



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **PESTALL s.r.o.**, IČ 27474291
sídlem Tovární 298, 538 04 Prachovice
zastoupena daňovým poradcem Punktum, spol. s r.o.
sídlem Otická 758/19, 746 01 Opava

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2017, č. j. 53475/17/5200-21443-712165

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „*finanční úřad*“) deseti platebními výměry ze dne 20. 1. 2017 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za měsíce duben, červen, červenec, září a říjen 2011 a červen, červenec, srpen, září a říjen 2012 v celkové výši 320.000 Kč a penále 64.000 Kč. Finanční úřad shledal neoprávněnými uplatněné nároky na odpočet daně

spočívající v přijatých zdanitelných plněních za reklamní služby, které se uskutečňovaly formou umístění reklamy na závodních vozech třetích osob při závodech rallye. Žalobce dle svých tvrzení a předložených daňových dokladů reklamní plnění postupně po sobě v čase přijímal od čtyř subjektů *BH CAPO CAR s.r.o.*, *BH CAPO CAR plus s.r.o.*, *BONNYMEDE INVEST s.r.o.* a *Insider Solution s.r.o.* Finanční úřad uzavřel, že žalobci se v daňovém řízení nepodařilo prokázat, že uplatněná zdanitelná plnění byla skutečně přijata od deklarovaných, shora označených, čtyř dodavatelů jako plátců daně. Umístění reklamy na závodních vozech žalovaný ani finanční úřad zpochybnili.

2. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil deset platebních výměrů finančního úřadu. V obsáhlém rozhodnutí odkázal na příslušnou právní úpravu, citoval přílehlavě judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „*NSS*“) týkající se rozložení daňového břemene, otázek zahájení a průběhu daňové kontroly a též prokazování přijatých plnění pro účely odpočtu DPH. Následně popsal, jak dospěl k pochybnostem o tom, zda žalobce reklamní služby skutečně přijal od deklarovaných dodavatelů. Označil výzvu k prokázání skutečností adresovanou žalobci. Popsal zjištění učiněná z dalšího následného dokazování a též tím odůvodnil to, proč v pochybnostech setrval. V rozhodnutí rovněž vypořádal a odmítl další námitky žalobce stran tvrzené prekluze pro vyměření daně, vedení spisu a důkazních prostředků, zkrácení práv spočívající v neumožnění vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění, neukončení daňové kontroly a vyhodnocení důkazů. Rozhodnutí žalovaného bylo formálně opřeno o § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“).
3. Žalobce se následně žalobou domáhá soudního přezkumu a zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného i předchozích platebních výměrů. Obsáhlá, vcelku nepřehledná žaloba je pojata velmi nesourodě jako směsice obecných konstatování, rozličných místy nekonkrétních námitek, řečnických otázek a napadání postupů finančního úřadu i žalovaného. Žalobce označuje postupy správce daně termíny jako nečinnost či lenost. Z uvedených důvodů je žaloba velice obtížně zpracovatelná a soudu je obsáhlostí žalobní argumentace vcelku znemožněno v rozumném rozsahu reagovat na jednotlivě rozčleněné žalobní námitky.
4. Shrnutí, žalobce v žalobě namítl v těchto okruzích následující námitky: (i) *Prekluzi práva vyměřit daň* - uvádí, že daňová kontrola byla zahájena dříve, než deklaruje žalovaný i finanční úřad. Poukazuje na několik úkonů finančního úřadu (zejména jednání z 31.10. 2013), které předcházely deklarovanému zahájení daňové kontroly, přičemž od těchto úkonů se má odvíjet zahájení daňové kontroly. Dále tvrdí, že kontrola měl být zahájena postupem dle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť finanční úřad měl podklady k tomu, aby mohl předpokládat, že daň bude doměřena. Daňová kontrola byla účelově a nezákonně ukončena kvůli dodržení lhůty. Namítá nepřiměřenou délku daňové kontroly v rozporu s metodikou. Poukazuje na rozpor mezi ust. § 148 odst. 2 a § 148 odst. 3 daňového řádu v otázce prodloužení lhůty. (ii) Namítá způsob *vedení spisu, manipulaci se spisem, selektivní výběr důkazů* k hodnocení žalovaným. (iii) *Nesprávné vyhodnocení skutečností zjištěných z dokazování* ve vztahu k meritornímu posouzení dodavatele(-ů) reklamních plnění. Poukazuje na dobrou víru žalobce. (iv) *Časový tlak finančního úřadu, zneužití zásady koncentrace, způsob projednání zprávy o daňové kontrole*.
5. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a připomněl, že s mnoha žalobními námitkami se z důvodu jejich převážné

totožnosti vypořádal v rámci reakce na odvolací námitky žalobce. Popsal, za jakých okolností finanční úřad došel k odůvodněným pochybnostem ve vztahu k jednotlivým přijatým zdanitelným plněním, a jak bylo řízení dále vedeno po výzvě adresované žalobci. Ve vyjádření se následně věcně vyjádřil k jednotlivým žalobním okruhům, které žalobce blíže konkretizoval po podání žaloby. Námitky žalobce vyvracel, v převážné části odkazem na konkrétní pasáže napadeného rozhodnutí, které je třeba považovat za dostatečně konkrétní.

6. K podané žalobě stran merita projednávané věci je třeba uvést, že správní soudy, včetně NSS, se již v minulosti zabývaly oblastí daňových doměrků DPH, resp. neuznání odpočtů DPH ve vztahu k reklamě poskytované daňovým subjektům formou umístění jejich loga na závodních vozech při podnikcích rallye v ČR. V těchto rozhodnutích, které jsou žalobci, resp. jeho zástupci zcela jistě známy (zástupce žalobce – daňový poradce v žalobě detailně cituje rozličnou daňovou judikaturu NSS), byly i v obecné rovině popsány náležitosti a potřebné požadavky kladené na daňové subjekty při prokazování přijatých reklamních zdanitelných plnění. Z více rozhodnutí NSS soud uvádí např. rozsudek ze dne 30. 9. 2015, čj. 1 AfS 25/2015-49, rozsudek ze dne 9. 7. 2015, čj. 9 AfS 233/2014-26, či rozsudek ze dne 22. 5. 2019, čj. 3 AfS 194/2017-25.
7. K subjektu samotného žalobce a finančním úřadem provedené daňové kontrole a též některým zopakovaným žalobním námitkám krajský soud též poukazuje na to, že žalobci byla za období roku 2012 doměřena daň z příjmu právnických osob ve výši 203.490 Kč v souvislosti s náklady uplatněnými jako výdaje na výzkum a vývoj. Stalo se tak na podkladě stejné daňové kontroly. Žalobce i v případě daně z příjmu podal správní žalobu, jež byla rozsudkem ze dne 4. 4. 2019, čj. 52 Af 8/2018-160 zamítnuta. Řízení o kasační stížnosti bylo zastaveno. Ve shora citovaném rozhodnutí zdejšího soudu byly zejména zde opakované námitky procesního charakteru vypořádány.
8. K průběhu řízení před správními orgány soud shrnuje takto. Správce daně zahájil dne 31. 1. 2014 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla krom daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, také daň z přidané hodnoty za zdaňovací období uvedená pod bodem 1 odůvodnění shora. Po provedeném dokazování finanční úřad dospěl k tomu, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění za reklamní služby od deklarovaných dodavatelů v souladu s ustanoveními § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH. Za toto plnění nebyl žalobci uznán nárok na odpočet. Kontrolní zjištění finanční úřad popsal ve zprávě o daňové kontrole ze dne 13. 1. 2017, jež byla doručena do datové schránky žalobce dne 23. 1. 2017. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce včas odvolání, ve kterém uvedl v jádru velmi obdobné námitky, které uvádí v žalobě. Žalovaný následně dne 12. 12. 2017 rozhodl o odvolání žalobce tak, že odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.
9. Předně, a to vzhledem k obsáhlosti žaloby, soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy (minimálně implicitně) vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto

přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. 9 Afs 70/2008-13).

10. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry [proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13, dostupný na www.nssoud.cz), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 - odstavec 4 odůvodnění, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 -odstavec 5 odůvodnění, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 - odstavec 6 odůvodnění, či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72, atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „*Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.*“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
11. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, ve věci sp. zn. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „*(...) přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných*

obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

12. Níže soud uvádí podstatnou relevantní právní úpravu s tím, že případné citace ze závěrů rozhodnutí NSS k výkladu těchto ustanovení při jejich konkrétní aplikaci budou uvedeny v rámci vypořádání jednotlivých okruhů námitek.
13. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu *[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
14. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu *[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
15. Dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu *[l]hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*
16. Dle § 148 odst. 3 téhož zákona *[b]yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zabájena daňová kontrola, (... , ...) běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
17. Dle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH *[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*
18. Dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH *[p]ro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*
19. K výkladu shora uvedených ustanovení § 72 a § 73 ZDPH soud doplňuje, že z judikatury NSS se podává, že k uznání nároku na odpočet je třeba prokázat i to, že subjekt, který žalobci jako odběrateli službu fakturoval a jemuž bylo placeno, byl i tím subjektem, který službu skutečně poskytl (rozsudek NSS ze dne 9. 7. 2015, čj. 9 Afs 233/2014-26, bod 18). Obdobně argumentuje žalovaný (včetně odkazů na judikaturu NSS) pod body 23 a 24 napadeného rozhodnutí a též v bodě 23 vyjádření k žalobě.
20. K samotnému přezkumu rozhodnutí je třeba uvést, že rozhodnutí žalobce a finančního úřadu (platební výměry a zpráva o daňové kontrole mající charakter odůvodnění) tvoří jeden celek. Rovněž soud připomíná, že žalobní námitky jsou převážným opakováním námitek odvolacích, a proto bude pro přezkum též rozhodné, jak se s námitkami z odvolání vypořádal žalovaný. Pokud to bude případné, soud může na odůvodnění rozhodnutí žalovaného odkázat, neboť není a nemůže být smyslem soudního přezkumu vytvářet nové důvody vedoucí k přijetí určitého závěru, pokud je správný a jednou vyslovené důvody obstojí též při soudním přezkumu.

21. Nejprve se soud zabýval otázkou uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. K uvedenému je třeba uvést, že žalovaný obdobné námitky žalobce vypořádal pod body 88 až 103 napadeného rozhodnutí. Přesněji se pak soud bude zabývat uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Dle § 148 odst. 1 nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn (§ 148 odst. 3 daňového řádu).
22. Dle protokolu ze dne 31. 1. 2014 byla tímto dnem u žalobce zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla mimo jiné také DPH za období let 2011 a 2012 v rozsahu přijetí reklamních služeb. Z těchto skutečností tak jasně vyplývá, že dnem rozhodným pro začátek běhu prekluzivní lhůty je den 31. 1. 2014 dle § 148 odst. 3 daňového řádu. S tímto však žalobce nesouhlasí a uvádí, že tímto protokolem byla daňová kontrola zahájena pouze formálně, nicméně daňová kontrola probíhala fakticky ještě před 31. 1. 2014. Konkrétně pak žalobce uvádí, že u něho proběhla asi tři místní šetření (později uvádí přímo i data 21. 5. 2013, 28. 6. 2013 31. 10. 2013), která již měla povahu daňové kontroly. Tudíž musela prekluzivní lhůta začít běžet již dříve, konkrétně pak žalobce směřuje k datu 31. 10. 2013. S tímto názorem však krajský soud nesouhlasí. Správce daně dne 27. 6. 2013 provedl u žalobce místní šetření dle ustanovení § 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu, které správce daně opravňuje provádět místní šetření i před zahájením daňové kontroly. Krajský soud ze zmíněného protokolu zjistil, že předmětem místního šetření bylo zjistit aktuální činnost daňového subjektu a skutečnosti týkající se uplatněných nároků na odpočet DPH z přijatých plnění reklamních služeb a nákupu PHM. Finanční úřad převzal vybrané daňové doklady. Dle hodnocení krajského soudu se jedná o standardní postup v rámci vyhledávací činnosti před zahájením samotné daňové kontroly. Místní šetření se u žalobce konalo dle vyjádření žalobce dne 31. 10. 2013. Nebylo tomu tak, neboť byl toho dne sepsán záznam o zjištění odpovědí na dožádání o deklarování dodavatelích žalobce. Skutečnost tvrzená žalobcem nemá oporu v realitě a nemůže mít za následek zahájení daňové kontroly. Soud může zcela jednoduše vyvrátit námitky žalobce jeho argumentací judikaturou NSS, kdy finanční úřad před zahájením daňové kontroly v rámci jednotlivých kroků rozhodně nepožadoval po žalobci předání „kompletního účetnictví“ jak žalobce odkazem zmiňuje.
23. Žalobce uvádí, že s ohledem na obsah místního šetření je potřeba na toto nahlížet jako na ústní jednání, o které je povinnost sepsat protokol. Zákon stanoví, že o provedeném místním šetření sepíše správce daně dle povahy úřední záznam nebo protokol (§ 80 odst. 3 daňového řádu). Žalobce ovšem neuvádí, z čeho dovozuje, že se jednalo o místní šetření, natož ústní jednání. Z onoho úředního záznamu nic takového nevyplývá, a jelikož žalobce nic konkrétního neuvádí, nemůže krajský soud domýšlet skutečnosti, které by tvrzení žalobce potvrzovaly. Lze tedy uzavřít, že místní šetření zachycené na úředním záznamu bylo standardním místním šetřením v rámci vyhledávací činnosti správce daně před zahájením daňové kontroly (§ 78 a násl. daňového řádu) a nemělo tak žádný vliv na počátek běhu prekluzivní lhůty. Obdobně tomu bylo i dalších úkonů, jež uvádí žalobce s tím, že se jednalo o běžnou vyhledávací činnost nedosahující kvality místního šetření. Dnem rozhodným pro začátek běhu prekluzivní lhůty je tak den 31. 1. 2014, tedy den, kdy byla daňová kontrola na základě předchozích zjištění řádně zahájena protokolem. Vzhledem k § 33 odst. 1 daňového řádu, začala prekluzivní lhůta běžet dne 1. 2. 2014, jelikož na rozdíl od počátku běhu prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 je zde vázán počátek obnovené lhůty na úkon, který nový běh prekluzivní lhůty způsobil. Pro stanovení

počátku běhu prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu je tak rozhodný den následující po dni, ve kterém k onomu úkonu došlo. Konec běhu prekluzivní lhůty tak připadá dle § 148 odst. 1 ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu na den 1. 2. 2017.

24. Další rozhodnou skutečností pro běh prekluzivní lhůty je den 23. 1. 2017, kdy byly žalobci doručeny dodatečné platební výměry na DPH. Dle § 148 odst. 2 písm. b) se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Doručením dodatečných platebních výměr žalobci tak došlo k prodloužení prekluzivní lhůty až do dne 1. 2. 2018. Žalobce v žalobě nicméně polemizuje s možností aplikovat § 148 odst. 2 daňového řádu v situaci, kdy již byl aplikován § 148 odst. 3 daňového řádu.
25. K tomu krajský soud uvádí. Dle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu) znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Jedná se tudíž o institut přerušení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu, přičemž začne tato lhůta běžet znovu od začátku. Ze samotné dikce zákona nelze shledat, že by § 148 odst. 3 vylučoval prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 daňového řádu, jelikož odstavec 3 pouze cílí na situace, kdy je původní prekluzivní doba přerušena, jelikož došlo ke skutečnostem, které zakládají její nový běh od začátku. Na rozdíl od odst. 1 a 3 stanovuje odst. 2 pouze podmínky (skutečnosti), které zakládají prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok, a to bez rozdílu, zda běží lhůta původní dle odst. 1 nebo lhůta obnovená dle odst. 3. Tyto odstavce § 148 daňového řádu v žádném případě nevylučují svoji vzájemnou aplikaci, spíše se vzájemně doplňují. Existuje bohatá praxe daňových orgánů, kterou převzaly i správní soudy, kde jsou instituty § 148 odst. 2 a odst. 3 společně aplikovány (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016-36, dále např. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2017, čj. 30 Af 1/2016-48, nebo rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2016, čj. 9 Af 53/2013-227).
26. Lze odkázat též na odbornou literaturu: „*Naopak zákon výslovně již stanoví rozhodný den jako počátek běhu lhůty, od něhož se lhůta přerušuje a běží nová v případě přerušování lhůty v odst. 3. K přerušování lhůty dojde, byla-li před uplynutím tříleté lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení. Přerušování lhůty znamená, že od okamžiku, kdy byl některý z uvedených úkonů učiněn, běží znovu celá 3letá lhůta (někdy se nesprávně pojem přerušování, byť tomu název napovídá, vykládá tak, že se po dobu prováděného úkonu lhůta "přerušuje" a po jeho skončení dobíhá zbytek - viz níže stavění lhůty). Zákon nevylučuje, aby v rámci této lhůty byl učiněn některý z úkonů, který může znamenat její prodloužení (viz § 148 odst. 2). Správce daně je však vždy limitován lhůtou 10 let (§ 148 odst. 5).*“ (komentář k ust. § 148 daňového řádu, Leges, dostupné v aplikaci ASPI). Smyslem § 148 odst. 3 totiž je, aby pro stanovení daně existoval časový prostor 3 roky i za situace, kdy byla po skončení zdaňovacího období zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení (včasné či opožděné) nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení. Ustanovení § 148 odst. 3 tedy řeší (nový) počátek běhu prekluzivní lhůty, nikoliv však její délku jako takovou, a nelze z něj jakkoliv vyvodit nemožnost prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 daňového řádu. Ani samotný § 148 odst. 2 daňového řádu neodkazuje co do jeho použitelnosti pouze k § 148 odst. 1 daňového řádu.
27. Krajský soud tak uzavírá, že v nyní projednávaném případě byla u žalobce zahájena daňová kontrola dne 31. 1. 2014, běh tříleté prekluzivní lhůty tak začal dle § 148 odst. 3 daňového

řádu dne 1. 2. 2014, tedy dnem následujícím po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty (§ 33 odst. 1 daňového řádu), a uplynout měla dne 2. 1. 2017. Žalobci byly dne 23. 1. 2017 doručeny dodatečné platební výměry na DPH, tedy v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty ke stanovení daně. Na základě této skutečnosti došlo dle § 148 odst. 2 písm. b) k prodloužení tříleté lhůty o jeden rok, tedy do 2. 1. 2018. Žalované rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 23. 12. 2017, tudíž ještě před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Na tomto závěru nic nemění ani žalobcem zmiňovaná metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly, ve které je stanoveno doporučení, aby celková délka daňové kontroly trvala maximálně dva roky. Jak správně uvedl i žalobce v žalobě, jedná se o pouhé doporučení, které tak není závazné. Celková doba daňové kontroly se odvíjí od celkové složitosti a náročnosti věci (dožádání svědků mimo ČR, pátrání po jejich pobytu, předvádění svědků policií ČR apod.) a také od míry součinnosti daňového subjektu. Stále však musí být dodržena zákonná ustanovení o prekluzivní lhůtě, která ve zde projednávaném případě dodržena byla.

28. Stejně tak nic nemění ani žalobcem tvrzené pochybení v postupu správce daně, který měl dle názoru žalobce vyzvat dle § 145 odst. 2 daňového řádu žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek. Argumentace žalobce o výkladu zákonem použitého pojmu „*může*“ je obecně správná, nicméně nepřiléhavá na zde projednávanou věc. Daňový řád i ustálená judikatura pro „povinnou“ aplikaci § 145 odst. 2 totiž vyžadují, aby zde existoval důvodný předpoklad o tom, že daň bude doměřena. Takovým důvodným předpokladem může být např. nezvykle nízká výše daně oproti jiným daňovým obdobím či jiná zjištění, která lze brát s velkou mírou pravděpodobnosti za prokázaná. Dle hodnocení krajského soudu takový předpoklad před zahájením kontroly neexistoval, o čemž svědčí i obsah úředního záznamu z 28. 6. 2013, ze kterého se podává, že finanční úřad neměl dostatek podkladů a další vyžadoval. Sám žalobce uváděl, že tyto budou sděleny druhým z jednatelů po návratu ze zahraniční cesty. Žalovaný se k věci vyjádřil pod body 93 an. napadeného rozhodnutí.
29. Správce daně v oblasti DPH (výdaje na výzkum a vývoj ponechává soud stranou) neměl rozhodně k datu zahájení kontroly dostatek poznatků o tom, že daň bude doměřena. O nikoli jistotě či vysoké míře pravděpodobnosti hovoří následná délka kontroly a též to, že reklamní plnění byla uznána, avšak nebylo postaveno na jisto, jaké subjekty je poskytly. Nebyl zde tedy důvodný předpoklad doměření daně. Pokud by žalobce takový předpoklad znal (k onomu datu), mohl jej následně v žalobě označit. Ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu tak není vzhledem k výše uvedenému aplikovatelné pro zde projednávanou věc, krajský soud takovou námitku hodnotí jako nedůvodnou a ryze účelového charakteru.
30. Krajskému soudu navíc (což uvádí nad rámec odůvodnění) není jasné, z jakého důvodu žalobce porušení § 145 odst. 2 daňového řádu namítá, když ze všech okolností, které při řízení před soudem i daňovými orgány vyšly najevo, je patrné, že by žalobce k výzvě dle § 145 odst. 2 daňového řádu nepodal dodatečné daňové přiznání, jelikož s neuznáním odpočtu DPH nesouhlasí, a proto podal žalobu. Žalobce odkazuje na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014-55, ve kterém se při výkladu ustanovení § 145 odst. 2 silně odráží prioritní dobrovolného splnění daňové povinnosti subjektu před autoritativním doměřením daně ze strany daňových orgánů.

S tímto výkladem krajský soud plně souhlasí, nicméně jak je již zmíněno výše, ve zde projednávané věci nelze v žádném případě mluvit o dobrovolnosti žalobce „*napravit svoji chybu*“, když svou chybu na 25 stranách žaloby odmítá. O ochotě žalobce dobrovolně splnit svou daňovou povinnost tak nemůže být v projednávané věci řeč.

31. Soud rovněž nesouhlasí se vcelku obecnou námitkou žalobce stran protahování lhůt při kontrole, námitkou průběžné nečinnosti správce daně, jež pak měla vést k tomu, že se žalobce dostal pod časový tlak. Předně je třeba uvést, že již počátkem vymezené daňové kontroly a poté minimálně ode dne 25. 1. 2016, kdy finanční úřad vydal výzvu, mohl být žalobce srozuměn s tím, že z jeho strany bude třeba vyvinout řádnou důkazní aktivitu k prokázání předmětných daňových tvrzení ohledně přijaté reklamy na vozech rallye, resp. ohledně jejich dodavatelů. Ze správního spisu se nepodává, že by docházelo k prodlení (bylo prováděno mnoho dožádání), ostatně žalobce v žalobě konkrétně ničeho neuvádí. Nadto v odpovědi na výzvu žalobce další doklady či důkazy nepředložil, nýbrž navrhl provedení mnoha důkazů, kterým bylo vyhověno.
32. Žalobce rovněž polemizuje nad oprávněností úředních osob jednat v konkrétních případech v rámci daňové kontroly. K tomu krajský soud uvádí, že žalobce nevznosl pochybnost o tom, že by se jednalo o zaměstnance správce daně, nýbrž uvedl, že jejich oprávnění není založeno ve správním spise. Úřední osoba však dle § 12 odst. 3 daňového řádu prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem. Podle § 12 odst. 4 daňového řádu o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu je daňový subjekt osobou zúčastněnou na správě daní. Žalobce přitom netvrdí, že by nebylo vyhověno jeho žádosti ve smyslu § 12 odst. 4 daňového řádu. To, zda byl případně porušen organizační řád v uvedeném směru, by s ohledem na povahu případného porušení procesního charakteru ve vztahu k podzákonnému předpisu interní povahy, a právě s ohledem na znění uvedené zákonné právní úpravy nemohlo mít vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí.
33. Lze tedy uzavřít, že krajský soud vyhodnotil okruh námitek o prekluzi lhůty pro vyměření daně jako nedůvodné.
34. Dalším okruhem námitek jsou *námítky směřující k vedení spisu*. I v tomto případě žalobce v žalobě neoznačil dostatečně konkrétně pochybení daňových orgánů při vedení spisu, které by způsobovalo nezákonnost žalovaného rozhodnutí. V první fázi žalobce kritizuje celý systém finanční správy a představuje soudu jakousi konspirační teorii o celkovém manipulování se spisy ve všech daňových řízeních. Dále pokračoval žalobce již o něco konkrétnějším tvrzením o absenci některých listin z daňové kontroly v seznamech písemností napříč daňovou kontrolou. Žalobce k tomu uvádí, že daňové orgány takto vědomě vytváří „*spisové kastráty*“ a že nikdy se k soudu nedostane celý správní spis. Krajský soud disponuje kompletním správním spisem, který je řádně očíslován a veškeré písemnosti, o které se opírají rozhodnutí vydaná při daňovém řízení, jsou ve správním spisu obsaženy. Žalobce navíc ani konkrétně neoznačil písemnost, která ve spise není obsažena, i když by obsažena být měla. Žalobce k tomu ani neuvádí konkrétní důvody nezákonnosti, které by se špatným vedením spisu měly daňové orgány dopustit. K tomu lze mutatis mutandis citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 9 Azs 312/2018-40: „*Výtky, které stěžovatel činí pouze ve formě obecných pochybností či*

domněnek, nelze považovat za dostatečně precizní stížnostní body ve smyslu § 106 odst. 1 s. ř. s. (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54; citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).“

35. Krajský soud nemůže přezkoumávat žalované rozhodnutí pouze na základě domněnek žalobce. Žalobce pouze předpokládá existenci jiných soupisů a zatajovaných písemností. K tomu je potřeba uvést, že aby došlo k porušení práv žalobce, musela by být naplněna určitá intenzita zásahu do práv žalobce. Není tak úplně rozhodné, zda v dílčích seznamech vyhotovovaných v průběhu daňové kontroly jsou či nejsou uvedeny všechny písemnosti, což ve zde projednávané věci ani soud netvrdí, je ale rozhodné, zda byl žalobce se všemi rozhodnými písemnostmi seznámen a měl možnost se k nim vyjádřit. Žalobce ale v žalobě nic takového netvrdí.
36. Žalobce v této části žaloby označil konkrétně jednu písemnost, č. j. 1359084/13/2804-05403607985 ze dne 31. 10. 2013, která dle tvrzení žalobce není uvedena ve výsledku kontrolního zjištění ani ve zprávě o daňové kontrole. Totožnou námitku žalobce uplatnil i v odvolání a žalovaný se s námitkou dostatečně vypořádal (bod 119), když uvedl, že se jedná o listinu pro výlučné potřeby správce daně zařazenou do vyhledávací části spisu.
37. Navíc, jak uvádí sám žalobce v žalobě, se zmíněnou písemností se seznámil dne 13. 3. 2017 a o její existenci věděl již od 30. 11. 2016, kdy byla tato listina součástí soupisu písemností. Žalobci je tedy známo, co je obsahem samotné písemnosti, a i přesto v žalobě netvrdí konkrétní nezákonnost, kterou by neuvedení dané písemnosti ve zprávě o daňové kontrole zakládalo. Žalobci stejně jako krajskému soudu je nicméně obsah oné písemnosti znám. Jedná se o úřední záznam o průběhu vyhledávací činnosti, jehož závěrem bylo prověřit přijetí reklamních služeb a prověřit výši a oprávněnost položek na výzkum a vývoj. Vztahem záznamů o vyhledávací činnosti, místních šetření zaznamenaných v úředních záznamech a prekluzí se krajský soud zabýval již výše v tomto rozhodnutí a nebude se tedy opakovat. Na tomto místě lze tedy uzavřít, že námitka žalobce co do vedení spisu a absence písemností je založena na pouhých domněnkách, kterými se krajský soud nemůže zabývat, navíc v celkovém kontextu se jeví uplatněná námitka jako čistě účelová.
38. K opožděnému přeražení písemností z vyhledávací části spisu se v napadeném rozhodnutí vyjádřil žalovaný pod body 133 až 138. Žalobci bylo umožněno se v průběhu odvolacího řízení seznámit veškerými podklady pro rozhodnutí. Žalovaný byl oprávněn chybu správního orgánu I. stupně napravit a poskytl o tom informaci žalobci, který se s listinami seznámil. Takový postup pak nemá za následek nezákonnost rozhodnutí.
39. Žalobce rovněž napadá vady dokazování a selektivní vyhodnocování důkazů. Velkou pozornost věnuje žalobce skutečnosti, že dle žalobce nelze seznat ze zprávy o daňové kontrole a ani ze spisu, jaké důkazy správce daně shromáždil, které jako důkaz osvědčil a které ne. Žalobce také postrádá správní uvážení o těchto důkazech. Krajský soud tak přezkoumal postup daňových orgánů a konstatuje, že námitky nejsou důvodné.
40. Daňový řád nestanovuje povinnost daňovým orgánům vést jakýkoliv seznam důkazních prostředků nebo nějakou hromadnou písemnost s jejich hodnocením. Správce daně je pouze povinen dle § 88 odst. 2 seznámit daňový subjekt s výsledky kontrolních zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů. Dále je správce daně povinen ve zprávě o daňové kontrole uvést, o jaké důkazní prostředky se opírá, jaké důkazy byly navrhnuty a pokud nebyly provedeny, tak z jakého důvodu. To ovšem neznamená, že by zpráva o daňové kontrole musela obsahovat seznam použitých důkazů. Jaké důkazy byly použity a

provedeny musí být seznatelné z celého odůvodnění. Krajský soud po přezkumu zprávy o daňové kontrole uvádí, že těmto svým povinnostem správce daně dostál.

41. Z výsledku kontrolního zjištění týkajícího se DPH ze dne 16. 11. 2016 je patrné, že tento obsahuje hodnocení důkazů k jednotlivým dodavatelům reklamy, jsou zde jmenovány jak písemnosti doručené správci daně, tak i skutečnosti vyvstálé z ústních jednání konaných u žalobce, jako i další skutečnosti, které vedly správce daně k učiněným závěrům. Stejně je tomu tak i ve zprávě o daňové kontrole, která na svých 39 stranách obsahuje hodnocení důkazů i závěry z nich vzešlé. Žalobce navíc v žalobě neuvádí žádný konkrétní důkaz, který by snad měl být v těchto písemnostech zmíněn, ale zmíněn není. Ani neuvádí konkrétní důkazní návrh, se kterým by se správce daně nevypořádal. Jedná se tak o obecné tvrzení absence soupisu důkazů a jejich hodnocení, které však nemá oporu ve spise. Navíc není pravdou, jak uvádí žalobce, že byl touto tvrzenou absencí připraven o možnost navrhnout důkazy nebo se k nim vyjadřovat. Žalobci byl dán dostatečný prostor vyjádřit se k výsledku kontrolních zjištění.
42. K tvrzeným vadám dokazování a selektivním výběru lze uvést, že se jedná opět o převážně obecné proklamace, na které není dáno soudu konkrétně reagovat. Toliko s výjimkou tvrzení o výběru hotovosti dodavateli (str. 22 žaloby). Žalobce popisuje, z jakého důvodu byla hotovost vybrána, což plyne z výpovědi p. T. K otázce výběrů v hotovosti je však třeba uvést, že hodnocení takových postupů u dodavatelů či subdodavatelů nebylo zásadním důvodem a podstatou vydání napadených rozhodnutí, a tedy neuznání odpočtů DPH (k tomu viz níže).
43. V dalším okruhu *námitek žalobce směřuje do podstaty a důvodů neuznání odpočtů DPH*. Uvádí, že došlo k nesprávnému vyhodnocení skutečností zjištěných z dokazování ve vztahu k meritornímu posouzení plnění od všech čtyř dodavatelů reklamních plnění. Poukazuje v obecné rovině na dobrou víru žalobce. Jedná se opětovně o opakování odvolacích námitek, proto je na úvod vypořádání možné odkázat na podstatnou část napadeného rozhodnutí, konkrétně body 30 až 83, kde žalovaný podrobně a poté i v souhrnu uvedl veškeré důvody, pro které platební výměry potvrdil. Argumentace stran tvrzené dobré víry je obsažena v bodě 81 napadeného rozhodnutí.
44. Soud ani tomuto okruhu námitek žalobce nepřisvědčuje, přičemž závěry žalovaného, jimiž byla potvrzena zjištění finančního úřadu, má soud za oprávněné a dostatečně odůvodněné. V průběhu daňového řízení vyvstaly na straně správce daně pochybnosti o tom, kdo byl skutečným dodavatelem deklarovaných zdanitelných reklamních plnění, tedy zda byly přijaty od čtyř dodavatelů uvedených na postupně předložených daňových dokladech. Pochybnosti byly žalovaným prvně uvedeny již shora citovanou výzvou ze dne 25. 1. 2016. U všech čtyř deklarovaných dodavatelů *BH CAPO CAR s.r.o.*, *BH CAPO CAR plus s.r.o.*, *BONNYMEDE INVEST s.r.o.* a *Insider Solution s.r.o.* se jednalo o obdobné skutečnosti, které finanční úřad k pochybnostem vedly. Šlo především o podobu a obsah uzavřených smluv o propagaci (reklamě), rozdíly v podpisech jednatelů, nejasnosti o oprávněných osobách, jež měly jednat za dodavatele reklamy, výběry peněz v hotovosti, nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku, dvě ze společností byly nově vzniklé, nekontaktnost společností, případně některých jednatelů. Uskutečnění zdanitelných plnění ve formě reklamní prezentace loga či firmy žalobce vylepeného na závodních automobilech v průběhu rallye zpochybněno nebylo. Finanční úřad i žalovaný přitom vyšly z poskytnutých fotografií a videozáznamů.

45. Otázkou důkazního břemene v daňovém řízení se NSS v řadě svých rozhodnutí zabýval opakovaně, a to i v souvislosti s uplatněním nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. V této souvislosti lze poukázat například na rozsudek ze dne 26. 6. 2014, čj. 5 Afs 65/2013-79, v jehož II. právní větě NSS konstatoval, že *„[d]ůkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Ustanovení § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi, popř. i bez nich (což lze a contrario dovodit z odst. 12 citovaného ustanovení zákona ve znění do 31. 12. 2008; nyní srovn. odst. 5 citovaného ustanovení); v takovém případě je povinen plátce nárok prokazovat jiným způsobem - v projednávané věci dle § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (srovn. § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). To platí nejen v případě, kdy daňový doklad náležitosti neobsahuje vůbec, ale i tehdy, jsou-li tyto nesprávné, resp. nepravdivé.“* Od tohoto závěru vyvěrajícího z konstantní judikatury (srov. dále např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007-84, a ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71) nemá soud důvod jakkoli se odchýlovat. Vyvstanou-li tedy v průběhu daňového řízení pochybnosti o správnosti či pravdivosti daňových dokladů – a tedy i o uskutečnění zdanitelných plnění – tíží důkazní břemeno ve vztahu k tvrzeným skutečnostem daňový subjekt.
46. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: *„Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“*
47. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproказuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs

24/2007 - 119, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

48. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
49. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).
50. Obdobně jako NSS v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, čj. 9 Afs 233/2014-26 soud uvádí, že žalobce opakovaně považuje za podstatnou okolnost celé věci to, že reklama, kterou postupně zajistily společnosti *BH CAPO CAR s.r.o.*, *BH CAPO CAR plus s.r.o.*, *BONNYMEDE INVEST s.r.o.* a *Insider Solution s.r.o.*, byla skutečně provedena, jak o tom svědčí především fotodokumentace ve správním spisu. Toto přesvědčení žalobce je třeba korigovat. Ani finanční orgány nepochybovaly na základě obrazových podkladů o tom, že žalobcova reklama byla umístěna na závodním vozidle Mitsubishi Lancer či Škoda Octavia na automobilových soutěžích. K uznání nároku na odpočet však je třeba prokázat i to, že subjekt, který stěžovateli jako odběrateli službu fakturoval a jemuž bylo placeno, byl i tím subjektem, který mu službu skutečně poskytl. V řízení však ani u jedné ze čtyř společností nebylo prokázáno, že právě ony tuto službu poskytly žalobci. Jisté je pouze to, že na předložených dokladech (fakturách a smlouvách) figurují razítka těchto společností; objasněno však vesměs nebylo to, kdo za tyto společnosti jednal a smlouvy podepisoval – natož to, kdo a jak konkrétně zajistil umístění žalobcovy reklamy na závodních vozidlech.
51. Pokud by žalobce poskytl o své spolupráci se všemi čtyřmi citovanými společnostmi věrohodná, soudržná a doložená tvrzení, nemusel by správce daně již zkoumat okolnosti na straně dodavatelů. Jestliže však žalobce nepřesvědčil správce daně o tom, že plnění, z nichž uplatňuje odpočet DPH, mu poskytl právě jeden konkrétní, a nikoliv jiný, subjekt, zaměřil se správce daně právem na činnost toho subjektu, který dané plnění poskytl. Pokud pak i toto zkoumání přineslo jen pochybnosti, nemohlo to vést správce daně k jinému závěru, než že stěžovatel svá tvrzení neprokázal. Daňový subjekt musí prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly. Uznat nárok na nadměrný odpočet tak nelze jen proto, že líčení skutkových okolností ze strany daňového subjektu se jeví jako možné nebo třeba i docela pravděpodobné. Daňový subjekt musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě nárok uplatňuje, bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlin. Tato podmínka ale v projednávané věci nebyla splněna. Ani případná tvrzená dobrá víra odběratele není pro uznatelnost odpočtu určující; ani dobrá víra totiž není s to odstranit

pochybnosti ohledně skutečného průběhu obchodních případů, které tu i po důkazním řízení přetrvávají.

52. Žalobce v případě reklamních plnění předložil smlouvy a poté vystavené faktury. Finanční úřad vyjádřil pochybnosti (nastíněné shora), které směřovaly též k neurčitosti rozsahu reklamní činnosti a následně stanovené odměny. Soud poukazuje na to, že se jeví být vcelku logické, aby se úplata za reklamní služby v daných případech odvíjela od velikosti loga a též od jeho konkrétního umístění na závodním automobilu. Po výzvě ze dne 25. 1. 2016 žádné další podklady žalobce nepředložil. Mohlo se jednat např. o další komunikaci s poskytovateli (běžně probíhá po e-mailu), kalkulace, rozpisy cen, záznamy o velikostech reklam atd. Za této situace se představy žalobce o dobré víře poněkud rozplývají.
53. Finanční úřad se v průběhu daňové kontroly pokusil ověřit žalobcova tvrzení týkající se zdanitelných plnění od předmětných dodavatelů. U společnosti BH CAPO CAR s.r.o. se jednalo o reklamu za duben, červen a červenec 2011. V průběhu kontroly byla společnost nekontaktní, dožádáním bylo zjištěno, že se správcem daně nespolupracuje, neplní své daňové povinnosti, nevyskytovala se na místě svého sídla. Písemnosti byly doručovány uplynutím doby. Spolupráce s žalobcem pak mohla být stěží dostatečným způsobem ověřena. Poskytnutá smlouva o reklamních službách je obecná a obsahuje ujednání, že cena za pronájem plochy na vozidlech A nebo B bude sjednána individuálně pro každý závod. Přílohy smluv, pokud však byly předloženy, obsahují pouze cenu a název podniku rallye. Obecnost a jistou nedostatečnost smlouvy ohledně rozsahu a ceny plnění tak příloha nenapravila. Žalovaný rovněž v bodě 36 rozhodnutí popsal pochybnosti ve vztahu k podpisu smlouvy ze strany poskytovatele plnění. Výpověď jednatele Dušana Hovorky byla pro finanční úřad časově obtížná, v první fázi se nezdařila ani přes součinnost policie. Poté jednatel vypovídal obecně, nevěděl, kdo reklamy vylepoval a neznal ani cenu. U společnosti se ani následně nepodařilo zahájit daňovou kontrolu (daň byla doměřena za použití pomůcek).
54. U společnosti BH CAPO CAR plus s.r.o. se jednalo o reklamu za září a říjen 2011. V průběhu kontroly byla společnost nekontaktní, dožádáním bylo zjištěno, že se správcem daně nespolupracuje, neplní své daňové povinnosti. Poskytnutá smlouva o reklamních službách je obecná a obsahuje ujednání, že cena za pronájem plochy na vozidlech A nebo B bude sjednána individuálně pro každý závod. Jde o období shora popsané smlouvy. Řádné přílohy smluv nebyly poskytnuty. Argumenty stran nedostatečnosti a obecnosti předmětu plnění jsou tak opět na místě. Žalovaný též v bodě 46 rozhodnutí popsal pochybnosti ve vztahu k podpisu smlouvy ze strany poskytovatele plnění. Jednatel společnosti neměl dispoziční právo k účtu v bance. Totožná výpověď jednatele D. H. byla pro finanční úřad časově obtížná, v první fázi se nezdařila ani přes součinnost policie. Poté jednatel vypovídal obecně, nevěděl, kdo reklamy vylepoval a neznal ani cenu. Ani svědecká výpověď jezdce P. L. (platí rovněž pro předchozího dodavatele) nemůže být hodnocena jako prokazující poskytnutí plnění. Toliko totiž uvedl, že zná subjekty a některé osoby za ně jednajících, avšak již nepodal tvrzení k tomu, jak byla reklama fakticky zajištěna či jak konkrétně probíhala spolupráce mezi žalobcem a poskytovatelem reklamy. Prověření plnění daňových povinností společnosti BH CAPO CAR plus s.r.o. se nezdařilo, neboť na výzvy správce daně nereagovala.
55. U společnosti BONNYMEDE INVEST s.r.o. se jednalo o reklamu za červen a červenec 2012. Jednatelé společnosti se správcem daně komunikovali se správcem daně pouze do

doby, než byli vyzváni k předložení dokladů. Žalobcem předložené smlouvy jsou opět velmi obecné co do předmětu plnění a úplaty za něj. Žalobcem předložené doklady (faktury) rovněž další údaje neobsahují. Žalovaný opět v bodě 56 popsal nejasnosti ohledně podpisu smlouvy jednatelem společnosti panem S. Z.. Též svědecká výpověď jezdce P. L. nemůže být hodnocena jako prokazující poskytnutí plnění. Uvedl, že zná majitele vozidla, které měl půjčené. Též uvedl, že zná subjekty a některé osoby za ně jednající, avšak již nepodal tvrzení k tomu, jak byla reklama fakticky zajištěna či jak konkrétně probíhala spolupráce mezi žalobcem a poskytovatelem reklamy. Žalobcem navrženého svědka k výsledku, jednatele S. Z. se vyslechnout pro jeho nekontaktnost nepodařilo, jeho pobyt není znám. Prověření pronájmu vozů se též soudu jeví jako nadbytečné, neboť toto by nijak nemohlo přispět ke zjištění toho, jak byla reklama poskytována, kým a jaký byl přesný obsah spolupráce mezi žalobcem a společností BONNYMEDE INVEST s.r.o.

56. U společnosti Insider Solution s.r.o se jednalo o reklamu za srpen, září a říjen 2012. Jednatelé společnosti se správcem daně řádně nespolupracovali. Předložené smlouvy o reklamě byly opět velmi obecné, obsahově a formou totožné se smlouvami uzavřenými se společností BONNYMEDE INVEST s.r.o. Ověřit kvalitu, rozsah, provedení reklamy tak nebylo možné ověřit. Svědecká výpověď jezdce P. L., obdobně jako v předchozích případech, zásadní osvětlení věci nepřinesla. Výslech jednatele R. P. nepřinesla zásadní informace. Svědek uvedl, že společnost byla poskytovatelem reklamních služeb, o zkušenostech však nic nevěděl. Dále uvedl, že jednal s oběma jednatelem žalobce, což se jeví být v rozporu s tvrzeními jednatele Ing. P., který po dobu daňové kontroly uváděl, že detaily dojednával jednatel Ing. B. Svědek dále uvedl, že reklama byla subdodavatelsky zajištěna spol. Andreas Invest, s.r.o. Jednatel této společnosti uvedl, že reklamu zajistila spol. BEDMA CONSULTING s.r.o., dále bylo zjištěno, že práce pro BEDMA CONSULTING s.r.o., zajišťovala spol. BEON LOGISTICS s.r.o. Jednatelka této společnosti J. S. uvedla, že si nepamatuje, že by byla jednatelkou společnosti, žádnou činnost za ní nevyvíjela. Z uvedeného plyne závěr, že žalobcem deklarovaná společnost reklamní služby poskytnout nemohla.
57. Takto ve stručnosti popsaná zjištění žalovaný shrnul a popsal pod body 75 an. napadeného rozhodnutí a správně uzavřel, že žalobci se nepodařilo vyvrátit pochybnosti o tom, kdo skutečně poskytl deklarovaná reklamní plnění. Případná (následná) nekontaktnost deklarovaných dodavatelů, jejich jednatelů a neplnění jejich daňových povinností nemohou být zcela jistě přičítány k tíži žalobce. Stejně tak není na místě ze strany soudu, ani finančních orgánů klást konkrétní požadavky na obsah a detailnost soukromoprávních smluv, jež žalobce uzavírá se svými dodavateli. Pokud však dojde v průběhu daňového řízení k pochybnostem, tak tyto okolnosti stěžují důkazní pozici daňového subjektu. Žalobce ani v řízení neprokázal, jak s dodavateli konkrétně jednal. Byl to právě žalobce, který i dle konstantní judikatury NSS, měl zachovávat určitou míru obezřetnosti. Tvrzení žalobce, že zvolený způsob reklamy považoval za vhodný a přínosný se neslo pouze v obecné rovině. V průběhu řízení ani nebylo předloženo jakékoli vyhodnocení přínosu reklamy, na kterou žalobce v průběhu dvou let vynaložil nikoli nízkou částku přesahující jeden milion korun. Soud proto závěry žalovaného pod body 75 až 83 napadeného rozhodnutí považuje za správné.
58. Dále obecně k souzenému případu soud odkazuje, že podmínky pro prokázání, že bylo přijato zdanitelné plnění (v případě uplatnění DPH), jsou jiné a přísnější než podmínky pro prokázání, že výdaj byl vynaložen v souvislosti se zdanitelnými příjmy (uplatnění

nákladů pro účely daně z příjmu). Soud opakuje, že poskytnutí reklamy nebylo zpochybněno (již se však netýkalo výše úplaty). Nejasným přetrvalo určení konkrétních dodavatelů – plátců DPH vystavujících daňové doklady žalobci.

59. Konečně dalším okruhem námitek, kterým se krajský soud zabýval, jsou okolnosti projednání zprávy o daňové kontrole a s tím související námitky o časovém tlaku, případně zneužití zásady koncentrace. Podle platné právní úpravy o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy vzešlé z daňové kontroly. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.
60. Soud v následujících pasážích bude uvádět též skutečnosti týkající se závěrečné fáze daňové kontroly ve vztahu k DPPO, a to proto, že ukončení obou daňových kontrol spolu časově souviselo. Rovněž žalobce v žalobě prezentuje skutečnosti tak, že kroky v závěrečné fázi obou daňových kontrol směšuje a prolíná. V projednávaném případě byl žalobci předán výsledek kontrolního zjištění k DPH dne 16. 11. 2016 (následně dne 14. 12. 2016 byl zaslán výsledek kontrolního zjištění ohledně DPPO) a zároveň správce daně samostatným rozhodnutím z 16. 11. 2016 stanovil žalobci lhůtu do 30. 11. 2016 k vyjádření. Lhůta byla následně prodloužena. Dne 30. 11. 2016 se zástupci žalobce bez předchozího ohlášení dostavili ke správci daně, nahlíželi do spisu. Podáním ze dne 6. 12. 2016 žalobce reagoval na sdělené závěry k DPH tak, že je vcelku sporoval a navrhl provedení důkazů, které opakovaně navrhoval. Nadto, jak plyne z vyjádření žalovaného, které nebylo sporováno, jednatel žalobce se měl dne 14. 12. 2016 dostavit ke správci daně k převzetí výsledků zjištění ohledně DPPO, nicméně se z jednání omluvil a souhlasil se zasláním výsledku kontrolního zjištění (DPPO) do datové schránky. Žalobce však ve věci komunikace s finančním úřadem argumentuje vánočním obdobím, kvůli kterému nevybíral pravidelně datovou schránku, tudíž došlo k doručení uplynutím lhůty 10 dnů. Dne 2. 1. 2017 došla správci daně žádost o prodloužení lhůty k vyjádření (opět ohledně DPPO), které správce daně nevyhověl. V tom žalobce spatřuje porušení daňového řádu.
61. S tímto závěrem však nemůže krajský soud souhlasit. Správce daně vyvinul maximální snahu k tomu, aby žalobce seznámil s výsledky kontrolního zjištění jak DPH, tak především ohledně DPPO, jež byla výsledkem společné kontroly. Správce daně stanovil po domluvě s žalobcem, což soud zdůrazňuje, termín, kdy se měl žalobce dostavit ke správci daně, poté co žalobce odvolal sjednaný termín, mu byl opět po domluvě výsledek kontrolního zjištění DPPO zaslán do datové schránky a byla mu poskytnuta lhůta k vyjádření. Toto vše shora uvedené se týká paralelních závěrů ohledně kontroly DPPO. Ve věci DPH byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění již dne 16. 11. 2016 a s prodloužením lhůty na ně reagoval. Dle názoru krajského soudu byl žalobci poskytnut dostatečný prostor k tomu, aby se seznámil s výsledky kontrolního zjištění a vyjádřil se k nim. Pasivitu žalobce (zejména ve vztahu ke zjištěním ohledně DPPO), který se fakticky s obsahem písemností seznámil až 2. 1. 2017, krajský soud vnímá jako nedbalé jednání a nehodnotí proto zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění jako postup správce daně, který by byl nepřiměřený daným okolnostem. S ohledem na uvedené nelze jinak než označit argumentaci žalobce, především stran námitek daně z příjmů za nedůvodnou.

62. Finanční úřad poté následně přistoupil k další fázi daňové kontroly, a to k projednání zprávy o daňové kontrole. Ohledně DPH se po snaze finančního úřadu zkontaktovat daňový subjekt konala schůzka dne 11. 1. 2017 za účasti zmocněnce žalobce. Finanční úřad měl v úmyslu seznámit žalobce se zprávou o daňové kontrole, jednání bylo však vedeno v konfrontační rovině, byly ne vcelku vhodně napadány různé postupy správce daně. K projednání zprávy nedošlo, neboť žalobce nereagoval na výzvy k zahájení projednání zprávy. K tomu žalobce namítal, že s ním zpráva o daňové kontrole nebyla projednána, čímž mu bylo upřeno právo hájit se. Dle § 88 odst. 4 daňového řádu projedná správce daně s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole, podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Dle § 88 odst. 5 daňového řádu odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.
63. V projednávaném případě bylo pak dne 13. 1. 2017 zasláno do datové schránky zástupce žalobce sdělení o ukončení daňové kontroly, ve kterém správce daně shrnul průběh schůzky ze dne 11. 1. 2017, dovodil, že žalobce byl po delším vzájemném jednání seznámen s výsledky daňové kontroly a současně připojil zprávu o daňové kontrole. Krajský soud se ztotožňuje s hodnocením správce daně ohledně chování žalobce, který odmítal formálně připustit zahájení projednání zprávy o daňové kontrole. Opět se tak opakovalo vědomé a až obstrukční chování žalobce (viz vyhýbání se seznámení s výsledky kontrolního zjištění ohledně DPP). Toto opakované pasivní chování žalobce tak správně vedlo správce daně k postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu, jelikož ze zkušeností správce daně a výše uvedených skutečností bylo patrné, že se žalobce vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole, a byla mu tak zpráva o daňové kontrole doručena do datové schránky, čímž byla daňová kontrola ukončena. K doručení došlo dnem 23. 1. 2017 prostřednictvím datové schránky zmocněnce žalobce. Téhož dne rovněž došlo obdobným způsobem k doručení platebních výměrů na DPH a dalších dokumentů. V takovém postupu nespatřuje krajský soud žádné pochybení. Skutečnost, že žalobce (zmocněnec) vyzvedl dodatečné platební výměry, sdělení o ukončení kontroly a další písemnosti všechny v jeden den, není pochybením správce daně, ale padá na stranu žalobce, který měl být jistě aktivnější vzhledem k probíhající daňové kontrole. Navíc žalobce v žalobě stále argumentuje tím, že postup správce daně při seznámení s výsledky kontrolních zjištění a při projednání daňové kontroly byl motivován blížícím se koncem prekluzivní lhůty pro stanovení daně. K tomu krajský soud uvádí, že ze zjištěných skutečností je namísto spíše tvrzení o motivaci žalobce svým pasivním až obstrukčním jednáním dosáhnout oné prekluze a vyhnout se tak daňovým povinnostem. Takovému jednání nelze poskytnout právní ochranu a nelze jinak než označit tyto žalobní námitky za nedůvodné.
64. Ze shora uvedeného odůvodnění plyne, že deklarované námitky žalobce ve všech okruzích soud vyhodnotil jako nedůvodné. Žalobce tedy nebyl krácen na svých právech, jak tvrdí. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
65. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

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

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

Pardubice, 13. listopadu 2019

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu