



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Kateřiny Kozákové a Mgr. Ondřeje Hrabce ve věci

žalobkyně: **Friendly Vouchers s.r.o.**, IČ: 02902303
se sídlem Dopravní 500/9, Praha 10 – Uhřetěves
zastoupená JUDr. Jiřím Mašlejem, advokátem
se sídlem V Podhoří 249/28, 171 00, Praha 7 - Troja

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2020, č. j. 40315/20/5300-21443-702551,

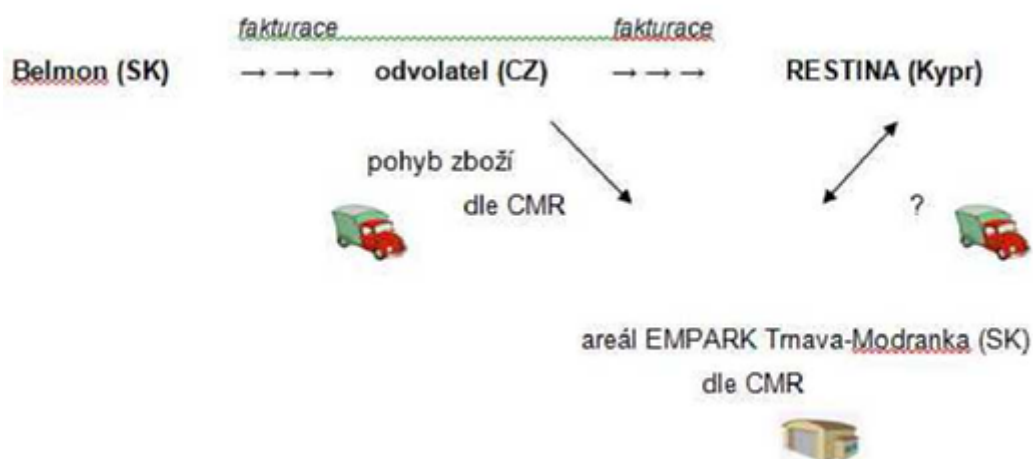
takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2020, č. j. 40315/20/5300-21443-702551, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě v celkové výši 16 342 Kč k rukám jejího zástupce JUDr. Jiřího Mašleje, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr (dále jen „platební výměr“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dne 24. 11. 2017, č. j. 8434283/17/2002-52522-110446 za duben 2016, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 1 565 268 Kč.
2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný popsal ekonomickou činnost žalobkyně ve zdaňovacím období duben 2016 (nákup a prodej mobilních telefonů zn. Apple iPhone) a uvedl, že v tomto zdaňovacím období (dále jen „předmětné zdaňovací období“) uplatnila nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie u plnění ve výši 8 402 492 Kč, přičemž se jedná o plnění tuzemské.
3. Správce daně nejdříve s žalobkyní dne 23. 6. 2016 zahájil postup k odstranění pochybností, který však z důvodu předpokládané časové náročnosti a přetrvávajících pochybností ukončil dne 18. 9. 2016 a s žalobkyní zahájil dne 12. 10. 2016 daňovou kontrolu. Po provedeném dokazování správce daně dospěl k závěru, že se v dané věci jednalo o obchodní transakci zatíženou daňovým podvodem, o čemž žalobkyně věděla či vědět mohla. S tímto závěrem byla žalobkyně seznámena dne 5. 5. 2017. Daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 8297827/17/2002-60563-110756 dne 22. 11. 2017. Následně byl vydán platební výměr. Proti němu žalobkyně podala odvolání. V rámci odvolacího řízení žalovaný doplnil dokazování, s jehož průběhem, výsledky, jakož i změnou právního názoru ze strany odvolacího orgánu, žalobkyni v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil dne 24. 4. 2020. Žalovaný následně dospěl k závěru, že ze strany žalobkyně nebyly splněny ani hmotněprávní podmínky pro uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a proto je vyměření daňové povinnosti důvodné.
4. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že předmětem sporu v posuzované věci je odepření nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Správce daně na úvod identifikoval obchodní řetězec, ve kterém měla tvrzená transakce proběhnout takto:



Shodu s prvopisem provedla: S. K.

5. Na počátku obchodního řetězce stála slovenská dodavatelská společnost Belmon Trade, s.r.o., VAT: SK2023105953 (dále „Belmon“), která žalobkyni prodala 470 kusů mobilních telefonů Apple iPhone 6 EU spec. 64GB Space Gray (dále „zboží“) za celkovou cenu 259 910 EUR, přičemž dne 20. 12. 2016 bylo toto zboží uskladněno v provozovně žalobkyně v Hradci Králové. Žalobkyně za svého dodavatele přiznala daň při pořízení zboží v daňovém přiznání za zdaňovací období prosinec 2015, společnost Belmon dodání zboží vykázala v systému VIES za období prosinec 2015. O faktickém uskutečnění této fáze zakázky žalovaný nemá pochybnosti.
6. Pochybnosti, které žalobkyně neodstranila, žalovaný identifikoval ve vztahu k druhé fázi zakázky, tedy ve vztahu k tvrzené dodávce zboží žalobkyní společnosti RESTINA LTD, VAT: CY10333366P se sídlem na Kypru (dále „RESTINA“). Žalovaný podrobně rozebral jednotlivé důkazy, které žalobkyně navrhla k prokázání tohoto daňového tvrzení a které případně doplnil i žalovaný vlastní činností (viz body [24] až [57] napadeného rozhodnutí) a dospěl k závěru, že žalobkyně pochybnosti žalovaného o tom, že došlo k převodu práva disponovat se zbožím jako vlastníkem mezi žalobkyní a tvrzený odběratelem, společností RESTINA, neodstranila. Současně poukázal i na to, že žalobkyně nebyla ani v dobré víře, že svůj nárok prokáže, když při zjištění, že někteří odběratelé a současně dodavatelé žalobkyně, konkrétně opakovaně se vyskytující společnosti COMPITEL, RESTINA a Belmon jsou personálně propojené, měla projevit větší obezřetnost při pořizování důkazní dokumentace. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 57/2013-37.
7. K první odvolací námitce týkající se nesouhlasu žalobkyně s hodnocením důkazů provedeným správcem daně ve vztahu ke zjištěnému podvodu na DPH, žalovaný uvedl, že s ohledem na změnu právní kvalifikace skutku jsou námitky žalobkyně mířící do závěrů o podvodu na DPH neaktuální a tedy nedůvodné. K opakovanému návrhu na provedení svědecké výpovědi Ing. T. P. žalovaný zopakoval, že požádaný slovenský správce daně vyvinul snahu o předvolání i předvedení této osoby a vyčerpal k tomu všechny možnosti, které mu ukládá správní řád, přičemž svědecká výpověď nebyla provedena toliko z důvodu nesoučinnosti Ing. T. P. Žalovaný současně uvedl, že má za to, že skutkový stav je zjištěn natolik spolehlivě, že opakovaný pokus o předvolání Ing. T. P., který odmítl součinnost již při prvním pokusu jej třikrát předvolat či předvést, by byl pouhým prodlužováním tohoto daňového řízení.
8. K druhé odvolací námitce týkající se zpochybnění důvěryhodnosti výsledku svědka Ing. H. žalovaný uvedl, že jmenovaný byl v předvolání k podání svědecké výpovědi vyzván, aby kromě občanského průkazu s sebou přinesl evidence a další vyjmenované listiny. Zjištění skutečnosti, zda se vozidlo registračních značek uvedených v CMR nacházelo v předmětný den v areálu „EMPARK“ na adrese X (dále „areál EMPARK“) žalovaný označil za méně podstatnou skutečnost, jelikož, i kdyby bylo prokázáno, že se toto vozidlo v areálu nacházelo, nebylo by prokázáno, že přivezlo právě předmětné zboží. O uskutečněním předání zboží společnosti RESTINA nese svědčí ani listiny připojené v řeckém jazyce, když jejich překlad do českého jazyka nebylo přiloženo a není z nich tedy zřejmé, jaké informace obsahují. Skutečnost, že zboží bylo do areálu EMPARK skutečně dopraveno nepotvrzuje ani emailová komunikace mezi Ing. T. P. a J. H. z dubna 2016, když žalovaný tuto vyhodnotil jako nedůvěryhodnou, a to s ohledem na různé formy písma v barvě velikosti a formátu (porovnávalo s emailovou komunikací z 1. 6. 2017) a pochybnostmi o tom, proč žalobkyně tuto komunikaci nepředložila k obhajobě svých

tvrzení již dříve a předkládá ji až v rámci odvolacího řízení v roce 2020. K uvažovanému místu nakládky v Praze žalovaný uvedl, že toto místo nakládky vyplývá z mezinárodního nákladního listu (CMR list) č. 120602 (dále „mezinárodní nákladní list“). V rámci daňové kontroly žalobkyně uvedla, že veškerá činnost je řízena z provozovny v Hradci Králové a zde jsou také skladové prostory pro uskladnění zboží, ve svém písemném podání č. j. 8778805/16 pak doplnila, že doprava zboží se uskutečnila z Prahy, kdy před jejím sídlem došlo k předávce mobilních telefonů z její dodávky do vozidla „řidiče od p. T.“. *Toto tvrzení žalovaný vyhodnotil jako rozporné s rámcovou smlouvou uzavřenou mezi žalobkyní a společností RESTINA dne 1. 8. 2015 (dále „rámcová smlouva z 1. 8. 2015“) i s mezinárodním nákladním listem.* Skutečnost, že žalobkyně předala zboží neznámé osobě, o které pouze tvrdí, že nahlédla do jejího občanského průkazu, svědčí o její neobezřetnosti. Žalobkyně tedy neodstranila pochybnosti žalovaného o tom, kde a komu bylo předmětné zboží předáno, zejména, zda bylo předáno skutečně zástupci společnosti RESTINA, a zda bylo touto společností přepraveno do jiného členského státu, jak je deklarováno na mezinárodním nákladním listu, který vykazuje známky nesprávnosti a neúplnosti (např. na něm chybí potvrzení předání zboží přepravci). Přepravu zboží do jiného členského státu nepotvrdila ani svědecká výpověď I. P. figurujícího na mezinárodním nákladním listu v pozici řidiče a další pochybnosti o fakticitě plnění vnesla do případu též výpověď Ing. P. H., majitele skladu, ve kterém mělo být předmětné zboží skladováno.

II. Obsah žaloby, vyjádření žalované a dalších navazujících podání

9. Pro přehlednost uvede městský soud jednotlivé námitky v samostatných kapitolách, ve kterých i shrne vyjádření žalovaného k daným námitkám. Městský soud rovněž uvádí, že jednotlivé námitky uvedené v žalobě a navazující vyjádření v dalších podání sjednotil právě do níže uvedených kapitol, přičemž, nebyly-li vzneseny nové myšlenky, dané námitky a vyjádření zrekapituloval pouze jednou, i když stejné názory byly opakovaně uváděny v navazujících podáních.

II. 1 Prekluze práva vyměřit daň

10. Žalobkyně namítá, že právo žalovaného vyměřit daň bylo prekludováno. Argumentuje přímým účinkem Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále „nařízení č. 904/2010“) a dovozuje, že daňové řízení mohlo být přerušeno maximálně na dobu tří měsíců, když ze správního spisu nevyplývá, že by mezi dožadujícím a dožádaným orgánem došlo k dohodě na jiné lhůtě ve smyslu čl. 11 nařízení č. 904/2010. Vzhledem k tomu, že daň byla pravomocně vyměřena až dne 27. 10. 2020 (datum doručení napadeného rozhodnutí žalobkyni), přičemž daňová kontrola byla zahájena dne 12. 10. 2016 a řízení mohlo být z důvodu mezinárodní spolupráce přerušeno maximálně na dobu tří měsíců, je zřejmé, že žalovaný daň vyměřil po uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 1 zákona č. 280/209 Sb., daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020 (dále „daňový řád“).
11. Žalovaný tuto námitku odmítá jako nedůvodnou. Daňové řízení bylo zahájeno dne 25. 5. 2016, v jeho průběhu došlo k provedení daňové kontroly, zahájené dne 12. 10. 2016. Tím došlo k novému počátku běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu. V průběhu daňové kontroly došlo k přerušení řízení podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, neboť daňové orgány odeslaly žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní, a to konkrétně v následujících termínech: (i) první žádost byla odeslána dne 12. 12.

2016 a odpověď byla správci daně doručena dne 10. 3. 2017, (ii) druhá žádost byla odeslána dne 19. 7. 2017 a odpověď byla správci daně doručena dne 9. 8. 2017, (iii) třetí žádost byla odeslána dne 11. 1. 2019 a odpověď byla žalovanému doručena dne 19. 6. 2019, (iv) čtvrtá žádost byla odeslána dne 11. 1. 2019 a odpověď byla žalovanému doručena dne 4. 4. 2019 a (v) pátá žádost byla odeslána dne 12. 7. 2019 a odpověď byla žalovanému doručena dne 17. 1. 2020. Lhůta pro stanovení daně tedy neběžela v délce 461 dní a uplynula by dne 17. 1. 2021, resp. 18. 1. 2021 (poslední den lhůty připadl na neděli). Dne 24. 11. 2017 byl vydán platební výměr, dne 27. 10. 2020 bylo žalobkyni doručeno napadené rozhodnutí. Doručení napadeného rozhodnutí založilo účinky prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu do 18. 1. 2022. Nebylo porušeno ani ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu, v němž je stanovena maximální desetiletá lhůta. K žalobkynině argumentaci nařízením č. 904/2010, podle jejíhož čl. 10 má dožádaný orgán poskytnout informace co nejrychleji, nejpozději však do tří měsíců ode dne obdržení žádosti, žalovaný uvedl, že přestože ve dvou případech, nebyla lhůta dodržena, nemá tato skutečnost vliv na běh prekluzivní lhůty.

12. V replice k vyjádření žalovaného ze dne 10. 8. 2021 žalobkyně žalobkyni doplnila svou žalobní argumentaci ve věci prekluze lhůty pro stanovení daně tak, že namítla, že lhůtu pro přerušení řízení z důvodu mezinárodního dožádání je třeba počítat nikoli od odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci, ale ode dne následujícího po dni předání žádosti o pomoc ústřednímu kontaktnímu orgánu. V důsledku toho činí celková doba přerušení řízení v důsledku mezinárodního dožádání o 150 dnů více, než uvádí žalovaný. V případě mezinárodního dožádání pod označením 20170719 žalobkyně namítá neúčelnost jeho provedení. Česká finanční správa v něm opětovně vznáší pochybnosti o dodání zboží odběrateli z Kypru a znovu se odkazuje na daňová přiznání na DPH z dubna 2016, ačkoliv již v původní odpovědi finanční orgány Kypru sdělily, že DPH za duben 2016 bylo podáno, ale nelze z něj zjistit, že obsahovalo i toto zboží. Dále tyto finanční orgány již v původní odpovědi uvedly, že byla předložena přiznání k DPH až k 31. 10. 2016. Proto odpověď této finanční správy nemohla přinést nic nového. Podle názoru žalobkyně ani nic nového přinést nemohla, když všechny rozhodné skutečnosti tato finanční správa sdělila již v odpovědi na mezinárodní dožádání pod označením 20161212. Jako takové nemohlo způsobit stavění lhůty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č.j. 2 Afs 39/2020-56). Dny strávené tímto dožádáním je tedy třeba odečíst od celkové doby stavění prekluze, v důsledku čehož se lhůta stavěla maximálně po dobu 280 dnů, ale spíše ještě o několik dnů méně.
13. Ve svém vyjádření k replice žalobkyně žalovaný dne 21. 9. 2021 rovněž doplnil svou argumentaci ve vztahu k namítané prekluzi práva stanovit daň. K absenci vlivu nedodržení tříměsíční lhůty podle čl. 10 nařízení č. 904/2010 na zákonnost napadeného rozhodnutí poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2019, čj. 7 Afs 288/2017-36). K námitce nedůvodnosti žádosti o spolupráci ze dne 19. 7. 2017 žalovaný uvedl, že byla učiněna v návaznosti na sdělení kyperských daňových orgánů, že „*případ zrušení registrace k DPH na Kypru bude prošetřen*“ (odpověď na žádost o mezinárodní spolupráci ze dne 12. 12. 2016). Tuto v pořadí druhou žádost o mezinárodní spolupráci tak žalovaný za nedůvodnou nepovažuje.

II. 2 Nepřezkoumatelnost platebního výměru

14. Žalobkyně namítá, že platební výměr je nepřezkoumatelný, neboť z obsahu zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně požádal o mezinárodní spolupráci kyperskou

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

finanční správu, dotazem odeslaným dne 19. 7. 2017. V obsahu zprávy o daňové kontrole, která představuje odůvodnění platebního výměru, však není uvedeno, kdy správce daně obdržel odpověď na dotaz. Platební výměr ani napadené rozhodnutí rovněž neobsahují výpočet lhůt z hlediska prekluze. Žalovaný je povinen přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí i z hlediska vad, která nejsou v odvolání namítána. Žalovaný nepostupoval podle § 114 odst. 2 daňového řádu, proto je napadené rozhodnutí nezákonné.

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že v rámci daňové kontroly byla dne 12. 12. 2016 odeslána žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní, na niž byla správci daně doručena odpověď dne 10. 3. 2017 a dne 19. 7. 2017 byla odeslána žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní, na niž byla správci daně doručena odpověď dne 9. 8. 2017. Tyto skutečnosti jsou zřejmé z obsahu správního spisu. Samotná zpráva o daňové kontrole je vnitřně členěný dokument, který je přehledný a který obsahuje kompletní shrnutí celého průběhu daňové kontroly včetně hodnocení důkazů a právních závěrů prvostupňového správce daně a z tohoto pohledu splňuje parametry tak, jak je vytýčil Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) v rozsudku ze dne 17. 8. 2016 č. j. 5 Afs 68/2016 – 26. Samotná skutečnost, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje datum doručení odpovědi od kyperské finanční správy ve zprávě o daňové kontrole, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost platebního výměru. Žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně přezkoumal odvoláním napadený platební výměr ve smyslu ustanovení § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu v rozsahu požadovaném v odvolání a podal dostatečné zdůvodnění svého správního závěru, podepřeného příslušnými ustanoveními hmotněprávní daňové normy, když uvedl, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a o které důkazy opřel svá skutková zjištění v souladu s ustanovením § 102 odst. 4 daňového řádu.

II. 3 Porušení procesních práv žalobkyně

II. 3. 1 Prokázání dodání zboží, nesprávné zjištění skutkového stavu

16. Žalobkyně namítá, že dodání zboží prokazovala dodacím listem, úhradou vystavené faktury, záznamní povinností společnosti RESTINA, včetně kopie přiznání k DPH, které tato společnost předložila kyperskému daňovému úřadu. Protože tyto důkazní prostředky nebyly žalovaným uznány nebo byly zpochybněny, trvala žalobkyně na tom, aby správce daně požádal kyperský daňový úřad, aby tyto skutečnosti prověřil a provedl kontrolu účetnictví společnosti RESTINA. Současně navrhla provést výslech Ing. T. P. Provedením tohoto důkazu by bylo prokázáno, kde byla uskutečněna konečná spotřeba mobilních telefonů, a kde tedy mělo dojít ke konečnému zdanění tohoto zboží.
17. Opětný dotaz na kyperskou finanční správu měl žalovaný učinit i v návaznosti na zjištění učiněná z e-mailové komunikace mezi žalobkyní a Ing. T. P. To ovšem neudělal. Místo toho začal zpochybnovat její věrohodnost skrze barvu a velikost písma. Takový postup a hodnocení důkazů žalobkyně považuje za nesprávný a ve svém důsledku i protiprávní.

18. Ve věci kamerového záznamu žalobkyně poukazuje na to, že svědek H. se o žádném kamerovém systému při místním šetření, které provedl slovenský správce daně, nezmínil. O existenci kamerového systému se nezmínil ani slovenský správce daně. Proto žalobkyně žádala, aby existence kamerového systému byla ověřena, a pokud existuje kamerový záznam, aby byl vydán a jako důkaz přehrán. Žalobkyně nesouhlasí s důvody, pro které ověření existence kamerového systému žalovaný odmítl, a které vyjádřil v bodě [67] napadeného rozhodnutí. Žalobkyně je přesvědčena, že pokud by kamerový záznam prokázal přítomnost vozidla v areálu, jak připouští sám žalovaný, bylo by to důvodem pro opětovný či doplňující výslech svědka I. P. Bez toho se jedná o čiré spekulace žalovaného a ničím nepodložené závěry. Žalovaný svým postupem porušil nejen základní zásady daňového řádu (např. §§ 5, 6 odst. 2 až 4, 8 odst. 1 a 9 odst. 2 ve spojení s § 92 odst. 2), ale i základní princip správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně (§§ 1 odst. 2, 92 odst. 2, 93 odst. 1 a 134 odst. 1 daňového řádu).
19. Výslech svědka H. nadto žalobkyně považuje za nevěrohodný, neboť na něj svědek přišel připraven. Vypořádání této odvolací námitky provedené v napadeném rozhodnutí žalobkyně považuje za nesprávné.
20. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zopakoval, že podstatné pro řešenou věc bylo, zda žalobkyně, která deklarovala dodání předmětného zboží, tedy 470 kusů mobilních telefonů společnosti RESTINA, splnila podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně při dodání tohoto zboží do jiného členského státu. Žalobkyní předložené důkazní prostředky se staly ve světle důvodných pochybností žalovaného pouhými formálními listinami s minimální důkazní silou. Důvodné pochybnosti žalovaného byly ještě zesíleny dalšími zjištěními získanými v rámci odvolacího řízení (viz body až [51] napadeného rozhodnutí). Žalovaný tak setrval na svém závěru, že žalobkyně nebyla dostatečně obezřetná a nezajistila si dostatek relevantních důkazních prostředků a nemohla tedy být v dobré víře, že prokáže svůj nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Bylo pak především v zájmu žalobkyně zdokumentovat své obchody tak, aby byla schopna unést nejen břemeno tvrzení, ale i břemeno důkazní, přičemž této své povinnosti žalobkyně nedostála.
21. K dalším žalobním námitkám žalovaný odkázal na bod [45] napadeného rozhodnutí, ve kterém popsal skutečnosti vyplývající ze svědecké výpovědi Ing. P. H., jakož i na body [49] až [51], ve kterých se vyjadřoval k výpovědi pana I. P., který byl na mezinárodním nákladním listu uveden jako přepravce. Setrval na svých závěrech, že provedení záznamu z kamerového záznamu považuje za nadbytečné, když i v případě, kdyby na něm byl vjezd vozidla s RZ X či X zaznamenán, nebylo by z něj prokázáno, že toto vozidlo přivezlo právě předmětné zboží.
22. Žalovaný má za to, že se jako on tak i správce daně vypořádali se všemi důkazními návrhy žalobce, což ovšem neznamená, že byli povinni provést každý důkaz, který žalobce označil (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2009, č. j. 2 Afs 124/2008 - 127, ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014 - 21 a ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016 - 43). Žalovaný postupoval v souladu s ustálenou judikaturou NSS, když dostatečně zdůvodnil, proč k provedení navrženého důkazního návrhu (kamerového záznamu) nepřistoupí. Z uvedeného důvodu tak nemohlo dojít k porušení základních zásad daňového řádu a principů správy daní, ani k porušení ustanovení daňového řádu.

II. 3. 2 Neprovedení výsledku svědka Ing. T. P.

23. Žalobkyně namítá, že žalovaný pochybil, pokud neprovedl výsledek svědka Ing. T. P., měl-li pochybnosti o tom, že předmětné zboží bylo dodáno do areálu EMPARK pro společnost RESTINA. Argumentem pro výsledek Ing. T. P. je i zjištění, že jeho bratr, I. P., mohl vypovídat způsobem, aby svého bratra chránil a nepoškodil. Přičemž za této situace nelze pravdivost výpovědi svědka I. P. ověřit ani potvrdit. I když se tohoto svědka nepodařilo předvést, měl správce daně opětovně vyvinout úsilí k jeho předvedení, když ve spise jsou uvedeny adresy jeho bydliště. Nebylo tedy nemožné tuto osobu sehnat. Výsledkem tohoto svědka mělo být prokázáno, kam byly mobilní telefony dodány. Tento důkaz nebyl proveden a dle názoru žalobkyně lze postup žalovaného označit za liknavý a nepřesvědčivý z hlediska vyčerpání všech prostředků.
24. Žalovaný již v bodě [60] napadeného rozhodnutí uvedl, že dožádaný slovenský správce daně vyvinul snahu o předvolání i předvedení svědka Ing. T. P. a vyčerpал k tomu všechny možnosti, které mu ukládá správní řád. Ze spisového materiálu vyplývá, že svědek nejprve se správcem daně komunikoval, z prvního navrhovaného termínu jednání se omluvil, poté se však již stal nesoučinným. Slovenský správce daně neměl problém s kontaktem na tuto osobu, byly mu známy adresy jeho bydliště i telefonní číslo. Slovenský správce daně navíc požádal o předvedení svědka i Policií SR, na den 23. 5. 2019, což se však také nepodařilo. Z uvedeného je zřejmé, že se Ing. T. P. výsledku vědomě vyhýbal. Slovenský správce daně žalovaného řádně informoval o postupech, k nimž na základě dožádání dospěl, přičemž žalovaný musí vzít v úvahu princip důvěry v činnost orgánů jiných členských států Evropské unie (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 1 Afs 50/2007-106, a ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 73/2011-167).
25. K odůvodnění hodnocení výpovědi svědka I. P. (bratra Ing. T. P.), žalovaný odkazuje na body [49] až [51] napadeného rozhodnutí a na tam uvedených závěrech setrvává. Podaná vysvětlení panem I. P. byla natolik nekonkrétní, že nemohla přispět k unesení důkazního břemene ze strany žalobkyně.

II. 3. 3. Porušení zásady dvojinstančnosti řízení

26. Žalobkyně namítá, že správce daně dospěl k závěru, že posuzovaná transakce je dotčena podvodem na DPH, žalovaný v rámci odvolacího řízení dospěl k odlišnému právnímu posouzení věci, a to k tomu, že žalobkyně neprokázala fakticitu uskutečněného plnění. Z uvedeného je zřejmé, že postup správce daně byl nesprávný, tento však nemohl být zhojen v rámci řízení odvolacího, neboť by tím došlo k porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Z judikatury ESD i českých správních soudů vyplývá, že v případě podvodu na DPH leží důkazní břemeno na správci daně. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, přesouvá se toto na daňový subjekt, a to prostřednictvím výzvy k procesní obraně vydané podle § 101 odst. 1 ve spojení s § 6 odst. 2 a 3 daňového řádu. Ve výzvě správce daně popíše definici podvodu na DPH, kdo se tohoto podvodu zúčastnil, v jaké pozici, jaké jsou identifikované objektivní okolnosti, jaké jsou nestandardní znaky v řetězci apod. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby sdělil, jaké opatření přijal k zamezení své účasti na podvodu na DPH a toto doložil. V posuzovaném případě správce daně takto nepostupoval, čímž porušil právo žalobkyně na spravedlivý proces. Žalobkyně je názoru, že namítané pochybení správce daně se žalovaný snažil „zakrýt“ skrz jinou právní kvalifikaci věci, i když ze zjištění správce daně na základě mezinárodního dožádání, které žalovaný nezpochybnil, vyplývá, že společnost RESTINA vykazuje obvyklé znaky

podvodu na DPH ve smyslu příslušné judikatury SDEU a českých soudů (nekontaktnost, neexistence informací, zrušení registrace k DPH). Žalovaný tak porušil § 8 odst. 3 daňového řádu.

27. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě připomněl, že prvostupňové řízení a odvolací řízení tvoří jeden celek, přičemž daňový řád předpokládá, že vady prvostupňového řízení budou napraveny v řízení odvolacím. Žalovaný s odkazem na bod [26] napadeného rozhodnutí uvádí, že se neztotožnil se závěrem správce daně, že ve věci byly splněny formální i hmotněprávní podmínky pro uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu ustanovení § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 28. 7. 2016 (dále „zákon o dani z přidané hodnoty“). S tímto jiným právním posouzením věci žalobkyni podle § 115 odst. 2 daňového řádu řádně seznámil a dal jí možnost reagovat na nově formulovaný právní názor. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že se snažil žalobkyní tvrzené pochybení správce daně „zakrýt“, či že tímto postupem porušil § 8 odst. 1 daňového řádu, tedy zásadu materiální pravdy. Žalovaný dospěl k závěru, že splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění osvobození od daně ve smyslu ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty nebylo ze strany žalobkyně prokázáno, a to ani na základě posouzení jí předložených důkazních prostředků, ani na základě dalších zjištění učiněných v rámci odvolacího řízení. Konkrétně nebyly ze strany žalobkyně odstraněny pochybnosti předestřené žalovaným o převodu práva disponovat se zbožím jako vlastník ze žalobkyně na společnost RESTINA, jakož nebyly odstraněny pochybnosti o tom, zda bylo zboží skutečně přepraveno do jiného členského státu. S ohledem na jiné právní posouzení věci v rámci odvolacího řízení žalovaný považuje námitky žalobkyně mířící na postup správce daně při prověřování transakce zatížené daňovým podvodem, za nedůvodné.

III. Posouzení žaloby

28. Městský soud v Praze v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba je důvodná.
29. Městský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem souhlasili, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání. Žalobkyně sice navrhla provedení důkazů, avšak to samo o sobě neznamená nesouhlas s rozhodnutím o věci bez nařízení jednání (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS). Většina podkladů a listin, z nichž městský soud vycházel, a jichž se dovolávaly i procesní strany ve svých podáních, jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Součástí správního spisu předloženého žalovaným nebyly toliko navrhované důkazy výpisem ze slovenského obchodního rejstříku ze dne 16. 12. 2020, pořízeného na webových stránkách Ministerstva spravedlnosti Slovenské republiky a emailovou komunikací mezi Mgr. M. S., advokátem, a Ing. T. P. z roku 2020. Tyto důkazy byly navrhovány k prokázání tvrzení, že Ing. T. P. není nekontaktní. Soud tyto důkazy neprovedl z důvodu nadbytečnosti, když samotná skutečnost, že Ing. P. je, či není kontaktní, nebyla předmětem sporu. Výslech tohoto svědka nebyl proveden nikoli

z důvodu, že by nebyl kontaktní, ale z důvodu, že dle názoru slovenského správce daně vědomě odmítl poskytnout potřebnou součinnost a k výsledku se nedostavil ani na základě předvolání, přičemž zmařil i své předvedení (sám slovenský správce daně uvádí, že nejdříve s ním Ing. P. komunikoval).

III. 1 K prekluzi práva vyměřit daň

30. Žalobkyně se domnívá, že právo žalované stanovit daň bylo prekludováno, neboť daňové orgány překročily lhůtu pro vyměření daně stanovenou § 148 odst. 1 ve spojení s odst. 3 daňového řádu, když daň nebyla vyměřena ve lhůtě do 12. 10. 2019, prodloužené maximálně o cca 210 dnů v souladu s čl. 10 nařízení č. 904/2010, ale až dne 27. 10. 2020. Žalobkyně dále ve své replice ze dne 10. 8. 2021 namítá nedůvodnost minimálně jednoho z provedených mezinárodních dožádání na Kypr, a to konkrétně dožádání z 19. 7. 2017. Má za to, že obsah dožádání nezjišťoval nic jiného, než co již bylo daňovým orgánům známo z předchozí odpovědi finanční správy Kypru. Žalovaný oproti tomu argumentuje tím, že lhůta stanovená v čl. 10 nařízení č. 904/2010 nemá vliv na zákonnost v ČR vedeného daňového řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2019, čj. 7 Afs 288/2017-36). Ve vztahu k namítané nedůvodnosti jednoho z provedených dožádání má za to, že daná námitka byla uplatněna pozdě, když tak bylo učiněno až dne 10. 8. 2021. Současně vysvětluje, z jakého důvodu bylo i v pořadí druhé mezinárodní dožádání na Kypr účelné.
31. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
32. Podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu platí, že *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku.*
33. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
34. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu platí, že *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.*
35. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu platí, že *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*
36. Podle čl. 7 odst. 1 nařízení č. 904/2010 *na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán informace podle článku 1 včetně veškerých informací týkajících se konkrétního případu či konkrétních případů.*
37. Podle čl. 9 odst. 1 nařízení č. 904/2010 *na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán veškeré relevantní informace, které získá nebo má k dispozici, jakož i výsledky správních šetření ve formě zpráv, výkazů a jakýchkoli jiných dokumentů nebo ověřených opisů či výpisů z nich.*

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

38. Podle čl. 10 nařízení č. 904/2010 *dožádaný orgán poskytne informace podle článků 7 a 9 co nejrychleji, nejpozději však do tří měsíců ode dne obdržení žádosti.*
39. Podle čl. 11 nařízení č. 904/2010 *v určitých zvláštních skupinách případů se dožádaný orgán a dožadující orgán mohou dohodnout na lhůtách odlišných od lhůt stanovených v článku 10.*
40. Podle čl. 2 odst. 1 písm. d) nařízení č. 904/2010 se „dožadujícím orgánem“ rozumí *ústřední kontaktní orgán, kontaktní útvar nebo jakýkoli příslušný úředník členského státu, který podává žádost o pomoc jménem příslušného orgánu.*
41. Podle čl. 2 odst. 1 písm. e) nařízení č. 904/2010 se „dožádaným orgánem“ rozumí *ústřední kontaktní orgán, kontaktní útvar nebo jakýkoli příslušný úředník členského státu, kterému je podána žádost o pomoc jménem příslušného orgánu.*
42. Při vypořádání této námítky městský soud vyšel z následujících východisek. V případě DPH může správce daně využít mezinárodní dožádání na základě nařízení č. 904/2010. Mezinárodní dožádání má vliv na běh lhůty pro stanovení daně, neboť po dobu jeho trvání prekluzivní lhůta neběží [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu]. Aby však účinky na běh lhůty pro stanovení daně skutečně nastaly, nepostačuje samotné odeslání dožádání, ale je třeba, aby toto dožádání souviselo s konkrétním daňovým řízením a bylo účelné a důvodné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, čj. 2 Afs 39/2020-56 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2023, čj. 6 Afs 59/2023-52, č. 4520/2023 Sb. NSS). Konkrétní podmínky kasační soud vymezil v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, čj. 3 Afs 24/2021-75, tak, že „(a) musí existovat objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; (b) z hlediska účelu řízení nesmějí být informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce zjevně nadbytečné – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a (c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující.“ V rozsudku ze dne 8. 11. 2022, čj. 7 Afs 348/2020-43 kasační soud dále uvedl, že „nepovažuje za podstatné, že dožádáním nebylo zjištěno nic, co by pro posouzení věci mělo význam. Důvodnost mezinárodního dožádání není možné posuzovat jen podle jeho úspěšnosti a faktického přínosu pro rozhodnutí. Nebylo by tak možno považovat za bezdůvodné mezinárodní dožádání, pokud se požadované a potřebné informace nepodařilo zjistit.“
43. Z hlediska prekluze práva stanovit daň podle daňového řádu je mezinárodní dožádání na daňové kontrole nezávislým procesem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017-39, č. 3677/2018 Sb. NSS). Jeho cílem je získat informace, odstranit nejasnosti nebo pořídit důkazy, které správce daně nemůže získat vlastní činností v rámci výkonu svých pravomocí, ale pouze za pomoci správce daně jiného státu (srov. již citovaný rozsudek kasačního soudu čj. 2 Afs 39/2020-56). Explicitně se v této věci vyjádřil i Evropský soudní dvůr (dále „SDEU“), který v rozsudku ze dne 30. září 2021 ve věci C-186/20 (HYDINA SK s.r.o. vs. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky) dospěl k následujícím závěrům: „Článek 10 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty vykládaný ve světle bodu 25 odůvodnění tohoto nařízení musí být vykládán v tom smyslu, že nestanoví lhůty, jejichž překročení může mít dopad na zákonnost přerušování daňové kontroly stanoveného právem dožadujícího členského státu do doby, než mu dožádaný členský stát sdělí informace požadované v rámci mechanismu správní spolupráce zavedeného tímto nařízením.“ Případné překročení lhůty stanovené v čl. 10 nařízení č. 904/2010 tak nemůže

mít vliv na běh prekluzivních lhůt, resp. jejich stavění, podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

44. K samotné prekluzi je pak soud povinen přihlížet i bez návrhu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, č. 74/2009 Sb. ÚS a ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, č. 96/2010 Sb. ÚS). Žalobkyní uplatnění námitka nedůvodnosti mezinárodního dožádání vedeného pod č. 20170719 tak nemohla být z podstaty věci uplatněna pozdě, když k důvodnosti provedených dožádání je soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti.

III. 1. 1 K účelnosti mezinárodních dožádání

45. Ve světle závěrů uvedených v bodě 42. tohoto rozsudku se soud dále zabýval účelností jednotlivých mezinárodních dožádání.
46. Ze správního spisu vyplývá, že v pořadí první žádost o mezinárodní spolupráci s referenčním číslem žádajícího státu O201604647 byla odeslána na Kypr dne 12. 12. 2016 a jejím obsahem bylo zjištění, zda (i) společnosti RESTINA je registrována jako plátce DPH, (ii) zda v měsíci dubnu 2016 bylo této společnosti dodáno zboží v částce 8 402 492 Kč s dalšími podrobnostmi týkajícími se přepravy zboží, úhrady ceny. V odpovědi, která byla doručena dne 10. 3. 2017, kyperský správce daně potvrdil u této společnosti existenci identifikačního daňového čísla k DPH, k dalším dotazům uvedl, že o této společnosti nemá žádné další informace. Účetními společnosti byl informován, že tito ztratili kontakt se skutečnými vlastníky společnosti, skuteční vlastníci nežijí na Kypru a z Kypru nevykonávají žádné transakce. Účetní předložili daňová přiznání k DPH až k 31. 10. 2016. Dokumenty nicméně byly vráceny vlastníkům a na Kypru není žádná dokumentace uchovávaná.
47. Předmětem v pořadí druhé žádosti o mezinárodní spolupráci s referenčním číslem O201702219 odeslané na Kypr dne 19. 7. 2019 bylo ověření nově získaných informací od žalobkyně týkajících se registrace společnosti RESTINA k DPH na Kypru, daňového přiznání této společnosti za období od 1. 2. 2016 do 30. 4. 2016 a daňového přiznání za období 1. 5. 2016 až 31. 7. 2016 a evidence (Future Purchase Inv/Credit Note Listing) k daňovému přiznání v řeckém jazyce. Konkrétně český správce daně žádal o sdělení, zda jsou registrace k dani z přidané hodnoty a evidence k daňovému přiznání evidovány u místně příslušného správce daně a zda souhlasí s údaji vedenými u místně příslušného správce daně společnosti RESTINA a dále, zda byla přiznána daň z pořízení zboží z jiného členského státu EU a zda údaje v příložené evidenci souhlasí s údaji o pořízení zboží z jiného členského státu EU vykázanými v daňovém přiznání. V odpovědi na uvedené kyperský správce daně uvedl, že účetní této společnosti ztratili kontakt s jejich klientem a nemohli tak poskytnout jakékoli informaci. Tato společnost je tzv. missing trader a byla mu zrušena registrace plátce DPH od 31. 12. 2016.
48. Obsahem v pořadí třetí žádosti o mezinárodní spolupráci s referenčním číslem O20190059 odeslané dne 11. 1. 2019 slovenskému správci daně založené v neveřejné části správního spisu byla žádost o provedení výslechu Ing. P. H. a zjištění skutečností týkajících se provozu areálu EMPARK.
49. V pořadí čtvrtá žádost o mezinárodní spolupráci s referenčním číslem O201900058 adresovaná slovenskému správci daně a odeslaná též dne 11. 1. 2019 rovněž založená v neveřejné části správního spisu se týkala zjištění skutečností týkajících se dodavatelské

společnosti Belmon a provedení výsledku jejího jednatele a zároveň zástupce společnosti RESTINA Ing. T. P.

50. Pátá žádost o mezinárodní spolupráci s referenčním číslem O201901603 byla odeslána slovenskému správci daně dne 12. 7. 2019 a jejím obsahem byla žádost o součinnost při zjištění kontaktní adresy pana I. P. a o provedení výsledku této osoby.
51. Ze všech pěti žádostí je zřejmé, že žádný z požadovaných údajů nebylo možné získat vlastní činností správce daně, přičemž všechny zjišťované skutečnosti se týkaly okolností deklarovaného průběhu transakcí v prosinci 2015 (I. fáze) a dubnu 2016 (II. fáze). Skutečnost, že kyperský správce daně nebyl schopen na veškeré dotazy odpovědět či že slovenský správce daně nebyl schopen vyslechnout Ing. T. P., není v tomto ohledu rozhodující (srov. rozsudek kasačního soudu čj. 3 Afs 24/2021-75). Na základě uvedeného městský soud dospěl k závěru, že v případě všech pěti učiněných mezinárodních dožádání, jde o spolupráci účelnou a důvodnou.

III. 1. 2. K počítání běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně

52. Mezi účastníky není sporné, že prekluzivní lhůta ke stanovení daně počala běžet dnem 12. 10. 2016, a to podle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu, neboť tímto dnem byla zahájena daňová kontrola. V průběhu daňového řízení došlo k několika stavěním prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu v souvislosti s žádostmi o mezinárodní spolupráci podle nařízení č. 904/2010. K prvnímu stavění prekluzivní doby došlo minimálně v období od 12. 12. 2016 do 10. 3. 2017, k druhému stavění prekluzivní doby minimálně v období od 19. 7. 2017 do 9. 8. 2017, ke třetímu stavění prekluzivní doby minimálně v období od 11. 1. 2019 do 19. 6. 2019, ke čtvrtému stavění prekluzivní doby minimálně v období od 11. 1. 2019 do 4. 4. 2019 a k pátému stavění prekluzivní doby minimálně v období od 12. 7. 2019 do 17. 1. 2020. Lhůta pro stanovení daně tedy neběžela minimálně v délce 461 dní a uplynula by dne 17. 1. 2021, resp. 18. 1. 2021, když poslední den lhůty připadl na neděli, jak správně uvedl žalovaný. Jelikož rozhodnutí o odvolání (napadené rozhodnutí) bylo žalobkyni doručeno dne 27. 10. 2020, tedy v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně, lhůta pro stanovení daně se podle § 148 odst. 2 daňového řádu prodloužila o další 1 rok, tedy do 18. 1. 2022. Žalovaný zcela správně rovněž uvedl, že maximální desetiletá lhůta podle § 148 odst. 5 daňového řádu by v této věci uplynula až 25. 5. 2026. Vzhledem k tomu, že případné porušení tříměsíční lhůty k vyřízení mezinárodního dožádání podle čl. 10 nařízení č. 904/2010 nemá na zákonnost daňového řízení žádný vliv (v podrobnostech srov. bod 43 tohoto rozsudku), lze uzavřít, že právo žalovaného stanovit žalobkyni daň prekludováno nebylo.
53. Tato žalobní námitka je tedy nedůvodná.

III. 2 Nepřezkoumatelnost platebního výměru

54. Žalobkyně namítá, že platební výměr je nepřezkoumatelný, neboť ve zprávě o daňové kontrole není uvedeno, kdy správce daně obdržel odpověď na dotaz odeslaný dne 19. 7. 2017. Žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, když tuto vadu ve svém rozhodnutí nijak nezohlednil. Tím porušil § 114 odst. 2 daňového řádu.
55. Podle § 114 odst. 2 daňového řádu platí, že *odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

56. Správní soudy v minulosti opakovaně judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Městský soud v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 - 64).
57. Dle městského soudu však žádná z těchto skutečností v posuzované věci nenastala. Odůvodnění platebního výměru je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému, svědčí o skutkových a právních důvodech, které vedly správce daně k vydání rozhodnutí a je srozumitelné, přičemž výrok není rozporný s odůvodněním a má oporu v zákoně (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS). Obdobné pak platí i pro napadené rozhodnutí. Ze správního spisu městský soud rovněž ověřil, že žalobkyně měla v průběhu daňového řízení možnost vyjádřit se ke všem zjištěním a závěrům správce daně a rovněž podávat vysvětlení. Těchto svých práv také využila. Žalovaný proto nijak nepochybil, pokud platební výměr nezrušil pro nepřezkoumatelnost.
58. Tato námitka není důvodná.

III. 3 K porušení procesních práv žalobkyně

III. 3. 1 k prokázání dodání zboží, nesprávně zjištěný skutkový stav

59. Dle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že *dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.*
60. Podle § 3 odst. 1 písm. b) a c) zákona o dani z přidané hodnoty se *jiným členským státem rozumí území členského státu Evropské unie s výjimkou tuzemska.*
61. Dodáním zboží se přitom podle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty rozumí *převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.*
62. Dle § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že *dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.*
63. Základem institutu osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie je čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Uplatnění institutu osvobození od daně s nárokem na odpočet je dále rozvedeno jak v judikatuře Soudního dvora Evropské unie, tak Nejvyššího správního soudu. Z ustálené judikatury vyplývá, že pro uplatnění nároku na osvobození

od daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty je třeba kumulativně naplnit tři podmínky: (i.) zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě; (ii.) zboží musí být skutečně odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a (iii.) přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 – 45, a ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 – 49 či rozsudky SDEU ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, *EMAG HandelEder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*; ze dne 16. 12. 2010, ve věci C430/09, *Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën* či ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, *Vogtländische Straßen Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*). Důkazní břemeno ohledně naplnění těchto podmínek leží s ohledem na § 92 odst. 3 daňového řádu na osobě povinné k dani, zde tedy na žalobkyni (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, bod 31).

64. Pro přiznání nároku na osvobození od daně je nezbytné, aby na pořizovatele bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Ustanovení § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty přitom zohledňuje princip ekonomického vlastnictví tak, jak byl vyložen rozsudkem ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* či dále rozsudky kasačního soudu ze dne 30. 8. 2016, sp. zn. 5 Afs 24/2016, ze dne 30. 11. 2022, č. j. 8 Afs 7/2021 – 35 či č. j. 8 Afs 114/2020 – 72. Podle rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 24/2016 „*pojem nakládat se zbožím jako vlastník dle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty není identický s právním pojetím vlastnictví ve smyslu občanského zákoníku. Z pohledu daně z přidané hodnoty k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) dochází mimo jiné převzetím zboží. I v případě, kdy je z určitých důvodů odsunut přechod vlastnického práva, jedná se o dodání zboží, pokud kupující převezme zboží a může ho využívat, tedy s ním nakládat jako vlastník. Není proto vyloučeno, že se může časově lišit okamžik dodání zboží jako závazek z kupní smlouvy a dodání zboží pro účely daně z přidané hodnoty. Za určitých okolností může být tedy právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno dříve či později než samotné vlastnické právo. Termín dodání zboží zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku, pokud je (v daném případě kupujícímu) umožněno (je oprávněn) se zbožím skutečně nakládat jako vlastník, a to i když k převodu vlastnického práva k majetku dle smlouvy nedošlo. Dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládáno tak, že znamená převod práva nakládat s věcí jako vlastník, a to i když nedojde k převodu vlastnického práva k majetku. Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale že zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu opravňuje, aby s ním nakládala, jako by byla vlastník tohoto majetku. Tato koncepce je v souladu s cíli šesté směrnice a potvrdil ji opakovaně Soudní dvůr Evropské unie mimo jiné i ve výše zmíněných rozsudcích, zejména pak v rozsudku ve věci *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, na který žalovaný a krajský soud případně odkázali.“*
65. Pro přiznání nároku na osvobození od daně je dále nezbytné, aby došlo ke skutečnému přemístění (fyzickému pohybu) zboží mezi členskými státy (srov. zejména body 40 - 42 rozsudku SDEU ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos a další* a § 13 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty). Přitom platí, že formální vyvezení zboží mimo území České republiky není dodáním zboží ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 – 45).

66. Podstata nynějšího sporu spočívá v posouzení, zda žalobkyně splnila právě uvedené podmínky pro přiznání nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy, zda bylo prokázáno, že žalobkyně převedla na pořizovatele, společnost RESTINA, právo disponovat se zbožím jako vlastník a zda toto zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Platí, že správce daně musí v takovém případě předně zkoumat, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno stran splnění podmínek nároku na osvobození, před zkoumáním, zda došlo k podvodnému jednání. Soud se proto v projednávané věci musel zejména zabývat posouzením otázky (ne)unesení důkazního břemene žalobkyní; a to vedle posouzení dalších žalobních námitek ve vztahu k postupu daňových orgánů.
67. V daňovém řízení tíží ve vztahu k jeho daňové povinnosti břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který svá tvrzení většinou prokazuje předložením účetnictví či jiných evidencí a záznamů (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*“). Pokud žalobkyně v projednávané věci v daňovém přiznání tvrdila, že uskutečnila intrakomunitární plnění, a uplatnila tak osvobození od daně, byla součástí jejího důkazního břemene podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost prokázat, že na pořizovatele (společnost RESTINA) bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník a že zboží bylo do jiného členského státu skutečně přepraveno. Zároveň platí, že žalobkyni následně, pokud by se jí předložené podklady ukázaly neprůkaznými, tížilo důkazní břemeno stran prokázání toho, že jednala v dobré víře a přijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována. Jinými slovy, bylo na žalobkyni, aby doložila intrakomunitární vztah mezi ní a jejím odběratelem v podobě, ve které byl sjednán a fakturován (již citovaný rozsudek kasačního soudu sp. zn. 8 Afs 78/2012). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2 cit. ust.), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107 a v něm citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125).
68. Ačkoli podle § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky, jako tyto jiné důkazní prostředky většinou nebudou postačovat formálně bezvadné doklady či jiné listiny (opět např. rozsudek kasačního soudu sp. zn. 8 Afs 78/2012). Písemné prohlášení pořizovatele je relevantním důkazem tehdy, pokud odpovídá zjištěnému skutkovému stavu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS). Potřeba akcentovat důkazní břemeno daňových subjektů vychází i ze skutečnosti, že přechod zboží přes hranice mezi členskými státy není přímo monitorován, tím spíše leží na daňových subjektech, aby přinesly přesvědčivé důkazy, že předmětné zboží skutečně opustilo tuzemsko (k tomu srov. rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos a další*, bod 44.).
69. Žalovaný v bodech [24] až [52] provedl podrobné hodnocení v daňovém řízení předložených důkazů (daňový doklad č. 201602 ze dne 22. 4. 2016, rámcová smlouva ze dne 1. 8. 2015; e-mailová objednávka ze dne 1. 2. 2016; nákladní list č. 201602 a doklad

- o úhradě předmětného plnění bezhotovostním převodem dne 22. 4. 2016 z bankovního účtu žalobkyně vedeného u Komerční banky a.s. pod č. X), přičemž k jednotlivým důkazům uvedl následující.
70. Žalovaný především nijak nezpochybnil, že mobilní telefony, které měly být dodány společností RESTINA, žalobkyně v dřívějším zdaňovacím období (prosinec 2015) pořídila od slovenského dodavatele Belmon. Dále uvedl, že nerozporuje ani skutečnost, že společnost RESTINA je osobou registrovanou k dani. E-mailovou objednávku ze dne 1. 2. 2016 a fakturu č. 201602 žalovaný považoval za formálně bezvadné.
 71. Zjevné formální vady a rozpor se skutkovým stavem dle žalovaného vykazovala rámcová smlouva z 1. 8. 2015 (ve smlouvě uvedené DIČ patří společnosti COMPITEL s.r.o., přičemž i některé další povinnosti jsou vztahovány ke společnosti COMPITEL a nikoli ke společnosti RESTINA, nesprávně uvedené místo skladových prostor žalobkyně a nakládky zboží), kterou proto hodnotil jako ryze formální listinu, kterou nelze považovat jako důkaz o dodání zboží (body [33] a [36] napadeného rozhodnutí). V bodech [34] a [35] žalovaný dovodil personální propojenost mezi společnostmi COMPITEL, Belmon Trade a RESTINA, a to v řídicí osobě Ing. T. P.
 72. Žalovaný dále zpochybnil důkazní sílu předloženého mezinárodního nákladního listu. Přeprava zboží nemohla být zahájena z místa uvedeného na nákladním listu, když na základě místního šetření provedeného již správcem daně bylo zjištěno, že jde o virtuální adresu sídla žalobkyně, přičemž v rámci daňové kontroly sama žalobkyně uvedla, že skladové prostory pro uskladnění zboží se nacházejí v Hradci Králové, odkud je také řízena veškerá činnost žalobkyně. Na mezinárodním nákladním listu dále chybí potvrzení o předání deklarovaného zboží přepravci. Nákladní list tedy není sám o sobě způsobitelným prokázat, kde a kým bylo předmětné zboží skutečně převzato. Nákladní list dále obsahuje nejednoznačné údaje o vozidle, kterým měla být přeprava uskutečněna (dvě rozdílná RZ). Konečně nákladní list nesplňuje veškeré údaje stanovené vyhláškou č. 11/1975 Sb. ministra zahraničních věcí ze dne 27. 11. 1974 týkající se Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladně dopravě (CMR) - chybí v něm potvrzení/podpis dodavatele (tedy žalobkyně) o předání zboží přepravní společnosti. Na základě všech těchto skutečností, podrobně rozebraných v bodech [37] až [39] napadeného rozhodnutí, žalovaný nákladní list hodnotil jako formální listinu, nezpůsobitou osvědčit tvrzení žalobkyně o tom, že zboží bylo řádně přepraveno do jiného členského státu.
 73. Z předloženého správního spisu soud ověřil, že zjištění žalovaného souhlasí s důkazy založenými ve správním spisu, a proto se s hodnocením rámcové smlouvy i nákladního listu provedeným žalovaným zcela ztotožňuje a shodně s žalovaným uzavírá, že tyto listiny nelze považovat za důkazy osvědčující splnění první a druhé podmínky (viz bod 63. tohoto rozsudku) pro osvobození od DPH ve smyslu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Vzhledem k uvedenému nelze ani žalobkyní předložené prohlášení společnosti RESTINA o tom, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, považovat za absolutní důkaz prokazující toto tvrzení žalobkyně, když současně existují pochybnosti o tom, jakým způsobem a kam bylo zboží skutečně přepraveno a kdo přepravu zajišťoval (srov. již shora citovaný rozsudek NSS čj. 8 Afs 14/2010 – 195 či žalovaným citované rozsudky NSS ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49, ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 Afs 140/2018 – 31).

74. Za účelem odstranění pochybností žalovaného žalobkyně v odvolacím řízení navrhla provést výslech svědka Ing. P. H., zástupce slovenské společnosti EMPARK s.r.o., se sídlem v Trnavě, Seredská 247/4012, IČ: 43800823 (dále jen „EMPARK“), do jejíhož areálu mělo být předmětné zboží na Slovensku dovezeno a uloženo. Ze správního spisu (zápisnica o ústnom pojednávaní ze dne 22. 2. 2019, zápisnica o miestnom zisťovaní ze dne 7. 3. 2019) městský soud ověřil, že žalovaný v rámci žádosti o mezinárodní spolupráce požádal o provedení výslechu slovenského správce daně, kterému sepsal okruh dotazů a stručný popis případu a uložil mu, aby o provedení výslechu informoval i žalobkyni, což slovenský daňový orgán učinil. Následně provedl výslech tohoto svědka, jemuž byl přítomen zástupce žalobkyně, a provedl i místní šetření na místě samém. Zjištění učiněná žalovaným z těchto důkazů a podrobně sepsaná v bodech [45] až [47] zcela korespondují se zjištěními učiněnými soudem, a proto pro stručnost soud na tyto závěry odkazuje. Shodně se žalovaným má pak za to, že ani výslech svědka, který je jednatelem společností pronajímajících prostory, do kterých mělo být dle tvrzení žalobkyně zboží dodáno, tvrzení žalobkyně o tom, že zboží určené pro společnost RESTINA nebylo v dubnu 2016 do těchto prostor dodáno, nepotvrdil, z jeho výslechu naopak vyplynuly další pochybnosti. Tyto pochybnosti souvisí s tím, že Ing. H. ve své výpovědi výslovně popřel, že by v dubnu 2016 do areálu EMPARK vjelo vozidlo s RZ X či X, tedy vozidlo uvedené na mezinárodním nákladním listě jako vozidlo použité pro přepravu předmětného zboží. Zároveň ale připustil, že určité skladovací prostory měla v předmětné době pronajaty společnost Belmon, jejímž jednatelem Ing. T. P., který v posuzované transakci vystupoval též jako zástupce společnosti RESTINA.
75. Žalovaný se v souladu s návrhem žalobkyně pokusil o provedení výslechu dalšího jí navrženého svědka, jednatele společnosti Belmon a deklarovaného zástupce společnosti RESTINA, Ing. T. P. Z důvodu nesoučinnosti této osoby však jeho výslech proveden nebyl. Okolnosti, které pokusy o výslech tohoto svědka dožádaným slovenským orgánem provázely, jsou popsány v bodě [48] napadeného rozhodnutí, a jak soud ověřil, korespondují i s obsahem správního spisu.
76. Konečně žalovaný zajistil provedení výslechu žalobkyní navrženého svědka, pana I. P., který je na mezinárodním nákladním listu uveden jako přepravce. Ze správního spisu (zápisnica o ústnom pojednávaní ze dne 17. 12. 2019) městský soud ověřil, že žalovaný v rámci mezinárodní spolupráce požádal o provedení výslechu slovenského správce daně, kterému sepsal okruh dotazů a stručný popis případu a uložil mu, aby o provedení výslechu informoval i žalobkyni, což slovenský daňový orgán učinil. Následně provedl výslech tohoto svědka, jemuž nebyl přítomen zástupce žalobkyně, ačkoli byl slovenským správcem daně informován o tom, kdy výslech proběhne a že z důvodu umístění pana P. ve výkonu trestu odnětí svobody je třeba požádat o souhlas ředitele věznice s účastí na výslechu. Rovněž zjištění učiněná žalovaným z tohoto důkazu a podrobně sepsaná v bodech [49] až [51] napadeného rozhodnutí zcela korespondují se zjištěními učiněnými soudem, a proto pro stručnost soud na tyto závěry odkazuje. Soud v této souvislosti připomíná, že svědecká výpověď patří mezi důkazní prostředky a jako důkaz ji lze použít vždy, je-li konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními. Tyto podmínky musejí být splněny kumulativně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, čj. 2 Afs 93/2007-85). Shodně se žalovaným má pak za to, že výslech svědka P. je v mnoha místech, zejména ve věcech týkajících se předmětné dodávky zboží, zcela nekonkrétní a neurčitý, a proto není způsobilý

odstranit pochybnosti žalovaného o tom, že deklarovaná dodávka zboží proběhla tak, jak je žalobkyní tvrzena.

77. Namítla-li žalobkyně, že svědectví podané svědkem H. je nevěrohodné, neboť svědek byl předem připravený a věděl, co má přinést, soud zcela souhlasí s vypořádáním této námitky tak, jak ji provedl žalovaný v bodě [65] napadeného rozhodnutí. Ze správního spisu (úřední záznam č. j. 40016/20/5300-21443-702551 a k němu přiložené předvolání Ing. H.) vyplývá, že slovenský správce daně v rámci předvolání tohoto svědka uvedl, které doklady má s sebou donést. Současně byl v obecné rovině poučen, že bude vyslechnut v souvislosti s výkonem daňové kontroly u žalobkyně. Dovožovat pouze na tomto základě, tj. z pouhého obecného seznámení svědka s předmětem řízení, k němuž bude vyslechnut a z výzvy, aby donesl s sebou určité dokumenty vztahující se k předmětu řízení, kdy se jedná o běžné úkony ve vztahu k svědkovi, jenž má podat výpověď, nevěrohodnost výpovědi svědka soud považuje za zcela nedůvodné a spíše účelové. Nadto městský soud odkazuje na body 86. a 87. tohoto rozsudku a uvádí, že správce daně dožádaného státu se při své činnosti řídí vlastními procesními pravidly, nikoliv normami českého práva.
78. Z provedeného výslechu pana I. P. a z neprovedeného výslechu Ing. T. P. žalovaný ani soud nezjistili žádné pro věc relevantní skutečnosti. Jak uvedeno výše, pochybnosti žalovaného o tom, zda bylo předmětné zboží do areálu EMPARK v dubnu 2016 dodáno a zda se jednalo o dodávku pro objednatele RESTINA, neodstranil ani výslech Ing. H. ani provedené místní šetření.
79. Ve prospěch tvrzení žalobkyně však může svědčit emailová korespondence mezi žalobkyní a Ing. T. P. ve dnech 22. 4. 2016, 23. 4. 2016 a 25. 4. 2016, ve které Ing. P. potvrzuje žalobkyni převzetí zboží zaplaceného dne 22. 4. 2016, a kterou žalobkyně předložila k důkazu poté, co byla žalovaným podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámena se změnou jeho právního názoru. Soud s žalovaným souhlasí, že tato komunikace svým obsahem i časovým umístěním zakládá souvislost s předmětnou dodávkou, s jejím hodnocením provedeným žalovaným v bodech [69] až [72] žalobou napadeného rozhodnutí však soud již nesouhlasí. Je obecně známou skutečností, že velikost i formát písma se může při řetězci emailové komunikace měnit v návaznosti na to, z jakých emailových adres a technologických zařízeních je odesílána. Skutečnost, že tato komunikace je žalobkyní předkládána až v návaznosti na poučení podle § 115 odst. 2 daňového řádu je rovněž vysvětlitelná tím, že v prvoinstančním řízení správce daně neměl pochybnosti o tom, že předání plnění se uskutečnilo tak, jak bylo tvrzeno a materiální podmínky pro nárok na osvobození od DPH byly formálně splněny. Hodnocení tohoto důkazu provedené žalovaným tak soud považuje za nesprávné.
80. Soud připomíná, že Ing. H. ve své výpovědi popřel, že by v dubnu 2016 do areálu EMPARK vjelo vozidlo s RZ X či X, tedy vozidlo uvedené na mezinárodním nákladním listě jako vozidlo použité pro přepravu předmětného zboží. V předložené emailové korespondenci naopak Ing. T. P. potvrzuje, že předmětné zboží do areálu EMPARK v dubnu 2016 dorazilo. Mezi oběma důkazy tak existují rozpory způsobující další pochybnosti o tom, zda, kdy a jak se dodávka předmětného zboží uskutečnila.
81. Žalobkyně v průběhu daňového řízení navrhla provedení důkazu přehráním kamerového záznamu z vjezdu do areálu EMPARK. Žalovaný tento důkaz neprovedl s odůvodněním, že „informace o absenci průjezdu zjišťovaných vozidel není sama o sobě

směrodatná a její upřesnění, případně vyvrácení, by nepřispěly ke změně závěru zde učiněnému.“ V bodě [67] napadeného rozhodnutí přitom dovodil, že i kdyby bylo z kamerového záznamu zjištěno, že se předmětné vozidlo v uvedený den v areálu EMPARK nacházelo, nemohlo by tímto zjištěním být v návaznosti na další aspekty tohoto případu prokázáno, že toto vozidlo přivezlo právě předmětné zboží. Soud s uvedeným závěrem nesouhlasí. V případě, že by bylo z kamerového záznamu prokázáno, že vozidlo s uvedeným RZ v dubnu 2016 do areálu EMPARK vjelo, došlo by tím k popření jednoznačného prohlášení Ing. H. o tom, že žádné vozidlo s uvedenými RZ do areálu EMPARK v dubnu 2016 nevjelo. V souvislosti s tím by následně došlo i ke zpochybnění výpovědi Ing. H.

82. Dílčí procesní námitky žalobkyně týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu v návaznosti na neprovedený důkaz kamerovým záznamem a nesprávné vypořádání e-mailové korespondence z dubna 2016 tak soud považuje za důvodné a mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
83. K návrhu žalobkyně na podání další žádosti o součinnost kyperské daňové správy ve věci kontroly účetnictví společnosti RESTINA, soud připomíná, že z odpovědí na obě předchozí žádosti jednoznačně vyplývá, že účetní této společnosti nedisponují žádnými informacemi ani dokumenty týkajícími se této společnosti. V takovém případě se další spolupráce s kyperskými daňovými orgány městskému soudu jeví jako bezúčelná.

III. 3. 2 Neprovedení výsledku svědka Ing. T. P.

84. Za nedůvodnou pak městský soud považuje i námitku týkající se liknavého a nepřesvědčivé postupu žalovaného v případě zajišťování výsledku svědka Ing. T. P. Podle žalobkyně měl slovenský správce daně opětovně vyvinout úsilí k jeho předvedení, když ve spise jsou uvedeny adresy jeho bydliště.
85. Soud připomíná, že v nyní posuzované věci využil správce daně žádost o mezinárodní spolupráci podle čl. 7 nařízení č. 904/2010. Nařízení plní podobnou roli jako v případě jiných daní směrnice 2011/16/EU (a její předchůdkyně 77/779/EHS), upravuje tedy pro oblast DPH postupy pro spolupráci a výměnu informací daňových orgánů z různých členských států EU (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2022, čj. 10 Afs 383/2021-52). Naopak nařízení samo o sobě nestanoví žádná konkrétní práva osob povinných k dani (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 20. 6. 2018, C-108/17, *Enteco Baltic*, bod 105, a ze dne 30. 9. 2021, C-186/20, *HYDINA SK*, bod 42). Vzhledem k uvedenému má soud za to, že i v případě postupu podle nařízení č. 904/2010 platí závěr, že správce daně dožadovaného státu se při své činnosti řídí vlastními procesními pravidly, nikoliv normami českého práva (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 10 Afs 383/2021-52 a v něm citované rozsudky NSS ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 73/2011-167, č. 3016/2014 Sb. NSS, body 63-66, a rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, čj. 10 Afs 163/2018-64, *VIA MARIS*, body 8-10). V bodě [24] rozsudku ze dne 22. 4. 2015, čj. 9 Afs 288/2014-38 Nejvyšší správní soud dovodil, že „*Odlišná procesní pravidla či případná procesní pochybení dožadovaného státu proto nelze přičítat k tíži českému správci daně. Je však nutné zdůraznit, že uvedené odlišnosti či pochybení nemohou zásadně snížit požadavek na správné a úplné zjištění skutkového stavu věci. Ostatně v otázce posuzování výpovědní hodnoty důkazů pořízených cestou směrnice 77/799/EHS odkázal Soudní dvůr plně na vnitrostátní právo dožadujícího se státu. Český správce daně musí na jedné straně*

vzít v úvahu princip důvěry v činnost orgánů jiných členských států Evropské unie, na druhé straně nesmí k takto získaným důkazním prostředkům přistupovat paušálně. Jak např. uvedla ve svém stanovisku generální advokátka J. Kokott, pouhé sdělení výsledku šetření dožádaným státem není v zásadě dostatečné, protože důkazní hodnota takové informace z pohledu procesního práva dožadujícího se státu je zpravidla velice omezená (stanovisko ve věci Sabou ze dne 6. 6. 2013, bod 80). Sdělí-li tedy dožádaný stát výsledek šetření, k němuž na základě dožádání dospěl, aniž informuje o postupech, kterými k tomuto výsledku došel, a o zdroji určité informace, je důkazní hodnota takové informace dle českého práva omezená, byť nikoliv nulová. Svůj význam může mít jen v celkovém důkazním kontextu, a to ve spojení s jinými důkazy. Neuvedení zdroje informace má vliv na výpovědní hodnotu důkazu, nemá však takový dopad, že by činilo informaci procesně nepoužitelnou.“ Rovněž tyto závěry městský soud považuje za plně přenositelné do postupu dle nařízení č. 904/2010.

86. Uvedenému odpovídá i čl. 9 nařízení č. 904/2010 sdělí (v odpovědi na žádost podle čl. 7 nařízení) dožádaný orgán jiného členského státu *veškeré relevantní informace, které získá nebo má k dispozici, jakož i výsledky správních šetření ve formě zpráv, výkazů a jakýchkoli jiných dokumentů nebo ověřených opisů či výpisů z nich.* Podle čl. 56 téhož nařízení pak platí, že *zprávy, výkazy a všechny ostatní dokumenty nebo jejich ověřené opisy či výpisy získané pracovníky dožádaného orgánu a poskytnuté dožadujícímu orgánu v rámci pomoci podle tohoto nařízení mohou příslušné orgány členského státu dožadujícího orgánu použít jako důkazní prostředky stejným způsobem jako obdobné dokumenty, které poskytl jiný orgán členského státu dožadujícího orgánu.* K využití informací a podkladů získaných v rámci výměny informací podle kapitoly II nařízení tedy není bez dalšího nutné, aby český správce daně prováděl jakékoli další vlastní šetření nebo snad nějaké speciální dokazování jen proto, aby „vnesl“ takto získané informace do českého daňového řízení. Naopak tyto podklady může český správce daně využít jako jakékoli jiné důkazní prostředky v souladu s § 93 odst. 1 daňového řádu (srov. rozsudek kasačního soudu čj. 10 Afs 383/2021-52 a v něm citovaný rozsudek NSS ze dne 7. 5. 2020, čj. 9 Afs 295/2018-40, bod 24).
87. Soud ze správního spisu (žádost o mezinárodní spolupráci s referenčním číslem O201900058 adresované slovenskému správci daně odeslaná dne 11. 1. 2019) ověřil, že správce daně požádal slovenského správce daně o provedení výslechu Ing. T. P., přičemž u jmenovaného uvedl adresu bydliště a skutečnost, že je jednatelem společnosti Belmon a že též vystupoval jako zástupce společnosti RESTINA. Výslech Ing. P. pak žádal provést nikoli jen ve vztahu ke společnosti Belmon, ale i ve vztahu ke společnosti RESTINA. Z odpovědi slovenského správce daně založené ve spise je zřejmé, jaké úkony správce daně ve věci žádosti o výslech Ing. T. P. učinil, tedy, že jmenovaného řádně předvolal k dožádanému výslechu na adresu jeho bydliště, jmenovaný předvolání převzal a telefonicky se se slovenským správcem daně spojil, aby s ní dohodl jiný termín jednání, na které se následně nedostavil. Při opětovném nedostavení se k výslechu jej slovenský správce daně nechal za pomoci policejních orgánů neúspěšně předvést z adresy, na níž předchozí písemnost prokazatelně převzal. Slovenský správce daně tak žalovaného (českého správce daně) řádně informoval o postupech, k nimž na základě dožádání dospěl, přičemž mezi dožadujícím a dožádaným správním orgánem se uplatní princip vzájemné důvěry a spolupráce, podle něhož nelze informace poskytnuté dožádanou daňovou správou zpochybňovat. Ze spisu rovněž vyplývá, že slovenský správce daně neměl problém s kontaktem na tuto osobu, byla mu známa adresa jeho

bydliště i telefonní číslo. Důvod, pro který nebyl výslech tohoto svědka proveden, byla jeho nesoučinnost.

88. Neprovedl-li slovenský správce daně výslech Ing. T. P., přestože vyčerpal veškeré procesní prostředky, které k předvolání k výslechu slovenské normy poskytují, nelze neprovedení tohoto důkazu klást k tíži českým daňovým orgánům.
89. Lze tak uzavřít, že žalovaný při zajištění výslechu svědka Ing. P. nepochybil a tato námitka je tedy nedůvodná.

III. 3. 3. K porušení zásady dvojinstančnosti řízení

90. V rámci této žalobní námítky žalobkyně namítá porušení zásady dvojinstančnosti řízení a porušení § 8 odst. 3 daňového řádu, když se žalovaný nedostatky v procesním postupu správce daně (nesprávný procesní postup při dokazování podvodu na DPH) snažil „zakrýt“ v odvolacím řízení tím, že na věc aplikoval jiné právní posouzení. Z žalovaným nezpochybněných zjištění správce daně na základě mezinárodního dožádání, přitom vyplývá, že společnost RESTINA vykazuje obvyklé znaky podvodu na DPH ve smyslu příslušné judikatury SDEU a českých soudů (nekontaktnost, neexistence informací, zrušení registrace k DPH).
91. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*
92. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
93. Soud především připomíná, že řízení před správcem daně tvoří s řízením před odvolacím daňovým orgánem jeden celek. Odvolací řízení přitom vychází z apelačního principu, který lépe odpovídá charakteru daňového řízení, neboť uvedené se na rozdíl od řízení soudního nevěnuje primárně právnímu posouzení věci, nýbrž skutkovému posouzení, které je dokládáno často značnou kvantitou důkazních prostředků, které je možné v průběhu řízení doplňovat. Odvolací daňový orgán může sám napravit nezákonnost či nesprávnost rozhodnutí správce daně, včetně nového zjištění skutkového stavu.
94. Odvolací daňový orgán ale musí postupovat tak, aby daňový subjekt měl možnost se k této změně vyjádřit a případně na ni procesně reagovat. V opačném případě by se daňový subjekt o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až v rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. Došlo by tak k přesunutí možnosti obrany až do řízení před správními soudy, což neodpovídá zásadě subsidiarity soudního přezkumu a principu dvojinstančnosti (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, bod 35).

95. Kasační soud v citovaném rozsudku rozšířeného senátu čj. 1 Afs 438/2017-52 přímo uvedl, že „jestliže je daňový subjekt zatížen důkazním břemenem, měl by se dozvědět, zda je v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl. V opačném případě by se o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až z rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí [...] To by v důsledku zbytečně přesouvalo jeho první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající nejen zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.), ale i zásadu dvojinstančnosti (aspoň u jedné instance musí daňový subjekt mít možnost se k závěrům správních orgánů vyjádřit) a zásadu procesní ekonomie. Účastníci řízení (zde daňový subjekt) musejí mít zachována možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by jim být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba jim umožnit, aby se k nim mohli vyjádřit a aby mohli účinně uplatnit své argumenty (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18). Uvedené platí samozřejmě v situaci, kdy se odvolací orgán, ať už z vlastní iniciativy nebo k návrhu daňového subjektu učiněného v odvolání, rozhodne dokazování doplnit a teprve na základě nově provedených důkazů a jejich zhodnocení spolu s důkazy provedenými již v řízení před správcem daně posléze meritorně rozhodne.“
96. Ust. § 115 odst. 2 daňového řádu je odrazem zásady zákazu vydání překvapivých rozhodnutí. Je vyjádřením povinnosti odvolacího daňového orgánu seznámit daňový subjekt se zjištěnými okolnostmi a umožnit mu, aby se k nim vyjádřil, v případě, kdy provádí v rámci odvolacího řízení dokazování, či pokud dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2022, č. j. 1 Afs 70/2022-32). Tyto povinnosti mají za cíl daňovému subjektu zachovat možnost argumentovat a vyjádřit se ke všem skutkovým i právním otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. To platí v situaci, kdy se odvolací orgán, ať už z vlastní iniciativy nebo k návrhu daňového subjektu učiněného v odvolání, rozhodne dokazování doplnit a teprve na základě nově provedených důkazů a jejich zhodnocení spolu s důkazy provedenými již v řízení před správcem daně posléze meritorně rozhodne (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, odst. [66])
97. Žalobkyně žalovanému nevytýká porušení povinnosti stanovené § 115 odst. 2 daňového řádu, žalobkyně nesouhlasí s právním posouzením zjištěného skutkového stavu žalovaným. Má za to, že žalovaný jiným právním posouzením shodně zjištěného skutkového stavu toliko „zakryl“ procesní vady v postupu správce daně.
98. Soud žalobkyni připomíná, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na zásadě, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta jedné ze stran sporu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2132/2011 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2022, č. j. 8 Azs 94/2022-30).

99. Ve stejné míře obecnosti, v jakou tuto námitku vznesla žalobkyně, městský soud opakuje, že daňové řízení je ovládáno zásadou jednotnosti řízení a apelačním odvolacím principem. Dospěje-li tedy žalovaný v rámci odvolacího řízení k závěru, že správcem daně zjištěné skutkové okolnosti lze právně hodnotit jinak, a závěry správce daně právně překvalifikuje, nepředstavuje tento postup *a priori* vadu řízení či porušení zásady materiální pravdy zakotvené § 8 odst. 3 daňového řádu.
100. Vytýká-li žalobkyně žalovanému, že nezpochybnil zjištění kyperského správce daně typická pro případy daňového podvodu (nekontaktnost společnosti RESTINA LTD, neexistence informací, zrušení registrace k DPH) a přitom dospěl k závěru o nenaplnění formálních a materiálních podmínek pro osvobození od DPH (§ 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty), soud uvádí, že ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že žalovaný v rámci odvolacího řízení doplnil dokazování právě o zjištění týkající se otázky převodu práva disponovat se zbožím jako vlastníkem ze žalobkyně na společnost RESTINA a faktickou přepravu zboží do JČS (§ 64 zákona o dani z přidané hodnoty). Zjištění učiněná z mezinárodního dožádání u kyperského správce daně se tak staly toliko jedním z mnoha důkazů, o něž žalovaný své závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění opřel.
101. Pro úplnost soud doplňuje, že žalovaný s tímto jiným právním posouzením věci žalobkyni podle § 115 odst. 2 daňového řádu řádně seznámil a dal jí možnost reagovat na nově formulovaný právní názor (viz výzva ze dne 22. 4. 2020 č. j. 15617/20/530-21443-702551).
102. Namítá-li žalobkyně, že se žalovaný nezabýval procesně vadným postupem správce daně v prvoinstančním správním řízení, soud uvádí, že s ohledem na jiné právní posouzení věci žalovaný postupoval správně, pokud odvolací námitky směřující do nesprávného procesního postupu zvoleného správcem daně při závěrech o podvodu na DPH hodnotil jako nerelevantní. Městský soud v této souvislosti pouze opakuje, že s ohledem na apelační zásadu uplatňovanou v daňovém odvolacím řízení, byl žalovaný oprávněn (a povinen) věc právně překvalifikovat, pokud k tomu zjistil důvody. V takovém případě pak jsou námitky směřující do procesního postupu prvoinstančního orgánu, který nemá odraz v rozhodnutí odvolacího orgánu, s věcí zcela nesouvisející. Postup žalovaného při vydání napadeného rozhodnutí nelze tedy ani z tohoto důvodu považovat za jakkoli zmatečný.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

103. Na základě všech skutečností shora uvedených městský soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť ve věci nebyl úplně zjištěn skutkový stav a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).
104. Žalovaný v dalším řízení provede důkaz záznamem z kamerových záznamu a v návaznosti na zjištění z něj učiněná případně i další žalobkyní navržené důkazy. Přitom bude vycházet z toho, že emailová komunikace mezi žalobkyní a Ing. T. P. je důkazem věrohodným, svědčícím ve prospěch tvrzení žalobkyně o uskutečněné přepravě zboží na Slovensko. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. jsou správní orgány vázány právním názorem vysloveným soudem v tomto rozsudku.
105. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měla žalobkyně ve věci plný úspěch, náleží jí náhrada nákladů řízení. Tyto náklady představují náklady na

soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podání žaloby, 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žaloby a odměnu a náhradu hotových výdajů advokáta. Odměna náleží celkem za 3 úkony právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] a za návrh ve věci samé (žaloba a replika k vyjádření žalovaného) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Za každý úkon právní služby náleží zástupci žalobkyně mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. K tomu se připočítává i sazba daně z přidané hodnoty. Celkem tedy činí náhrada nákladů řízení částku 16 342 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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 27.02.2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu