



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Oulíkové a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **Granit Tower a.s.**, IČO 47115866,
sídlem V jámě 699/5, Nové Město, Praha,
zastoupená advokátem JUDr. Mariánem Kováčkem,
sídlem Koněvova 54, Praha,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**,
sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

- I. Žaloba, kterou se žalobkyně domáhala určení, že zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben a červenec 2014 žalovaným u žalobkyně bylo nezákonné, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhala určení, že zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014, duben

2014 a červenec 2014 Finančním úřadem pro Středočeský kraj, územním pracovištěm v Brandýse nad Labem-Staré Boleslavi (žalovaným), je nezákonné. Dále požadovala, aby soud zakázal žalovanému provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014, duben 2014 a červenec 2014 u žalobkyně. Žalobkyně k výzvě soudu v podání ze dne 11. 3. 2019 upřesnila, že předmětem žaloby byly dva samostatné nezákonné zásahy, jednak zahájení daňové kontroly, jednak pokračování v daňové kontrole.

2. Žalobkyně vzala podáním ze dne 2. 10. 2017 žalobu zpět v rozsahu, v němž žádala, aby bylo žalovanému zakázáno provádět daňovou kontrolu u žalobkyně. Jednalo se o zpětvzetí žaloby ve vztahu ke druhému nezákonnému zásahu spočívajícímu v pokračování v daňové kontrole. Zpětvzetí žaloby v tomto rozsahu potvrdila v podání ze dne 11. 3. 2019.
3. Zdejší soud výrokem I rozsudku ze dne 7. 5. 2019, č. j. 45 Af 22/2017-51, zastavil řízení o žalobě v části, v níž se žalobkyně negatorním petitum domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v pokračování daňové kontroly, neboť v tomto rozsahu byla žaloba vzata zpět. Tento výrok nebyl dotčen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-22.

Obsah podání účastníků

4. Žalobkyně v žalobě uvedla, že na základě oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 10. 4. 2017, č. j. 1452614/17/2105-60563-202084 (dále jen „oznámení o zahájení daňové kontroly“), zahájil žalovaný dne 18. 4. 2017 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014, duben 2014 a červenec 2014. Proti zahájení kontroly podala žalobkyně stížnost, která byla žalovaným shledána nedůvodnou a zamítnuta. Žalobkyně namítla, že oznámení o zahájení daňové kontroly bylo vydáno místně nepřislušným správcem daně, neboť žalovaný ignoroval § 8 odst. 2 větu první zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě“). S odkazem na § 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“), uvedla, že místně příslušným správcem daně je Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 1. K dožádání dle § 17 daňového řádu nedošlo. Dále s poukazem na § 1 daňového řádu žalobkyně tvrdila, že jí žalovaný nemůže ukládat povinnosti či krátit její práva s odkazem na zákon o Finanční správě, neboť ten neupravuje práva a povinnosti daňového subjektu při správě daní. Zákon, který řeší organizaci státní správy, nemůže být nadřazen daňovému řádu. Žalobkyně shrnula, že zahájení daňové kontroly je nezákonné, neboť správce daně v předmětném oznámení neuvedl žádné zákonné důvody pro zahájení daňové kontroly ani důvody, proč ji zahajuje a provádí konkrétní místně nepřislušný správce daně. Žalobkyně tak považuje zahájení předmětné daňové kontroly za účelové odnětí žalobkyně jejímu místně příslušnému správci daně.
5. K tvrzení žalovaného, že se mu nepodařilo neformálně sjednat termín zahájení daňové kontroly, žalobkyně uvedla, že dne 15. 2. 2017 se žalovaný pokusil neformálně sjednat termín zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období s Ing. M. A., zástupkyní žalobkyně pro daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014, která žalovanému sdělila, že v uvedené věci nemá od žalobkyně příslušné zmocnění. Dne 16. 2. 2017 žalovaný telefonicky kontaktoval člena představenstva žalobkyně Ing. Z. K., který požádal, aby žalovaný svůj požadavek zaslal v písemné podobě, což do zaslání oznámení o zahájení daňové kontroly neučinil. Žalovaný tak nemůže nevydařený pokus o neformální sjednání termínu zahájení daňové kontroly klást k tíži žalobkyni a odůvodňovat tím svůj další postup.

6. K tvrzení žalovaného, že žalobkyně má na adrese svého evidovaného sídla pouze virtuální sídlo, žalobkyně uvedla, že bez provedení dokazování nelze usuzovat na to, že daňový subjekt, který má sídlo v *office house*, je neplnohodnotným daňovým subjektem. Skutečnost, že žalobkyně má sídlo v *office house*, neznamena, že je nekontaktní nebo že úkony daňového řízení nemohou probíhat v místě jejího sídla. Žalobkyně uvádí, že žalovaný prováděl místní šetření v jejím sídle v den, kdy byl člen představenstva na zahraniční dovolené.
7. Nezákonnost zahájení daňové kontroly spatřuje žalobkyně také v tom, že došlo k porušení § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu v případě, že správce daně disponuje konkrétními znalostmi o tom, že daňové přiznání nebylo podáno řádně, měl by nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání a nikoliv zahájit daňovou kontrolu. Tím, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu bez předchozí výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, nerespektoval zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti při správě daní. Důkaz toho, že žalovaný měl dostatečně konkrétní znalosti k tomu, aby žalobkyni vyzval k podání dodatečného daňového přiznání, spatřuje žalobkyně v samotném určení rozsahu a předmětu kontroly v oznámení o zahájení daňové kontroly a odůvodnění platebního výměru ze dne 24. 2. 2015, č. j. 114712/15/2005-52521-109179, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2014, který vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zrekapituloval průběh řízení a uvedl, že oznámením o zahájení daňové kontroly byla žalobkyně vyzvána k tomu, aby se dne 18. 4. 2017 dostavila k žalovanému za účelem zahájení daňové kontroly. Žalobkyně se k zahájení daňové kontroly nedostavila a na základě telefonického poučení o tom, že zaslání stížnosti proti oznámení o zahájení daňové kontroly není omluvou z jednání, byl dohodnut náhradní termín jednání ve věci zahájení daňové kontroly na den 21. 4. 2017 na Finančním úřadě pro hlavní město Prahu, územním pracovišti pro Prahu 1, což vyplývá z úředního záznamu č. j. 2138918/17/2105-60563-203811. Žalovaný namítl, že žalobkyně před podáním žaloby nevyčerpala všechny dostupné prostředky obrany, které jí umožňuje daňový řád, zejména nepodala žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu, a tudíž nesplnila podmínky pro podání žaloby stanovené v § 85 a § 5 s. ř. s. Žalovaný dále uvedl, že oznámení o zahájení daňové kontroly nelze považovat za rozhodnutí. Žalovaný považuje daňový řád za procesní právní předpis, zatímco zákon o Finanční správě zakotvuje orgány Finanční správy a vymezuje jejich územní a věcnou působnost.
9. Žalovaný poukázal na to, že z § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě mimo jiné vyplývá, že každý finanční úřad (kromě Specializovaného finančního úřadu) může provádět daňovou kontrolu u jakéhokoliv daňového subjektu bez ohledu na to, který finanční úřad je obecně místně příslušným správcem daně ve smyslu § 13 daňového řádu. Oznámení o zahájení daňové kontroly obsahovalo v souladu s § 85 až 88 daňového řádu odkaz na příslušné právní předpisy i odůvodnění, proč daňovou kontrolu nebude vykonávat místně příslušný finanční úřad. Dle žalovaného tak byl jeho postup vůči žalobkyni proveden v zákonem stanovených mezích a zákonem stanoveným způsobem.
10. Při výkladu § 145 odst. 2 daňového řádu žalovaný vychází z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, dle kterého v případě, že správce daně nemá konkrétní indicie nasvědčující povinnosti k podání daňového tvrzení a v prvním úkonu teprve začne zjišťovat daňovou povinnost nebo její rozsah, není povinen vyzývat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení.

V daném případě žalovaný dospěl k závěru, že neměl možnost dozvědět se jinak než na základě daňové kontroly o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena. Postup žalovaného tudíž nebyl v rozporu s citovaným názorem Nejvyššího správního soudu a zahájení daňové kontroly bylo racionálním a proporcionálním postupem. S ohledem na skutečnost, že dle žalovaného nebyly splněny podmínky pro podání „zásahové“ žaloby, navrhl odmítnutí žaloby. V případě, že by soud dospěl k závěru, že procesní podmínky pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu splněny byly, navrhl zamítnutí žaloby.

11. V replice žalobkyně odkázala na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, dle kterého se zásahovou žalobou lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly, v první řadě před tím, že vůbec byla zahájena či že probíhá. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně má od svého vzniku v roce 1993 až do současnosti sídlo v Praze, člen statutárního orgánu žalobkyně má bydliště v Praze a společnosti, od nichž přijaté zdanitelné plnění mělo být důvodem zahájení daňové kontroly, rovněž mají sídlo v Praze, považuje žalobkyně postup při zahájení předmětné daňové kontroly ze strany žalovaného za účelové odnětí žalobkyně jejímu místně příslušnému správci daně. Žalobkyně se nedomnívá, že by správce daně z jiného územně samosprávného celku provedl předmětnou kontrolu snáze, hospodárněji či rychleji než správce daně z územně samosprávného celku příslušného dle sídla žalobkyně. Žalobkyně se domnívá, že žalovaný neuvedl žádné věcné argumenty, proč nepřistoupil k vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. K prověření zdanitelných plnění mohl žalovaný využít jiné instituty než daňovou kontrolu, a to např. místní šetření dle § 80 daňového řádu či výzvu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Tím, že žalovaný nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení a namísto toho zahájil daňovou kontrolu, nerespektoval zásadu přiměřenosti a zásadu zdrženlivosti při správě daní. Úkolem správce daně v daňovém řízení je správné zjištění, stanovení a vybrání daně, nikoliv uplatnění postupu znemožňujícího daňovému subjektu dotvrdit svou daňovou povinnost.

Skutková zjištění učiněná ze správního spisu

12. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že u daňového subjektu Karmont s.r.o., sídlem Kaprova 42/14, Staré Město, 110 00 Praha 1, byla prováděna daňová kontrola, během níž bylo zjištěno, že tato společnost byla dodavatelem zemědělských plodin a zboží a z uskutečněných plnění nebyla přiznána a odvedena daň. Tyto plodiny a zboží byly dále prodávány v řetězci firem, mezi nimiž byla též žalobkyně a VIADANA, SE. Žalovaný o této skutečnosti písemností ze dne 10. 2. 2017, č. j. 547075/17/2015-60563-203811, vyrozuměl Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5, s tím, že má podezření na karuselový obchod.
13. Žalovaný dne 16. 2. 2017 kontaktoval předsedu představenstva žalobkyně Ing. Z. K. s tím, že u ní zamýšlí zahájit daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben a červenec 2014 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od plátce Karmont s.r.o. a s tím souvisejících uskutečněných plnění. Ing. K. sdělil, že následující den má schůzku s paní M. A., která zastupuje žalobkyni při kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014, domluví s ní zastupování i v rámci této plánované kontroly a zajistí udělení plné moci. Dále bylo Ing. K. zasláno telefonní číslo, na kterém se má spojit s pracovníci žalovaného ohledně daňové kontroly. Dne 1. 3. 2017 bylo provedeno místní šetření na adrese sídla žalobkyně a bylo zjištěno, že v prvním patře budovy jsou umístěny

štítky s označením několika obchodních korporací včetně žalobkyně. Na recepci bylo úředním osobám žalovaného sděleno, že žalobkyně zde má sídlo a chodí si na dané místo vyzvedávat poštu, neboť kancelář, odkud je řízena ekonomická činnost, má žalobkyně jinde a na adrese sídla si pouze pronajímá kancelář na jednání. Statutární zástupce Ing. K. měl v daný den dovolenou. Dále bylo sděleno, že oprávnění k vyzvedávání pošty žalobkyně mají paní M. N. a pan L. K. Dne 2. 3. 2017 byla žalobkyni zaslána SMS zpráva s návrhem na možné termíny kontroly, na kterou Ing. K. dne 3. 3. 2017 odpověděl, že je na dovolené v zahraničí a ozve se dne 7. 3. 2017.

14. Dne 31. 3. 2017 vyhotovil žalovaný oznámení o zahájení daňové kontroly v souladu s § 85 až 88 daňového řádu, v němž žalobkyni vyrozuměl, že u ní bude provedena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014, duben 2014 a červenec 2014, a to v rozsahu zdanitelných plnění od plátců Karmont s.r.o. a VIADANA, SE, a s tím souvisejících uskutečněných zdanitelných plnění. Současně byla žalobkyně požádána, aby se osoba oprávněná za ni jednat dostavila k zahájení daňové kontroly dne 18. 4. 2017 v 9:00 hodin k žalovanému (územní pracoviště Brandýs nad Labem-Stará Boleslav) do kanceláře číslo 29 s tím, že na základě telefonické domluvy lze kontrolu provést v místě sídla žalobkyně nebo na jiném, žalobkyní navrženém vhodném místě. Dále byla žalobkyně vyzvána k předložení daňových dokladů. Žalovaný odůvodnil zahájení daňové kontroly na adrese Boleslavská 31, Brandýs nad Labem tím, že již dne 16. 2. 2017 se neúspěšně pokusil neformálně sjednat termín zahájení daňové kontroly a současně bylo místním šetřením zjištěno, že žalobkyně má pouze virtuální sídlo. Žalobkyně byla poučena, že se lze dohodnout na zahájení a provedení daňové kontroly na jiném vhodném místě, které žalobkyně zajistí. Dále žalovaný uvedl, že předmětná daňová kontrola je ve smyslu § 10 odst. 4 písm. b) zákona o Finanční správě prováděna v rámci celostátní působnosti vymezené v § 8 odst. 2 téhož zákona. Žalobkyně byla rovněž poučena, že neumožní-li žalovanému daňovou kontrolu zahájit, může k tomu být žalovaným vyzvána a v případě, že se ze závažných důvodů nebude moci ve stanovený den k žalovanému dostavit, je třeba dohodnout náhradní termín.
15. Dne 12. 4. 2017 podala žalobkyně proti oznámení o zahájení daňové kontroly stížnost, která byla shledána nedůvodnou, o čemž byla žalobkyně dne 18. 5. 2017 vyrozuměna.
16. Vzhledem k tomu, že dne 18. 4. 2017 se k zahájení daňové kontroly nedostavila žádná osoba oprávněná jednat za žalobkyni, byl téhož dne za účelem sjednání nového termínu zahájení daňové kontroly telefonicky kontaktován Ing. Z. K. Bylo mu sděleno, že podání stížnosti proti postupu žalovaného není omluvou z jednání. Žalovaný navrhl, že kontrola může být zahájena v sídle žalobkyně, na územním pracovišti pro Prahu 1 či na územním pracovišti v Brandýse nad Labem-Staré Boleslavi. Později téhož dne zavolaal Ing. K. žalovanému a oznámil mu, že udělil plnou moc paní A. a využívá nabídky na zahájení daňové kontroly na územním pracovišti pro Prahu 1.
17. Dne 21. 4. 2017 byla v sídle Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 1, za účasti zástupkyně žalobkyně Ing. M. A. zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben a červenec 2014 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od plátců Karmont s. r. o. a VIADANA, SE, a s tím souvisejících uskutečněných zdanitelných plnění, k nimž zástupkyně žalobkyně předložila požadované daňové doklady. Součástí spisu je též plná moc udělená za žalobkyni Ing. M. A. k jednání ve věci daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben a červenec 2014 předložená dne 21. 4. 2017. Dne 24. 5. 2017 byly předmětné daňové doklady vráceny.

Předcházející řízení před soudem a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

18. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 7. 5. 2019, č. j. 45 Af 22/2017-51, výrokem II určil, že zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben a červenec 2014 žalovaným u žalobkyně bylo nezákonné, a výrokem III přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení. Soud shledal důvodnou námitku, podle níž měl žalovaný namísto zahájení daňové kontroly vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání. Konstatoval, že z daňového spisu je patrné, že žalovaný měl před zahájením daňové kontroly k dispozici informace získané v rámci daňové kontroly jím prováděné u daňových subjektů Karmont s.r.o. a VIADANA, SE, které byly dodavateli zboží pořízeného v dalších fázích obchodního řetězce žalobkyní. V případě Karmont s.r.o. bylo zjištěno nepřiznání a neodvedení daně z přidané hodnoty z poskytnutých zdanitelných plnění. Daňová kontrola, která je předmětem tohoto soudního řízení, byla zahájena pouze v rozsahu zdanitelných plnění přijatých od uvedených dvou společností a s nimi souvisejících uskutečněných zdanitelných plnění, zjevně tedy vychází z poznatků, které žalovaný získal v rámci daňových kontrol jiných subjektů. Soud dále konstatoval, že z platebního výměru ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1147212/15/2005-52521-109179, předloženého žalobkyní vyplývá, že příslušný správce daně zjistil, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele uvedeného na předložených daňových dokladech, bylo však prokázáno, že uskutečnila zdanitelná plnění vůči svému odběrateli VIADANA, SE; příslušný správce daně tedy uzavřel, že jediným smyslem transakcí bylo vylákání daňové výhody. Krajský soud připustil, že je možné, že žalovaný neměl uvedené rozhodnutí před zahájením daňové kontroly k dispozici, tuto skutečnost však nelze klást ku prospěchu žalovanému a k tíži žalobkyně, neboť jakmile žalovaný pojal záměr zahájit u žalobkyně daňovou kontrolu v rámci vybrané působnosti, měl si od místně příslušného správce daně dle § 13 daňového řádu obstarat všechny informace o dřívějších řízeních a postupech týkajících se daňových povinností žalobkyně. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný před zahájením daňové kontroly shromáždil poznatky, z nichž vyplynulo, že žalobkyně je zapojena do obchodního řetězce, v němž její bezprostřední dodavatel nepřiznal daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění a daň neodvedl. Ač za dané situace ještě nebylo možné s jistotou posoudit, zda bude žalobkyni odepřen nárok na odpočet daně na vstupu z důvodu účasti na daňovém podvodu, neboť nebylo možné předvídat, zda je naplněna subjektivní stránka účasti na podvodu, byly žalovanému známy základní skutkové okolnosti, které vytvářejí právní základ pro odepření nároku na odpočet daně na vstupu, tedy odůvodňují předpoklad doměření daně. Současně z daňového spisu ani z vyjádření žalovaného dle názoru krajského soudu nevyplývalo, že by vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení mohlo zmařit cíl správy daní, žalovaný tedy měl před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání.
19. Na základě kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud zrušil výrok II a III rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 7. 5. 2019, č. j. 45 Af 22/2017-51, a v tomto rozsahu věc vrátil k dalšímu řízení.
20. Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěrem krajského soudu, že aniž by bylo možné předvídat, zda je naplněna subjektivní stránka účasti žalobkyně na podvodu, byly žalovanému známy základní skutkové okolnosti, které vytvářejí právní základ pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, a tedy odůvodňují předpoklad doměření daně.
21. Krajskému soudu vytkl, že nezohlednil podstatu podezření žalovaného. Z obsahu správního spisu totiž dovodil, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu, aby prověřil své

podezření o spáchání daňového podvodu, nikoliv o pouhém nesplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. V případě odepření nároku na odpočet z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu je přitom třeba prokázat kromě daňové ztráty vzniklé podvodným jednáním rovněž subjektivní stránku účasti daňového subjektu na podvodu. Skutečnost, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu pouze ve vztahu k plněním přijatým od konkrétních daňových subjektů a s nimi souvisejícím uskutečnitelným plněním, sama o sobě nedokládá, že by již disponoval dostatečně konkrétními poznatky o posuzované věci. Podezření žalovaného se zakládalo toliko na skutečnosti, že společnost Karmont s.r.o. nepřiznala a neuhradila daň ze zboží, které mělo být následně přeprořádáno v rámci řetězce společností, jehož součástí byla žalobkyně. Nejvyšší správní soud dal žalovanému za pravdu, že ze samotného nepřiznání a nezaplacení daně z přidané hodnoty daňovým subjektem ještě nevyplývá, že jeho odběratel přiznal daň v nesprávné výši, či že se dokonce účastnil daňového podvodu. Ani platební výměr ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1147212/15/2005-52521-109179, jímž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období května 2014, neboť žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele uvedeného na předložených daňových dokladech, nebyl ve vztahu k podezření žalovaného dostatečným podkladem, protože příslušný správce daně se v uvedeném platebním výměru zabýval toliko prokázáním přijetí zdanitelných plnění tvrzených v tam posuzovaném zdaňovacím období, k důkazní situaci ohledně plnění přijatých v nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích se správce daně nevyjadřoval a nezabýval se otázkou účasti na daňovém podvodu. Uvedený platební výměr tedy sice mohl prohloubit podezření žalovaného, sotva však mohl odkazem na něj doložit důvodný předpoklad doměření daně v nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích. Z obsahu spisu neplyne, že by žalovaný měl před zahájením daňové kontroly k dispozici jakékoliv další podklady, které by mu umožňovaly vydat řádně odůvodněnou výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k DPH za posuzovaná zdaňovací období. Ze spisové dokumentace není patrné, že by stěžovatel disponoval jakýmkoliv indiciemi týkajícími se subjektivní stránky účasti žalobkyně na případném podvodném řetězci. V takovém případě nelze uzavřít, že žalovanému byly známy základní skutkové okolnosti, které vytváří právní základ pro odepření nároku na odpočet DPH na vstupu z důvodu zapojení žalobce do daňového podvodu; subjektivní stránka je totiž jednou z těchto základních skutkových okolností, a pokud stěžovatel neměl o této okolnosti žádné poznatky, nelze dospět k závěru, že bylo lze ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu důvodně předpokládat doměření daně.

Splnění procesních podmínek

22. Soud žalobu posoudil jako včasnou i přípustnou a věcně se jí znovu zabýval.
23. Soud poznamenává, že z hlediska přípustnosti ani včasnosti žaloby není v posuzovaném případě rozhodné, zda žalobkyní vymezený zásah představuje jednorázový zásah, jehož právní následky nepřesahují dobu trvání zásahu, nebo o jednorázový zásah s trvajícím následky či trvajícím zásah.
24. K námitce žalovaného ohledně nepodání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu soud uvádí, že stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který by bylo třeba vyčerpat, nadto podání žaloby, kterou se žalobkyně domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný, není dle § 85 s. ř. s. věty za středníkem podmíněno vyčerpáním jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy

před správním orgánem (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42).

25. Subjektivní lhůta pro podání žaloby v délce dvou měsíců počíná plynout od okamžiku, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl (§ 84 odst. 1 věta první s. ř. s.). Jestliže jednání správního orgánu, v němž žalobce spatřuje nezákonný zásah, bylo ze své povahy trvající, a nikoliv jednorázové, běh subjektivní lhůty pro podání žaloby na určení, že zásah byl nezákonný, nelze odvíjet od zahájení takového jednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 8 Afs 238/2019-30). Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2019, č. j. 9 Afs 406/2018-53, „rozhodující pro posouzení soudní ochrany proti nezákonnému zásahu, včetně podmínek, za nichž lze ochranu poskytnout, je žalobcův popis vytykaného jednání a popis důvodů, pro něž je považuje za nezákonné. Od tohoto popisu totiž odvisí časový okamžik, k němuž lze jednání správního orgánu, v němž je spatřován nezákonný zásah, ukotvit“. V posuzované věci se žalobkyně domáhala určení nezákonnosti zahájení daňové kontroly s odkazem na důvody, na jejichž základě lze zahájení a průběh daňové kontroly považovat za nezákonný zásah trvající (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29). I když soud s ohledem na vymezení zásahu žalobkyní vyhodnotil zásah spočívající výlučně v zahájení daňové kontroly jako jednorázový ukončený zásah, nelze žalobu odmítnout pro opožděnost. Daňová kontrola byla zahájena dne 21. 4. 2017 za účasti zmocněné zástupkyně žalobkyně. Tímto dnem se tedy žalobkyně dozvěděla o zásahu, proti němuž brojí žalobou, a počala jí plynout subjektivní lhůta dvou měsíců pro podání žaloby, která marně uplynula dnem 21. 6. 2017. Žalobkyně podala žalobu až dne 10. 7. 2017. Z hlediska aktuální judikatury (rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42) by tak byla žaloba při posouzení zásahu jako jednorázového opožděná. Je však třeba zohlednit, že ke sjednocení judikatury rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, došlo až v průběhu soudního řízení. Do té doby byla judikatura rozkolísaná, a přestože většinově byl akceptován výklad § 85 části věty za středníkem s. ř. s., k němuž se posléze přiklonil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, bylo možné se setkat i s názorem opačným (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2015, č. j. 10 Afs 16/2015-27), jenž dovozoval, že lhůta pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem počíná plynout až poté, co bylo žalobkyni doručeno vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti (§ 261 odst. 6 daňového řádu). Žalobkyně podala stížnost proti postupu žalovaného a dne 18. 5. 2017 jí bylo doručeno vyrozumění o výsledku šetření stížnosti. Jestliže za této situace podala žalobkyně žalobu ve lhůtě dvou měsíců od okamžiku, kdy jí bylo doručeno vyrozumění o výsledku vyřízení stížnosti, nelze vzhledem k nestabilitě judikatury považovat žalobu za opožděnou. Byť by bylo možné namítat, že pokud by se žalobkyně řídila předchozí judikaturou, pak měla kromě stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu podat též žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013-25), což neučinila, a žaloba by tak v tomto kontextu byla nepřipustná dle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s., takový závěr by byl vzhledem k nestabilitě judikatury týkající se podmínek řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, kterou se žalobkyně domáhá určení nezákonnosti zásahu, přepjatým formalismem, jenž by vedl k odepření přístupu k soudní ochraně.

26. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný s takovým postupem souhlasil a žalobkyně na výzvu soudu nesdělila svůj nesouhlas, tudíž se má za to, že s takovým postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Posouzení žalobních bodů

27. Žalobkyně předně uvedla, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, neboť žalovaný k tomu nebyl s ohledem na sídlo žalobkyně místně příslušný. Žalovaný se naopak dovolával tzv. vybrané působnosti dle § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě.
28. Vztahem § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě a úpravy místní příslušnosti správce daně obsažené v § 13 a násl. daňového řádu se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017-34, č. 3690/2018 Sb. NSS, a ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 84/2018-49. Dospěl k závěru, že daňovou kontrolu může u daňového subjektu provést na základě § 10 odst. 4 ve spojení s § 8 odst. 2 zákona o Finanční správě kterýkoliv finanční úřad, a to bez ohledu na to, zda jde o místně příslušného správce daně ve smyslu daňového řádu. Zákon o Finanční správě je totiž speciálním právním předpisem, jenž má z toho důvodu aplikační přednost před daňovým řádem. Soud tedy dospěl k závěru, že žalovaný byl oprávněn zahájit a provádět daňovou kontrolu u žalobkyně, a to v rámci své univerzální místní příslušnosti při výkonu tzv. vybrané působnosti dle § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě.
29. K výše uvedenému soud uvádí, že působnost dle § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě není vázána na žádné skutečnosti týkající se daňového subjektu ani jeho obchodních partnerů, jejichž vzájemné transakce mají být uplatněním vybrané působnosti prověřeny. Soud se proto nezabýval tvrzeními žalobkyně, že se na adrese svého sídla skutečně zdržuje (pouze v době provádění místního šetření byl člen představenstva žalobkyně na zahraniční dovolené), již od svého založení má sídlo na území hlavního města Prahy, statutární orgán žalobkyně měl a má bydliště v Praze, dodavatelé žalobkyně společnosti Karmont s. r. o. a VIADANA, SE, mají sídlo v Praze. Vzhledem k výše uvedenému je zřejmé, že žalobkyně nebyla aplikací § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě „odňata svému zákonnému správci daně“. Z obsahu správního spisu neplynou žádné skutečnosti svědčící o tom, že by žalovaný zneužil § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě. Z vyhledávací části správního spisu vyplývá, že žalovaný (totožné územní pracoviště) provádí daňovou kontrolu u jiného daňového subjektu, jenž má být zapojen do stejného obchodního řetězce jako žalobkyně, tudíž zahájení daňové kontroly u žalobkyně žalovaným vede k soustředěnému postupu vůči několika článkům obchodního řetězce, a tudíž efektivnímu sdílení poznatků získaných v rámci jednotlivých daňových kontrol.
30. Žalobkyně dále poukazuje na skutkové okolnosti týkající se zahájení daňové kontroly související s komunikací mezi žalovaným na straně jedné a členem představenstva žalobkyně a její zástupkyní na straně druhé. K tomu soud předně uvádí, že podle obsahu správního spisu byla daňová kontrola zahájena dne 21. 4. 2017 osobním sdělením této skutečnosti zástupkyni žalobkyně při ústním jednání, k němuž žalovaný žalobkyni pozval do sídla Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Praha 1, telefonicky dne 18. 4. 2017 a elektronickou zprávou dne 19. 4. 2017. Daňová kontrola tedy byla zahájena způsobem předvídaným § 87 daňového řádu při ústním jednání, jehož termín a místo jednání žalovaný s žalobkyní (resp. její zástupkyní) předem dohodl. Za této situace je zcela irrelevantní, jaké okolnosti předcházely zahájení daňové kontroly, tedy zda se žalovanému skutečně nepodařilo dne 15. 2. 2017 neformálně sjednat se žalobkyní termín zahájení daňové kontroly. Soud se proto nezabýval výtkami žalobkyně směřujícími proti

obsahu oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 31. 3. 2017, neboť s tímto oznámením nejsou spojeny účinky zahájení daňové kontroly, jde pouze o úkon, jehož cílem bylo zajistit účast žalobkyně za účelem zahájení daňové kontroly. Rozhodující je, že byly splněny všechny formální požadavky pro zahájení daňové kontroly dne 21. 4. 2017, kdy byla po předchozí dohodě zajištěna dobrovolná účast zástupkyně žalobkyně.

31. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný při zahájení daňové kontroly neuvedl žádné zákonné důvody pro její zahájení. K tomu soud uvádí, že daňovou kontrolu (nejde-li o opakovanou daňovou kontrolu) lze zahájit, aniž by k tomu musely být dány konkrétní důvody (srov. stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11). Požadavek žalobkyně na sdělení zákonných důvodů pro zahájení kontroly nemá oporu v daňovém řádu, jenž ani žádné zákonné důvody neupravuje. Zahájení daňové kontroly bez sdělení důvodů pro její zahájení neodporuje zákonu.
32. Závěrem žalobkyně namítala, že žalovaný měl namísto zahájení daňové kontroly vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání, neboť disponoval natolik konkrétními znalostmi, že bylo možné předpokládat doměření daně.
33. Při posouzení tohoto žalobního bodu je soud vázán výše uvedeným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu.
34. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud 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.
35. K výkladu § 145 odst. 2 daňového řádu se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. V něm dovodil, že *„[p]okud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Teprve v případě, že správcem daně učiněná výzva k podání dodatečného daňového tvrzení nebude oslyšena, je na místě, aby správce daně uvážil, zda bude postupovat podle § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu a stanoví daň kvalifikovaným odhadem podle pomůcek, anebo zahájí daňovou kontrolu a podle jejích výsledků stanoví daň (dokazováním, anebo opět podle pomůcek).“*
36. Na uvedené následně navázal Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65, v němž mimo jiné uvedl, že za situace, kdy správce daně měl určité indicie, že daňové tvrzení daňového subjektu bylo neúplné nebo nesprávné, je nejprve třeba posoudit, zda na základě těchto indicií bylo možné důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Správce daně totiž nemůže výzvu vydávat libovolně bez jakéhokoliv důvodu, aby pouze formálně prodloužil lhůtu, v níž je oprávněn prověřovat daňovou povinnost. *„Pro prodloužení lhůty pro stanovení daně musí mít správce daně věcné, nikoliv jen formální důvody. Ve výzvě proto musí objasnit důvody, na základě nichž mu vzniklo důvodné*

podezření, že dojde k doměření daně (požadavek na řádné odůvodnění vyplývá také z § 102 odst. 2 daňového řádu, neboť výzva podle § 145 odst. 2 citovaného zákona je rozhodnutím, k požadavkům na náležitosti výzvy viz např. rozsudek ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21). Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit.“ Opačný výklad by neodpovídal smyslu výše citovaného usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu.

37. Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, bod 24). Pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření takto předpokládat.
38. Z daňového spisu vyplývá, že žalovaný měl před zahájením daňové kontroly k dispozici informace získané v rámci daňové kontroly jím prováděné u daňového subjektu Karmont s.r.o., při níž zjistil, že Karmont s.r.o. nepřiznala a neodvedla daň z přidané hodnoty z poskytnutých zdanitelných plnění v obchodním řetězci, v němž byla zapojena mimo jiné žalobkyně a společnost VIADANA, SE.
39. V nyní posuzované věci žalovaný tedy zjevně neprováděl daňovou kontrolu zcela namátkově (tj. bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu), když specifikoval její rozsah a předmět jako přijatá zdanitelná plnění od konkrétních dvou plátců (Karmont s.r.o. a VIADANA, SE) a s tím související uskutečněná zdanitelná plnění.
40. S ohledem na právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku však nelze dospět k závěru, že by žalovaný měl v době zahájení daňové kontroly takové indicie, které by zakládaly důvodný předpoklad doměření daně.
41. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, skutečnost, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu pouze ve vztahu k plněním přijatým od konkrétních daňových subjektů a s nimi souvisejícím plněním, sama o sobě nedokládá, že by již disponoval dostatečně konkrétními poznatky o posuzované věci. Z písemnosti ze dne 10. 2. 2017, č. j. 547075/17/2015-60563-203811, obsažené ve vyhledávací části daňového spisu vyplývá, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu, aby prověřil své podezření o spáchání daňového podvodu, nikoliv o pouhém nesplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Podezření žalovaného se zakládalo na skutečnosti, že v rámci daňové kontroly společnosti Karmont s.r.o. bylo zjištěno, že nepřiznala ani neuhradila daň ze zboží, které mělo být následně přeprodáno v rámci řetězce společností, jehož součástí byla mimo jiné žalobkyně. V případě odepření nároku na odpočet z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu je přitom třeba prokázat kromě daňové ztráty vzniklé podvodným jednáním rovněž subjektivní stránku účasti daňového subjektu na podvodu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2021, č. j. 5 Afs 155/2018 -35). Ze spisové dokumentace neplyne, že by žalovaný disponoval indiciemi týkajícími se subjektivní stránky účasti žalobkyně na případném podvodném řetězci. Samotné nepřiznání a nezaplacení daně z přidané hodnoty daňovým

subjektem v obchodním řetězci ještě neznamená, že jeho odběratel přiznal daň v nesprávné výši, či že se dokonce účastnil daňového podvodu.

42. Ani platební výměr ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1147212/15/2005-52521-109179, jímž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období května 2014, neboť neprokázala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele uvedeného na předložených daňových dokladech, nelze ve vztahu k podezřením žalovaného považovat za dostatečný podklad, neboť příslušný správce daně se v uvedeném platebním výměru zabýval toliko prokázáním přijetí zdanitelných plnění tvrzených v tam posuzovaném zdaňovacím období. K důkazní situaci ohledně plnění přijatých v nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích se správce daně nevyjadřoval a nezabýval se otázkou účasti na daňovém podvodu. Platební výměr tedy nemohl založit důvodný předpoklad doměření daně v nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích.
43. Z obsahu daňového spisu pak není patrné, že by žalovaný měl před zahájením daňové kontroly k dispozici další podklady, které by mu umožňovaly vydat řádně odůvodněnou výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k DPH za posuzovaná zdaňovací období.
44. Za této situace nelze uzavřít, že žalovanému byly známy základní skutkové okolnosti, které vytváří právní základ pro odepření nároku na odpočet DPH na vstupu z důvodu zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Subjektivní stránka je totiž jednou z těchto základních skutkových okolností. Pokud žalovaný neměl o této okolnosti žádné poznatky, nelze dospět k závěru, že bylo lze ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu důvodně předpokládat doměření daně. Námitka tedy není důvodná.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

45. Vzhledem k výše uvedenému neshledal soud žalobu důvodnou, a proto ji dle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
46. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v tomto řízení ani v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 28. června 2021

Mgr. Lenka Oulíková, v. r.
předsedkyně senátu