



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jiřího Lifky a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **BIOTRONIK Praha, spol. s r. o.**, IČ: 16191242, se sídlem Doudlebská 1699/5, 140 00 Praha 4, zastoupen Ing. Richardem Strnadem, LL.M., daňovým poradcem, se sídlem V Olšinách 2300/75, 100 00 Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 27. 11. 2012, č. j. 17802/12-1300-107071,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 27. 11. 2012, č. j. 17802/12-1300-107071, jímž bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty vydaným Finančním úřadem pro Prahu 4 dne 1. 8. 2012 za zdaňovací období leden – květen 2009, červenec – prosinec 2009 a únor 2010 pod č. j. 442759/12/004514108932, 442848/12/004514108932, 442884/12/004514108932, 442922/12/004514108932, 442937/12/004514108932, 442954/12/004514108932, 442970/12/004514108932, 442975/12/004514108932, 442978/12/004514108932, 442985/12/004514108932, 442990/12/004514108932, 442995/12/004514108932. Odvolání žalobce proti těmto platebním výměrům bylo napadeným rozhodnutím zamítnuto a napadené platební výměry byly potvrzeny.

Žalobce v žalobě namítl, že v průběhu daňové kontroly, která předcházela vydání platebních výměrů, a rovněž i v rámci odvolacího řízení byl nedostatečně a nesprávně

posouzen zjištěný skutkový stav věci. Žalobce zdůraznil, že předmětem sporu je právo žalobce na uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu uplatněné dodavatelem služeb, paní I. B..

Podle žalobce správce daně v rámci daňové kontroly postupoval zcela formálně, pokud namítá, že nebyla prokázána plnění poskytnutá podle daňových dokladů dodavatelem MEDICAL MARKETING, s.r.o., přitom však sám zjistil, že daná plnění byla poskytnuta jiným subjektem a to právě paní I. B.. Správce daně podle žalobce bazíruje na formálním stavu (formální nesprávnosti v označení poskytovatele zdanitelného plnění na daňovém dokladu), a to i přesto, že si je sám vědom stavu skutečného, tedy že plnění poskytla paní I. B.. S touto skutečností, tedy že byl znám skutečný poskytovatel služeb, se podle žalobce správce daně ani odvolací orgán dostatečně nevypořádal, zejména se podle žalobce nevypořádal s argumentací odkazující na rozsudek Evropského soudního dvora ve věci C-438/09. Podle žalobce aplikovatelnost tohoto rozsudku vyplývá z jeho samotného výroku, který konstatuje, že článek 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388/EHS, ve znění směrnice 2006/18, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které vylučují nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani, která je poskytovatelem služeb, v případě, že posledně uvedená není pro účely této daně registrována.

Odvolací orgán sice konstatoval, že z předložených důkazních prostředků a z poskytnutých tvrzení je zřejmé, že zdanitelná plnění byla poskytnuta osobou povinnou k dani, paní I. B., nicméně nadále neuznává nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu žalobce, a to s odkazem na to, že předložené daňové doklady trpí vadami, pro které nesplňují požadavky kladené na daňové doklady zákonem o dani z přidané hodnoty pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a proto není možné uznat nárok na odpočet daně podle předložených daňových dokladů s tím, že navrhované pokračování v dokazování by nevedlo k odstranění těchto vad. Toto konstatování je podle žalobce ale v přímém rozporu s § 73 odst. 12 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v letech 2009 a 2010, který stanoví, že „Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu“. Odkazem na zvláštní právní předpis je dokazování prováděné v rámci daňového řízení (na základě zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. zákona 280/2009 Sb., daňový řád).

Na předmětných daňových dokladech je uveden jako poskytovatel společnost MEDICAL MARKETING, s.r.o., přesto ale každý jednotlivý doklad uvádí, že byl vystaven paní I. B., konkrétně: „Vystavil B. I.“. Ostatní údaje na daňových dokladech jsou v pořádku a správce daně dle svých zjištění nemá pochyb, že I. B. plnění poskytla a zároveň i vystavila dané daňové doklady. Podle žalobce není sporu o tom, že daňový doklad je jedním ze základních důkazních prostředků k prokázání (v daném případě) přijatého zdanitelného plnění. Nicméně pokud by absence jediné náležitosti (v daném případě nesprávné označení dodavatele) měla mít za následek nemožnost uplatnit odpočet DPH na vstupu související s daným plněním, zákonodárce by tuto skutečnost takto definoval. Zákon však počítá s možností, že daňový doklad nebude perfektní, a v takovém případě explicitně stanoví, že nárok se prokazuje dokazováním v rámci daňového řízení.

Toto dokazování podle žalobce bylo provedeno jak v rámci daňové kontroly, tak v rámci odvolacího řízení, přičemž jeho výsledkem bylo, že:

- 1) Zdanitelná plnění byla uskutečněna;
- 2) Zdanitelná plnění byla uskutečněna paní I. B., osobou povinnou k dani;

3) Paní I. B. vystavila faktury/daňové doklady k těmto zdanitelným plněním.

Na základě výše uvedených skutečností dospěl žalobce k závěru, že mu vznikl nárok na odpočet DPH u daných plnění, jelikož splnil veškeré podmínky, zejména podmínky § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, konkrétně zdanitelná plnění přijal, plnění byla uskutečněna osobou povinnou k dani a splnil i další zákonné podmínky (např. plnění použil pro svou ekonomickou činnost) a tento nárok na odpočet i prokázal daňovými doklady.

Na tomto faktu nemůže podle žalobce nic změnit ani pochybení ze strany poskytovatele plnění, paní I. B., která na vystavených daňových dokladech neuvedla správně své identifikační údaje, resp. uvedla identifikační údaje jiného subjektu. Paní I. B., jako osoba povinná k dani, uskutečňovala zdanitelná plnění v rámci své podnikatelské činnosti soustavně a již v roce 2007 uskutečnila zdanitelná plnění jen pro společnost BIOTRONIK Praha, spol. s r. o. v hodnotě 1 463 115,60 Kč včetně DPH, což odpovídá hodnotě obrátu bez DPH 1 229 509 Kč. Stejně tak v roce 2008 uskutečnila zdanitelná plnění jen pro společnost BIOTRONIK Praha, spol. s r. o. v hodnotě 3 351 054,50 Kč včetně DPH, což odpovídá hodnotě obrátu bez DPH 2 816 012 Kč. Z toho vyplývá, že paní I. B. se měla registrovat jako plátce DPH již v roce 2007, nejpozději 2008. Takové pochybení by mělo a mohlo jít k tíži pouze paní I. B., neboť podle § 26 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně.

Dále žalobce uvedl, že vždy prověřuje dodavatele svých služeb. V daném případě byl vztah založen na dlouhodobé spolupráci, kdy dodavatel služeb (paní I. B.) byla zaměstnancům žalobce známa a spolupracovali s ní mnoho let. Například prokurista žalobce, pan N., spolupracoval s paní B. od roku 2000, stejně tak další zaměstnanci (např. MUDr. B. od roku 2003). Paní B. poskytovala své služby v průběhu let jako fyzická osoba i jako zaměstnanec či v jiném poměru prostřednictvím vícero subjektů (například Medica Publishing and Consulting, s.r.o., Art action s.r.o. a zároveň i jí deklarovaným MEDICAL MARKETING, s.r.o.).

Pokud odvolací orgán ve svém rozhodnutí uvádí domněnku, že žalobce „mohl vědět a s vysokou pravděpodobností i věděl, že osoba označená na daňovém dokladu jako poskytovatel zdanitelných plnění se liší od osoby, která zdanitelná plnění ve skutečnosti poskytla“, žalobce namítá, že sama paní I. B. uvedla ve své výpovědi, že v případě daných zdanitelných plnění nebylo žalobci známo, že paní I. B. poskytuje daná plnění samostatně a ne prostřednictvím subjektu uvedeného na daňovém dokladu. Nadto je podle žalobce tato skutečnost pro posouzení vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu v daném případě nepodstatná. I kdyby žalobce věděl o dané nesrovnalosti, jediné co by mohl požadovat, by bylo vystavení opravného daňového dokladu po paní I. B.. Nicméně ani vystavení opravných daňových dokladů by nevedlo ke změně daňové povinnosti u žalobce, ba ani k povinnosti podání dodatečného daňového přiznání žalobce či jiné povinnosti.

Žalobce připustil, že v obecné rovině může vada daňového dokladu vést k nemožnosti unesení důkazního břemene příjemce zdanitelného plnění ohledně oprávněnosti nároku na odpočet. To ale není situace v posuzovaném případě, neboť jak žalobce v postavení příjemce zdanitelného plnění, tak paní I. B. v postavení poskytovatele zdanitelného plnění jsou zajedno v tom, že daná zdanitelná plnění paní I. B. skutečně poskytla. Ke stejnému závěru došel i odvolací orgán v rámci dokazování prováděného v daňovém řízení.

Podle žalobce je postup správce daně i v rozporu se správní praxí a judikaturou Evropského soudního dvora a porušením principu neutrality systému DPH. Rozpor se správní praxí spatřuje žalobce v tom, že Generální finanční ředitelství se vyjádřilo zcela explicitně ve svém komentáři (335/27.04.11 Nárok na odpočet DPH z daňového dokladu od neplátce a promítnutí rozsudku SDEU z případu Dankowski), že v případě, kdy je plnění poskytnuto osobou povinnou k dani, která pouze nesplnila svou registrační povinnost, je nárok na odpočet daně z plnění uskutečněného touto osobou pro jiného plátce zachován. Navíc je tento postup potvrzen již zmiňovaným rozhodnutím Evropského soudního dvora ve věci C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski. Neuznáním DPH na vstupu by byla porušena neutralita systému DPH s ohledem na skutečnost, že paní I. B. jako osoba povinná k dani byla a je povinna DPH na výstupu odvést, a to jak z důvodů vzniku povinné registrace k DPH jako plátce, tak zároveň i z prostého faktu vystavení daňových dokladů s uvedením daně v souladu s § 108 odst. 1) písm. k) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném v letech 2009 a 2010.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že správce daně zahájil u žalobce dne 26. 01. 2012 kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2009 a leden až únor 2010. Daňová kontrola byla zaměřena na zdanitelná plnění poskytnutá společností MEDICAL MARKETING, s.r.o., Šumavská 31, Brno, IČ: 26972522. Správce daně dospěl k závěru, že obchodní společnost MEDICAL MARKETING, s.r.o. žádná zdanitelná plnění pro žalobce neuskutečnila, a tudíž žalobce nemohl přijmout jím deklarovaná zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele. Tím žalobce neprokázal nárok na nadměrný odpočet podle předložených daňových dokladů, jak požadují ustanovení § 72 odst. 2 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o dani z přidané hodnoty“).

Žalovaný dále uvedl, že správce daně i odvolací orgán postupoval v souladu se zákonem, pokud při hodnocení důkazních prostředků, konkrétně za použití ustanovení § 28 odst. 2 písm. a) až b) zákona o dani z přidané hodnoty, posoudil daňové doklady jako doklady, jež nenaplnují zákonem stanovené podmínky. Na předložených dokladech je totiž uvedena identifikace dodavatele Medical Marketing, s.r.o., Šumavská 31, Brno, na spodní straně dokladu je uvedeno „doklad vystavila B. I.“ a razítko společnosti Medical Marketing, s.r.o. Paní I. B. však pro společnost Medical Marketing, s.r.o. v té době nepracovala a žalobce tuto skutečnost věděl, což vyplývá z důkazů shromážděných v průběhu daňové kontroly. Žalobce byl upozorněn osobou označenou za poskytovatele zdanitelných plnění na daňových dokladech, že tyto doklady nevystavila. Jednalo se přitom o zakázky značných objemů, konkrétně v roce 2007 se jednalo o přijatá zdanitelná plnění ve výši 3 351 041 Kč a v roce 2008 o částku ve výši 1 463 111,50 Kč. Tvrzení žalobce, že se jedná ze strany správce daně o pouhý formalismus, není namístě, neboť se jednalo o zcela účelové, protizákonné jednání paní B., o němž musel vědět i sám žalobce. Vlastníkem čísla účtu dodavatele uvedeného na daňových dokladech vedeného u GE Money Bank, a.s., č.ú. 1897831/0600 byla paní B., nikoli společnost Medical Marketing, s.r.o., uvedená jako dodavatel na daňovém dokladu. Přinejmenším tento fakt musel nutně žalobce vědět a je nelogické, že by se nikdy nezajímal o to, jestli byly jím převedené prostředky skutečně uhrazeny relevantní osobě. Z důkazních prostředků zajištěných v průběhu daňové kontroly vyplývá, že se paní B. nechtěla stát sama plátcem DPH, sama neměla dostatek finančních prostředků pro založení vlastní společnosti s ručením omezeným, a proto podnikala pod hlavičkou jiné obchodní společnosti. Ta však o jejích aktivitách nevěděla.

Podle žalovaného z rozsudku Evropského soudního dvora ve věci C-438/19 v žádném případě nevyplyvá jakákoliv podobnost s případem, který je předmětem této žaloby, neboť je v něm mj. uvedeno, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud příslušné faktury obsahují veškeré údaje požadované v čl. 22 odst. 3 písm. b), především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy služeb. Ve stanovisku Generálního finančního ředitelství, kterým rovněž žalobce argumentuje, je uvedeno, že s postupem v souladu s rozsudkem ESD lze souhlasit, pouze pokud jsou splněny všechny podmínky v rozsudku uvedené a mj. nejde o zneužití zákona, není pochyb o uskutečněním zdanitelném plnění a není pochyb, že je uskutečnila uvedená osoba. S těmito odvolacími námitkami se, dle názoru žalovaného, zcela vypořádal již odvolací orgán v žalobou napadeném rozhodnutí.

Při jednání soudu dne 2. 11. 2016 účastníci setrvali na své argumentaci a obsahu svých písemných podáních ve věci.

Ze správního spisu předloženého žalovaným vyšly najevo následující skutečnosti:

Správce daně u žalobce zahájil dne 26. 1. 2012 kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2009 a leden až únor 2010 (zapsáno v protokolu o ústním jednání č. j. 25042/12/004934108621). Kontrola byla zaměřena na zdanitelná plnění, která měla poskytnout společnost MEDICAL MARKETING, s.r.o., DIČ: CZ26972522, se sídlem Šumavská 31, 602 00 Brno (dále i „MEDICAL“). Při zahájení daňové kontroly žalobce správci daně předložil daňové doklady vystavené společností MEDICAL pro žalobce, výpisy z části účetních evidencí týkající obchodů se společností MEDICAL a jednatel žalobce též sdělil správci daně podrobnosti ohledně obchodů se společností MEDICAL. Vzhledem k tomu, že správce daně měl pochybnosti o tom, zda fakturovaná zdanitelná plnění byla skutečně poskytnuta společností MEDICAL, označenou na daňových dokladech jako dodavatel, zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností (č. j. 42486/12/004934108621 ze dne 31. 01. 2012), ve které požadoval předložení důkazních prostředků prokazujících přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu od deklarovaného dodatele, tj. od společnosti MEDICAL. Žalobce na tuto výzvu reagoval podáním, v němž navrhl důkazní prostředky k prokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti MEDICAL, konkrétně ke každé faktuře předkalkulaci nebo objednávku zakázek, dodací list a obrázkovou dokumentaci propagačních předmětů či pozvánku a fotodokumentaci organizovaných seminářů a kongresu.

Správce daně prostřednictvím dožádání místně příslušného správce daně společnosti MEDICAL požadoval ověření, zda společnost MEDICAL vystavila a zahrnula do účetnictví výše uvedené daňové doklady, zda byla vykázána DPH na výstupu z těchto zdanitelných plnění a zda byla odvedena do státního rozpočtu, a požadoval také informaci, zda se plnění vykázaná na dokladech uskutečnila.

V odpovědi na dožádání byly správci daně předány informace z daňového řízení vedeného se společností MEDICAL, ze kterých vyplynulo, že zdanitelná plnění žalobci neposkytla společnost MEDICAL, ale fyzická osoba I. B., P., Brno, DIČ: CZ6755112221, která na daňové doklady vystavené pro žalobce uvedla záměrně jako dodavatele společnost MEDICAL. Společnost MEDICAL daňové doklady v účetnictví neeviduje, a z tohoto důvodu také nevykázala daň z přidané hodnoty na výstupu podle těchto daňových dokladů.

Dožádaný správce daně v této souvislosti provedl výslech svědka - jednatele společnosti MEDICAL, pana Mgr. R. F.. Svědek vypověděl, že zná značku BIOTRONIK, ale osobně žalobce nezná, není s ním v žádném, tedy ani obchodním vztahu a nikdy s ním nespolupracoval. Doklady předložené žalobcem (faktury k jednotlivým zdanitelným plněním) neodpovídají vzhledu dokladů používaných společností MEDICAL, nesouhlasí razítko, adresa provozovny, telefonní čísla, čísla bankovních účtů, a osoba vystavitele daňových dokladů, tj. I. B., je pro svědka neznámá osoba. Zná ji pouze v souvislosti s daňovou kontrolou prováděnou u společnosti MEDICAL. K osobě I. B. svědek dále vypověděl, že nikdy nebyla zaměstnankyní společnosti a společnost MEDICAL s ní ani nikdy nespolupracovala. Svědek dále předložil korespondenci mezi ním a žalobcem v souvislosti s přáním k Novému roku, které společnost MEDICAL obdržela koncem roku 2009 od žalobce a na kterém bylo v adrese uvedeno jméno I. B. a pod ním údaje společnosti MEDICAL. Svědek na toto přání reagoval dne 9. 2. 2010 dopisem žalobci s dotazem, zda žalobce spolupracuje, či v minulosti spolupracoval s osobou jménem I. B., o které je svědkovi známo, že se v minulosti vydávala za zaměstnankyni společnosti MEDICAL a vystavila fiktivní fakturu jménem společnosti MEDICAL. Po žalobci v tomto dopise požadoval sdělení, zda eviduje ve svém účetnictví daňové doklady- faktury vystavené společností MEDICAL. Svědek dále předložil dopis ze dne 12. 2. 2010, který byl napsán pod hlavičkou žalobce a byl opatřen jménem a podpisem prokuristy žalobce (R. N.), v němž se uvádí, že paní B. pro odvolatele zajišťovala akce v letech 2007 a 2008, a dále tvrzení „...jelikož nebyla plátcem DPH, což pro nás nebylo výhodné, při jednání o další možné spolupráci koncem roku 2008 uvedla případnou možnost fakturace přes spolupracující firmu Medical Marketing (tuto možnost vzápětí vyloučila, viz příložený dopis).“ Zároveň bylo v dopise jednoznačně uvedeno, že žalobce se společností MEDICAL nespolupracuje, a zejména bylo uvedeno, že nemá žádnou zaevidovanou fakturu touto společností vystavenou. K dopisu byl přiložen dopis I. B. žalobci ze dne 22. 10. 2008, v němž se uvádí: „... hovořili jsme spolu o nutnosti fakturace za realizace dalších zakázek s DPH. Můj návrh o možné spolupráci s firmou Medical Marketing je zatím nepodložený danou firmou a informace o možnosti spolupráce s touto firmou byla zřejmě mylná. Po poradě s účetní, kdy jsem již jednu takto realizovanou fakturaci raději stornovala, jsme došly k závěru, že není vhodné fakturovat přes jakoukoliv další společnost. Akce Vám i nadále budu muset fakturovat na svou fyzickou osobu. Bohužel objem zakázek, které u mě realizujete, není dostatečný, aby pro mne bylo výhodné stát se plátcem DPH. Pokud bychom se dohodli na přiměřeném objemu zakázek, není problém, abych se jako plátce zaregistrovala“. V rámci daňové kontroly žalobce osvědčil skutečnost, že obdržel dopis jednatele společnosti MEDICAL ze dne 9. 2. 2010, předložením kopie totožné s dopisem předloženým jednatelem společnosti MEDICAL.

V rámci daňové kontroly žalobce do protokolu uvedl o konkrétních okolnostech obchodů se společností MEDICAL následující tvrzení:

- obchody se společností MEDICAL za žalobce sjednávala MUDr. B. a v menší míře MUDr. C.,
- společnost MEDICAL zastupovala paní I. B.,
- objednávky se uskutečňovaly ústně, písemně, telefonicky, emailem,
- osobní objednávky většinou prováděla MUDr. B. s paní B. v sídle žalobce,
- dopravu objednaného zboží zajišťovala dodavatelka, pokud bylo zboží dováženo do sídla žalobce, za žalobce ho přebírala převážně paní F..

Přílohou informace Finančního úřadu Brno I ze dne 11. 01. 2012 (evidována pod č.j. 11354/12), bylo prohlášení I. B. ze dne 27. 11. 2011 místně příslušnému správci daně, ve kterém paní B. tvrdí že:

- žalobce nevěděl, že pro společnost MEDICAL nepracuje,
- faktury, na kterých byla jako dodavatel označena společnost MEDICAL, vystavovala bez jejího vědomí,
- důvodem jejího počínání byl fakt, že žalobce s ní, jako živnostníkem, neplátcem DPH nechtěl spolupracovat,
- vlastníkem účtu, na který byla připsána část plateb od žalobce, je pan P. R., účet založil na její žádost, s penězi nedisponoval a nijak se jimi neobohatit, netušil, že to (míněno počínání paní B.) není legální.

Přílohou odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně ze dne 06. 04. 2012 evidovaného pod č.j. 1983977/12 byl protokol o výsledku svědka z daňového řízení vedeného se společností MEDICAL (protokol ze dne 20.02.2012, svědek paní I. B., ve věci faktur, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost MEDICAL), kde paní B. tvrdí, že:

- ve spojení s ní za žalobce byla MUDr. B.,
- s MUDr. B. se znala z dřívějšího zaměstnání (MEDICA Publishing), kdy pro firmu, kde MUDr. B. pracovala (Richter Gedeon), organizovala semináře, kongresy, dodávala reklamní předměty,
- spolupráce se žalobcem vznikla na základě kontaktu paní MUDr. B.,
- byla oslovena ohledně reklamních prací, ale po zjištění, že podniká jako fyzická osoba, nemohla být spolupráce realizována pro nedostatečnou důvěryhodnost, proto hledala právnickou osobu, přes kterou by mohla práce vykonávat, neměla totiž k dispozici 200 000 Kč potřebných k založení společnosti s ručením omezeným,
- někdo jí poradil, že existují tzv. spící firmy, přes které se to dá realizovat a našel jí firmu MEDICAL; s jednatelem společnosti MEDICAL byla v kontaktu jednou, a to ohledně faktury, kterou vystavila a jako dodavatele označila společnost MEDICAL,
- faktury, na kterých je v hlavičce jako dodavatel uvedena společnost MEDICAL a jako odběratel je označen žalobce, vystavila a podepsala,
- poslední fakturu s označením dodavatele MEDICAL vystavila v lednu 2010 pro žalobce,
- razítko na fakturách je vyrobeno v počítači,
- adresa na razítku je adresa bydliště pana R., kam také byla směrována korespondence,
- pan P. R. měl poté, kdy chtěla ukončit fakturování přes společnost MEDICAL, založit s.r.o. a dále spolupracovat se žalobcem,
- do prosince 2011 pracovala v právnické osobě vlastněné panem R. – Art Action s.r.o.

Ve vyjádření žalobce ke kontrolním zjištěním správce daně ze dne 20. 6. 2012 žalobce konstatoval obdobné námitky jako v žalobě. Nadto žalobce tvrdil a doložil, že paní B. v roce 2007 a 2008 poskytla odvolateli jako OSVČ plnění v takové výši, že se měla stát plátcem DPH i z důvodu překročení obrátu pro povinnou registraci k DPH podle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a dále tvrdil, že paní B. přijímala zdanitelná plnění z jiných členských států EU, že se tak stala plátcem DPH v souladu § 94 odst. 6 nebo odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty. Jako důkazní prostředek navrhl účetnictví či daňovou evidenci paní B.. Dále žalobce uvedl, že dopis jednatele společnosti MEDICAL ze dne 12. 2. 2010 podepsaný prokuristou žalobce R. N. není evidován v odeslané poště odvolatele, s tím, že si prokurista není vědom, že by takový dopis napsal a pochybuje o jeho pravosti.

Správce daně se s namítanými skutečnostmi a navrhovanými důkazními prostředky vyrovnal v závěrečném prohlášení kontrolní zprávy č. j. 345755/12/004934108621, s tím, že neshledává podobnost popisovaného případu s rozsudkem C-438/09. K pochybnostem o pravosti dopisu prokuristy žalobce správce daně konstatoval, že žalobce byl informován o konání svědecké výpovědi jednatele společnosti MEDICAL pana F., přičemž žalobce

nevyužil možnosti podle § 96 odst. 2 daňového řádu a nezúčastnil se jednání, kde byl předložen originál dopisu. Pravost dokumentu přitom podle správce daně nelze zkoumat na základě kopie založené ve spisu. Správce daně proto setrval na svých závěrech. Zpráva o kontrole daně z přidané hodnoty byla se žalobcem projednána při ústním jednání zapsaném v protokolu č. j. 390131/12/004934108621 ze dne 20. 07. 2012.

Správce daně posléze vystavil výše uvedené dodatečné platební výměry.

Žalobce v odvolání proti dodatečným platebním výměrům uplatnil totožné námitky jako v žalobě. Podstatnou okolností pouze je, že v odvolání, podobně jako v žalobě, již nevznel vůči pravosti korespondence mezi žalobcem a společností MEDICAL žádné konkrétní námitky.

V rámci odvolacího řízení odvolací orgán požádal správce daně o doplnění informace o tom, zda žalobce podal v letech 2008 a 2009 hlášení podle § 34 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období. Správce daně zjistil, že odvolatel hlášení nepodal, tato informace je zapsána v úředním záznamu č. j. 17310/12 ze dne 21. 11. 2012, jehož přílohou je příslušná emailová komunikace.

Odvolací orgán v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobce předložil jako důkazní prostředek k prokázání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců v tuzemsku daňové doklady – faktury přijaté. Na daňových dokladech bylo ve všech případech uvedeno: Dodavatel IČO: 26972522, DIČ:CZ26972522, Medical marketing s.r.o., Šumavská 31, 602 00 Brno. Jako bankovní spojení bylo uvedeno GE Money Bank a.s., číslo účtu: ... (vlastníkem účtu byla I. B.), nebo ... (vlastníkem účtu byl P. R.), faktury vystavila B. I., a v razítku dodavatele byla kromě sídla společnosti uvedena i provozovna Blažkova 4, 638 00 Brno, telefon XXXXXXXXXX, XXXXXXXXXX.

Z důkazních prostředků získaných v průběhu daňového řízení je však zřejmé, že přijatá plnění nebyla poskytnuta dodavatelem označeným na daňových dokladech. Plnění poskytla paní I. B., která vystavila daňové doklady, ve kterých v hlavičce záměrně jako dodavatele uvedla jiný daňový subjekt, společnost MEDICAL, plátce DPH, a to proto, aby se plátcem DPH sama nemusela stát a přitom odvolateli poskytla možnost nárokovat si odpočet daně podle takto vystavených daňových dokladů.

Odvolací orgán poukázal na ustanovení § 28 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož běžný daňový doklad musí obsahovat obchodní firmu, nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo názvu, sídlo nebo místo podnikání plátce, který uskutečňuje plnění, a na § 28 odst. 2 písmenu b) zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož běžný daňový doklad musí obsahovat daňové identifikační číslo plátce, který uskutečňuje plnění. Daňové doklady předložené žalobcem byly v rozporu s uvedenými ustanoveními zákona, neboť na daňových dokladech není v označení dodavatele uvedeno jméno, místo podnikání a ani daňové identifikační číslo osoby, která plnění uskutečnila, tedy paní B..

Dále odvolací orgán poukázal na ustanovení § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Daňové doklady předložené žalobcem ovšem nebyly vystaveny plátcem na těchto daňových dokladech uvedeným, tedy společností MEDICAL. Jestliže zákon o dani z přidané hodnoty v ustanovení § 72 odst. 1 říká, že nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti a že nárok na

odpočet vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, a dále v § 72 odst. 2 téhož zákona jsou definována uskutečněná plnění, u kterých má plátce daně nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, pak je zřejmé, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v rozporu s výše uvedenými ustanoveními, neboť plátce daně označený na daňových dokladech zdanitelná plnění na nich deklarovaná neposkytl a nevznikla mu tudíž ani povinnost přiznat daň na výstupu.

Odvolací orgán nezpochybil, že žalobce přijal zdanitelná plnění a že je použil pro uskutečnění ekonomické, zpochybil pouze, že je přijal od deklarovaného plátce.

Námítku žalobce, že postup správce daně podle těchto ustanovení je „bazírováním na formálním stavu“, odvolací orgán odmítl s tím, že kdyby zákonodárce považoval vazbu mezi tím, kdo zdanitelné plnění skutečně poskytl, a osobou, která byla označena jako poskytovatel zdanitelných plnění na daňovém dokladu, za formální, neformuloval by nutnost označit osobu poskytující zdanitelné plnění obchodní firmou, nebo jménem a příjmením, popřípadě názvem, dodatkem ke jménu a příjmení nebo názvu, sídlem nebo místem podnikání, a to včetně DIČ, na daňovém dokladu do ustanovení § 28 zákona o dani z přidané hodnoty.

Dále odvolací orgán poukázal na to, že ze zajištěné korespondence mezi žalobcem a společností MEDICAL zjistil, že žalobce mohl již v únoru roku 2010 vědět, že osoba označená na daňovém dokladu jako poskytovatel zdanitelných plnění se může lišit od osoby, která zdanitelná plnění ve skutečnosti poskytla, a přesto jednatelem společnosti MEDICAL tvrdil, že ve svém účetnictví neneviduje faktury od společnosti MEDICAL. Odvolací orgán dále poukázal na tvrzení samotného žalobce, že paní B. pro něj zajistila plnění v roce 2007 a 2008 o značném objemu, přesto podle zjištění odvolacího orgánu u místně příslušného správce daně žalobce nepodal svému místně příslušnému správci daně hlášení podle § 34 odst. 5 tehdy platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro příslušné zdaňovací období o tom, že provedl platby vyšší než 40 000 Kč paní I. B., ačkoliv jí, jak sám tvrdí, zaplatil za přijatá zdanitelná plnění v roce 2007 částku 3 351 041,- Kč a v roce 2008 částku 1 463 111,50 Kč. Dále odvolací orgán poukázal na dopis paní B. žalobci ze dne 22. 10. 2008 a též na její výpověď v řízení se společností MEDICAL, kdy uvedla *„Neprokazovala jsem se ničím, protože jsme se dlouhodobě znali, ...Určitě jsem se neprokazovala nějakými listinami, např. výpisem z obchodního rejstříku apod.“* Z těchto skutečností odvolací orgán vyvodil závěr, že žalobce mohl vědět a s vysokou pravděpodobností i věděl, že osoba označená na daňovém dokladu jako poskytovatel zdanitelných plnění se liší od osoby, která zdanitelná plnění ve skutečnosti poskytla. Skutečnost, že se při výběru dodavatele pro zakázky značných objemů spolehl pouze na svou zkušenost, svého dodavatele nijak neprověřil a nárokoval tak odpočet daně na základě daňových dokladů odporujících skutkové podstatě věci a navíc neučinil žádná opatření k nápravě takového stavu, a to ani, když byl na tento stav upozorněn osobou označenou za poskytovatele plnění na daňových dokladech, nelze přičítat k tíži správce daně.

Odvolací orgán došel k závěru, že se v daném případě jedná o protiprávní jednání zúčastněných osob. Protiprávně jednala jak osoba, která takový doklad vystavila, tj. paní B., tak i žalobce, který nejpozději v únoru roku 2010 musel vědět, že nárokuje odpočet daně na základě daňových dokladů, které odporují skutečnému stavu věci, přitom neučinil žádný krok k nápravě tohoto stavu, a to jak ve vztahu k označenému dodavateli, tak ve smyslu svých povinností vyplývajících z titulu zjištění důvodů rozhodných k podání dodatečných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období. Podle odvolacího orgánu tak žalobce získal neoprávněné daňové zvýhodnění.

K námitkám žalobce ohledně aplikovatelnosti rozsudku Evropského soudního dvora ve věci C-438/09, uvedl odvolací orgán obdobnou argumentaci jako žalovaný ve vyjádření k žalobě.

Žalobce v průběhu řízení o žalobě navrhl důkaz rozsudkem Městského soudu v Brně ze dne 9. 7. 2015, sp. zn. 1 T 26/2015, jímž byla shledána vinnou ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 a 2 písm. c) trestního zákoníku, a přečinu poškození cizích práv dle § 181 odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. b) trestního zákoníku. Žalobce tímto rozsudkem hodlal prokázat, že se stal obětí podvodného jednání I. B..

Ze zmíněného rozsudku Městský soud v Praze zjistil, že I. B. byla odsouzena za skutek spočívající v tom, že v letech 2005 až 2010, ačkoli podnikala vlastním jménem pod IČ ..., s místem podnikání P., B., a nebyla registrovaná jako plátce daně z přidané hodnoty, za služby, které provedla, a zboží, které dodala svým obchodním partnerům, neoprávněně vystavovala faktury jménem společnosti Medical Marketing, s.r.o., IČ: 26972522, se sídlem Brno, Šumavská 31, kterou však nikdy nezastupovala a nemela k ní ani žádný vztah, což její odběratelé nevěděli, a vystavené faktury včetně DPH po uskutečnění plnění v plné výši bezhotovostně uhradili, a to nejprve na bankovní účty I. B. a následně na bankovní účet další osoby, přičemž toto jednání činila I. B. s cílem zkrátit daň z příjmu fyzických osob a daň z přidané hodnoty. Součástí souzeného skutku byla všechna plnění I. B. vůči žalobci, jež byla předmětem dodatečných platebních výměrů a nyní napadeného rozhodnutí. Z rozsudku dále vyplývá, že I. B. byla uložena povinnost nahradit žalobci škodu spočívající v odvedené dani z přidané hodnoty a penále na této dani dle předmětných platebních výměrů.

Pokud jde o skutkové závěry Městského soudu v Brně, ze zmíněného rozsudku vyplývá, že se I. B. v plném rozsahu doznala ke své činnosti. Při hlavním líčení uvedla, že původně byla bez práce a hledala si zaměstnání. Paní B. ji požádala, aby udělala zakázku pro její firmu. Znaly se z dřívějšího, když pracovala u společnosti Medica Publishing. I. B. se nechtěla přihlašovat jako plátce DPH, protože ještě nevěděla, jestli v té činnosti bude dále pokračovat. Fakturu na cizí společnost vystavila, protože si myslela, že půjde pracovat jako zaměstnanec. Společnost MEDICAL si vybrala náhodně. Myslela si, že udělá jednu zakázku, potřebovala přitom fakturovat na firmu, která byla plátcem DPH. Tento první pokus se udál v roce. V dalších zakázkách se pak už „vezla“. Za společnost MEDICAL se vydávala proto, aby si partneři mohli odepisovat DPH. Kdyby tuto možnost neměli, nespolupracovali by s ní. Zároveň I. B. přiznala, že zfalšovala dopis prokuristy žalobce ze dne 12. 2. 2010 společnosti MEDICAL.

Jednatel žalobce ve své výpovědi uvedl, že s I. B. se seznámil v rozmezí let 2000 a 2003, kdy pracovala pro společnost Medica Publishing jako zaměstnanec marketingových služeb. V roce 2006 se stal jednatelem žalobce a jeho kolegyně MUDr. B. I. B. oslovila s tím, zda je jim schopna poskytnout marketingové služby. Ta s tím souhlasila a v této souvislosti se dověděli, že zastupuje již jinou společnost, a to MEDICAL. To jim však nijak nevadilo a tuto skutečnost si dále neověřovali. I. B. měla nižší ceny než Medica Publishing, proto s ní spolupracovali až do konce roku 2010. Od začátku roku 2010 I. B. vystupovala pod společností Art action, s. r. o. V roce 2009 zaslali do MEDICALu novoroční přání a bylo jim odpovězeno, že tam I. B. nikdy nepracovala a nepracuje. B. jim následně slíbila, že věc dá do pořádku a od roku 2010 jim zasílala bez zdůvodnění faktury s hlavičkou společnosti Art action. Spolupráce skončila někdy koncem roku 2010, kdy se B. zcela odmlčela. Jednání s I.

B. ohledně zakázek prováděla MUDr. B.. S nikým jiným se při objednávání zboží od společnosti MEDICAL nejednalo.

MUDr. B., marketingová manažerka žalobce, vypověděla, že I. B. znala asi od roku 2004 z předchozího zaměstnání. S prací B. byla velmi spokojena, nabízela nižší ceny než konkurence, proto oslovila s nabídkou spolupráce přímo ji. Objednávky probíhaly tak, že I. B. oslovila e-mailem, popř. telefonicky s konkrétními požadavky, na což jí B. poslala cenovou nabídku. Po odsouhlasení objednávky I. B. dodala objednané plnění. Poté jim doručila fakturu na předem dohodnutou částku dle cenové nabídky. Faktury byly vystaveny na společnost MEDICAL, kterou měla I. B. zastupovat či pro ni pracovat. Zda tomu tak bylo ve skutečnosti, MUDr. B. nevěděla, ale věřila I. B. a neměla důvod tuto skutečnost blíže zkoumat. Od února 2010 vystupovala jako zástupce společnosti Art action, s. r. o. Proč došlo k této změně, MUDr. B. nevěděla, ale vypadalo to, že má I. B. se společností MEDICAL nějaké problémy. Kolega N. jí zaslal novoročenku, ale bylo sděleno, že tam B. nepracuje a nikdy nepracovala. B. se na tuto skutečnost ptala a ta jí sdělila, že to není žádný problém a že to vyřeší. Poté jim B. začala fakturovat na společnost Art action.

Dále je z rozsudku Městského soudu v Brně patrné, že z odborného vyjádření z oboru kriminalistika, odvětví ruční písmo, ze dne 14. 1. 2014, vyplývá, že podpis na dopisu společnosti žalobce ze dne 12. 2. 2010, který byl adresován společnosti MEDICAL, je pravděpodobným padělkem podpisu prokuristy R. N..

Městský soud v Praze napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Vedly ho k tomu následující důvody:

Podle ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí má nárok na odpočet plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Podle ust. § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném ke dni uskutečnění jednotlivých sporných zdanitelných plnění (tedy v roce 2009 a na počátku roku 2010) plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném od 1. 4. 2011 (tedy ke dni vydání napadeného rozhodnutí) je plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.

Podle § 73 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném od 1. 1. 2012 (tedy opět ke dni vydání napadeného rozhodnutí) platí, že neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.

Předmětem nyní posuzovaného sporu je otázka aplikace těchto rozhodných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty na skutkový stav zjištěný správcem daně. Přitom ohledně zjištěného skutkového stavu platí nesporný závěr, že žalobce jednotlivá zdanitelná plnění přijal (fakticky byla vykonána) a zároveň je použil pro uskutečnění ekonomické činnosti. V řízení vyšlo ovšem najevo, že jednotlivá plnění byla fakticky poskytnuta jinou osobou, než která byla uvedena na daňovém dokladu. Plnění poskytla paní I. B., která vystavila daňové

doklady, ve kterých v hlavičce záměrně jako dodavatele uvedla jiný daňový subjekt, společnost MEDICAL, plátce DPH, a to proto, aby se plátcem DPH sama nemusela stát a přitom odvolateli poskytla možnost nárokovat si odpočet daně z podle takto vystavených daňových dokladů.

Z hlediska takto zjištěného okruhu podstatných skutkových okolností je zapotřebí zásadně korigovat jako nesprávný závěr žalovaného, že je zcela vyloučena aplikovatelnost ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty z důvodu, že daňové doklady předložené žalobcem ovšem nebyly vystaveny plátcem na těchto daňových dokladech uvedeným, tedy společností MEDICAL. Nelze bez dalšího akceptovat závěr žalovaného, že pokud zákon o dani z přidané hodnoty v ustanovení § 72 odst. 1 nárok na odpočet daně přiznává plátcovi za podmínky, že přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, přičemž nárok na odpočet vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, a dále v § 72 odst. 2 zákon definuje uskutečněná plnění, u kterých má plátce daně nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, je třeba uzavřít, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v rozporu s výše uvedenými ustanoveními, neboť plátce daně označený na daňových dokladech zdanitelná plnění na nich deklarovaná neposkytl, a nevznikla mu tudíž ani povinnost přiznat daň na výstupu. Takový postup by byl nepřipustně formalistický a neposkytl by jakýkoliv prostor pro zohlednění situací, kdy se plátce stane obětí podvodného jednání jiného subjektu.

Takto mechanickou aplikaci ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty vyloučil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 – 79, v němž se zabýval do značné míry obdobnou skutkovou situací (zdanitelná plnění byla skutečně poskytnuta a využita k ekonomické činnosti, byla však poskytnuta subjektem, který se podvodně vydával za jiného plátce). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku zdůraznil, že i přes zákonné restriktce týkající se formalit je odpočet daně základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH; lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formálních a nad rámec mantinelů daných Šestou směrnicí, resp. směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Ustanovení § 73 zákona o dani z přidané hodnoty vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi, ovšem popř. i bez nich. Nejvyšší správní soud v této souvislosti výslovně poukázal na to, že tuto skutečnost lze a contrario dovodit z § 73 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. To přitom platí nejen v případě, kdy daňový doklad náležitosti neobsahuje vůbec, ale i tehdy, jsou-li nesprávné, resp. nepravdivé. Pokud tedy žalovaný dospěl k závěru, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto, bylo využito žalobcem k ekonomické činnosti a zároveň v řízení vyšlo najevo, že plnění bylo poskytnuto sice jiným subjektem než subjektem uvedeným na daňovém dokladu, leč subjektem reálně existujícím, závěr o nemožnosti aplikace ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty bez dalšího neobstojí, neboť byly prokázány všechny rozhodné skutečnosti z hlediska jeho dispozice.

V této souvislosti lze přisvědčit žalobci též v tom, že za dané situace by se uplatnily i závěry Soudního dvora EU učiněné v rozsudku ve věci C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski proti Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, pokud platí závěr, že skutečný poskytovatel plnění, tedy I. B., měla být sama plátcem DPH, leč jako plátce registrována nebyla.

Podstatný je z tohoto hlediska rozbor rozhodných ustanovení šesté směrnice obsažený v bodech 22 – 37 tohoto rozsudku. I zde Soudní dvůr zdůraznil, že nárok na odpočet stanovený v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen (odkázal přitom na rozsudky ze dne 8. ledna 2002, *Metropol a Stadler*, C-409/99, Recueil, s. I-81, bod 42, jakož i ze dne 26. května 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 33). Nárok na odpočet se uplatňuje přímo ve vztahu k celkové dani, která byla odvedena v rámci plnění uskutečněných na vstupu (viz rozsudky ze dne 13. března 2008, *Securenta*, C-437/06, Sb. rozh. s. I-1597, bod 24; ze dne 4. června 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Sb. rozh. s. I-4629, bod 70, a ze dne 29. října 2009, *SKF*, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 55). Cílem takto upraveného režimu odpočtů je pak zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, *Faxworld*, C-137/02, Recueil, s. I-5547, bod 37, a výše uvedený rozsudek *SKF*, bod 56). Podstatný je bod 25 zmiňovaného rozsudku, v němž Soudní dvůr zdůrazňuje jako rozhodnou skutkovou okolnost posuzovaného případu, že dotčené služby uskutečnil subjekt nacházející se na vstupu a že uvedené služby byly využity žalobcem v původním řízení na výstupu pro potřeby jeho zdanitelných plnění. Pak ovšem platí, že v důsledku toho jsou hmotné podmínky vzniku nároku na odpočet, upravené v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice splněny.

V dalších bodech pak Soudní dvůr rozvíjí úvahy o způsobech uplatnění takového nároku, jehož hmotněprávní podmínky byly naplněny:

„27 Pokud jde o způsoby uplatnění nároku na odpočet, stanoví čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice, že osoba povinná k dani musí vlastnit fakturu vystavenou v souladu s čl. 22 odst. 3 této směrnice.

28 Posledně uvedené ustanovení uvádí ve svém písmeni b) údaje, které musí být pro účely DPH povinně obsaženy na fakturách vystavených na základě čl. 22 odst. 3 písm. a) šesté směrnice, přičemž posledně uvedené stanoví, že každá osoba povinná k dani má povinnost zajistit, aby byla vystavena faktura za služby, které poskytuje jiné osobě povinné k dani.

29 Pokud jde o údaje uvedené v čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, předkládající soud konstatoval, že faktury předložené žalobcem v původním řízení obsahují veškeré informace požadované tímto ustanovením. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, jakož i z údajů poskytnutých polskou vládou na jednání především vyplývá, že uvedené faktury obsahují daňové identifikační číslo dotčeného poskytovatele služeb, přičemž toto číslo přidělují subjektům polské daňové orgány z úřední povinnosti nezávisle na tom, zda tyto subjekty podaly žádost o registraci.

30 I když uvedené ustanovení upravuje údaj „identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty“, je třeba mít za to, že daňové identifikační číslo přidělené v projednávaném případě zajišťuje identifikaci dotčené osoby povinné k dani, takže může splňovat požadavky čl. 22 odst. 3 písm. b) třetí odrážky šesté směrnice.

31 Předkládající soud poznamenal, že uvedený poskytovatel vystavoval faktury za služby poskytované žalobci ve věci v původním řízení, avšak nenechal se pro účely DPH registrovat u příslušného vnitrostátního orgánu.

32 Článek 22 odst. 1 šesté směrnice přitom stanoví, že každá osoba povinná k dani oznámí zahájení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.

33 Bez ohledu na význam, jaký má taková registrace pro řádné fungování systému DPH, nemůže však porušení této povinnosti osobou povinnou k dani zpochybnit nárok na odpočet, který přiznává čl. 17 odst. 2 šesté směrnice jiné osobě povinné k dani.

34 Článek 22 odst. 1 šesté směrnice totiž upravuje pouze povinnost, aby osoby povinné k dani oznámily zahájení, změnu a ukončení svých činností, avšak neopravňuje nijak členské státy k tomu, aby v případě nepředložení takového oznámení odložily možnost uplatnit nárok na odpočet až do skutečného začátku obvyklého uskutečnění zdaněných plnění nebo připravily osobu povinnou k dani o možnost uplatnit tento nárok (viz rozsudky ze dne 21. března 2000, *Gabalfrisa a další*, C-110/98 až C-147/98, *Recueil*, s. I-1577, bod 51, a ze dne 21. října 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 48).

35 Pokud má příslušný správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že osoba povinná k dani je jakožto příjemce obchodních operací povinna odvést DPH, nemůže ukládat, pokud jde o nárok uvedené osoby na odpočet daně odvedené na vstupu, další podmínky, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (viz rozsudky ze dne 8. května 2008, *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, *Sb. rozh. s. I-3457*, bod 64, jakož i ze dne 30. září 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 40).

36 Případné porušení povinnosti uvedené v čl. 22 odst. 1 šesté směrnice poskytovatelem služeb nemůže proto zpochybnit nárok na odpočet, který příjemci uvedených služeb přiznává čl. 17 odst. 2 této směrnice.

37 Stejně je tomu i v případě čl. 22 odst. 8 šesté směrnice, podle něhož mají členské státy možnost upravit další povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům. Toto ustanovení sice povoluje členským státům přijmout určitá opatření, ta však nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení tohoto účelu, a tedy nemohou být používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH, jenž je základní zásadou společného systému DPH (viz rozsudek ze dne 18. prosince 1997, *Moleneide a další*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, *Recueil*, s. I-7281, bod 47; výše uvedený rozsudek *Gabalfrisa a další*, bod 52, jakož i výše uvedený rozsudek *Ecotrade*, body 65 a 66).“

Klíčová z hlediska posuzované věci je výpověď bodu 36, tedy že případné porušení povinnosti uvedené v čl. 22 odst. 1 šesté směrnice poskytovatelem služeb nemůže zpochybnit nárok na odpočet, který příjemci uvedených služeb přiznává čl. 17 odst. 2 této směrnice. Výpověď, kterou žalovaný argumentuje ve prospěch nepoužitelnosti závěrů tohoto rozsudku, tedy výpověď v bodu 38 rozsudku ve věci C – 438/09 („Z výše uvedeného vyplývá, že čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud příslušné faktury obsahují veškeré údaje požadované uvedeným čl. 22 odst. 3 písm. b), především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy poskytovaných služeb.“), je použitelná pouze přiměřeně, resp. není použitelná v závěru o nutnosti obsahu údajů nutných k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila. Pokud by mělo být toto omezení přijato i za situace, kdy lze skutečného poskytovatele služby identifikovat podle § 73 odst. 5 zákona

o dani z přidané hodnoty jinými důkazními prostředky, šlo by opět o formální výklad, který by byl v rozporu se zásadou daňové neutrality daně z přidané hodnoty.

V posuzované věci je však zásadní otázkou okolnost, jíž se žalobce v žalobních námitkách pouze letmo dotýká, a to je otázka míry subjektivní účasti žalobce na podvodném jednání I. B.. Nelze totiž přehlédnout skutečnost, že podstatná část argumentace žalovaného, resp. odvolacího orgánu v napadeném rozhodnutí, je zaměřena právě tímto směrem. Odvolací orgán na základě shromážděných skutkových podkladů dospěl k závěru, že žalobce měl a mohl vědět, že I. B. nemá oprávnění za společnost MEDICAL jednat, tedy měl a mohl vědět, že zdanitelná plnění neposkytuje deklarovaný poskytovatel, ale osoba od něj zcela odlišná. Ohledně přijatých plnění tedy nebyl v dobré víře.

To, že jde o okolnost podstatnou i za skutkové situace, o níž bylo právě konstatováno, že sama o sobě nemůže vést k odepření nároku na odpočet podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, potvrzuje ostatně i již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 65/2013. Tento rozsudek totiž svůj závěr o tom, že za situace, kdy je uveden plátcce v omyl podvodným jednáním co do identity poskytovatele, přitom je však prokázáno faktické poskytnutí plnění a jeho užití k ekonomické činnosti, je zapotřebí umožnit uplatnění nároku podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, zjevně navázal na podmínku dobré víry plátce, a to odkazem na judikaturu týkající se právě otázky míry subjektivní účasti na daňovém podvodu – Nejvyšší správní soud odkázal na svůj rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, v němž mimo jiné konstatoval, že „nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátcce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.“, a dále na rozsudky ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, a další týkající se aplikace rozsudku Soudního dvora EU ve věcech C-354/03, C-225/08, či na rozsudek ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010 - 227, ve kterém se mimo jiné uvádí, že „povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl.“

Podstatnou okolností v nyní posuzovaném případě jinak řečeno je, že zjištěný skutkový stav (plnění byla poskytována osobou odlišnou od deklarovaného poskytovatele s cílem vyhnout se placení DPH) lze označit za podvod na DPH.

Co se týče problematiky podvodů na DPH, tou se nesčetněkrát zabýval Nejvyšší správní soud (byť primárně v případech tzv. řetězových obchodů), opíraje se o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „Optigen“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „Kittel“), naposledy pak rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „Mahagében“)].

Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH setrvale označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem

získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232). Ve věci Optigen bylo ovšem zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04,-Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23).

Pokud jde o závěry rozsudku ve věci Mahagében, je vhodné poukázat na to, že Soudní dvůr v této věci v bodu 41 - 42 výslovně připomenul, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112. Subjekty práva se tedy nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Dále v bodu 45 konstatoval, že lze přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani odmítnout tehdy, pokud je z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu.

Jinak řečeno platí, že zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními, ovšem klíčový je závěr judikatury Soudního dvora, že pouze subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh., s. I-4191, bod 33).

Z výše citované judikatury Soudního dvora tak vyplývá, že nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc Kittel, cit. v bodě [32] výše).

Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008-100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59).

V nyní posuzované věci jde tedy primárně o to, zda žalobce měl a mohl vědět, že je plnění poskytováno osobou odlišnou od deklarovaného subjektu a za účelem spáchání podvodu na DPH. Míra této subjektivní účasti na daňovém podvodu se přitom odvíjí, jak

vyplývá z výše uvedeného, ze zjištění, zda podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění nejsou součástí podvodu.

Žalobce ke skutkovým a právním závěrům žalovaného v tomto ohledu poukazuje toliko na to, že vždy prověřuje dodavatele svých služeb, nicméně v daném případě byl vztah založen na dlouhodobé spolupráci, kdy dodavatel služeb (paní I. B.) byla zaměstnancům žalobce známa a spolupracovali s ní mnoho let. Žalobce dále uvedl, že paní B. poskytovala své služby v průběhu let jako fyzická osoba i jako zaměstnanec či v jiném poměru prostřednictvím vícero subjektů (například Medica Publishing and Consulting, s.r.o., Art action s.r.o. a zároveň i jí deklarovaným MEDICAL MARKETING, s.r.o.). Sama paní I. B. uvedla ve své výpovědi, že v případě daných zdanitelných plnění nebylo žalobci známo, že paní I. B. poskytuje daná plnění samostatně a ne prostřednictvím subjektu uvedeného na daňovém dokladu.

Tyto námitky však nejsou způsobilé vyvrátit skutkové a právní závěry žalovaného. Závěr žalovaného o tom, že žalobce mohl a měl vědět o skutečné povaze poskytovaných plnění, ob stojí ostatně i ve světle skutečností, jež vyplynuly i ze žalobcem k důkazu navrženého rozsudku Městského soudu v Brně v trestní věci I. B..

Z hlediska relevantních skutkových zjištění je třeba (jakkoliv nad rámec uplatněných žalobních bodů, neboť žalobce ani tuto skutečnost nijak v žalobě nenamítal) připustit, že argumentace žalovaného, resp. odvolacího orgánu, dopisem žalobce ze dne 12. 2. 2010 společností MEDICAL ve světle zjištění trestního soudu neobstojí. V trestním řízení s I. B. totiž vyšlo najevo, že tento dopis byl falzum, jež vyhotovila v reakci na to, že se jí žalobce po obdržení upozornění společnosti MEDICAL na podvodné jednání I. B. na tuto skutečnost dotazoval. I pokud však soud od argumentace žalovaného opírající se o tento dopis odhlédne, stále ob stojí skutková zjištění, jež nasvědčují tomu, že nejen že žalobce neučinil veškerá rozumná opatření, aby zajistil, že jím přijímaná plnění, jež se mají stát základem pro odpočet DPH, nejsou součástí daňového podvodu, ale že neučinil opatření žádná.

Žalobce nijak nezpochybnil, naopak výslovně připouští, že s I. B. spolupracoval po dosti dlouhé období, přitom v období let 2007 a 2008 poskytovala plnění i jako OSVČ, neplátce DPH. Žalobce dokonce sám v žalobě, jakož i v průběhu řízení před správcem daně dovozoval, že s ohledem na rozsah těchto plnění se měla plátcem DPH stát. Žalobce nijak nezpochybnil existenci a autenticitu dopisu I. B. z října 2008, v němž se konstatuje, že jako OSVČ není ochotna být zaregistrována jako plátce DPH a že možnou cestou, která se však ukazuje být nereálnou, je fakturace přes společnost MEDICAL. Následně jsou plnění dojednávána s I. B. od roku 2009 fakturována na společnost MEDICAL. Ani tato okolnost nebyla žalobci nijak podezřelá. Okolnost, že I. B. začala fakturovat poskytované služby na fiktivního dodavatele – plátce DPH z důvodu, aby zachovala přísun zakázek od žalobce, ostatně byla opětovně předmětem její výpovědi v její trestní věci, přičemž žalobce opět tuto výpověď nijak nezpochybnil. Naopak žalobce setrval tvrdil jak v řízení před správcem daně, tak i v trestní věci I. B., že se vůbec nezajímal o to, za koho I. B. při tom kterém objednaném plnění vystupuje, zda za sebe, společnost MEDICAL, či jiné, že ani nijak neověřoval, zda je oprávněna za příslušné společnosti jednat apod. To vše s poukazem na osobní známost a důvěru. Za celou dobu roku 2009, v němž byla poskytována plnění v hodnotě přesahující desítky tisíc korun prakticky každý měsíc, žalobce ani nezjistil, že peněžní protiplnění nejsou odváděna na účet společnosti MEDICAL, ale na účty, jejichž vlastníky byla žalobkyně, popřípadě třetí osoba. Žalobce neučinil nic dokonce ani v situaci, kdy byl dopisem společnosti

MEDICAL ze dne 9. 2. 2010 upozorněn na to, že I. B. se za zaměstnankyni této společnosti pouze vydává a již v minulosti vystavila fiktivní fakturu jménem společnosti MEDICAL. Pokud se v takové situaci žalobce omezil pouze na to, že I. B. obsah tohoto dopisu předestřel a poté se spokojil s jejím vysvětlením, že „o nic nejde a že dá vše do pořádku“, nelze jeho jednání hodnotit jinak než jako naprostou lehkomyšlnost. V této souvislosti rozhodně nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že by tato skutečnost byla pro posouzení vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu v daném případě nepodstatná. Z hlediska nároku žalobce šlo naopak o okolnost zcela podstatnou, neboť šlo o jednu z rozhodných skutečností z hlediska ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty (tj. o skutečnost, zda plnění poskytl plátce DPH). Potenciálně tedy hrozilo, že podstatná rozhodná skutečnost z hlediska uplatnění odpočtu na vstupu, jež žalobce nárokoval, nebude splněna.

Výše uvedené skutečnosti podle názoru soudu vylučují možnost závěru a dobré víře žalobce ve vztahu k jeho možné účasti v daňových podvodech. Soud znovu připomíná, že k prokázání subjektivní stránky účasti na podvodech s DPH není třeba, aby daňový subjekt měl dostatečné podezření ohledně svých konkrétních obchodních partnerů. Daňový subjekt musí podniknout veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jeho plnění nejsou součástí podvodu. Žalobce se však možnosti potencionálních daňových podvodů vůbec nevěnoval, naopak rezignoval i na zjištění nejobecnějších údajů o poskytovateli služeb.

Za těchto okolností nelze plnění, které bylo objektivně skutečným poskytovatelem poskytnuto v rámci daňového podvodu, považovat ve vztahu k žalobci za plnění, jež by zakládalo nárok žalobce na odpočet podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť se žalobce na tomto podvodném jednání svou pasivitou v přijetí přiměřených opatření k prověření obchodních partnerů ve smyslu výše uvedené judikatury subjektivně podílel. Závěr napadeného rozhodnutí tedy v tomto ohledu i přes dílčí nesprávnost ob stojí.

Soud proto neshledal žalobu důvodnou, a podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady ve smyslu § 57 odst. 1 s. ř. s. v řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení.

Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 2. listopadu 2016

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková