



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **M., s. s. r. o.,**
se sídlem X,
zastoupena advokátem Mgr. Tomášem Krejčím,
se sídlem Pařížská 204/21, Praha 1,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2015, č. j. 35696/15/5300-22444-710968,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2015, č. j. 35696/15/5300-22444-710968, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 16 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Tomáše Krejčího, advokáta.**

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 15. 8. 2014, č. j. 3530266/14/2114-05302-201273. Tímto rozhodnutím vyměřil finanční úřad žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období února 2013 ve výši 4 080 519 Kč, a to na základě faktury č. 0002 vystavené žalobkyní dne 10. 4. 2013 společnosti K. a. s. (dále jen „společnost K.“) na částku 19 447 920 Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 22. 2. 2013.
2. Žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí je v rozporu s § 50 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), podle něhož je povinností správního orgánu zjistit všechny rozhodné okolnosti svědčící ve prospěch i v neprospěch toho,

komu má být ve správním řízení uložena povinnost. Žalobkyně shrnuje podstatné skutečnosti; uvádí, že fakturu č. 0002, na jejímž základě jí finanční úřad vyměřil daň z přidané hodnoty, vydala na základě zavádějící informace od finančního úřadu (a sice, že pokud tuto fakturu nevystaví, dopustí se protiprávního jednání). Faktura č. 0002 zahrnuje čtyři zálohové (pro forma) faktury (vystavené ve dnech 11. 3. 2008 a 7. 4. 2008), které žalobkyně vystavila na základě smlouvy o dílo ze dne 31. 8. 2007 uzavřené mezi žalobkyní (zhotovitelkou díla) a společností K. (objednatelkou díla). Žalobkyně na základě těchto zálohových faktur daň z přidané hodnoty neodvedla, neboť nešlo o daňové doklady a ani nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Společnost K. žádnou zálohovou fakturu ani z části neuhradila, protože se dostala do úpadku a dne 26. 11. 2008 s ní bylo zahájeno insolvenční řízení [původně bylo povoleno řešit úpadek reorganizací (usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2011), avšak později byla reorganizace přeměněna na konkurs (usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2013)]. Žalobkyně dne 19. 3. 2009 od smlouvy o dílo odstoupila, protože společnost K. vůči ní dlouhodobě nehradila své závazky. K uskutečnění zdanitelného plnění z této smlouvy ve smyslu § 21 odst. 5 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o DPH“) však nedošlo, neboť společnost K. nepřevzala ani část díla (jak ostatně vyplývá i z rozhodnutí finančního úřadu ze dne 4. 3. 2014, č. j. 954399/14/2114/05302-201273, v němž se konstatuje, že žalobkyně v souvislosti s odstoupením od smlouvy žádná zdanitelná plnění neuskutečnila). Faktura č. 0002 není ve vztahu k dani z přidané hodnoty relevantní také proto, že je vystavena na částku 0 Kč, a to s ohledem na odstoupení od smlouvy ke dni 19. 3. 2009. Datum uskutečnění zdanitelného plnění na faktuře uvedené (22. 2. 2013) pak neodpovídá skutečnosti a stejně tak neodpovídá skutečnosti ani výše daně, neboť sazba daně z přidané hodnoty v letech 2008 – 2009 činila 19 % a na zmiňované faktuře je uvedena sazba 21 %.

3. Žalobkyně dále uvádí, že jádrem sporu mezi ní a žalovaným je použití režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92e zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení je podmínkou pro přenesení daňové povinnosti poskytnutí stavebních a montážních prací, které podle sdělení Č. s. ú. o zavedení klasifikace produkce platného od 1. 1. 2008 (dále jen „C.“) odpovídají kódu 41 – 43. Na faktuře č. 0002 je uveden kód 41. Žalovaný nicméně dospěl k závěru, že provedené práce odpovídají kódu 33 (instalace průmyslových stojů a zařízení). Podle žalobkyně jde však o kód 43 (specializované stavební práce), který odpovídá situaci, kdy je stavba se zařízením spojena a společně představují jednotný a neoddělitelný funkční celek. Práce zařaditelné pod kód 33 jsou naopak takové, jejichž výsledkem je zařízení a stavba jako dvě samostatné funkční jednotky. V tomto smyslu vyznívá i žalobkyní k důkazu předložená projektová dokumentace a smlouva o dílo, které však finanční úřad nesprávně vyložil zcela opačně. Žalobkyně poukazuje také na to, že v napadeném rozhodnutí (v bodě 35) žalovaný uvádí, že podle Generálního finančního ředitelství je klasifikace C. nejednoznačná a není proto nutné provádět opravy, pokud plátce postupoval v dobré víře a nedošlo ke zkrácení státního rozpočtu. Žalovaný však dobrou víru žalobkyně vůbec nezkontroloval a jeho jediným cílem bylo uspokojení fiskálního zájmu státu.
4. Žalobkyně též poukazuje na § 44 zákona o DPH, podle něhož může plátce uplatnit nárok na vrácení daně z přidané hodnoty, dostal-li se jeho dlužník do úpadku a byl-li na něj prohlášen konkurs. V dané věci došlo k analogické situaci, avšak daň z přidané hodnoty nezaplatila ani žalobkyně, ani společnost K.. Úmysl zákonodárce je však jasný a není důvod k tomu, aby byla žalobkyně postižena dvakrát – společnost K. jí nezaplatila smluvní cenu v částce 33 941 983 Kč a následně z této nezaplacené částky žalovaný požaduje ještě daň z přidané hodnoty v částce 4 080 519 Kč a úroky z prodlení.
5. Závěrem žalobkyně namítá promlčení. Daňová povinnost měla žalobkyni vzniknout na základě prací provedených v roce 2008 a zálohových faktur vystavených dne 25. 3. 2008. Zdanitelné plnění se tedy vztahuje k prvnímu čtvrtletí roku 2008. Podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) nelze daň stanovit po uplynutí tříleté lhůty pro stanovení daně. Podle přechodného ustanovení § 264 odst. 5 daňového

řádu platí toto pravidlo i pro lhůty pro vymáhání daňového nedoplatku, které počaly běžet před nabytím účinnosti daňového řádu. Žalobkyně měla vystavit fakturu do 15 dnů ode dne odstoupení od smlouvy o dílo, k němuž došlo 19. 3. 2009, avšak neučinila tak; finanční úřad měl proto daň doměřit postupem podle tehdy účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 21. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Jelikož se tak ale nestalo, nárok na doměření daně se promlčel.

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě stručně rekapituluje dosavadní průběh řízení a vymezuje předmět sporu. Námitku, že měl napadeným rozhodnutím porušit § 50 odst. 3 správního řádu, vyvrací poukazem na § 262 daňového řádu a § 1 odst. 2 správního řádu, ze kterých plyne, že se pro správu daní správní řád nepoužije. Pouze z § 177 správního řádu vyplývá, že i v případě, že se správní řád nepoužije, je možno užít jeho ustanovení § 2 – § 8, čehož se však žalobkyně nedomáhá. Žalovaný dále poukazuje na rozpory v tvrzeních žalobkyně, ta totiž na jedné straně argumentuje promlčením a tvrdí, že k provedení prací došlo již v roce 2008, a na straně druhé hovoří o odstoupení od smlouvy o dílo a uvádí, že k provedení prací (tedy zdanitelnému plnění) vůbec nedošlo. Podle § 21 odst. 1 zákona o DPH je povinností plátce přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, resp. přijetí úplaty, podle toho, co nastane dříve. Pouhým vystavením zálohových faktur tato povinnost nevzniká. K uskutečnění zdanitelného plnění by došlo až v okamžiku, kdy by tyto faktury byly zaplacený. Je nicméně povinností žalobkyně, aby v souladu se zákonem o DPH sama přiznala daň z přidané hodnoty. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je totiž daňové přiznání podané daňovým subjektem. Pokud jej žalobkyně nepodala, je nedůvodná námitka, že jí měl správce daně sám dříve doměřit podle zákona o správě daní a poplatků.
7. K námitce žalobkyně, že k vystavení faktury č. 0002 byla vedena zavádějící informací ze strany finančního úřadu, žalovaný uvádí, že ze správního spisu žádná taková skutečnost neplyne. Tato námitka nadto zazněla až v žalobě, a žalovaný ji proto nemohl v napadeném rozhodnutí vypořádat. Žalovaný je naopak toho názoru, že žalobkyně fakturu č. 0002 vystavila proto, že s ohledem na prohlášení konkursu na společnost K. bylo zjevné, že v nasmlouvaných pracích již žalobkyně nebude pokračovat. I když společnost K. neuhradila ani zčásti cenu za žalobkyni poskytnuté práce, nezbavuje to žalobkyni povinnosti odvést na výstupu daň z přidané hodnoty.
8. K námitce týkající se klasifikace provedených prací podle C. žalovaný uvedl, že jde o práce spadající pod kód 33.2 - instalace průmyslových strojů ve výrobních zařízeních, a nikoli pod kód 41 – 43 zahrnující stavby a stavební práce, neboť podle smlouvy o dílo byly předmětem díla montáže technologických zařízení a potrubí sloužících k výrobě b. (jakožto příměsi r. b.), nikoli zhodnocení stavby jako takové. Žalobkyni předložené doklady proto o naplnění podmínek pro přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92e zákona o DPH nevypovídají. K námitce dobré víry žalobkyně v to, že prováděné práce spadají do režimu přenesení daňové povinnosti, žalovaný uvádí, že z informace Generálního finančního ředitelství, č. j. 29726/12/3210-010311, vyplývá, že aby bylo možné konstatovat dobrou víru, musela by ve shodě postupovat jak žalobkyně, tak společnost K.. K tomu však v dané věci nedošlo, neboť společnost K. fakturu č. 0002 neakceptovala a na jejím základě za rok 2013 nepodala dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty.
9. K požadavku na analogickou aplikaci § 44 zákona o DPH žalovaný uvádí, že tím žalobkyně sama uznává, že měla povinnost daň přiznat a má právo provést opravu daně na výstupu. Žalovaný nicméně dále vysvětluje, že podle § 42 odst. 3 zákona o DPH je oprava základu daně samostatným zdanitelným plněním a zákon o DPH v § 46 jasně vymezuje náležitosti daňového dokladu pro provedení opravy daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Žalobkyně však podmínky tohoto ustanovení nenaplnila, a to zejména proto, že žádný opravný daňový doklad doposud nevystavila.

10. Žalovaný také podotýká, že v rozhodnutí finančního úřadu ze dne 4. 3. 2014, č. j. 954399/14/2114/05302-201273, jehož se žalobkyně dovolává, nebylo konstatováno, že žalobkyně neuskutečnila žádná zdanitelná plnění. V tomto rozhodnutí finanční úřad pouze uvedl, že žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání ještě před vyměřením daně a z tohoto důvodu byl finanční úřad povinen v souladu s § 141 odst. 7 daňového řádu řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání zastavit podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu.
11. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.
12. Žalobkyně v replice uvádí, že § 50 odst. 3 správního řádu považuje za pouhé zpřesnění povinnosti správního orgánu zjistit skutkový stav, o němž nejsou důvodné pochybnosti, která vyplývá z § 3 a je základní zásadou správního řízení. Lze jej tedy užít i v daňovém řízení. Ohledně námítky promlčení uvádí, že pokud by v daném případě daňová povinnost vznikla (což pokládá žalobkyně za sporné), pak se to stalo leda na základě prací provedených v roce 2008, a proto měla být daňová povinnost datována ke dni vydání zálohových faktur. Ke dni odstoupení od smlouvy (19. 3. 2009), ani ke dni vystavení faktury č. 0002 (22. 3. 2013 – pozn. soudu: ve skutečnosti byla faktura vystavena dne 10. 4. 2013, předchozí datum je v ní uvedeno jako datum uskutečnění plnění/platby) daňová povinnost datována být nemohla. Žalovaný ostatně nebyl schopen určit sám vznik daňové povinnosti, a proto žalobkyni instruoval k vystavení faktury č. 0002. To sice žalobkyně nemůže nijak doložit, avšak stejně tak je pouhou spekulací závěr žalovaného, že ji žalobkyně vystavila z důvodu konkursu společnosti K.. Žalobkyně tuto fakturu vystavila až v návaznosti na daňovou kontrolu; je však toho názoru, že to dělat nemusela, a pokud by tak neučinila, nemohl by jí žalovaný řádně doměřit daň. Jde-li o otázku, do které kategorie podle C. lze provedené práce řadit, vycházel žalovaný pouze z vágní formulace předmětu smlouvy o dílo. Skutečný rozsah prací je však zjevný z textu celé smlouvy a z projektové a stavební dokumentace a taktéž z ceny díla (podstatná část celkové investice) a budoucího plánovaného užití (šlo o rafinerii na výrobu b., přičemž zařízení na jeho výrobu bylo hlavní součástí stavby a bylo zakomponováno do její stavební struktury). Jde-li o dobrou víru, jíž se podle názoru žalovaného mělo vyznačovat nejen jednání žalobkyně, ale i společnosti K., uvádí žalobkyně, že ji nelze hodnotit na základě akceptace či neakceptace faktury č. 0002, resp. podání či nepodání dodatečného daňového přiznání. Pokud společnost K. (v té době v úpadku) fakturu odmítla, je to další argument pro to, že v souvislosti s touto fakturou žádná daňová povinnost nevznikla. Co se týče aplikace § 44 zákona o DPH, uvádí žalobkyně, že povinnost daň přiznat neuznává. Žalobkyně pouze teoreticky uváděla, že pokud by byly závěry žalovaného správné (totiž že by práce nespadaly do režimu podmíněného osvobození od daně nebo by daňová povinnost skutečně vznikla až v roce 2013), měla by žalobkyně beztak nárok na vrácení daně z přidané hodnoty, neboť se dlužník ocitl v úpadku.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

13. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), a o věci rozhodl bez jednání, přičemž souhlas účastníků řízení s tímto postupem se presumuje, jelikož na výzvu soudu nesdělili, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Posouzení věci soudem

14. Žalobkyně předně namítá, že napadeným rozhodnutím žalovaný porušil § 50 odst. 3 správního řádu. Tvrdí, že ačkoli se v daňovém řízení správní řád nepoužije, § 50 odst. 3 správního řádu konkretizuje § 3 správního řádu, a proto se může v daňovém řízení užít. K této námítce soud uvádí, že pro použití správního řádu v daňovém řízení podle § 262 daňového řádu platí, že ten se neužije. Zvláštní právní úpravu (*lex specialis*) k tomuto ustanovení nicméně představuje § 177 odst. 1 správního řádu, podle něhož platí, že i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní

řád nepoužije, užijí se základní zásady činnosti správních orgánů, pokud zvláštní zákon neobsahuje srovnatelnou vlastní úpravu. Jistě lze klást obecnou otázku, zda daňový řád, který se ve snaze „obejít se“ bez správního řádu pokusil naplnit negativní podmínku vyplývající z právě citovaného ustanovení přijetím vlastních zásad správy daní (srov. § 5 až 9), tak učinil dostatečně důsledně, neboť při jejich formulaci se zaměřil především na zvláštní předmět své úpravy (komentářová literatura se kloní spíše k závěru, že v úplnosti se aplikaci zásad správního řízení vyhnout nelze; srov. například Baxa, J. in: Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, komentář k § 262). Zodpovězení této otázky nicméně není pro posouzení uplatněné námitky podstatné. I kdyby se totiž měl v daňovém řízení uplatnit režim § 3 správního řádu, tedy zásada materiální pravdy, jejíž konkrétní obsah stanoví právě zejména § 50 odst. 3 správního řádu (povinnost správního orgánu zjistit všechny okolnosti pro ochranu veřejného zájmu a bez návrhu zjišťovat okolnosti ve prospěch i v neprospěch osoby, již má být uložena povinnost), neznamenaloby to, že právě z tohoto ustanovení by bylo třeba vycházet. Samo ustanovení § 3 správního řádu totiž předpokládá, že zákon (a to jak správní řád, tak i zákon jiný) může stanovit odchylnou úpravu, a tedy zásadu materiální pravdy může modifikovat (tak tomu je například ve sporném řízení - § 141 odst. 4 správního řádu, v řízení upravujícím vydání příkazu na místě - § 150 odst. 5 správního řádu a v dalších případech – např. § 142 odst. 3 a § 143 správního řádu). Ve stejném postavení by pak bylo i daňové řízení, které klade důkazní břemeno z části na daňový subjekt, a to bez ohledu na fakt, že právě jemu má být v řízení uložena povinnost. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu je to sice správce daně, který dbá o to, aby byly rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daně zjištěny co nejúplněji, avšak podle odst. 3 a 4 téhož ustanovení prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení či jiných podáních, a také to, k čemu jej v případě potřeby správce daně vyzve. Se zřetelem k výše uvedenému soud uzavírá, že námitka porušení § 50 odst. 3 správního řádu je nedůvodná, neboť toto ustanovení se při správě daní nepoužije.

15. Při posuzování otázky, zda a k jakému datu případně došlo k uskutečnění sporného zdanitelného plnění (což je další otázka, kterou žalobkyně činila spornou), soud vycházel z následujících úvah.
16. Podle § 21 odst. 1 zákona o DPH je plátce povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daně uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.
17. Podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH se při poskytnutí služby zdanitelné plnění považuje za uskutečnění dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve.
18. Podle § 21 odst. 5 písm. a) zákona o DPH se však při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo zdanitelné plnění považuje za uskutečnění dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části.
19. Je nesporné, že žalobkyně do doby vydání napadeného rozhodnutí žádnou platbu od společnosti K. neobdržela, proto povinnost přiznat daň na výstupu se váže ke dni uskutečnění zdanitelného plnění a nikoli ke dni přijetí úplaty.
20. V posuzovaném případě nešlo o dodání zboží ani o převod nemovité věci, nýbrž o poskytnutí služby, jež je vymezeno v § 14 zákona o DPH. Službou pro účely daně z přidané hodnoty může být velmi široký okruh jednání ekonomických subjektů. Daň z přidané hodnoty je univerzální daní postihující vytvoření jakékoli přidané hodnoty, a proto zásadně (až na výjimky stanovené zákonem) nemá být nic, co by unikalo zdanění touto daní. Pro účely přiznání a stanovení daně z přidané hodnoty je irelevantní, jak se poskytnutím služby změní soukromoprávní vztahy, anebo že se vůbec nezmění. Podstatná je fakticita plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 27/2013 – 21).

21. Žalobkyně s objednatelem uzavřela dne 31. 8. 2007 pod č. BEZ-43/07 smlouvu o dílo, kterou se zavázala poskytnout objednateli plnění ve smlouvě definované jako „provedení montáže technologického zařízení a potrubí X“ dle specifikace uvedené v přílohách smlouvy. Jednalo se o dodání technologického zařízení na stavbě závodu na výrobu b. v H. a o jeho odzkoušení podle platných technických norem. Mezi stranami není sporu, že žalobkyně některé práce a výkony podle této smlouvy realizovala, dílo jako celek však nedokončila a oficiálně nepředala, neboť z důvodu prodlení s platbami na straně objednatele od smlouvy ke dni 19. 3. 2009 odstoupila. Jednostranné ukončení smluvního závazku ze strany žalobkyně před dokončením díla však nemůže mít ten následek, že nevzniká nebo se odkládá vznik daňové povinnosti za již fakticky poskytnuté plnění ocenitelné penězi. Žalobkyně objednateli nepochybně poskytla dílčí plnění podle tehdy platné a účinné smlouvy o dílo, toto plnění měla společnost K. jako objednatel následně ve své dispozici, tudíž z daňového hlediska žalobkyně poskytla společnosti K. službu ve smyslu zákona o DPH.
22. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve skutkově srovnatelném případě, „[o]dstoupením od smlouvy sice zanikla smluvní povinnost stěžovatele, nicméně tato skutečnost ničeho nemění na tom, že fakticky již došlo k poskytnutí plnění. Je tudíž nespochybnitelné, že stěžovatel poskytl obchodní společnosti (...) službu ve smyslu zákona o DPH. (...) Přijetí názoru, že je bez dalšího vyloučeno zdanit daní z přidané hodnoty všechny případy, kdy dojde k odstoupení od smlouvy, by bez jakéhokoliv rozumného opodstatnění umožňovalo vyhnout se daňové povinnosti. Postačovalo by pouze, aby těsně před dokončením díla (podobně jako v dané věci) jedna ze stran odstoupila od smlouvy. V případě, kdy by došlo k zániku smlouvy splněním, by byl daňový subjekt povinen poskytnutou službu zdanit; naopak v případě, kdy by (např. těsně před dokončením díla jako v dané věci) jedna ze stran z jakéhokoliv důvodu odstoupila od smlouvy, by nebyla založena povinnost přiznat a odvést daň.“ (viz rozsudek ze dne 13. 10. 2016, č. j. 7 Afs 124/2016 – 35).
23. Dlužno doplnit, že současně byla zachována podmínka úplatnosti poskytnuté služby. Ve smlouvě o dílo byla za poskytnutou službu sjednána cena. I když odstoupením od smlouvy smluvní ujednání zaniklo [srov. § 351 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „obchodní zákoník“)], nestalo se žalobkyní poskytnuté plnění bezúplatným. Nebylo pouze postaveno najisto, zda žalobkyně nějakou úplatu obdrží či nikoliv a jaká bude její případná výše. Tyto okolnosti upravuje ustanovení § 548 odst. 2 obchodního zákoníku, podle něhož platilo, že „[o]dstoupil-li zhotovitel od smlouvy pro prodlení objednatele a nespočítá-li překážka plnění objednatele v okolnostech vylučujících odpovědnost (§ 374), náleží zhotoviteli cena, na kterou má nárok na základě smlouvy. Od ní se však odečte to, co zhotovitel ušetřil neprovedením díla v plném rozsahu.“ Dále je nutné upozornit na ustanovení § 544 odst. 2 obchodního zákoníku, podle kterého může zhotovitel požadovat po objednateli i úhradu ceny věcí, které účelně opatřil a které se zapracováním staly součástí zhotovované věci, za předpokladu, že cena těchto věcí není zahrnuta ve výše citovaném nároku.
24. O správnosti výše uvedeného názoru svědčí i fakt, že případy odstoupení od smlouvy spadají v rámci unijní úpravy pod čl. 90 odst. 1 směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, který stanoví následující pravidlo: „Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypořádáno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.“ Unijní úprava tak pro případy odstoupení od smlouvy nezakládá zpětný zánik daňové povinnosti, resp. nepovažuje takové případy za nespádající pod předmět daně z přidané hodnoty. Odstoupení od smlouvy dle předmětného ustanovení směrnice může zapříčinit nanejvýš snížení základu daně podle vnitrostátních předpisů. O vzniku daňové povinnosti (za zdanitelné plnění dle zrušené smlouvy o dílo) tedy nemůže být pochyb.
25. Žalobkyně v poněkud jiné souvislosti (tvrzení o uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně) namítá, že daň měla být odvedena na základě řádného daňového dokladu, který měl být vystaven 15 dní od odstoupení od smlouvy. Následně měla žalobkyně podat daňové přiznání, a pokud tak neučinila, měl správce daně podle zákona daň doměřit. Dále žalobkyně uvádí, že fakturu č. 0002

vystavila z důvodu nesprávné informace od finančního úřadu. Opět v jiné části žaloby, v rámci žalobního bodu zpochybňujícího uskutečnění zdanitelného plnění jako takového, pak žalobkyně uvádí, že faktura č. 0002 není ve vztahu k odvodu daně z přidané hodnoty relevantní, neboť neodpovídá skutečnosti: v únoru 2013 totiž žalobkyně společnosti K. žádné plnění neposkytla, částka k úhradě je nulová a nesouhlasí ani výše sazby daně.

26. Ze spisového materiálu k tomu soud zjistil, že správce daně nejprve zastával názor, že odstoupení žalobkyně od smlouvy o dílo je nutno považovat za uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 21 odst. 5 písm. a) zákona o DPH [ve znění účinném do 31. 12. 2012 byla tatáž norma obsažena v § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH] – viz např. úřední záznam ze dne 9. 3. 2012, č. j. 23675/12/043930202787, a za relevantní zdaňovací období pokládal 1. čtvrtletí roku 2009 – viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 4. 2013, č. j. 776299/13/2114-05400-204628. V tomto smyslu také dne 12. 3. 2012 vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2009, což ta učinila dne 29. 3. 2012, avšak uvedla nulový základ daně i nulovou daň. Správce daně poté přistoupil na argumentaci žalobkyně, že probíhají jednání s odběratelem o pokračování v provádění díla a následně insolvenční soud povolil reorganizaci společnosti K., přičemž správce daně vzal v úvahu, že reorganizační plán počítal s dostavbou závodu s dosavadními dodavateli, včetně žalobkyně, která rovněž pro schválení plánu hlasovala. Podle správce daně žalobkyně prokázala, že v 1. čtvrtletí 2009 žádné zdanitelné plnění v souvislosti s odstoupením od smlouvy neuskutečnila.
27. V souladu s uvažováním správce daně, tj. po přeměně reorganizace společnosti K. v konkurs, kdy se další plnění ze smlouvy stalo oboustranně nereálným pro podstatnou změnu okolností, vystavila žalobkyně dne 10. 4. 2013 řádný daňový doklad – fakturu č. 0002, znějící na částku 19 447 919,95 Kč, s datem uskutečnění zdanitelného plnění ke dni 22. 2. 2013 (prohlášení konkursu) a s poznámkou: „*Daň odvede zákazník, je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno. (Plnění v režimu přenesené daňové povinnosti ve smyslu § 92 a zák. 235/2004 sb.)*“. Nadále pak bylo mezi stranami sporné „pouze“ přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92e odst. 1, 2 zákona o DPH, konkrétně zařazení poskytnutého plnění pod klasifikaci produkce C. 41 až 43.
28. Třebaže argumentace žalobkyně není ve všech žalobních bodech zcela konzistentní, což může být důsledkem mj. „vývoje“ názorové pozice správce daně, soud se ztotožňuje s touto částí námitek, jež vycházejí z předpokladu, že k uskutečnění zdanitelného plnění muselo dojít okamžikem oznámení odstoupení od smlouvy o dílo, a nikoli dnem vystavení daňového dokladu, popř. dnem prohlášení konkursu na společnost K.. Pak skutečně platí, co žalobkyně dovozuje, a sice že byla povinna do 15 dnů od odstoupení od smlouvy vystavit řádný daňový doklad a do 25 dnů od konce zdaňovacího období, tj. do 25. 4. 2009, podat řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud se tak nestalo, měl správce daně – nejpozději na podkladě daňové kontroly, kterou důvodně zahájil dne 9. 4. 2013 – za využití postupů podle tehdejší právní úpravy daň doměřit.
29. Soud má za to, že správce daně a žalovaný si neujasnili, za jaké zdaňovací období je třeba daň doměřit a která skutečnost je v daném případě rozhodná pro určení okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Jelikož se platební výměr týká zdaňovacího období únor 2013, je patrné, že při aplikaci § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH správce daně zvolil jako rozhodný okamžik den poskytnutí služby, a nikoli den vystavení sporné faktury č. 0002 (10. 4. 2013). Tato aplikační varianta je však vyloučena, neboť k faktickému poskytnutí služby, jak je výše uvedeno, došlo k okamžiku odstoupení od smlouvy zhotovitelem (kromě toho muselo být správcem daně zřejmé, že v únoru 2013 zhotovitel žádné plnění objednateli neposkytl).
30. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí omezil na kusé vysvětlení, že dne 22. 2. 2013 byl prohlášen konkurs na společnost K., právo nakládat s jejím majetkem přešlo na insolvenčního správce, a „bylo tak zřejmé, že odvolatel již nebude moci na původně smluveném díle pokračovat“. Navzdory

odstoupení od smlouvy žalobkyně měla snahu pokračovat v započatých pracích a vzít své odstoupení od smlouvy zpět, probíhala jednání o možném dokončení díla.

31. Podle názoru soudu je nutno vycházet z nepochybného obsahu právního úkonu (jednání) žalobkyně, které vyvolalo zákonem předvídané právní následky, na nichž se ani posléze nic nezměnilo. V předmětném vyměřovacím řízení bylo nesporné, že žalobkyně dne 19. 3. 2009 odstoupila od smlouvy o dílo (z důvodu prodlení objednatele), takže zanikly soukromoprávní závazky z této smlouvy plynoucí, především závazek žalobkyně provést, resp. dokončit sjednané dílo. Dále je nesporné, že v dalším období nedošlo ani k odvolání účinků odstoupení od smlouvy ve smyslu § 349 odst. 1 obchodního zákoníku, ani k uzavření jakékoli nové smlouvy mezi žalobkyní a společností K. s obdobným předmětem plnění. Z protokolů o daňové kontrole sice vyplývá, že proběhla jednání o případném pokračování spolupráce žalobkyně a společnosti K., nicméně žádné práce na díle již fakticky prováděny nebyly a žádné plnění v souvislosti s tímto dílem již dále poskytnuto nebylo. Pro daňové účely nejsou rozhodné smluvně nepodložené záměry obchodních partnerů, nýbrž faktické plnění, a k tomu po odstoupení od smlouvy žalobkyní již nedošlo. Ostatně, i kdyby se zhotovitel a objednatel následně dohodli na pokračování závazkového vztahu a došlo k další realizaci díla, tj. k poskytnutí dalších služeb z pohledu zákona o DPH, jednalo by se o samostatné zdanitelné plnění, jímž nepochybně může být i jen dílčí část díla [srov. dikci ustanovení § 21 odst. 5 písm. a) zákona o DPH].
32. Okolnost uváděná správcem daně i žalovaným záležející ve schválení reorganizace dlužníka je v tomto případě bez právního významu. Jednak by bylo v rozporu se zásadami správy daní vyčkávat a činit odložení vzniku daňové povinnosti závislým na časově náročné a nejisté realizaci plánu reorganizace, na němž participuje celá řada dodavatelů, jednak reorganizační plán, k němuž žalobkyně měla přivolit, je sice pro dlužníka i věřitele právně závazným dokumentem (např. zařazení věřitelů do jednotlivých skupin věřitelů), nenahrazuje však jednotlivé smlouvy na dílčí plnění a sám o sobě tedy nezakládá, nemění a neruší soukromoprávní vztahy mezi dlužníkem a jeho dodavateli. Bez významu není ani značný časový odstup mezi odstoupením od smlouvy o dílo (19. 3. 2009) a schválením reorganizačního plánu insolvenčním soudem (usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 19. 7. 2012, č. j. KSBR 39 INS 4769/2008-B-449, jež nabylo právní moci až dne 14. 1. 2013), který je větší než činí propadná lhůta pro stanovení daně. Navíc konkrétní způsob řešení úpadku nepředstavuje zásadní a daňově relevantní změnu (z pohledu daňové povinnosti žalobkyně), neboť ekonomická aktivita dlužníka, včetně dohody o dostavbě závodu, je jistě možná nejen v průběhu reorganizace, ale i v průběhu konkursu. Z výše uvedených důvodů soudu není zřejmé, proč správce daně považoval v souladu s vystavenou fakturou právě datum přeměny reorganizace v konkurs za okamžik uskutečnění zdanitelného plnění (a to ve variantě poskytnutí služby). Tento závěr se pak ocitá mimo obsah skutkových zjištění, podle nichž plnění ze strany žalobkyně proběhlo v roce 2008 a bylo fakticky přerušeno v polovině tohoto roku (viz výpověď I. F., předsedy představenstva společnosti K.).
33. Pro úplnost soud uvádí, že probíhající insolvenční řízení nemá na posouzení řešení právní otázky vliv. Je pravdou, že k odstoupení od smlouvy o dílo došlo již poté, kdy nastaly účinky rozhodnutí o úpadku společnosti K. (to bylo v insolvenčním rejstříku zveřejněno dne 5. 3. 2009), to však na účinnosti právního úkonu (jednání) žalobkyně a jeho následcích nic nemění – přesněji řečeno nebrání závěru o tom, že objednatel jakožto úpadce nedokončené dílo fakticky převzal a nastalo u něj zdanitelné plnění, které měl přiznat. Soud rovněž nepřehlédl, že žalobkyně do předmětného insolvenčního řízení přihlásila ve dnech 3. a 19. 3. 2009 dvě pohledávky zahrnující plnění uskutečněné podle faktury č. 0002 ze dne 10. 4. 2013, konkrétně pohledávku č. 57 zahrnující mj. plnění podle zálohových faktur 0001, 0002 a 0003 a pohledávku č. 64 zahrnující plnění podle zálohové faktury č. 0004. Obě pohledávky byly soudem zjištěny (poté, kdy insolvenční správce výslovně vzal zpět jejich popření). Je také zřejmé, že do majetkové podstaty společnosti K. byla pod označením m6 zahrnuta celá technologie závodu na výrobu e. v H. a její jednotlivé komponenty se dle soupisu majetkové podstaty (příloha č. 1) nacházely „v držení dlužníka“.

V této souvislosti soud podotýká, že ze spisu nevyplývá, že by zhotovitel cokoli z dosud provedeného díla odstranil, zcizil nebo zadržel a ani jako věřitel v insolvenčním řízení neuplatnil k předmětu plnění výhradu vlastnického práva.

34. Ačkoliv žalobkyně v roce 2009 nemohla vědět, jakou formou bude řešen úpadek objednatele a zda, kdy a jaká částka bude z titulu této pohledávky nakonec zaplacená, tato skutečnost ji nezbavovala povinnosti odvést z jí reálně poskytnutého plnění daň z přidané hodnoty. K datu uskutečnění zdanitelného plnění měla žalobkyně přiznat a odvést daň z přidané hodnoty z částek, jejichž úhradu požadovala po objednateli v souvislosti s realizací díla, a na tuto částku měla také vystavit řádný daňový doklad podle § 28 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Následně mohla žalobkyně podle okolností opravit výši odvedené daně ve smyslu § 42 až § 44 zákona o DPH. Dostala by tak své daňové povinnosti a zabránila by vzniku dodatečných negativních konsekvencí (úrok z prodlení, penále). Je tak nutno odmítnout tvrzení žalobkyně o nepřípustném „dvojím postihu“ (nedostala zaplacené od objednatele a současně jí z dlužné částky finanční úřad vyměřil daň a úrok z prodlení).
35. Podle názoru soudu správce daně a žalovaný nesprávně podřadili předmětné zdanitelné plnění v podobě služby z hlediska okamžiku jeho uskutečnění pod ustanovení § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, neboť přiléhavá je pro daný případ subsumpce pod ustanovení § 21 odst. 5 písm. a) zákona o DPH, které je ve vztahu k napřed citovanému ustanovení v poměru speciality, a má tudíž podle standardního výkladového pravidla implicitní derogace obecnější normy (*lex specialis derogat legi generali*) aplikační přednost. Je tomu tak i proto, že věcná působnost § 21 odst. 5 písm. a) zákona o DPH dotýkající se zdanitelných plnění založených smlouvou o dílo představuje menší a specifickou výšeč plnění spadajících pod obecnou a velmi širokou kategorii služeb. Tento názor také potvrzuje již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2016, č. j. 7 Afs 124/2016 – 35, který dále uvádí: „*Nejvyšší správní soud se výkladem tohoto ustanovení (resp. obsahově shodného ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) již zabýval a dospěl k závěru, že pro jeho aplikaci není nutné splnění žádných dalších podmínek vyplývajících typicky z práva soukromého, např. sepsání protokolu o předání a převzetí díla, bezvadnost díla aj. Skutečnost, že nebyl sepsán protokol o předání a převzetí díla, představuje toliko porušení soukromoprávní povinnosti a nemá vliv na uskutečnění zdanitelného plnění, kterým je faktické předání a převzetí díla. V opačném případě by mohlo docházet k účelovému odkládání vzniku daňové povinnosti (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2006, č. j. 5 Afs 15/2005 - 65, ze dne 29. 4. 2005, č. j. 5 Afs 60/2004 - 59, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 5 Afs 74/2005 - 78). Nejvyšší správní soud zcela přitakává žalovanému a krajskému soudu, kteří na základě této judikatury dospěli k závěru, že k faktickému předání díla pro účely DPH došlo (...) dne, kdy došlo k odstoupení od smlouvy, resp. dne kdy se obě strany shodly, že smlouva již nebyla účinná.*“ Ačkoliv tedy ani v posuzovaném případě nedošlo k formálnímu předání a převzetí díla, jelikož ve smyslu § 554 obchodního zákoníku nebylo řádně ukončeno, rozhodující je faktická kontrola objednatele nad dosavadním plněním části díla ze strany zhotovitele, jenž realizaci díla ukončil. Lze tak hovořit o faktickém předání či přenechání části díla, které je zdanitelným plněním.
36. Původní názor správce daně byl tedy správný, jelikož k uskutečnění zdanitelného plnění došlo odstoupením od smlouvy o dílo, podle níž již byla poskytnuta úplatná služba, a relevantním zdaňovacím obdobím byl měsíc březen 2009, tudíž v případě splnění všech zákonných podmínek, včetně zachování lhůty pro stanovení daně, měla být daň z přidané hodnoty přiznána, resp. vyměřena právě za toto zdaňovací období a podle tehdy platné sazby této daně (základní sazba daně z přidané hodnoty v období 1. 1. 2008 až 31. 12. 2009 činila 19 %). Napadené rozhodnutí ovšem nemůže obstát, neboť potvrdilo platební výměr za jiné zdaňovací období (únor 2013), ve kterém však k uskutečnění zdanitelného plnění ve výši 19 447 919,95 Kč nedošlo. Soud se současně domnívá, že nebylo na místě DPH vyměřit na základě § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, podle něhož je daň povinna přiznat osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Žalobkyně totiž žádnou daň na faktuře č. 0002 neuvedla, což odůvodnila tím,

že jde o plnění v režimu přenesené daňové povinnosti. Zda je tento závěr správný, přitom není z pohledu případné aplikace § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH podstatné.

37. Jelikož se napadené rozhodnutí ruší z důvodů výše uvedených, nepovažuje soud za nezbytné vypořádat námitky žalobkyně týkající se možnosti přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92e zákona o DPH. Je totiž zřejmé, že tyto úvahy se staly bezpředmětnými v důsledku výše odůvodněného závěru soudu, že ke zdanitelnému plnění ve skutečnosti došlo již v roce 2009, a nikoli v roce 2013. Možnost přenést daňovou povinnost na plátce daně z přidané hodnoty, který je objednatelem stavebních a montážních prací, jež odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce C. 41 až 43, byla do zákona o DPH vložena až s účinností od 1. 1. 2012 novelou provedenou zákonem č. 47/2011 Sb., a tudíž v době, kdy měla být daň přiznána a odvedena, tato možnost neexistovala a nebyla logicky upravena ani právní fikce režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu pozdějšího ustanovení § 92e odst. 2 zákona o DPH účinného od 1. 1. 2013.
38. Soud rovněž s ohledem na důvod zrušení napadeného rozhodnutí nečiní žádné závěry ohledně žalobkyní namítaného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 ve spojení s § 264 odst. 5 daňového řádu, neboť předmětem přezkumu je DPH vyměřená za zdaňovací období měsíce února 2013, přičemž soud dospěl k závěru, že v tomto zdaňovacím období žalobkyni sporná daňová povinnost nevznikla. Otázka prekluze by byla relevantní ve vztahu k daňové povinnosti vzniklé ve zdaňovacím období měsíce března 2009. Nad rámec rozhodovacích důvodů lze poznamenat, že z podané argumentace soudu je však zřejmé, že daňová povinnost nevznikla samotným provedením prací v roce 2008, jak se domnívá žalobkyně, nýbrž právě jejím odstoupením od smlouvy o dílo ke dni 19. 3. 2009 [§ 21 odst. 5 písm. a) zákona o DPH, tj. ke dni (faktického) přenechání díla nebo jeho dílčí části objednateli]. Kromě toho žalobkyní vystavené zálohové (*pro forma*) faktury nejsou řádnými daňovými doklady, jak na jiném místě žaloby sama uvádí. Počátek běhu propadné lhůty pro stanovení daně je tak podle názoru soudu nutno vztahovat ke dni 25. 4. 2009, kdy žalobkyni uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, tj. řádného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března 2009 (srov. § 101 odst. 1 zákona o DPH a § 148 odst. 1 ve spojení s § 264 odst. 5 daňového řádu).

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

39. S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc žalovanému podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku jsou správní orgány vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
40. Žalobkyně navrhovala i zrušení prvostupňového rozhodnutí. Podle § 78 odst. 3 s. ř. s., zruší-li soud rozhodnutí, může podle okolností zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo. Důvody pro zrušení prvostupňového rozhodnutí však soud neshledal, platební výměr se vedle sporného zdanitelného plnění týkal také žalobkyní uplatněného nároku na odpočet daně ve výši 3 544 Kč za plnění přijatá od plátců ve zdanitelném období únor 2013. Adekvátní nápravu zjištěné nezákonnosti v daňovém řízení proto zjedná odvolací správní orgán.
41. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a proto jí náhrada nákladů řízení náleží. Tyto náklady zahrnují náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení, náhrada hotových výdajů a náhrada DPH. Zástupce žalobkyně provedl v řízení tři úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a dvě písemná podání soudu (žaloba a replika) – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. b) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.]. K odměně za právní služby v souhrnné výši 9 300 Kč byla přičtena paušální částka jako náhrada hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč podle § 13 odst. 4 téže vyhlášky. Odměna a náhrada hotových výdajů byla dále zvýšena podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o náhradu DPH ve výši 21 % z předchozích částek, tj. 2 142 Kč, a soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za žalobu a 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě. Náhradu nákladů řízení v celkové výši

16 342 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 5. září 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu