



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Petry Venclové, Ph.D., JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. Ondřeje Bartoše, v právní věci

žalobce: **Ing. T. R.**  
zastoupený advokátem Mgr. Ing. Tomášem Hobzou  
sídlem Zahradnická 223/6, 603 00 Brno

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2022, č. j. X,

**takto:**

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

*Žalované rozhodnutí a jemu předcházející daňové řízení*

1. Rozhodnutím žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 9. 2022, č. j. X bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) ze dne 3. 2. 2020 č. j. X - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce dubna roku 2016, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 2 347 031 Kč a předepsáno penále ve výši 469 406 Kč.

2. Žalobce byl v předmětné době osobou samostatně výdělečně činnou podnikající na základě živnostenského oprávnění (výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1a 3 živnostenského zákona v oboru velkoobchod a činnost technických poradců v oblasti chemie). Žalobce byl přitom v oddlužení (viz zpráva o daňové kontrole). Žalobce nepoužíval dle živnostenského listu ke svému podnikání žádnou provozovnu, neměl skladovací prostory, movitý ani nemovitý majetek. Nákup a prodej zemědělských produktů provozoval žalobce na adrese svého bydliště, neměl žádné spolupracující osoby ani zaměstnance. Od zdaňovacího období březen 2016 spočívala obchodní činnost žalobce výhradně v obchodování s řepkovým olejem, přičemž jeho jediným odběratelem byla společnost Trávníček-Svitavy, s.r.o., sídlem U Vodárny 770/02, 568 02 Svitavy (dále jen „Trávníček-Svitavy“). V předcházejících zdaňovacích obdobích byl hlavním zdrojem příjmu žalobce příjem plynoucí ze zaměstnaneckého poměru u zaměstnavatele PROTECO PRAHA, spol. s r. o., sídlem Bělohorská 250/59, Praha 6 (dále jen „PROTECO“), která obchodovala s řepkovým olejem. Dne 19. 7. 2016 bylo s žalobcem zahájeno trestní stíhání ve věci zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1/3 trestního zákoníku ve stádiu pokusu. Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích č. j. 62 T 1/2019-10802 byl žalobce odsouzen (tento rozsudek byl následně Vrchním soudem v Praze zrušen ve vztahu k žalobci pouze co do výroku o trestu.). V daňovém přiznání k DPH za měsíc duben roku 2016 vykázal žalobce uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 11 216 000 Kč, přijatá zdanitelná plnění ve výši 11 185 000 Kč a vlastní daňovou povinnost ve výši 6 648 Kč. V daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016 ze samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vykázal příjem ve výši 5 717 667 Kč. Z provedeného šetření a z vyhledávací činnosti u žalobce za období březen až červenec roku 2016 pak správce daně zjistil, že žalobce dosáhl příjmů z obchodů s komoditami ve výši 51 284 229 Kč, z čehož správce daně dovedl, že žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmů za rok 2016 nevykázal veškeré jeho zdanitelné příjmy.
3. Dne 30. 8 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období měsíce dubna roku 2016 v rozsahu všech rozhodných okolností pro správné stanovení DPH. Žalobce v daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce dubna roku 2016 uplatnil mimo jiné nároky na odpočet daně na vstupu, tedy z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele HOP Medical Q s.r.o., sídlem Slavojova 579/9, Nusle, 128 00 Praha 2 (dále jen „HOP Medical Q“) a od dodavatele GAMASON s.r.o., sídlem Chudenická 1059/30, Hostivař, 102 00 Praha 10, (dále jen „GAMASON“), přičemž předmětem plnění bylo dodání řepkového oleje jedinému odběrateli žalobce Trávníček-Svitavy. Žalovaný uzavřel, že řepkový olej nakoupený v Polsku byl formou třístranného obchodu přes slovenskou společnost MIRIAH fakturován českým společností typu „missing trader,“ které z těchto obchodů nepřiznaly nebo nezaplatily DPH, následně byla snížena nákupní cena (ze 765 EUR/tuna, resp. ze 766 EUR/tuna na 655 EUR/tuna, resp. na 661 EUR /tuna) a dále bylo zboží přefakturováno přes několik dalších českých společností typu „buffer“, mezi nimiž byl právě žalobce, a dále bylo zboží fakturováno společnosti Trávníček-Svitavy na pozici „broker“, pro kterého byl řepkový olej dodáván a přepravován přímo z Polska do areálu v České Třebové. Tentýž nebo následující den bylo zboží přeloženo a opět dopraveno převážně do Polska. Tedy žalobcem dle faktury nakupovaný olej od společnosti HOP Medical Q a od společnosti GAMASON byl přepravován přímo z Polska a

naskladňován v České Třebové. Obchodní řetězce byly správcem daně popsány následovně, přičemž u tučně vyznačené společnosti došlo k narušení neutrality DPH:

1. Řetězec č. 1: Solvadis - MIRIAH - FIRANG - **HOP Medical Q** - žalobce - Trávníček-Svitavy.
2. Řetězec č. 2. Solvadis - MIRIAH - FIRANG - **GAMASON** - žalobce - Trávníček-Svitavy.
3. Řetězec č. 3: Solvadis - MIRIAH - **Marinetti Trade** - GAMASAON - žalobce - Trávníček-Svitavy.
4. Žalobce byl v předchozím období zaměstnancem společnosti PROTECO, kde měl na starosti dle svého tvrzení získávání a sjednávání odběratelů, sám popírá, že by se staral o vazby s dodavateli (ty měl mít na starosti pan J. R.). Společnost obchodovala s řepkovým olejem, mezi odběratele patřila v roce 2015 rovněž společnost Trávníček-Svitavy, která se následně v téže roce stala výhradním odběratelem. Dodavatelem společnosti PROTECO byla společnost AGROPLEX servis s.r.o. (dále jen „AGROPLEX“), jejímž jednatelem byl pan R. D. U společnosti AGROPLEX nastaly problémy s bankou, proto pan D. doporučil odběratele HOP Medical Q. Spolupráce však byla přerušena, neboť společnost HOP Medical Q neměla zveřejněný eurový účet, o důvodech však dle žalobce věděl pouze Ing. Fess, jednatel společnosti PROTECO. Vzhledem k tomu, že společnost Trávníček-Svitavy vyžadovala dodání řepkového oleje a chtěla uplatnit smluvní pokuty, žalobce, který byl v oddlužení, tedy neměl dostatek prostředků na pokrytí vlastních splatných finančních závazků, převzal obchody s řepkovým olejem jako podnikající fyzická osoba na základě živnostenského oprávnění a se společností HOP Medical Q a následně se společností GAMASON začal obchodovat.
5. Daňová kontrola za předmětné období byla ukončena se závěrem, že žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně uplatněný z přijatých plnění od dodavatelů HOP Medical Q a GAMASON za nákup řepkového oleje, neboť obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH, o kterém žalobce *mohl a měl vědět*. Zpráva o daňové kontrole č. j. X (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) byla žalobci na jeho žádost doručena do jeho datové schránky. Na základě zprávy o daňové kontrole byl správcem daně vydán dodatečný platební výměr. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce dne 4. 3. 2020 odvolání. V rámci odvolacího řízení bylo doplněno dokazování protokolem o svědecké výpovědi pana D. S., následně byl podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu žalobce seznámen (seznámení ze dne 18. 5. 2022), se zjištěnými skutečnostmi a jejich hodnocením. Jak již uvedeno, žalovaným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru a dodatečný platební výměr byl potvrzen.

#### *Žaloba a vyjádření žalovaného*

6. Žalobce napadl uvedené rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).
7. Jádrem žaloby je tvrzení žalobce, kterým popírá, že by se měl ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) účastnit plnění zasaženého daňovým podvodem, resp. popírá, že daňové orgány unesly ve věci důkazní břemeno a předešly dostatečné objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobce *věděl nebo vědět musel*, že se účastní plnění, které je zasaženo daňovým podvodem, přičemž nepřijal dostatečná

opatření, kterými by prokázal, že byl v dobré víře při obchodních transakcích. Obchodní řetězce identifikované správcem daně jsou již popsány shora v tomto rozsudku.

8. Žalobce proto předně namítal, že závěr žalovaného o jeho účasti na podvodu na DPH nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu věci a v ZDPH. K závěru žalovaného o existenci podvodu na DPH totiž žalobce namítal, že ve vztahu ke společnosti MIRIAH se nejednalo o třístranný obchod ve smyslu § 17 ZDPH, nýbrž tato společnost měla povinnost registrovat se jako identifikovaná osoba ve smyslu § 6 ZDPH, proto byly daňové orgány povinny stanovit daň společnosti MIRIAH. Jestliže tak neučinily, způsobily vznik daňové ztráty, která fakticky vznikla přímo u společnosti MIRIAH, nikoli u následujících společností HOP Medical Q, GAMASON a Marineti Trade, které se účastnily navazujících obchodních transakcí a u nichž dle závěrů žalovaného došlo k narušení neutrality DPH.
9. Dále žalobce vznesl námitky proti zjištěným objektivním okolnostem, které mají dle žalovaného prokazovat nestandardní znaky obchodování v identifikovaných třech řetězcích a podporovat závěr, že žalobce věděl nebo mohl vědět o zasažení DPH podvodem. Žalobce zdůraznil, že tyto objektivní okolnosti musí existovat již v době obchodního vztahu, nikoliv ex post, přičemž důkazní břemeno tíží v tomto ohledu žalovaného. Žalobce má přitom za to, že žalovaný nesprávně vykládá závěry rozsudků SDEU, když uzavřel, že žalobce „věděl nebo mohl vědět“ o své účasti v podvodu na DPH, avšak objektivní okolnosti musí podle žalobce dosahovat vyšší intenzity, což plyne z formulace SDEU: „věděl nebo musel vědět,“ že se účastní plnění, které je zasaženo podvodem na DPH.
10. Žalobce pak sporoval žalovaným identifikované objektivní okolnosti, a to rizikovost komodity, navázání spolupráce s dodavateli, absence písemné smlouvy, platby a ceny za zboží, přebírání a skladování řepkového oleje, jeho původu a kvality, když tvrdil, že žalovaný ve vztahu k uváděným objektivním okolnostem neunesl důkazní břemeno.
11. Žalobce vznesl námitky rovněž proti údajné nedostatečnosti přijatých opatření žalobcem za účelem ověření dodavatelů a odběratelů. Žalobce v této souvislosti namítá nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, když má za to, že žalovaný odmítl žalobcem identifikovaná přijatá opatření jako nedostatečná, aniž by je fakticky vyhodnotil. Žalobce poukazuje na to, že obdobná opatření činila i společnost PROTECO, jejíž nárok nebyl zpochybněn, přitom jde dle žalobce o srovnatelný případ a jestliže tvrdí žalovaný, že případy nelze srovnat, pak měl toto skutkově zdůvodnit.
12. Závěrem pak žalobce uplatnil námitku nezákonného zahájení daňové kontroly, k němuž došlo v době, kdy se žalobce nacházel ve vazební věznici. Žalobce se přitom o zahájení daňové kontroly nedozvěděl s předstihem, nemohl se připravit a nemohl mu být přítomen jeho právní zástupce. Dle žalobce tak došlo k omezení jeho ústavního práva na právní pomoc, tudíž celá daňová kontrola trpí nezákonností.
13. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (jež není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) setrval

na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

*Přezkoumání věci soudem*

15. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí a bez nařízení veřejného jednání ve věci (§ 51 odst. 1 s. ř. s.) dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. Předně soud připomíná, že rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Obsah a kvalita žaloby tedy předurčuje podobu rozhodnutí soudu, protože míra podrobnosti odezvy správního soudu je závislá na tom, jak detailně své námitky žalobce v žalobě formuluje. Omezí-li se žalobce na pouhá obecná konstatování, nemůže na ně správní soud reagovat jinak než srovnatelně obecně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 9. 2018, č. j. 8 Afs 170/2018 – 36, bod 20). Soud totiž za žalobce nesmí spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Jinak by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018 – 28, bod 16). Současně platí, že pokud žaloba neobsahuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správních orgánů, nemusí správní soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 – 128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014 – 88), a může na přesvědčivé závěry správních orgánů odkazovat, popř. je pouze zopakovat.
17. Dále soud konstatuje, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (které tvoří společně s rozhodnutím prvostupňového správce daně materiálně jeden celek) jsou uvedeny podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se žalovaný řídil při jejich hodnocení a při aplikaci právních předpisů, v odůvodnění jsou též srozumitelně popsány veškeré důvody výroku rozhodnutí. Napadené rozhodnutí tak prima vista není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (nedostatkem důvodů nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění rozhodnutí) nebo pro nesrozumitelnost a ani netrpí jinou vadou, která by opodstatňovala postup dle § 76 s. ř. s.
18. Cílem systému odpočtu DPH zejména je, aby byly podnikatelské subjekty zbaveny zátěže DPH, která je nebo byla odvedena v rámci jejich ekonomické činnosti. Tento systém zajišťuje realizaci základního principu tohoto druhu zdanění, tj. princip daňové neutrality. Registrovaní plátcí této daně jsou povinni zaplatit daň na výstupu, nicméně za splnění zákonných podmínek si mohou nárokovat odpočet daně na vstupu. Institut odpočtu daně na vstupu, tedy zjednodušeně řečeno plátcí umožňuje získat zpět od státu daň, kterou jinému plátcí (dodavateli) zaplatil v rámci ceny pořizovací jakožto daň na vstupu. Zásada daňové neutrality, a tedy i neutralita hospodářské soutěže, se plně uplatňuje v rámci systému DPH, jak je nastaven směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Aby plátcí daně vznikl právní nárok, tj. subjektivní veřejné právo vůči státu na odpočet daně, musí naplnit požadavky ustanovení § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPN“ nebo „zákon o dani

z přidané hodnoty“), tj. tento nárok má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

19. Samotný nárok na odpočet daně vznikne v okamžiku, kdy vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, nárok na odpočet daně se prokazuje daňovým dokladem, ten je však jen jedním z důkazů, které správce daně musí hodnotit v rámci procesu dokazování. Daňový subjekt tak musí unést důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky na uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 ZDPH. Dle konstantní judikatury NSS (např. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92) je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Avšak existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto směru tíží správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby a musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud toto důkazní břemeno ve vztahu k těmto skutečnostem správce daně unese, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Rovněž v případě prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nemusí být doklady se všemi požadovanými náležitostmi (faktury apod.) podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Daňový subjekt musí přitom v daňovém řízení ve vztahu k prokázání svého nároku na tento odpočet prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz prokázání tvrzeného právního vztahu předkládá (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68).
20. Formální splnění náležitostí pro uplatnění odpočtu daně na druhou stranu vybízí ke zneužívání systému daně z přidané hodnoty, když jsou právě vytvářeny situace, které mají formálně navodit stav, který založí nárok na odpočet daně. V případě, kdy je takový stav

vytvořen v situaci daňového subjektu, získává tento nárok na odpočet, popřípadě na výplatu nadměrného odpočtu z transakcí, které nemají za cíl vytvoření zisku daňového subjektu, ale pouhé získání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Stát se pak uznáním nároku na odpočet namísto podpory exportu, zachování principu neutrality daně z přidané hodnoty, případně inkasa daně z příjmů z takové transakce, stává pouhým výplacem odpočtu daně a odpočet daně v takovém případě slouží daňovému subjektu namísto zisku a stát se stává poškozeným, jelikož z veřejného rozpočtu vyplatil částku, která do něj nepřišla, ačkoliv měla.

21. Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad se skutečným reálným stavem, tzn., že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu ve smyslu § 73 zákona o DPH je pouze formálním důkazem dovířujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).
22. K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13). Může však dojít i k tomu, že nárok na odpočet daně bude upřen pro samotnou účast na daňovém podvodu bez nutnosti zkoumání naplnění hmotněprávních podmínek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017 - 39, bod 33). V rozsudku NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30 (bod 16) je ve vztahu k důvodům pro nepřiznání nároku na odpočet DPH uveden následující jasný závěr:
23. „[J]e nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne, neboť plátcé neprokáží, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem [či v důsledku daňového podvodu]).“ „Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího [či podvodného] jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet daně, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude snížena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“

24. Pokud se v daňovém řízení prokáže, že se daňový subjekt vědomě účastnil obchodních operací, které neodpovídaly běžným obchodním podmínkám, přičemž cílem těchto transakcí bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu – tedy jednalo se o podvod na DPH, tak tato okolnost má bez dalšího za následek ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a postačuje k zamítnutí žaloby. Tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (srov. např. rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen a rozsudek ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel, když „... pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla, nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet“).
25. Podvodem na DPH je dle praxe případ, kdy jeden z účastníků neodvede vybranou daň státu a další subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45). Podvody jsou daňovými subjekty „páchány“ v mnoha různých formách, jednou z nich je řetězový podvod, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale neodvede DPH státu (ten je označován jako „missing trader“), pak zůstane nekontaktní a tváří se, jako by neexistoval, nepodává daňová přiznání, nereaguje na žádné výzvy správních orgánů, jeho sídlo je jen symbolické. Poté je toto zboží přeprořádáno v řetězci firem, kdy další subjekt si „hraje“ na poctivého plátce DPH, když zboží prodá s minimálním ziskem a přizná daň v minimální výši, jeho úkolem je vzbudit dojem řádného obchodu (je označován jako „buffer“), jakmile vznikne správci daně podezření ze spáchání daňového podvodu a je např. zahájena daňová kontrola, pak se začne „vymlčovat“, je např. nekontaktní. Poté další ze subjektů v tomto řetězci prodá dalšímu subjektu v řetězci toto zboží za cenu s DPH, kterou však neodvede státu. Další účastník podvodného řetězce prodá zboží dalšímu subjektu a požaduje po státu výplatu DPH (je označován jako „broker“). Pokud je zboží přeprořádáno v uzavřeném kruhu, jedná se o „kolotočové“ či karuselové obchody. Subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je tzv. buffer (v překladu doslova nárazník). Jedná se zpravidla o subjekt, který figuruje v řetězci čistě formálně, neboť zakoupené zboží bez větší časové prodlevy prodá dalšímu článku řetězce často s minimální marží, v důsledku čehož přizná minimální daňovou povinnost, kterou posléze obvykle také uhradí. Úkolem buffera v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi missing traderem a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. Subjekt zastávající v řetězci pozici buffera je proto obvykle pro správce daně kontaktní a navenek s ním určitý čas spolupracuje, avšak v případě odhalení daňového podvodu zpravidla nedisponuje dostatečným majetkem k úhradě daně, nebo se pro správce daně stane nekontaktním až v době, kdy správce daně začne šetřit či prokáže podvod v řetězci. Konečně subjekt, který si po státu nárokuje v řetězci nadměrný odpočet, případně plnění zasaženého podvodem, využívá ke snížení vlastní daně a čerpá tak výhody plynoucí z řetězce, je označován jako broker.
26. V případě řetězových podvodů jsou podle žalovaného jednotlivé řetězce často konstruovány tak, aby jejich posledním článkem, který uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, byl subjekt reálně vykonávající podnikatelskou činnost, tedy ve všech

podstatných ohledech běžný obchodník. Tento běžný obchodník se obvykle obchodování v řetězci neúčastní s cílem získání neoprávněné daňové výhody, ale naopak má zájem plnění zasažené daňovým podvodem využít pro svou ekonomickou činnost. Atraktivita zapojení takového subjektu do podvodného řetězce spočívá v tom, že pro organizátory podvodu odpadá riziko, že jimi uplatněný nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty bude správcem daně zpochybněn, neboť toto riziko přesouvají právě na onoho běžného obchodníka, který předmětný nárok uplatní u správce daně. Jako „přidanou hodnotu“ zapojení běžného obchodníka do takového podvodného řetězce je pak třeba vnímat skutečnost, že je tak zajištěn odbyt pro plnění zasažené daňovým podvodem, jehož nákup subjektem, který jej reálně využije v rámci své ekonomické činnosti, dodá předmětnému plnění zdání legality a zamaskuje tak jeho podvodný charakter.

27. Účástí v takovém podvodném řetězci tedy tento běžný obchodník napomáhá pachatelům daňového podvodu v jeho úspěšné realizaci. Pokud o této skutečnosti ví, nebo s ohledem na konkrétní okolnosti případu může a má vědět, ale neučiní přiměřená opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil, jedná se ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie o důvod pro odepření jím uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a to bez ohledu na to, zda má z podvodného jednání nějaký prospěch.
28. Výjimkou ze základní zásady vymezené ve výše citované judikatuře, tj. že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví, nebo nemůže vědět, je prokázání objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu. V takovém případě tento subjekt získá neoprávněnou daňovou výhodu (srov. výše zmíněné rozsudky Soudního dvora Evropské unie a dále srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50, který se ztotožňuje s těmito závěry). Daňový orgán musí dostatečně právně prokázat objektivní okolnosti umožňující učinit tento závěr, tj. že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). V tomto směru tíží daňové orgány důkazní břemeno a správce daně musí dle ustálené judikatury SDEU a NSS „učinit“ v daňovém řízení tři kroky, tj. 1. zjistit existenci podvodu, 2. na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH a 3. zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu, přičemž kroky č. 2 a 3 jsou součástí tzv. vědomostního testu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24.8.2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47). Ten nemusí být proveden, když existují takové objektivní okolnosti, které mohou u správce daně vzbudit důvodné podezření o podvodném charakteru obchodů (srov. rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 „Italmoda“). Zároveň je třeba uvést, že povinností správních orgánů či správních soudů není prokázání, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, jen musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval a správce daně může vycházet i jen z indicií, které

mu jsou k dispozici (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, dále ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Skutečnost, že se na daňový subjekt, který věděl nebo mohl vědět a měl vědět, že se účastní řetězce zatíženého podvodem, hledí jako na spolupachatele podvodu z pohledu daňového práva, nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost, přičemž důsledkem toho je pouze ztráta nároku na odpočet DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58).

29. Posledním krokem, který je součástí vědomostního testu, je zjištění skutečnosti, zda daňový subjekt doložil přijetí dostatečných opatření, kterými by se vyhnul účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34). Břemeno tvrzení a důkazní ve vztahu k tomuto kroku tíží daňový subjekt, správce daně není povinen vyhledávat za něj tato opatření (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34).
30. V daňovém řízení je pak posuzována každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142), přičemž zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 33). Požadavek na přijetí přiměřených opatření stanoví i judikatura NSS, např. v rozsudku NSS ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, je uvedeno, že podnikatelé by měli věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, *„aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost obchodních partnerů.“*
31. V neposlední řadě je třeba uvést, že zásady neutrality nebo právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, tj. že takové osobě nemůže nárok na odpočet DPH ani vzniknout (srov. rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2011, ve věci C-285/09 R), přičemž logicky v tomto případě je nadbytečné provádět zmíněný vědomostní test.
32. Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. bod [38] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 – 63, KRPOL). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že k podvodnému jednání došlo, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu.

Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod [26] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33, ExaSoft Holding). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, ALADIN plus). V rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, Nejvyšší správní soud k otázce chybějící daně dodal, že *„[d]ůsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).“* Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami, k tomu srov. věc ExaSoft Holding, bod [27]). Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci Optigen totiž SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc Mahagében, bod [49]). Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (věc Optigen, bod [47]). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (věc Kittel, bod [51]). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

33. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu

povinnou k dani, která věděla nebo měla a mohla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, MAKRO Cash & Carry ČR, nebo ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 – 45). Nicméně, jak výstižně zdůraznila judikatura, nelze „*extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat. [...] Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu.*“ (bod [69] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, VYRTYCH).

