovídat) i jeho faktickým ovládním žalobkyně a společnosti STADOK. K opakovanému výslechu svědka Z. žalovaný nepřistoupil z důvodu dostatečnosti jeho výslechu. Výslech svědka Z. se uskutečnil v průběhu tří dní, přičemž mu a žalobkyni byl poskytnut dostatečný časový prostor pro sdělení podstatných skutečností, respektive pro kladení otázek. Kromě toho byla jeho výpověď nevěrohodná (našeptávání, personální propojenost žalobkyně a společnosti STADOK či faktické ovládní žalobkyně a společnosti STADOK svědkem Z.). K námitce porušení zásady neutrality žalovaný uvádí, že se žalobkyně dovolává principu, který sama porušila. Žalobkyně neprokázala, kdo sporná zdanitelná plnění poskytl či dodal, a nelze tedy určit, zda to byla osoba povinná k dani. Jedná se o jednu z hmotněprávních podmínek a právě jejím nedodržením dochází k narušení principu neutrality DPH.
13. **V replice žalobkyně odmítá, že by uznala neunesení důkazního břemene.** Odkazuje na usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020, *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, C-610/19. K odepření nároku na odpočet nepostačuje, pokud správce daně vysloví pochybnosti o tom, zda plnění bylo dodáno deklarovaným dodavatelem, není-li současně prokázáno, že se jedná o plnění zatížené podvodem na dani, o kterém daňový subjekt věděl či musel vědět. Svědecké výpovědi žalovaný zcela vyřadil z hodnocení, neboť neuvedl, které části uvěřil a které nikoliv. Žalovaný nevyvrátil námitku, že to byl finanční úřad, který výslech svědka Z. vedl a zjištění rozhodných skutečností bránil svým postupem (pokládáním nadbytečných otázek). Porušení zásady neutrality nastalo tím, že osoba povinná k dani (společnost

STADOK) potvrdila, že sporná zdanitelná plnění poskytla, a dokonce je příznala ve svém daňovém přiznání. Pak není rozumný důvod pochybovat o tom, že právě ona je osobou povinnou odvést daň, kterou si žalobkyně odečetla na vstupu.

14. **V duplice žalovaný** shrnuje, že posuzovaný případ se od případu řešeného v usnesení SDEU ve věci *Vikingo* liší. Pochybnosti nevznikly pouze o osobě dodavatele sporných zdanitelných plnění, nýbrž také o jejich deklarovaném rozsahu a jejich využití k ekonomické činnosti žalobkyně. Závěry usnesení SDEU ve věci *Vikingo* tudíž nelze aplikovat. V usnesení SDEU ve věci *Vikingo* nebyla řešena výjimka pro malé podniky daná čl. 282 a násl. směrnice o DPH, přičemž Česká republika využila čl. 287 směrnice o DPH a zavedla institut plátce. Provedla tak diferenciaci osob povinných k dani (diferenciace dle obratu), přičemž plná práva a povinnosti ze směrnice o DPH a zákona o DPH (včetně nároku na odpočet daně) dopadají pouze na osoby s postavením plátce. Je proto třeba znát osobu dodavatele, aby mohlo být ověřeno nejenom to, že se jedná o osobu povinnou k dani i to, že se jedná o plátce, který si tak může nárokovat odpočet daně. Odmítá dále argument žalobkyně, že by bylo prokázáno, že by společnost STADOK poskytnutí sporných zdanitelných plnění potvrdila. Nic takového z dostupného spisového materiálu a z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá.
15. **V doplnění dupliky žalovaný** odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 8. 2021, č. j. 8 Af 18/2019-26, ve věci společnosti STADOK (dále jen „rozsudek ve věci STADOK“), v němž se uvádí: „[Společnost STADOK] totiž neunesla své primární – ze zákona vyplývající – důkazní břemeno, a pokud k tomu došlo nota bene proto, že neplnila právním předpisem uloženou povinnost mít daňové doklady nutné pro posouzení její daňové povinnosti, nelze jí nárok na odpočet daně přiznat. Jinými slovy pokud žalobkyně tyto daňové doklady i bez specifické výzvy v rámci daňové kontroly nepředložila, musí nést následky neunesení důkazního břemene v podobě doměření daně a její žalobní námitka týkající se přechodu důkazního břemene je nedůvodná.“ (důraz přidán žalovaným). Ačkoliv rozsudek ve věci STADOK nemůže být pro posouzení řešeného případu rozhodujícím, nelze přehlédnout, že společnost STADOK neunesla ani své primární (ze zákona vyplývající) důkazní břemeno, které jí tížilo ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, přičemž v průběhu daňové kontroly nepředložila ani prvotní daňové doklady. Tyto skutečnosti jen dokreslují zjištěné pochybnosti finančního úřadu.

Stručné shrnutí relevantních okamžiků věci

16. Dne 18. 7. 2017 byla u žalobkyně (do 7. 6. 2019 s obchodní firmou CONTRADICTION s.r.o.) zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období února a dubna 2017 v rozsahu veškerých uskutečněných zdanitelných plnění v režimu přenesené daňové povinnosti a sporných zdanitelných plnění od společnosti STADOK.
17. V případě plnění, která měla žalobkyně přijmout od společnosti STADOK, vznikly finančnímu úřadu pochybnosti, který je žalobkyni sdělil prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností ze dne 13. 3. 2018, č. j. 1029241/18/2111-60563-208977.
18. Výstupem daňové kontroly byl výsledek kontrolního zjištění ze dne 18. 12. 2018, č. j. 5107609/18/2111-60563-208977 (dále jen „výsledek kontrolního zjištění“). Dne 8. 4. 2019 byla projednána zpráva o daňové kontrole č. j. 995398/19/2111-60563-208977 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Na podkladě zprávy o daňové kontrole vydal finanční úřad prvostupňová rozhodnutí, proti kterým podala žalobkyně odvolání.

19. V průběhu odvolacího řízení žalovaný zjistil, že finanční úřad po provedení daňové kontroly odepřel žalobkyni nárok na odpočet daně v souvislosti se spornými zdanitelnými plněními na základě účasti žalobkyně na podvodu na DPH. K tomuto závěru se nicméně ve spisovém materiálu nenacházely dostatečné podklady (vzhledem k tomu, že podvod na DPH prokazuje správce daně) a rovněž ani průběh řízení popsany ve zprávě o daňové kontrole nenavštědčoval tomu, že by finanční úřad zkoumal u žalobkyně účast na podvodu na DPH. Finanční úřad v průběhu daňové kontroly zpochybňoval, že žalobkyně fakticky obdržela sporná zdanitelná plnění od společnosti STADOK v deklarovaném rozsahu a že je využila v rámci své ekonomické činnosti. Závěry ve zprávě o daňové kontrole proto neodpovídaly dosavadnímu průběhu daňového řízení ani provedenému dokazování. Na tomto podkladě přistoupil žalovaný ke změně právního názoru, o čemž žalobkyni v souladu s § 115 daňového řádu informoval prostřednictvím seznámení č. 1. V seznámení č. 1 konstatoval, že závěry týkající se účasti žalobkyně v řetězci zatíženém podvodem na DPH jsou předčasné, neboť žalobkyně doposud nevyvrátila pochybnosti vznesené ve výzvě ze dne 13. 3. 2018 ohledně splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH.
20. Žalobkyně na seznámení č. 1 reagovala podáním ze dne 4. 10. 2019, v němž sdělila svou argumentaci na procesní postup zvolený žalovaným. Zároveň navrhla doplnění dokazování stran prokázání sporných zdanitelných plnění. Žalovaný některé z těchto důkazů doplnil. S doplněnými důkazy a jejich právním hodnocením byla žalobkyně seznámena prostřednictvím seznámení č. 2, na které rovněž reagovala, přičemž její argumentace je obdobná jako v žalobě.
21. Následně žalovaný napadeným rozhodnutím změnil prvostupňová rozhodnutí tak, jak je uvedeno v bodě 1 tohoto rozsudku.

Posouzení žaloby soudem

22. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Poté přistoupil k věcnému projednání žaloby a přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť pro takový postup byly splněny podmínky podle § 76 odst. 1 s. ř. s.
23. Žaloba je důvodná.
24. Před věcným vypořádáním jednotlivých žalobních bodů soud připomíná, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta*“ (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). V souladu s tímto právním názorem postupoval zdejší soud i v projednávané věci.

Obecně k přenosu důkazního břemene daňového subjektu

25. Žalobkyně v úvodu žaloby zpochybňuje východisko žalovaného stran rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně. Nesouhlasí s tím, že

navzdory předložení formálního dokladu, má-li správce daně pochybnosti o příslušném zdanitelném plnění a tyto sdělí daňovému subjektu, nepřechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Tento závěr odůvodňuje rozsudky SDEU ve věci C-430/19 a NSS ve věci *Stavitelství Melichar*.

26. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
27. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce mimo jiné povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
28. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
29. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.
30. Soud v první řadě uvádí, že podle právní úpravy (zejm. § 92 daňového řádu) a na ni navazující ustálené judikatury NSS (srov. např. jeho rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30) je důkazní břemeno rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi. Ze stejných závěrů vycházel i žalovaný (srov. část III napadeného rozhodnutí).

31. Co se týče rozsudku NSS ve věci *Staviteľství Melichar*, tak závěry učiněné ve v této věci výslovně popřel rozšířený senát NSS rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 (dále jen „*Kemwater*“) [bod 33]. Soud proto uvádí, že závěry z rozsudku *Staviteľství Melichar* se v projednávané věci neuplatní. Co se pak týče závěrů SDEU ve věci C-430/19, tento rozsudek se výslovně zabýval situací týkající se daňového úniku, což není případ projednávané věci (byť finanční úřad takto věc původně posoudil).
32. Soud s ohledem na obsah předloženého spisového materiálu a se zřetelem k argumentaci žalobkyně uvádí, že žalovaný i finanční úřad postupovali ohledně výkladu problematiky důkazního břemene v daňovém řízení v souladu s právními předpisy a výše odkazovanou judikaturou.
33. Podle rozsudku NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29, je nutné, aby „*pro přechod důkazního břemene ‚zpět‘ na daňový subjekt správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil.*“ Z naposledy citovaného rozsudku dále plyne, že jen tak daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Má-li však být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu „zpět“ na daňový subjekt, musí podle NSS výzva obsahovat informace, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané. NSS v uvedeném rozsudku dále uvedl: „*Zákon však rovněž nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví pouze to, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem]. Byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze sdělení pochybností při jednání považovat a priori za nezákonné.*“ Podle NSS v tomto případě však prokazatelně musí dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi vyplývajícími z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li řádně správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází podle NSS důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak fakticky nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví.
34. Soud má za to, že okamžik, kdy žalobkyně byla nejpozději seznámena s pochybnostmi finančního úřadu, nastal doručením seznámení č. 1 a seznámení č. 2. V tyto okamžiky došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.

35. Názor žalobkyně, že postačovalo předložit pouhé formální doklady o sporných zdanitelných plněních proto, aby unesla své důkazní břemeno navzdory odůvodněným pochybnostem správce daně, respektive žalovaného, je proto mylný.

K rozšiřování důkazního břemene daňového subjektu

36. Žalobkyně též namítá nepřiměřené rozšíření důkazního břemene, neboť žalovaný vyžadoval, aby žalobkyně prokázala způsob stanovení ceny zdanitelného plnění a skutečnosti, které nemohla znát, tj. aby identifikovala konkrétní zaměstnance, kteří měli práce vykonávat. Ti ale byli zajištěni společností ELSO (pozn. soudu: pro společnost STADOK).
37. Ohledně požadavku na sdělení stanovení ceny soud odkazuje na závěry vyplývající z rozsudku NSS ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, v němž je uvedeno, že „[j]estliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno vůbec, nebo je sporný jeho rozsah, či zda bylo uskutečněno dodavatelem uvedeným na dokladu, nemůže daňový doklad sám o sobě představovat relevantní důkaz“, přičemž dle rozsudku NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, „určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytný“. Stanovení ceny zdanitelného plnění se pak podle soudu odvíjí od rozsahu přijatých zdanitelných plnění, protože každé jednotlivé plnění musí být identifikováno zejména datem jeho uskutečnění, předmětem a rozsahem provedených prací. Tyto skutečnosti pak představují požadavky na podrobnost rozpisů provedených prací, které měly být doloženy (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 12. 2016, č. j. 15 Af 75/2015-57). V takovém případě je požadavek žalovaného na prokázání rozsahu poskytnutého zdanitelného plnění (resp. jeho ceny) zcela adekvátní a odůvodněný a nijak nerozšiřuje (zpětně přenesené) důkazní břemeno žalobkyně.
38. Co se týče požadavku, aby žalobkyně „znala“ pracovníky subdodavatelů, jejichž služeb využívá, soud uvádí, že žalobkyni tíží důkazní břemeno stran toho, kdo sporné zámečnické práce fakticky uskutečnil. Bylo tak na ní, aby si takové informace (tj. nacionále jednotlivých svědků) zajistila, třeba i zpětně.
39. Jde-li o usnesení SDEU ve věci *Vikingo*, jehož se žalobkyně dovolává, soud odkazuje na závěr NSS v rozsudku ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43, podle kterého „se jedná o pouhé usnesení se stručným odůvodněním a v něm uvedené závěry je třeba chápat v souvislosti s podrobnějším vysvětlením obsaženým v právě citovaném rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.*“ SDEU v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.*, C-154/20, vyslovil, že „**uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl**“ (zvýraznění doplněno). Jinak řečeno i v případě, kdy daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, nýbrž ze skutkových okolností případu vyplyne, že mu ve skutečnosti zboží dodal jiný dodavatel, lze daňovému subjektu odepřít odpočet DPH na vstupu jen tehdy, pokud není zřejmé, že skutečný dodavatel byl, respektive musel být osobou povinnou k dani. Odepření nároku na odpočet DPH daňovému subjektu

z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a daňový subjekt neprokázal postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoliv ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s dřívější judikaturou SDEU (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45). SDEU v citovaném rozsudku připustil, že daňový subjekt nutně nemusí prokazovat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, to však pouze v případě, že ze skutkových okolností případu vyplyne, že skutečný dodavatel (tj. jiný než deklarovaný) měl postavení osoby povinné k dani. Pokud ze skutkových okolností případu nebude možné zjistit skutečného dodavatele s postavením osoby povinné k dani, je nutno daňovému subjektu nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odepřít. Závěry obsažené ve věci *Vikingo* tak nejsou v projednávané věci relevantní.

40. Ve světle výše citovaných závěrů SDEU ve věci C-154/20 soud konstatuje, že pokud by žalobkyně neprokázala, kdo byl skutečným dodavatelem sporných zdanitelných plnění (resp. těch, kde je tato otázka sporná), nezbylo by žalovanému, než jí nárokovaný odpočet DPH ve vztahu k tomu kterému plnění odepřít, jestliže na základě provedeného dokazování uzavře, že z povahy sporných plnění nutně neplyne, že je musela dodat jediná osoba a že (např. s ohledem na jejich cenu, jež zde ostatně také zůstává spornou) taková osoba nutně musela být v postavení plátce daně.

K hodnocení svědeckých výpovědí

41. Soud nejprve v souvislosti s namítanými vadami dokazování (nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí) obecně připomíná, že „[h]odnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost soudu, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti, hodnota pravdivosti, popřípadě hodnota věrohodnosti. Hodnocením důkazů z hlediska jejich pravdivosti soud dochází k závěru, které skutečnosti, o nichž důkazy (pro rozhodnutí významné a zákonné) podávají zprávu, lze považovat za pravdivé (dokázané) a které nikoli. Vyhodnocení důkazů z hlediska pravdivosti předpokládá též posouzení věrohodnosti důkazem poskytované zprávy podle druhu důkazního prostředku a způsobu, jakým se podle zákona provádí. Při důkazu výpovědi svědka musí soud vyhodnotit věrohodnost výpovědi s přihlédnutím k tomu, jaký má svědek vztah k účastníkům řízení a k projednávané věci a jaká je jeho rozumová a duševní úroveň, k okolnostem, jež doprovázely jeho vnímání skutečností, o nichž vypovídá, vzhledem ke způsobu reprodukce těchto skutečností a k chování při výslechu (přesvědčivost, jistota, plynulost výpovědi, ochota odpovídat na otázky apod.) a k poznatkům získaným na základě hodnocení jiných důkazů (do jaké míry je důkaz výpovědi svědka souladný s jinými důkazy, zda jim odporuje, popřípadě zda se vzájemně doplňují); celkové posouzení z uvedených hledisek pak poskytuje závěr o pravdivosti či nepravdivosti tvrzeňých (prokazovaných) skutečností“ [rozsudek Nejvyššího soudu (dále jen „NS“) ze dne 23. 10. 2012, sp. zn. 26 Cdo 1239/2011; zvýraznění doplněno zdejším soudem].
42. V rozsudku ze dne 13. 1. 2009, sp. zn. 21 Cdo 4339/2007, pak NS uvedl, že „[p]řisuzování hodnoty pravdivosti jednotlivým důkazům se děje jejich zhodnocením jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Myšlenkové závěry o pravdivosti či nepravdivosti důkazů, k nimž soud dospěl, proto nepředstavují akt libovůle soudu a nejsou ani věcí pouhého osobního dojmu, či obecné úvahy. Vnitřní přesvědčení o nepravdivosti (nevěrohodnosti) svědecké výpovědi je výsledkem logického myšlenkového postupu vycházejícího z posouzení objektivních skutečností vnějšího světa (skutkových okolností) zjištěných v konkrétní projednávané věci, jako kupříkladu

z rozporů ve výpovědi svědka, jakož i z rozporů mezi výpovědí svědka (jejím obsahem) a jinými provedenými důkazy, ze způsobu jeho výpovědi, z jeho osobního (nikoli z obecně postulovaného) vztahu k věci nebo k osobám zúčastněným na řízení apod.“

43. K otázce vztahu svědků k věcem a účastníkům v jejich věci pak judikatura uvádí následující:
44. V rozsudku ze dne 27. 11. 2012, sp. zn. 25 Cdo 133/2011, NS upozornil, že „*již dříve vyslovil názor, že apriorní odmítání svědecké výpovědi pro příbuzenský či jiný vztah svědka k účastníkovi řízení odporuje smyslu a účelu zákona, neboť ten slyšení osoby účastníkovi blízké jako svědka nevyklučuje. Zjistí-li soud okolnosti, které mohou ovlivnit svědkovu věrohodnost (např. má příbuzenský poměr k účastníkům), neznamená to nezpůsobilost svědčit; **tyto okolnosti vezme soud v úvahu při hodnocení svědkovy výpovědi** [...]. Pokud se tedy odvolací soud výpovědí svědka K. vůbec nezabýval s odůvodněním, že se jedná o osobu blízkou žalobkyni, shledává dovolací soud jeho hodnocení tohoto důkazu nesprávným“ (zvýraznění doplněno zdejším soudem). Podle NS „*k závěru o nevěrohodnosti svědků by měly vést jen závažné rozpory ve výpovědích svědků, popř. mezi jejich výpověďmi a tvrzením dovolatele, odvolací soud žádné další rozpory nekonkretizuje“* (rozsudek sp. zn. 26 Cdo 1239/2011). V rozsudku ze dne 14. 6. 2010, sp. zn. 22 Cdo 2516/2008, se pak NS vyjádřil tak, že „*[s]amotná okolnost, že jde o osoby, které mají k žalované 1) vztah, nemůže mít za následek hodnocení jejich výpovědí jako nevěrohodných.“**
45. V usnesení ze dne 13. 5. 2020, č. j. 21 Cdo 3838/2019-276, NS uvedl: „*Nastoluje-li dovolatel otázku, za jakých předpokladů je věrohodná **výpověď zaměstnance jako svědka**, vypovídá-li o okolnostech týkajících se jeho zaměstnavatele, přehlíží, že v obecné rovině platí [...], že skutečnost, že svědek je zaměstnancem účastníka řízení, sama o sobě nevede k závěru, že jeho výpověď není pravdivá (věrohodná). Pro závěr o nepravdivosti (nevěrohodnosti) resp. důkazní nezpůsobilosti výpovědi takového svědka musí existovat další relevantní skutkové okolnosti zjištěné v konkrétní projednávané věci, jako kupř. rozpory ve výpovědi svědka, jakož i rozpory mezi výpovědí svědka (jejím obsahem) a jinými provedenými důkazy, rozumová a duševní úroveň svědka, jeho chování při výslechu (přesvědčivost, jistota, plynulost výpovědi, ochota odpovídat na otázky), jeho osobní (nikoli však obecně postulovaný) vztah k věci nebo k osobám zúčastněným na řízení apod. Teprve celkové posouzení uvedených hledisek pak poskytuje závěr o pravdivosti či nepravdivosti tvrzených (prokazovaných) skutečností“ (zvýraznění doplněno zdejším soudem).*
46. Tato východiska aproboval i Ústavní soud, který například v usnesení ze dne 20. 2. 2020, sp. zn. III. ÚS 4161/19, jako dostatečné shledal úvahy okresního soudu, jenž „*konstatoval, že vztah svědků vůči stěžovateli není kladný, a to z důvodu chování stěžovatele v místě bydliště, nicméně tento vztah a priori nezakládá nevěrohodnost výpovědi těchto svědků. Stejně tak okresní soud nevyvodil nevěrohodnost výpovědi manželky stěžovatele toliko z jejich rodinného vztahu, nýbrž z toho důvodu, že výpověď H. P. byla v mnoha ohledech vnitřně nekonzistentní a v určitých ohledech zjevně nepravdivá vzhledem k objektivním okolnostem.“* V usnesení ze dne 26. 1. 2021, sp. zn. I. ÚS 3527/20, Ústavní soud dospěl k závěru, že „*ani případný negativní vztah svědka k obžalovanému neznamená, že by výpověď takového svědka měla být a priori považována za nevěrohodnou, tj. že by přiznání vyššího stupně věrohodnosti takové výpovědi kolidovalo se základními zásadami trestního řízení a principem in dubio pro reo, jak tvrdí stěžovatel.“*

47. NSS v rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, uvedl, že se „shoduje v obecném východisku, že v případě, **kdy je výpověď svědka v rozporu s jinými důkazy** provedenými v daňovém řízení (např. listinné důkazy zaznamenávající výpověď téže osoby v jiném řízení), **není možno bez dalšího konstatovat nevěrohodnost** takové výpovědi. **Rozpory panující ve výpovědích svědka je třeba odstranit**, nejčastěji prostřednictvím výsledku, při němž budou svědku předestřena jeho dřívější vyjádření a umožněno odstranit vzniklé nejasnosti [...]. Krajskému soudu tedy lze přisvědčit, že se stěžovatel dopustil dílčího procesního pochybení, neboť usoudil na nevěrohodnost vyslechnutého svědka z důvodu existence rozporných výpovědí, aniž by se tyto rozpory pokusil odstranit“ (zvýraznění doplněno zdejší soudem).
48. Ačkoliv se výše uvedené závěry NS a Ústavní soudu vztahují k hodnocení svědecké výpovědi v civilním a trestním soudnictví, má zdejší soud za to, že představují obecná východiska, která se uplatní při každém hodnocení svědecké výpovědi, tj. včetně hodnocení důkazů a provádění svědeckých výpovědí správními orgány, včetně správce daně. A to bez ohledu na pravomoc toho kterého orgánu veřejné moci, který dokazování svědeckou výpovědí a její následné hodnocení provádí. Ve světle uvedených závěrů tak zdejší soud přistoupil i k posouzení námitek týkajících se hodnocení svědeckých výpovědí svědků K. a Z.
49. Žalobkyně namítá, že žalovaný protiprávně z hodnocení důkazů vyloučil svědecké výpovědi svědků Z. a K. a odmítl provést opakovaný výslech svědka Z.
- K svědecké výpovědi svědka K.*
50. V napadeném rozhodnutí se žalovaný svědeckou výpovědí svědka K. zabývá v bodech 32, 41, 47 a 54. Obecně v bodě 32 napadeného rozhodnutí uvedl: „**K relevantnosti výsledku [svědka K.] odvolací orgán uvádí, že svědek na počátku výsledku sdělil, že před dostavením se k výsledku vše konzultoval se [svědkem Z.], který je jeho nadřízeným a majitelem společnosti Stadok. Ze sdělení svědka je zřejmé, že si dopředu domlouval se [svědkem Z.], jak má vypovídat, a k výpovědi se dostavil až po konzultaci a zřejmě i souhlasu (povolení) ze strany [svědka Z.]. Tato skutečnost v kombinaci se způsobem, jakým svědek [K.] vypovídal, významně zpochybňuje věrohodnost svědka [K.].**“
51. Osobní propojení svědka Z. a svědka K. pak žalovaný rozvedl v bodě 29 napadeného rozhodnutí: „**Dle výpisu z obchodního rejstříku byl jednatelem společnosti Stadok v kontrolovaných zdaňovacích obdobích od 14. 1. 2014 do 21. 6. 2017 [svědek K.]. Od 21. 6. 2017 do 21. 2. 2018 byl jednatelem společnosti Stadok [svědek Z.], který byl jednatelem této společnosti rovněž od roku 1993 do 1. 7 2013. Od 21. 2. 2018 je jednatelem opět [svědek K.]. [Svědek Z.] je také jediným společníkem společnosti Stadok nepřetržitě od roku 1991, přičemž jeho podíl je průběžně zatížen exekucí. U společnosti Stadok eviduje příslušný správce daně nedoplatky na jednotlivých daních ve výši 5 171 503,87 Kč ke dni 9. 3. 2018. Od 8. 8. 2017 je společnost Stadok vedena jako nespolehlivý plátce. [Žalobkyně] a její deklarovaný dodavatel společnost Stadok jsou zároveň personálně propojeni přes osobu [svědka Z.], který je jediným společníkem a bývalým jednatelem společnosti Stadok a zároveň je zaměstnancem a aktuálním jednatelem [žalobkyně]. [Svědek Z.] zároveň [žalobkyni] zastupoval při zahájení daňové kontroly.**“
52. Soud z odůvodnění napadeného rozhodnutí nezjistil, že by svědecká výpověď svědka K. byla „vyloučena“ z hodnocení důkazů, jak tvrdí žalobkyně. V bodě 41 napadeného rozhodnutí žalovaný svědeckou výpověď svědka K. jednoznačně hodnotí (byť k jinému zdanitelnému plnění než ke sporným zdanitelným plněním). Dospívá nicméně k závěru, že

jeho výpověď byla nekonkrétní a v rozporu s ostatními důkazy, které žalovaný výslovně uvádí.

53. Svědek K. vypovídal i ohledně sporných zámečnických prací, nicméně v bodě 47 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „*Předně [svědek K.] byl již vyslechnut v tomto řízení, přičemž na úvod uvedl, že před dostavením se k výsledku vše konzultoval se [svědkem Z.], který je jeho nadřízeným a majitelem společnosti Stadok. Ze sdělení [svědky K.] je tedy zřejmé, že si dopředu domlouval se [svědkem Z.], jak má vypovídat, a k výpovědi se dostavil až po konzultaci a zřejmě i souhlasu (povolení) ze strany [svědky Z.]. Odvolací orgán proto [svědky K.] nepovažuje za věrohodného. Pochybnosti vzbuzuje i samotný charakter výpovědi, neboť [svědek K.] vypovídal značně neurčitě a nekonkrétně. Konkrétní okolnosti sdělil v podstatě pouze na podkladě předložených daňových dokladů (mnohdy pouze přečetl údaje). Z jeho výpovědi proto plyne, že nějaké práce probíhaly, avšak nesdělil podstatné podrobnosti, které by mohly vyvrátit zjištěné pochybnosti. Nevěrohodnost [svědky K.] ostatně demonstruje i [žalobkyní] předložený protokol č. j. 2261179/19. Příkladem může být otázka č. 15. Na otázku, jak [svědek K.] věděl, že společnost Stadok poskytla plnění [žalobkyni], doslovně vypověděl: ‚Jak to vím, jo. Tak mi to asi řekli. Jak bych to mohl vědět, pracuju v té firmě STADOK. Byla to součást nějaké činnosti.‘ V podobném duchu se nese celá výpověď [svědky K.]. Zároveň lze uvést, že [svědek K.] se vyjádřil i k plnění pro společnost LIPRACO, kdy uskutečnění nějakého plnění potvrdil, avšak ani názvem neupřesnil, kdo konkrétně měl práce provádět.‘*“
54. Ke stejným závěrům stran svědecké výpovědi svědky K., jako u sporných zámečnických prací, dospěl žalovaný i ve vztahu ke sporným pracím na statku.
55. Soud průběh svědecké výpovědi svědky K., jeho „před-konzultaci“ se svědkem Z. a konkrétnost jeho odpovědi ověřil přímo v protokolu finančního úřadu ze dne 8. 11. 2018, č. j. 4790415/18/2111-60563-208977. V závěrech žalovaného pak soud neshledal žádnou vadu a ztotožňuje se s nimi, neboť bez pochybností reflektují průběh svědecké výpovědi svědky K. Jak vyplývá z výše citovaných částí napadeného rozhodnutí, žalovaný svědeckou výpověď svědky K. nevyloučil, ale hodnotil ji, přičemž dospěl k závěru o její nekonkrétnosti, a tedy fakticky nulové důkazní síle. Podle finančního úřadu byla tato výpověď zčásti nevěrohodná a zčásti neurčitá, tj. neobsahující skutečnosti prokazující tvrzení žalobkyně stran nároku na odpočet DPH.
56. Stran svědecké výpovědi svědky K. je námitka žalobkyně nedůvodná.

K svědecké výpovědi svědky Z.

57. Svědeckou výpovědí svědky Z. se žalovaný zabýval v bodech 31, 32, 33, 36, 47 a 65 napadeného rozhodnutí. V bodech 32 a 33 napadeného rozhodnutí ke svědkovi Z. a jeho výpovědi uvedl: „*[Svědka Z.] tak měl výrazný osobní zájem na tom, aby se odstranily pochybnosti stran plnění, za něž si [žalobkyně] nárokovala odpočet daně. [...] Vlivem mnoha otázek prvostupňového správce daně a neustálého přerušování či pokládání otázek ze strany zástupce [žalobkyně] je protokol o výsledku značně nepřehledný. Na několika místech pak panuje minimálně podezření, že JUDr. Stanislav Lžičář, jež vystupoval jako právní pomoc, se snažil nabádat [svědky Z.] (šeptáním), jak má odpovědět. Po položení otázky mohl [svědkovi Z.] vysvětlit položenou otázku, či navrhnout, aby svědek něco dovysvětlil, avšak měl to udělat nahlas před pracovníky prvostupňového správce daně, a nikoliv šeptáním do ucha [svědky Z.]. Přestože se posléze JUDr. Lžičář snažil vysvětlit, co [svědkovi Z.] šeptal, tak to zakládá pochybnosti o standardním průběhu výsledku. Vzhledem k celkovému průběhu výsledku,*

personálnímu propojení [žalobkyně] a společnosti Stadok i faktickému ovládnutí obou společností [svědkem Z.] (lze očekávat jeho osobní i finanční zájem na výsledku řízení), nepovažuje odvolací orgán výpověď [svědka Z.] jako dostatečný podklad k vyvrácení vznesených pochybností.“

58. Skutečnost, že by svědek Z. byl ovládající osobou i žalobkyně, ze správního spisu podle soudu ale nevyplývá. Jsou zde jistě indicie, že takový vztah existoval. Nicméně z pouhé skutečnosti, že jednatelkou žalobkyně byla partnerka svědka Z. (z obsahu správního spisu toto ale neplyne) a svědek Z. (jako zaměstnanec žalobkyně) jednal se správními orgány a uzavíral určité smlouvy, neprokazuje přímo existenci vztahu ovládající a ovládané osoby. Nelze proto aplikovat závěry NSS vyjádřené v rozsudku ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010-101, jež dovozuje, že osoby v postavení statutárního orgánu (a podle soudu zde lze fakticky řadit i osoby ovládající na základě argumentace uvedené v rozsudku NSS č. j. 5 Afs 6/2010-101) nemohou být svědky ve věci společnosti, v níž takovou funkci vykonávají.
59. Bylo proto na místě přistupovat ke svědecké výpovědi svědka Z. jako k jakékoliv jiné a nebylo možné dovozovat nevěrohodnost výpovědi pouze na základě osobních vazeb svědka na žalobkyni či společnost STADOK. Takové propojení vede pouze k vysoké obezřetnosti při provádění svědeckého výslechu a jeho následném hodnocení. Nevěrohodnost ale může správní orgán dovodit až na základě samotné výpovědi, která je v rozporu s jinými důkazními prostředky či sama se sebou. Tyto rozpory musí být „předloženy“ svědkovi a správní orgán mu musí umožnit se k nim vyjádřit (srov. citovaný rozsudek NSS č. j. 1 Afs 360/2018-24).
60. Soud proto konstatuje, že výpověď svědka Z. nebyla žalovaným řádně hodnocena, neboť žalovaný se omezil pouze na to, že dovedl jeho nevěrohodnost z jeho osobního zapojení (jakožto ovládající osoby) v žalobkyni a společnosti STADOK. Ohledně obsahu jeho výpovědi neuvedl niče. Nijak se tak (ve světle výše uvedené judikatury) nezabýval ostatními podmínkami pro posouzení věrohodnosti svědka Z., ale nepřipustně ji dovedl *a priori* jen na základě vztahu svědka Z. k žalobkyni a společnosti STADOK. Závěry, ze kterých by vyplývala nevěrohodnost ve smyslu výše uvedené judikatury vrcholných soudů, tak žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl.
61. Napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se žalovaný dostatečně nevypořádal s (teoreticky) zásadním důkazem, svědeckou výpovědí svědka Z.

K opakovanému výslechu svědka Z.

62. Co se týče neprovedení opakovaného výslechu svědka Z., soud uvádí, že žalobkyně v žalobě neuvádí, která její (konkrétní) tvrzení měla být tímto výslechem prokázána. Nicméně v případě, že správní orgán odmítne další provádění důkazního prostředku, musí uvést konkrétní skutečnosti, které odůvodňují jeho závěry a které reagují na konkrétní důkazní návrhy ke konkrétním tvrzením. Teprve poté je možné tvrdit nadbytečnost či irelevantnost takových důkazních návrhů. Vzhledem k tomu, že žalovaný v bodě 65 napadeného rozhodnutí odmítl provedení dalšího výslechu svědka Z. z důvodu průběhu jeho předchozího výslechu a jeho osobního zájmu na řešení celé věci, je jeho odůvodnění neprovedení tohoto důkazního prostředku nesprávné, neboť nepředstavuje tyto okolnosti nepředstavují samy o sobě dostatečně relevantní důvod pro to, aby svědecká výpověď nebyla provedena.

63. Soud navíc upozorňuje, že bez ohledu na to, nakolik finanční úřad řádně a odůvodněně odmítl dne 28. 11. 2018 pokračovat ve výsledku svědka Z. a k jeho pokračování již nikdy nepřistoupil, navrhla žalobkyně výslech svědka Z. opakovaně ve vyjádření ze dne 4. 10. 2019 v reakci na seznámení č. 1, v jehož důsledku žalobkyni opět tížilo důkazní břemeno ve vztahu ke sporným zdanitelným plněním, přičemž uvedla, že má v úmyslu klást svědkovi Z. otázky vztahující se ke konkrétním zdanitelným plněním. Neprovedením tohoto navrženého důkazu za současného nedostatečného odůvodnění takového postupu, žalovaný nepodloženě omezil možnost žalobkyně důkazní břemeno unést.
64. V předcházejícím odvolacím řízení navíc při provádění dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí (§ 115 odst. 1 daňového řádu) neměl finanční úřad již postavení rozhodujícího správního orgánu, neboť to v této fázi již přešlo na žalovaného, a nejednalo se ani o vrácení věci k tzv. autoremedurnímu rozhodnutí (§ 116 odst. 3 daňového řádu). V této fázi to tak byl žalovaný, kdo vedl řízení, a jestliže žalovaný shledal existenci potřeby doplnit podklady pro rozhodnutí a vyzvat žalobkyni k uplatnění práva vyjádřit se s příslušným poučením, měl by mít relativně jasnou představu, v jakém směru je třeba podklady pro rozhodnutí doplnit. Namísto toho, aby finančnímu úřadu *jednoznačně specifikoval*, jaké důkazy je třeba provést (srov. Žišková, M. Komentář k § 115. Baxa, J. et al. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, dostupné v ASPI), ovšem v opatření ze dne 22. 10. 2019, č. j. 43899/19/5300-22442-712600, (doplnění spisového materiálu) uvedl, že jestliže finanční úřad „*shledá, že bude vzhledem k okolnostem posuzovaného případu nutné výsledky zopakovat, může [svědky K. a Z.] opětovně předvolat*“. Sám žalovaný tak zřejmě neměl o opodstatněnosti a relevanci výsledku svědka Z. jasno.
65. S otázkou hodnocení výpovědi svědka Z. a jeho opakovaného výsledku souvisí rovněž dílčí námitka, že okolnosti, za nichž byl prováděn výslech svědka Z. (a pro které ve výsledku daňové orgány odmítly ve výsledku pokračovat, resp. jej opakovat), nelze přičítat k tíži žalobkyně. Soud musí v této souvislosti dát za pravdu žalobkyni v tom smyslu, že to byly daňové orgány, které výslech prováděly (srov. § 96 daňového řádu), a které jsou tak za průběh provádění tohoto důkazního prostředku a jeho výsledek odpovědné. Z komentářové literatury plyne, že není žádný důvod, aby se postup správce daně při provádění výslechu svědka lišil od postupu jiných orgánů veřejné moci v řízeních, v nichž jsou vyslýcháni svědci (srov. Baxa, J. Komentář k § 96. Baxa, J. et al. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, dostupné v ASPI). I svědek má přitom v řízení před orgánem veřejné moci právo na právní pomoc podle čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (č. 2/1993 Sb.; srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 386/04, č. 153/2004 Sb. ÚS). Pod právní pomoc svědka bude spadat například porada o významu a důležitosti výsledku, vysvětlení povahy poskytnutého poučení, porada o právní kvalifikaci skutkových okolností, o nichž svědek vypovídá. Právo svědka na právní pomoc však nezahrnuje možnost osoby takovou pomoc poskytující radit svědkovi, jak odpovědět na již položenou otázku, či jakkoliv jinak do průběhu výslechu zasahovat. Vyslýchající orgán umožní poradu až po odpovědi na již položenou otázku (srov. Šámal, P. a kol. *Trestní řád. Komentář*. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, str. 410 a str. 1956-1957). Osoba poskytující právní pomoc tak nemůže hovořit během doby, kdy má svědek odpovídat. Je na správci daně, aby tomuto požadavku průběh výslechu vyhovoval, včetně případného poučení osoby poskytující právní pomoc nebo využití pořádkových opatření, které má k dispozici. Nelze však z důvodu jednání této osoby výslech předčasně ukončit s důsledky z hlediska zjišťování skutkového stavu a unesení důkazního břemene pro

daňový subjekt negativními. Skutečnost, že svědkovi mělo být osobou poskytující právní pomoc našeptáváno, může pak být podle soudu relevantní pro hodnocení věrohodnosti dosavadní svědecké výpovědi, zejména ve vztahu k otázce, při které bylo svědkovi takto „napovídáno“, přičemž tato okolnost by měla být v protokolu o výslechu u takto dotčené části výpovědi konkrétně zaznamenána.

66. Závěr soudu o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nedostatečného hodnocení výslechu svědka Z. a nedostatečného odůvodnění neprovedení výslechu svědka Z. ve fázi odvolacího řízení brání posouzení unesení důkazního břemene žalobkyní v případě jednotlivých sporných zdanitelných plnění, a soud se jimi proto nemohl zabývat, neboť by předjímal další postup finančních orgánů. Soud na tomto místě poznamenává, že k dalšímu provedení svědeckého výslechu svědka Z. může dojít zejména za situace, pokud žalobkyně bude například reagovat na judikatorní vývoj v důsledku rozsudku NSS ve věci *Kemwater* nebo uvede konkrétní tvrzení, která bude touto svědeckou výpovědí chtít prokazovat a nebude se jednat o nadbytečný či irelevantní návrh.
67. Předčasné je z obdobných důvodů rovněž posouzení námitky porušení principu neutrality. Nad rámec nezbytného odůvodnění však soud v reakci na námitku, že společnost STADOK jako deklarovaný dodavatel vystavila daňové doklady, plnění uvedla v kontrolním hlášení a přiznala v daňovém přiznání, odkazuje na svůj rozsudek ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234. V něm uvedl, že v situaci, kdy dodavatel uvede neoprávněně DPH na daňovém dokladu, se při výběru takto nesprávně uvedené daně nejedná o situaci nepřípustného dvojího zdanění, popřípadě porušení zásady neutrality DPH. Povinnost vystavitele faktury odvést v takovém případě DPH totiž vyplývá z § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH navazujícího na čl. 203 směrnice o DPH, přičemž rozsudky SDEU ze dne 31. 1. 2013, *LVK – 56*, C-643/11, a ze dne 21. 2. 2018, *Kreuzmayr*, C-628/16, zároveň pro danou situaci vysvětlily, že z hlediska směrnice o DPH se v takovém případě ve skutečnosti nejedná o daň, takže její výběr správcem daně a současné neuznání souvisejícího nároku na odpočet neodporuje zásadě neutrality. V takové situaci vzniká odběrateli pouze soukromoprávní nárok z titulu bezdůvodného obohacení vůči osobě, již takto nesprávně uvedenou daň uhradil (srov. rozsudek SDEU *Kreuzmayr*, odst. 48), a teprve pokud by se získání takové náhrady soukromoprávní cestou v případě částek řádně dodavatelem odvedených do státního rozpočtu stalo nemožným nebo nepřiměřeně obtížným (např. z důvodu jeho úpadku), je povinen takové částky vrátit stát, avšak v samostatném řízení odlišném od řízení, v němž je uplatňován nárok na odpočet (srov. obdobně rozsudek SDEU ze dne 11. 4. 2019, *PORR*, C-691/17, odst. 40-45). Opravy takto nesprávně vyfakturované daně se přitom může domáhat (z logiky věci jen) vystavovatel faktury v případě, že včas zcela vyloučil nebezpečí ztráty daňových příjmů, a za podmínek stanovených vnitrostátními předpisy (srov. rozsudek SDEU ze dne 11. 4. 2013, *Rusedespred*, C-138/12, bod 27).

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

68. S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí pro zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů pro nezohlednění, resp. nezopakování svědecké výpovědi Z. [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], v důsledku čehož panuje též pochybnost o tom, zda byl vůbec řádně zjištěn skutkový stav věci a zda jej není nezbytné v podstatných okolnostech doplnit [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Prvostupňová rozhodnutí soud nezrušil, neboť pro takový postup nebyly splněny podmínky (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne

24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76). Soud současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku jsou správní orgány vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

69. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobkyni, která byla procesně plně úspěšná, soud přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta ve výši 9 300 Kč, kterou tvoří odměna za tři úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) 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“)]. Dále zahrnuje tři paušální částky po 300 Kč jako náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Protože společnost, jejímž prostřednictvím zástupce žalobkyně vykonává advokacii, je plátkyní DPH, byl součet výše uvedených částek (tj. 10 200 Kč) zvýšen o náhradu za tuto daň ve výši 21 %, tj. o 2 142 Kč. Konečně přiznanou náhradu nákladů řízení tvoří též zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen uhradit žalobkyni (§ 149 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 64 s. ř. s.) k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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.

Praha 23. března 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v.r.
předseda senátu