34. Nyní k samotnému posouzení žalobních námitek.
35. Žalobce předně namítal, že transakce byly chybně posouzeny jako třístranný obchod, přičemž měla být daň uvalena na společnost MIRIAH, neboť dle žalobce se nemohlo jednat o třístranný obchod, když správce daně sám dovozuje, že společnost FIRANG o obchodech vůbec nevěděla, neúčastnila se jich. S takovým právním hodnocením skutkového stavu se soud neztotožňuje, naopak hodnocení žalovaného považuje za zcela racionální a plně respektující skutkové okolnosti daného případu. V předmětných obchodních transakcích s řepkovým olejem byly identifikovány podvodné řetězce, v nichž došlo k narušení neutrality daně, přičemž byly přítomny nestandardní postupy, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že obchodování bylo zasaženo podvodem na DPH, přičemž žalobce mohl nebo měl vědět, že se účastní obchodních transakcí zasaženým podvodem na DPH, jak rozvedeno níže. Konkrétní zjištění popsal žalovaný v bodech 52 až 120 žalovaného rozhodnutí, v podrobnostech na ně proto soud odkazuje a níže ve shodě s žalovaným uvádí podstatnou argumentaci.
36. Jak již uvedeno shora, v rámci probíhajících obchodních transakcí byly identifikovány 3 podvodné řetězce, jejichž předmětem byl prodej řepkového oleje z Polska přes Slovensko do Česka (plnění v tuzemsku): Řepkový olej byl přitom dodáván a přepravován přímo z Polska do areálu v České Třebové přes několik českých podnikatelských subjektů pro společnost Trávníček-Svitavy, odkud byl následně tentýž nebo další den přeložen opět přepravován převážně do Polska. Správce daně v každém řetězci jednoznačně identifikoval článek řetězce, u kterého došlo k narušení neutrality DPH (uveden tučně). Žalobce byl na pozici tzv. buffera. Soud pro přehlednost textu odůvodnění rozsudku připomíná, že řetězce byly tvořeny takto: řetězec 1: Solvadis - MIRIAH - FIRANG - **HOP Medical Q** - žalobce - Trávníček-Svitavy; řetězec 2: Solvadis - MIRIAH - FIRANG - **GAMASON** - žalobce - Trávníček-Svitavy; řetězec 3: Solvadis -

MIRIAH - **Marineti Trade** - GAMASON - žalobce - Trávníček-Svitavy. V prvním a druhém řetězci došlo ke krácení daňové povinnosti tím způsobem, že společnosti HOP Medical Q a GAMASON neoprávněně uplatnily nárok na odpočet daně z daňových dokladů, které byly fiktivně vystaveny za společnost FIRANG, neboť byly takto vystaveny bez vědomí této společnosti. Jak zdůraznil žalovaný v žalovaném rozhodnutí (bod 119), žalobce byl se zjištěnými skutečnostmi seznámen a byl vyzván k vyjádření v rámci daňové kontroly, avšak svého práva nevyužil. U třetího řetězce nastala odlišná situace, neboť k narušení neutrality daně došlo u společnosti **Marineti Trade** (tzv. missing trader), když tento závěr upřesnil žalovaný, neboť faktická účast na obchodování byla prokázána výpovědí R. D., jednatele společnosti GAMASON (ze dne 28. 11. 2018, str. 48 zprávy o daňové kontrole) a zejména po doplnění dokazování v odvolacím řízení (protokol o výpovědi svědka D. S. jednatele společnosti **Marineti Trade**, dle žalovaného „*bílý kuň*“, ze dne 14. 8. 2020 v rámci daňového řízení u daňového subjektu Trávníček-Svitavy), když společnost **Marineti Trade** přes výzvu správce daně nepodala daňové přiznání k DPH za předmětné období, nepodala ani kontrolní hlášení a DPH neuhradila.

37. Tvrzení žalobce, že právě proto, že společnost FIRANG o obchodě nevěděla, se nemůže jednat o třístranný obchod, a tedy DPH mělo být vymáháno na společnosti MIRIAH, která měla povinnost chovat se jako osoba identifikovaná podle § 6 ZDPH, je zcela účelovým tvrzením, jímž se žalobce snaží zvrátit správný závěr žalovaného a správce daně. Jde o to, že začátek řetězce dokladově fungoval jako třístranný obchod, avšak byl zasažen podvodem na DPH, jehož součástí bylo zneužití fiktivní fakturace na společnost FIRANG (jak bylo prokázáno svědeckými výpověďmi manželů G.), proto jako třístranný také musí být posuzován. O tom, že se jednalo o třístranný obchod, svědčí právě podklady CMR listy, kde je toto uváděno. Společnost MIRIAH - vystavila daňový doklad (CMR listy), na kterém uvedla DIČ kupujícího včetně informace, že se jedná o třístranný obchod, současně v souhrnném hlášení uvedla označení kódu pro třístranný obchod a nebyla registrovaná k dani v zemi ukončení přepravy a vše takto uvedla i ve svém daňovém přiznání. Tedy jednalo se o třístranný obchod ve smyslu § 17 ZDPH, neboť společnost MIRIAH pořídila zboží od dodavatele z jiného členského státu, obchody vykazovala ve zjednodušeném režimu formou třístranného obchodu podle § 17 ZDPH, což uváděla na daňových dokladech, tedy je osvobozena od daně a daňová povinnost je přenesena na dalšího kupujícího, tedy u řetězce 1 a 2 na společnost FIRANG, na niž však bylo fakturováno pouze fiktivně. Zboží bylo přitom dopraveno ze státu prvního prodávajícího (Polsko) přímo do státu třetího kupujícího (Česko). Přitom platí, že první prodávající je ve smluvním vztahu se svým přímým kupujícím. Pokud jde o žalobce, ten je v řetězcích vždy až na místě po uzavřeném třístranném obchodu.

38. Pokud jde o zjištěné nestandardní objektivní okolnosti obchodních transakcí, žalovaný správně uvedl, že se ve věci žalobce jedná o provázaný komplex dílčích nepřímých důkazů, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět o své účasti v podvodu na DPH. Objektivní okolnosti daného případu, a to rizikovitost komodity, navázání spolupráce s dodavateli, absence písemné smlouvy, platby a ceny za zboží, přebírání a skladování řepkového oleje, jeho původ a kvalita (v podrobnostech soud odkazuje na body 85 až 96 žalovaného rozhodnutí) ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že žalobce měl a mohl vědět o tom, že dané obchodní transakce jsou zasaženy

podvodem na DPH. Pokud jde o judikurní požadavek, že nestandardní objektivní okolnosti musí být dány předem, před zahájením obchodování, pak to jistě platí potud, pokud tyto objektivní okolnosti již byly dány před zahájením obchodování, nikoli však pro objektivní okolnosti, které nastaly v dané věci až v průběhu obchodování, jako právě absence písemné smlouvy, platby, tvorba cen, skladování, přejímka, kontrola kvality, neboť na jejich vzniku a nestandardním charakteru se totiž sám žalobce podílel. V případě zjištění virtuálních sídel u dodavatelů, nezveřejňování účetní závěrky, absenci nabídek služeb na internetu, šlo o skutečnosti zjevně dané již před zahájením obchodování. U společnosti HOP Medical Q je dále třeba zdůraznit její personální provázanost se společností MIRIAH, kdy jednatelka společnosti HOP Medical Q je sestrou jednatelky společnosti MIRIAH, přičemž jednatelka společnosti MIRIAH měla dispoziční právo k účtu společnosti HOP Medical Q a účet této společnosti uváděla na daňových dokladech. Pokud jde o společnost GAMASON, ta byla pro správce daně nekontaktní, od 4. 12. 2016 je označena za nespolehlivého plátce, a ke dni 20. 6. 2018 byla společnost zrušena registrace k DPH, přitom platby od žalobce přijímala společnost GAMASON na nezveřejněný účet a z tohoto účtu také poukazovala platby slovenské společnosti MIRIAH.

39. Krajský soud souhlasí se závěrem žalovaného, že žalobce své dodavatele fakticky neověřoval, to, že s nimi nejednal osobně, veškerá komunikace probíhala telefonicky nebo elektronicky, sám uvádí, přičemž se jednalo o zboží v řádech milionů Kč; kontrolu dodávek a přejímky zboží v České Třebové prováděl právě žalobce pouze vizuálně bez laboratorních zkoušek a byl to žalobce, kdo potvrzoval CMR listy (bod 57 žalovaného rozhodnutí). Dále zde byly platby prováděny tak (žalovaný je označil jako platby pozpátku), že nejprve obdržel žalobce platby za prodej a teprve následně hradil platby za nákup. Jak žalovaný připomněl, žalobce byl v době obchodování v oddlužení, tedy neměl finanční prostředky na úhradu nakupovaného zboží v hodnotě milionů Kč. K tomu žalovaný zjistil, že platby na začátku detekovaného řetězce byly tuzemským plátcem poukazovány na zahraniční účty společnosti, aniž by na tohoto plátce bylo danou zahraniční společností vykazováno intrakomunitární dodání zboží; peněžní prostředky převedené od žalobce na účet vedený v měně EUR u Komerční banky a.s. pro společnost HOP Medical Q a GAMASON, byly dále ve stejný nebo následující den převedeny na účet vedený v měně EUR v Komerční bance a.s. pro společnost MIRIAH, což svědčí o tom, že chybějící daň je důsledkem záměrného narušení neutrality daně.
40. K rizikovosti komodity, kdy žalobce zpochybňuje důkazy o rizikovém charakteru obchodování s řepkovým olejem, lze ve shodě s žalovaným uvést, že tato objektivní okolnost nebyla prokázána pouze internetovými články a Informací GFŘ (obchodování s olejnatými semeny), nýbrž jak uvedeno v bodě 85 žalovaného rozhodnutí, je prokázána zejména samotnou skutečností, že žalobce působil v této oblasti jako zaměstnanec u společnosti PROTECO od roku 1992, která obchodovala přímo s řepkovým olejem, tedy žalobce znal situaci na trhu se zemědělskými komoditami a měl a mohl znát rizikovost obchodování s řepkovým olejem.
41. Pokud žalobce namítá, že navázal na obchodní praxi obdobnou, jak ji měla zavedenou společnost PROTECO, z čehož vyvozuje standardnost, pak ve shodě s žalovaným (body 86 až 88 žalovaného rozhodnutí) soud jako nestandardní hodnotí právě to, že žalobce bez dalšího převzal model obchodování a přijal veškeré obchodní praktiky

společnosti PROTECO a rezignoval na jakékoliv bližší faktické ověřování svých obchodních partnerů, přičemž soud opakuje, že žalobce se svými dodavateli nikdy nejednal osobně, veškerá komunikace probíhala telefonicky nebo elektronicky. Svým dodavatelům žalobce důvěřoval, a to i přesto, že se jednalo o nově založené společnosti bez obchodní historie mající tzv. virtuální sídla. V době, kdy žalobce započal obchodní spolupráci se svými dodavateli, byl přitom sám v oddlužení, tedy dojednával obchody v řádu milionů Kč, přestože neměl finanční prostředky na úhradu svých obchodních závazků. V detekovaných řetězcích pak prováděl pouze přefakturaci zboží od svých fakturačních dodavatelů s uplatněním marže výši cca 10 – 12 EUR/tuna. Tyto okolnosti hodnotí soud jako jednoznačně nestandardní, přičemž, jak již uvedeno shora, je vytvořil či se na nich podílel přímo žalobce.

42. Dále žalovaný upozornil na absenci písemné smlouvy (bod 89 žalovaného rozhodnutí), když žalobce realizoval obchodní transakce s řepkovým olejem v řádu milionů Kč, aniž by uzavřel písemnou smlouvu se svými dodavateli, tedy neměl smluvně ošetřeno platební a smluvní podmínky či odpovědnost za vady. Tyto okolnosti žalovaný s ohledem na objem obchodů správně vyhodnotil jako zcela nestandardní.
43. Pokud žalobce namítá, že o úhradách za zboží pozpátku nevěděl, když mu nebylo známo, jak probíhaly platební transakce jednotlivými subjekty, a dále že se nijak nemohl dozvědět o cenách dílčích transakcí, pak je třeba uvést, že soud v souladu s žalovaným (body 90, 127 a 128 žalovaného rozhodnutí) považuje za nestandardní úhradu za zboží pozpátku, tedy nejprve úhradu za dodání odběrateli a teprve potom dodavateli žalobce, neboť pokud by odběratelská společnost Trávníček-Svitavy nezaplatila žalobci za dodané zboží, neměl by žalobce žádné prostředky na úhradu svých závazků, neboť se v daném případě jednalo o nákup zboží v řádech milionů Kč a žalobce byl v době realizace obchodních transakcí v oddlužení. K námitce nízké nákupní ceny zboží, o které žalobce tvrdí, že se o cenách nemohl nijak dozvědět, souhlasí soud se závěrem žalovaného, že žalobce coby obchodní zástupce v obchodech s řepkovým olejem měl přehled o cenách této komodity, bez ohledu na to, zda se pracovnívě soustředil pouze na kontakty s odběrateli, a nemohl tak přehlédnout nízkou nákupní cenu zboží oproti ceně této komodity na burze. Žalovaný tento závěr postavil rovněž na výpovědi Ing. M. F., který uvedl, že cena se odvíjela od cen na celosvětovém trhu, přičemž cenu sledovali na burzovních stránkách (svědecká výpověď Ing. M. F. ze dne 19. 12. 2016 na Policii ČR - bod 90 žalovaného rozhodnutí). Stejně tak žalobce ve své svědecké výpovědi ze dne 20. 1. 2017 v rámci daňového řízení u společnosti Trávníček-Svitavy uvedl, že „*cena byla stanovena klasickým způsobem, kdy jsem si zjistil, za jakou cenu mohu zboží nakoupit, přidal svoji marži a tuto cenu nabídnul odběrateli*“ (bod 90 žalovaného rozhodnutí). Žalobce získal přitom při obchodování minimální marži, cca 12 EUR/tuna.
44. S ohledem na tyto uvedené objektivní skutečnosti považuje soud za zcela logický a řádně odůvodněný závěr žalovaného, že zapojení žalobce do zkoumaných řetězců plnění nemělo žádné ekonomické opodstatnění, žalobce měl z obchodních transakcí pouze minimální zisk, přitom obchodní řetězce mohly fungovat i bez jeho účasti. Cena zboží byla stanovena na úkor neodvedení DPH některým z článků řetězce.
45. Dále žalovaný mezi objektivními okolnostmi uvedl přebírání a skladování řepkového oleje, jeho původ a kvalita (bod 91-95 žalovaného rozhodnutí). Žalobce znal

původ zboží, věděl, že je zboží odesíláno a přepravováno do České Třebové z Polska, a to z CMR listů, které polským řidičům potvrzoval, jak potvrdil při své svědecké výpovědi dne 20. 1. 2017, věděl tedy, kdo je odesílatel i příjemcem zboží (slovenská společnost MIRIAH). Dodávky zboží do tuzemska byly společností MIRIAH vykázány ve zjednodušeném režimu formou třístranného obchodu a příjemcem v tuzemsku dle dokladů byla společnost FIRANG a Marineti Trade, nikoli žalobce, přitom zboží přejímal právě žalobce, podepisoval CMR listy, aniž by prokázal, že měl k převzetí zboží ve skladě v České Třebové oprávnění od těchto společností. Žalobce při přejímce zboží neprověřoval kvalitu oleje, neprováděly se laboratorní rozборы, což potvrdil i svědek J. H. (vlastník skladu), s tím, že rozборы se nedělaly, protože je odběratel, tedy společnost Trávníček-Svitavy, nevyžadoval.

46. Dále svědčí o tom, že bylo nutně známo žalobci, že obchodování bylo zasaženo podvodem, že se jednalo o „bleskové obchody,“ kdy bylo zboží dovezeno přímo z Polska, polskými přepravci a vozidly s polskými registračními značkami do areálu v České Třebové, kde došlo k jeho převzetí žalobcem a neprodleně k uskutečnění jeho prodeje odběrateli žalobce. Zboží tak nebylo skladováno, ani nijak upravováno či zpracováno. Došlo pouze k přecherpání řepkového oleje z polské cisterny do nádrží ve skladovacích prostorách a následně, téměř okamžitě, k napuštění do přistavené cisterny přepravující řepkový olej odběrateli žalobce. Žalovaný rovněž uvedl, že z odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací doručené prvostupňovému správci daně dne 18. 10. 2018 vyplynulo, že polským správcem daně bylo zjištěno, že společnost Solvadis se účastnila řetězce transakcí, kde bylo použito záměny jedlého oleje za tzv. technický olej s cílem podvodu na DPH. Uvedené také koresponduje s tvrzením žalobce, že řepkový olej, který byl předmětem obchodních transakcí, byl vysoké kvality, byť se jednalo o tzv. technický olej. Tato okolnost pouze dokresluje kontext celého konceptu obchodování.
47. Žalobce se v průběhu daňového řízení domáhal provedení svědecké výpovědi pana T. ohledně jejich obchodování, praxi ve společnosti PROTECO, podepisování CMR listů a o tom, zda společnost Trávníček-Svitavy prodávala dále zboží do Polska. S tímto návrhem se dle soudu žalovaný dostatečně vypořádal v bodě 130 žalovaného rozhodnutí, když zejména uvedl, že žalobce sám vypověděl, že CMR listy potvrzoval, že svědecká výpověď nemůže vypovídat o znalosti žalobce ve vztahu k jeho dodavatelům a že společnost PROTECO nebyla součástí obchodování v daných řetězcích, kde došlo k podvodům na DPH.
48. Pokud jde o tvrzení žalobce, že je povinností žalovaného prokázat, že u jiných daňových subjektů jsou standardními skutečностями, jejichž absenci žalovaný žalobci vytýká (absence písemných smluv, laboratorní rozборы, absence osobní komunikace s odběrateli), pak žalovaný správně odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43 (bod 34, 35): „V rámci tzv. vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i chybějící či nedostatečná rozumná opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. Zpochybňuje-li tedy daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odeprání nároku na odpčet totiž postačí, prokáže-li

*správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem“*

49. Dále žalobce namítal, že judikatura SDEU vyžaduje pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na DPH vědomostní formu v podobě „věděl nebo musel vědět“, zatímco žalovaný vycházel z toho, že stačí prokázat, že daňový subjekt minimálně „mohl a měl vědět,“ že se účastní podvodu na DPH. Žalovaný rozlišování odmítá s tím, že ani v judikatuře správních soudů pak nejsou tyto dva stavy důsledně rozlišovány (žalovaný odkázal ve svém vyjádření k žalobě např. na rozsudky NSS č. j. 1 Afs 58/2013-34 ze dne 31. 7. 2013, č. j. 4 Afs 233/2015-47 ze dne 28. 1. 2016, č. j. 5 Afs 60/2017-60 ze dne 30. 1. 2018, či nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 1885/10 ze dne 23. 11. 2010) a jsou používány vedle sebe. K tomu krajský soud uvádí, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 3. 2023, č. j. 8 Afs 181/201- 79, je zcela jednoznačné, že k žádnému posunu v judikatuře nedošlo a že účasti na daňovém podvodu se dopustí osoba povinná k dani v situaci, pokud věděla nebo měla vědět, že se sporným plněním účastní podvodu. K odepření nároku na odpočet tak daňovým orgánům postačí prokázat nevědomou nedbalost žalobce. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku vyslovil tento závěr: *V rámci tohoto tzv. vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i chybějící či nedostatečná rozumná opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. Zároveň Nejvyšší správní soud konstatuje, že nedochází k posunu judikatury tak, jak tvrdí žalobkyně, podle níž v rámci nedbalostní účasti na podvodu se stává relevantní pouze hrubá nedbalost. Tento závěr žalobkyně dovodila ze stanoviska generální advokátky ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20, ALTI, kterou však SDEU nenásledoval v tomto rozsudku, ani v navazující judikatuře. Konstantní judikatura SDEU i NSS naopak opakovaně dospívá k závěru, jak je výše shrnuto, že účasti na daňovém podvodu se dopustí osoba povinná k dani v situaci, pokud věděla nebo měla vědět, že se sporným plněním účastní podvodu. K odepření nároku na odpočet tak daňovým orgánům postačí prokázat nevědomou nedbalost žalobkyně.*
50. Pokud směřovaly námitky žalobce proti zhodnocení přijatých opatření žalobcem, pak soud nesouhlasí s tím, že by je žalovaný fakticky tyto nezhodnotil, jak vyplývá z bodů 99, 100 -105 žalovaného rozhodnutí. Žalovaný uzavřel, že ověření obchodních partnerů tím, že žalobce zjistil, kdo je jednatelem, zda jsou registrováni jako plátcí DPH a zda nejsou nespolehlivými plátcí, není pro obchody v řádu milionů Kč dostatečné. S tím krajský soud souhlasí. Jak uvedl žalovaný v bodě 104 žalovaného rozhodnutí, vždy záleží na konkrétních objektivních okolnostech jednotlivých obchodních případů. Žalobce by však měl prokázat, že jednal jako řádný hospodář, což v daném případě, kdy své dodavatele, kteří byli nově na trhu a měli virtuální sídla, neznal, nikdy se s nimi osobně nesetkal, uzavřít nelze.
51. Pokud jde o výtku žalobce, že na shodná opatření se omezila rovněž společnost PROTECO, které však nebyl zpochybněn nárok na odpočet DPH, pak je třeba dát zapravdu žalovanému, že (bod 132 žalovaného rozhodnutí), že obchodování společnosti PROTECO není předmětem daného řízení, přičemž jako přílehlavý lze hodnotit odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs

360/2018: „Soud předesílá, že pokud jde o různé daňové povinnosti (na různých daních) odlišných daňových subjektů (zde právnická osoba a její jednatel), má příslušný správce daně pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně a originárně, byť tyto skutkové okolnosti vycházejí ze stejných skutečností (týkají se téhož obchodního případu, resp. deklarovaného plnění).“

52. K žalobní námitce nezákonného zahájení daňové kontroly soud uvádí, že se plně ztotožňuje s právním názorem žalovaného a námitku považuje za nedůvodnou. Předně žalobce již tuto otázku učinil předmětem stížnosti podle § 261 daňového řádu a následně rovněž předmětem zásahové žaloby, která byla usnesením nadepsaného soudu č. j. 52 Af 29/2018-56, ze dne 13. 11. 2018 odmítnuta a kasační stížnost podaná proti němu byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 406/2018 - 53 ze dne 4. 4. 2019, přičemž Nejvyšší správní soud uvedl v bodě 19 rozsudku toto: „Argumentace stěžovatele by fakticky znamenala, že by jakékoliv dílčí pochybení správce daně na počátku či v průběhu kontroly vždy mělo vliv na zákonnost celého postupu či rozhodnutí ve věci. Aniž by soud posuzoval jednání žalovaného po věcné stránce, nevyrozumění daňového subjektu o připravovaném zahájení daňové kontroly a neumožnění účasti jeho zástupce pouze při jejím zahájení nelze podřadit pod žádný ze shora uvedených (ani obdobných) výjimečných případů, kdy daňová kontrola představuje nezákonný zásah ve svém celku. Jinými slovy ani případné pochybení správce daně spočívající v zahájení daňové kontroly bez přítomnosti zástupce stěžovatele není natolik excesivním zásahem do právní sféry daňového subjektu, který by sám o sobě způsoboval nezákonnost všech dalších provedených úkonů a tedy celé daňové kontroly.“ Nejvyšší správní soud v bodě 26 uvedeného rozsudku dokonce shledal účelovost postupu žalobce, když přímo uvedl: „Kasační soud nadto ve shodě s krajským soudem považuje postup stěžovatele za účelový.“ Tedy jakkoli správce daně při zahájení daňové kontroly pochybil, popsané pochybení - neoznámení žalobci, že bude zahájena daňová kontrola a neumožnění účasti na zahájení daňové kontroly jeho právnímu zástupci - nezpůsobilo nezákonnost celé daňové kontroly a následně ani nezákonnost vydaného platebního výměru, respektive žalovaného rozhodnutí. O nezákonnost celé daňové kontroly jde totiž pouze ve výjimečných případech, kdy daňová kontrola představuje nezákonný zásah ve svém celku, tedy zejména pokud vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, či se jedná o kontrolu bezdůvodně opakovanou (viz rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014 - 51).

#### *Závěr a náklady řízení*

53. Tedy soud ve shodě s žalovaným, když žalované rozhodnutí považuje za řádně odůvodněné, dospěl k závěru, že žalobce se účastnil obchodování s řepkovým olejem v obchodních řetězcích shora identifikovaných, které byly zasaženy podvodem na DPH, přičemž žalobce o svojí účasti na podvodu DPH vědět měl a mohl. Pro úplnost krajský soud dodává, že žalobce v průběhu soudního řízení v podání doručeném soudu dne 4. 6. 2023 tvrdil, že žalovanému zaslal písemnost, která bude mít vliv na právní názor žalovaného, avšak žalovaný přijetí takové písemnosti popřel a setrval na svých právních závěrech. Žalobce na doručení odpovědi žalovaného soudem již nereagoval. Soud proto přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů a dle obsahu předloženého daňového spisu.

54. Ze všech shora uvedených důvodů nelze než uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
55. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal [navíc náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti, běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu)], a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

### Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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).

Pardubice 13. prosince 2023

JUDr. Petra Venclová, Ph. D., v. r.  
předsedkyně senátu