



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Daniely Menclové ve věci

žalobce: **FANGO RACING s. r. o.**, IČO: 03285103,
sídlem 9. května 2060, 413 01 Roudnice nad Labem,
zastoupen advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.,
sídlem náměstí Míru 341/15, 120 00 Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2018, č. j. 23559/18/5300-22441-712084,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím své právní zástupkyně domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2018, č. j. 23559/18/5300-22441-712084, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 19. 10. 2016, č. j. 2181623/16/2512-50524-508004, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015 ve výši 647 850 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

2. Zároveň se žalobce domáhal přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

3. V podané žalobě žalobce namítal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť dle žalobce se žalovaný a Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále také „správce daně“) v rámci daňového řízení k jeho konkrétním dílčím námitkám řádným způsobem nevyjádřili, nevypořádali se s nimi, když žalovaný se dokonce v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí toliko uchýlil k automatickému přejímání názorů správce daně bez jejich řádného přezkoumání. Žalobce poukazoval na to, že žalovaný závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole a stanovisku správce daně prakticky pouze opsal, aniž by z žalobou napadeného rozhodnutí vyplývalo, jakými úvahami byl žalovaný při formulaci svých závěrů veden. Žalobce v tomto směru odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu.
4. Dále žalobce namítal, že žalovaný ani správce daně nepostupovali při hodnocení důkazů v souladu s § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“). Není možné, aby správní orgán vycházel pouze z některých důkazů a některé svévolně ze své úvahy úplně vyloučil. Orgány finanční správy nerespektovaly zákaz předběžného výběru důkazů. Dle žalobce nelze aprobovat postup správního orgánu, který provedl předběžnou selekci provedených důkazů podle vlastních kritérií, a tímto způsobem z daných důkazů a priori preferoval ty, které potvrzují jím zvolenou skutkovou verzi, tj. nepoužití přijatých plnění v rámci uskutečňování ekonomické činnosti. Žalovaný a správce daně tyto standardy dokazování při vydání žalobou napadeného rozhodnutí a prvostupňového rozhodnutí ignorovali, čímž zatížili žalobou napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Žalobce trval na tom, že ze žalobou napadeného rozhodnutí ani ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá, které konkrétní důkazy potvrzují jednotlivá tvrzení správního orgánu. Správní orgán je povinen každé své skutkové tvrzení opřít o konkrétní a v souladu se zákonem vyhodnocený důkaz včetně jeho řádného označení v soupisu spisu. Nelze po daňovém subjektu požadovat, aby vyhledával, jaký konkrétní důkaz se vztahuje k jakému konkrétnímu tvrzení správního orgánu. Žalobce trval na tom, že není v daném případě zřejmé, z jakých konkrétních důkazů orgány finanční správy vycházely při formulování jednotlivých skutkových závěrů.
5. Dále žalobce namítal, že nesouhlasí se způsobem, jakým orgány finanční správy hodnotily a posuzovaly oprávněnost jeho nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobce namítal, že daňové orgány ignorovaly v průběhu daňového řízení zákonná i judikatorní pravidla pro rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a toto břemeno se neodůvodněně snažily přenést na žalobce. Bez bližšího upřesnění poukazoval na skutečnost, že správce daně požadoval po daňovém subjektu prokázání negativních skutečností. Žalobce zdůraznil, že unesl důkazní břemeno, které jej tížilo, a přenesl důkazní břemeno na daňové orgány. Ty následně postupovaly v rozporu se zákonnou úpravou rozvržení důkazního břemene, když po žalobci požadovaly prokazování něčeho, co žalobce netvrdil. Zdůraznil, že součinnost daňových orgánů a daňového subjektu v průběhu dokazování se projevuje dle žalobce mimo jiné tím, že správce daně sdělí Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

daňovému subjektu své objektivní a důkazy podložené pochybnosti o správnosti deklarované výše daňové povinnosti a uloží a současně i umožní mu prokázat daňově relevantní skutečnosti předložením či navržením důkazů, které jsou způsobilé vyvrátit pochybnosti správce daně. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Správce daně se dle žalobce omezil pouze na vyžádání předložení velkého množství důkazních prostředků, které však vyhodnotil fakticky a priori v neprospěch daňového subjektu. Dle přesvědčení žalobce však dané důkazy podporují jeho tvrzení. Žalobce vyvinul maximální úsilí, aby předložil veškeré doklady a podal veškerá vysvětlení, která správce daně požadoval, správní orgány však veškeré skutečnosti hodnotily v neprospěch žalobce.

6. Žalobce zdůraznil, že předložil velké množství důkazních prostředků a podkladů. Unesl tak své důkazní břemeno, což sám žalovaný potvrdil, když uvedl v bodě 21 žalobou napadeného rozhodnutí, že žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno. Správce daně se následně uchýlil pouze ke spekulativním hodnotícím závěrům a snažil se navodit dojem o důvodném přenesení důkazního břemene zpět na žalobce poukazem na skutečnost, že doklad neobsahoval přesnou specifikaci předmětu prodeje, či poukazem na skutečnost, že není patrné, jak žalobce zdanitelné plnění přijal a jakým způsobem bude zdanitelné plnění sloužit k jeho ekonomické činnosti. Žalobce trval na tom, že tyto pochybnosti odstranil předložením přesné specifikace plnění, prokázal, že lodi disponoval a doložil, že následným prodejem došlo k použití lodi, která byla předmětem plnění, pro ekonomickou činnost žalobce. S ohledem na uvedené skutečnosti trval žalobce na tom, že odstranil veškeré pochybnosti daňových orgánů. Žalobce trval na tom, že byla zkrácena jeho práva v rámci důkazního řízení, neboť způsob hodnocení oprávněnosti nároku na odpočet daně byl nezákonný a v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu.
7. Žalobce zdůraznil, že daňové orgány musí daňovému subjektu jednoznačně sdělit, jaké skutečnosti považují za zpochybněné tak, aby daňový subjekt věděl, co má vlastně prokazovat, a to zda má prokazovat uskutečnění zdanitelného plnění či dobrou víru ve vztahu ke zpochybňovaným plněním v situaci, kdy správce daně prokázal objektivní okolnosti tvrzeného daňového podvodu. Ovšem dle žalobce daňové orgány zaměňovaly jednotlivé aspekty dokazování, aniž by bylo zřejmé, zda se má prokazovat uskutečnění plnění či dobrá víra žalobce. V tomto směru odkazoval na rozpory v bodech 61 a 41 žalobou napadeného rozhodnutí.
8. Žalobce trval na tom, že mu nebylo v rámci daňového řízení zřejmé, jaké skutečnosti má vlastně prokazovat a jaké skutečnosti jsou daňovými orgány považovány za sporné. V této skutečnosti spatřoval žalobce porušení jeho práva na spravedlivý proces. V tomto směru odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 102/2016-40, kde je uvedeno, že dokazování se nesmí proměnit v „námořní bitvu“, ve které daňový subjekt označí či předloží důkazní prostředek a správce daně mu bez dalšího oznámí „voda“.
9. Dále žalobce namítal, že daňové orgány činily spekulativní či nepodložené závěry. Například v bodě 37 žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný vyjadřoval k ekonomickému opodstatnění obchodní transakce týkající se prodeje lodi, aniž by své závěry opřel o jakékoliv podklady a důkazy.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

10. Žalobce dále namítal, že pokud se liší nějaká dílčí část důkazu s jiným důkazem, nemůže být automaticky dovozováno, že předmětný důkaz je absolutně nepoužitelný, neboť je nevěrohodný. V tomto směru žalobce poukázal na hodnocení svědecké výpovědi J. K. Daňové orgány vyhodnotily celou jeho výpověď jako nevěrohodnou, přestože rozpor spočíval pouze u stanovení okamžiku nabytí lodi dodavatelem žalobce. Žalobce rovněž považoval tvrzení o existenci důvodného podezření o ovlivnění svědka za nijak nepodložené. Takové hodnocení důkazu je dle žalobce nezákonné. V tomto směru odkázal žalobce na judikaturu týkající se hodnocení důkazů v daňovém řízení.
11. Dále žalobce poukázal na nezákonně provedený jeden z „výsledků“ J. K., který správce daně provedl v rámci vyhledávací činnosti (protokol č. j. 2127910/15/2507-60562-50576). V daném případě došlo k výsledku svědka bez informování a přítomnosti daňového subjektu.
12. Ve vztahu k plnění poskytnutému žalobcem společností MLM-real Group a. s. daňové orgány dospěly k závěru, že plnění nebylo žalobcem této společnosti poskytnuto. Žalovaný uvedl, že logo společnosti MLM-real Group a.s. bylo skutečně prezentováno, ale není zřejmé, na základě jakého titulu k této prezentaci došlo a zda tuto službu skutečně poskytl žalobce. Žalobce poukázal na skutečnost, že v případě přijatého plnění od společnosti MM GT-Racing s. r. o. daňové orgány tvrdily, že je důležitější skutečný stav před formálním, v případě poskytnutého plnění však preferovaly formální stav před skutečným stavem věci. Žalobce zdůraznil, že poskytnutí zdanitelného plnění bylo potvrzeno odběratelem žalobce i výsledkem svědka Kalivody. I správní orgány deklarovaly, že logo odběratele bylo skutečně řádně prezentováno, přesto žalovaný uzavřel, že není zřejmé, na základě jakého titulu by mělo docházet k poskytování reklamních služeb a propagace odběrateli žalobce. Žalobce tedy trvá na tom, že za situace, kdy smluvní strany potvrdily uskutečnění plnění a že bylo poskytnuto daňovým subjektem, plnění bylo prokázáno důkazy, a uskutečnění nerozporuje ani daňový orgán, je závěr daňových orgánů, že v důsledku nesplnění formálního požadavku předložení nějakého titulu nebylo prokázáno uskutečnění předmětného plnění, zarážející.

Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že nebyly řádně vypořádány námitky žalobce. Žalobce konkrétně neuvedl, které jeho námitky nebyly vypořádány. Žalovaný odkázal na odstavce 57 až 63 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se vypořádal s námitkami, které žalobce uváděl v odvolání.
14. Dále žalovaný trval na tom, že prvostupňové i žalobou napadené rozhodnutí jsou přezkoumatelná. Zdůraznil, že v rámci zprávy o daňové kontrole na stranách 5 a 6 vyjmenoval důkazní prostředky, předložené žalobcem, které se týkaly předmětné lodi. Následně v části označené „Vyhodnocení důkazních prostředků“ správce daně jednotlivé důkazní prostředky vyhodnotil. K námitkám uplatněným žalobcem ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění se správce daně vyjádřil při ústním jednání konaném dne 12. 10. 2016. Žalovaný tedy trval na tom, že veškeré námitky žalobce v průběhu daňového řízení byly řádně vypořádány.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

15. Žalovaný trval na tom, že se nedopustil předběžného hodnocení důkazů. Vzhledem k obecnosti námitky se však k tomu nemohl vyjádřit blíže.
16. K námitce žalobce týkající se povinnosti daňových orgánů řádně označovat důkazy ve spisu žalovaný uvedl, že daňový spis je veden řádně a přehledně. Spis je opatřen spisovým seznamem, ze kterého je patrné, jaké položky obsahuje. Důkazy jsou dle žalovaného ve spise označeny přehledně a každý jednotlivý důkaz je možné dohledat v rámci spisového seznamu.
17. Žalovaný rovněž nesouhlasil s námitkou, že ze zprávy o daňové kontrole a z napadeného rozhodnutí nevyplývá, které důkazy potvrzují jednotlivá konkrétní tvrzení správního orgánu. Ve zprávě o daňové kontrole se správce daně podrobně zabýval hodnocením žalobcem předložených důkazů. Ve zprávě uvedl, jak věc posoudil, které skutečnosti měl za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a o které důkazy opřel svá skutková tvrzení. Žalovaný trval na tom, že postupoval v daném případě v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu.
18. Ve vztahu k námitce žalobce týkající se prokazování negativních skutečností žalovaný uvedl, že je pouze obecně konstatován zákaz požadavku prokazovat negativní skutečnosti, aniž by bylo specifikováno, jak měl být tento zákaz v daném řízení porušen. Žalovaný zdůraznil, že správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 15. 7. 2015, č. j. 1699668/15/2507-60562-505706, k prokázání tvrzených skutečností ve věci přijatých plnění od společnosti MM GT-Racing s. r. o. Žalobce byl vyzván, aby doložil, jaké zdanitelné plnění konkrétně přijal (typ, přesné označení, VIN lodi), jakým způsobem ho přijal, (místo a čas přijetí, konkrétní osobu, od které byla loď převzata a která jí přebírala, případně dodací list, předávací protokol, doklady o dopravě apod.) a jak bude předmětné zdanitelné plnění sloužit k ekonomické činnosti žalobce. Dále správce daně žalobce vyzval, aby sdělil místo, kde se loď nachází za účelem fyzického ověření existence lodi. V další části výzvy správce daně vyzval žalobce ve vztahu k plnění poskytnutému společnosti MLM-real Group a. s., aby sdělil způsob a čas realizace a uvedl, kým byla realizace fakticky prováděna. Dále byl žalobce vyzván, aby předložil vzájemné odsouhlasení plnění, zaslané reporty, podklady a pomůcky potřebné k plnění smluvního závazku. Rovněž byl vyzván k doložení na základě čeho je žalobce oprávněn k obchodování se souborem reklamních prostředků vážících se k závodnímu týmu startujícímu pod komerční zkratkou Buggyra International Racing Systém a k závodnímu týmu startujícímu pod značkou TATRA BUGGYRA RACING. Žalovaný trval na tom, že z výše uvedeného vyplývá, že po žalobci nebylo požadováno doložení žádných negativních skutečností.
19. Dále žalovaný zdůraznil, že při posuzování nároků z DPH je vždy nutné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálním. V případě koupě lodi žalobce dle žalovaného unesl primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, ale daňové doklady samy o sobě nemohou být podkladem pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li současně prokázáno faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Správci daně vznikly pochybnosti o uplatněném nároku na odpočet daně a o faktickém uskutečnění přijatého plnění tak, jak byly fakturovány. Správce daně kvalifikovaně vyjádřil své pochybnosti výzvou k prokázání skutečností, čímž dle žalovaného přenesl důkazní břemeno na žalobce. Žalobcem následně předložené důkazy nebyly dle daňových orgánů způsobilé prokázat přijetí zdanitelného plnění. Žalovaný zdůraznil, že doklady předložené v rámci odvolacího řízení dokládající pořízení zboží ze strany podnikatele M. M. dokládají Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

pouze skutečnost, že tato osoba pořídila předmětnou loď v USA, avšak nemohou prokázat pořízení předmětné lodi žalobcem od společnosti MM GT-Racing s. r. o. Pořízení předmětné lodi od deklarovaného dodavatele nemohou prokázat ani provedené opravy lodě ani průkaz vůdce plavidla pro M. M. Žalovaný trval na tom, že se žalobci v rámci daňového řízení nepodařilo prokázat pořízení lodi značky Amel od dodavatele MM GT-Racing s. r. o.

20. Žalovaný zdůraznil, že důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně nebylo žalobcovo zapojení do daňového podvodu, ale neprokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. K tomuto závěru dospěli jak žalovaný tak i správce daně.
21. K námitce týkající se spekulativnosti hodnocení transakce žalovaným žalovaný uvedl, že nešlo o spekulativní hodnocení, ale o výčet zjištěných skutečností ohledně převodu lodi Amel. Šlo o skutečnost, že předmětnou loď měl M. M. prodat společnosti MM GT-Racing s. r. o., ve které byl dříve jednatelem a hned v následujícím roce ji žalobce, jehož jednatelem je opět M. M., koupil od společnosti MM GT-Racing s. r. o. Pochybnosti ohledně ekonomického opodstatnění předmětné transakce dle žalovaného podporovala i skutečnost, že i po provedených opravách prodal žalobce loď za cenu o 700 000 Kč nižší, než za kterou ji koupil. Dále žalovaný poukázal na skutečnosti znevěrohodňující provedenou transakci spočívající ve skutečnosti, že společnost MM GT-Racing s. r. o. má pouze virtuální sídlo, je nekontaktní a neplní své daňové povinnosti, úhrada kupní ceny byla provedena v několika splátkách v hotovosti, prostředky na zakoupení lodi si žalobce zapůjčil od svého jednatele M. M., loď i přes změnu tří majitelů byla umístěna stále na stejném místě, obchod v hodnotě 3,5 milionu Kč byl uzavřen bez písemné smlouvy a bez předávacího protokolu a předmět prodeje na daňovém dokladu nebyl dostatečně identifikován.
22. Ve vztahu k výpovědi svědka J. K. žalovaný zdůraznil, že setrvává na hodnocení jeho výpovědi jako nevěrohodné. Výslechu svědka byl přítomen zástupce žalobce a mohl mu klást otázky. Práva pokládání otázek však zástupce žalobce při výslechu svědka nevyužil.
23. Ve vztahu k poskytnutému plnění pro společnost MLM-real Group a. s. žalovaný setrval na závěru, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění z jeho strany, jelikož však žalobce vystavil daňový doklad, byl povinen přiznat daň ve výši 31 500 Kč podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). S poukazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 31. 1. 2013, sp. zn. C-643/11, žalovaný trval na tom, že dle článku 203 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, je osoba povinna odvést daň z přidané hodnoty, kterou uvede na faktuře bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno.

Replika žalobce

24. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, ve které namítl, že přestože v odvolacím řízení proběhlo dokazování, na základě kterého byly doplněny podklady rozhodnutí a byly zjištěny další skutečnosti, ze kterých následně žalovaný vycházel při rozhodování, v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu nebyl seznámen před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí s novými skutečnostmi, důkazy a předběžným právním Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

hodnocením po doplnění dokazování. Žalobci tak byla dle jeho názoru odňata možnost adekvátně reagovat na dodatečné provedení dalších důkazů.

25. Žalobce uvedl, že ve vztahu k přijatému plnění (lodi) žalovaný rozporuje jen způsob úhrady a činnost společnosti MM GT-Racing s. r. o. Žalobce zdůraznil, že otázka, zda došlo či nedošlo k úhradě ceny plnění, není pro účely DPH relevantní, neboť odvod a nárokování odpočtu DPH nezávisí na tom, zda je či není uhrazena kupní cena či jiná cena za plnění podléhající DPH.
26. Žalobce zdůraznil, že k předmětnému zdanitelnému plnění došlo dva a půl roku poté, co M. M. přestal být jednatelem společnosti MM GT-Racing s. r. o. Dále zdůraznil, že místně příslušný správce daně potvrdil, že společnost MM GT-Racing s. r. o. za zdaňovací období září 2014, kdy došlo ke zdanitelnému plnění, podala daňové přiznání a daň byla uhrazena. Dodavatelem žalobce nebyla dle jeho zjištění uhrazena pouze daňová povinnost za období prosinec 2014 ve výši 1 050 Kč.
27. Žalobce dále poukázal na skutečnost, že v roce 2011 byla prověřována spolupráce M. M. a společnosti MM GT-Racing s. r. o. a bylo shledáno, že mezi nimi poskytnutá přiznaná plnění byla pravdivá. Dále v roce 2014 byla ukončena daňová kontrola u společnosti MLM-real Group a. s., kdy předmětem kontroly bylo i ověřování obchodní spolupráce se společností MM GT-Racing s. r. o., s tím, že bylo shledáno, že byla prokázána veškerá plnění. Dle žalobce tak bylo prokázáno, že činnost společnosti MM GT-Racing s. r. o. byla zcela v pořádku.
28. Dále žalobce zdůraznil, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňový subjekt nemůže být postihován jen za to, že dodavatel je nekontaktní nebo neplní své daňové povinnosti. Dále zdůraznil, že skutečnost, že dodavatel není kontaktní v době provádění kontroly nelze hodnotit ex post a přičítat ji k tíži daňového subjektu.

Reakce žalovaného na repliku

29. K námitce týkající se žalobcem tvrzeného porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že se jedná o nepřipustné rozšíření žalobních bodů po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Z procesní opatrnosti se však k této námitce žalovaný vyjádřil. Žalovaný trval na tom, že v daném případě byly doplněny v rámci odvolacího řízení pouze účetní doklady žalobce a jeho jednatele M. M., přičemž předmětné důkazní prostředky nesměřovaly k vyvrácení skutkových a právních závěrů správce daně. V rámci odvolacího řízení nebyly prováděny žádné výsledky svědků. Předložené účetní doklady nemohly být pro žalobce nové ani překvapivé, neboť se týkaly přímo žalobce a jeho dlouholetého jednatele. Na základě těchto důkazních prostředků žalovaný nezjistil žádné nové skutečnosti, které by mohly být relevantní ve vztahu k závěrům správce daně predestřeným ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný trval na tom, že skutkový stav posoudil zcela ve shodě se správcem daně. Napadené rozhodnutí tak nebylo založeno na jiných skutkových okolnostech ani na odlišném právním posouzení než platební výměr. Na základě dokazování provedeného žalovaným nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti, které by vnesly nové prvky či změnily náhled žalovaného na věc oproti platebnímu výměru. Dle žalovaného tak nebylo v této situaci jeho povinností postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

30. Právní zástupce žalobce při jednání soudu přednesl žalobu shodně jako v jejím písemném vyhotovení ve znění repliky. Dále zdůraznil, že byly předloženy řádné účetní doklady ohledně pořízení lodě od dodavatele, včetně doplňujících dokladů prokazujících pořízení lodi M. M. a následný prodej lodi dodavateli. Jako nesprávnou považuje žalobce námitku, že loď nemohla být identifikována dle VIN při místním šetření. Trval na tom, že není pochyb o skutečnosti, že dodavatel pořídil loď od M. M. a žalobce ji následně po koupi dále prodal. Odkázal na rozhodnutí Soudního dvora EU sp. zn. C 154/20, ze kterého vyplývá, že nemusí být prokázáno v daňovém řízení dodání od dodavatele označeného v daňovém dokladu, ale podstatné je, zda reálný, prokázaný dodavatel je osoba povinná k dani. Uvedl, že reálným dodavatelem by v dané věci mohl být i M. M., který v rozhodné době byl plátcem DPH. Právní zástupce žalobce sice trval na tom, že v rámci daňového řízení bylo prokázáno, že zdanitelné plnění spočívající v prodeji lodi, bylo přijato od žalobcem deklarovaného dodavatele, ovšem pokud daňové orgány tuto skutečnost zpochybňovaly, tak v kontextu provedeného dokazování v rámci daňového řízení se měly z úřední povinnosti zabývat otázkou přijetí plnění od alternativního dodavatele, kterým mohl být dle tvrzení žalobce M. M. K poukazu daňových orgánů, že dodavatel neplnil své daňové povinnosti, uvedl, že dle sdělení místně příslušného správce daně, dodavatel neuhradil daň ve výši 1 000 Kč, a to ještě za jiné zdaňovací období. Společnost MM GT-Racing s. r. o. dle žalobce nebyla nekontaktní, neboť jednatel měl zřízenou datovou schránku. Případnou nekontaktnost dodavatele v době konání daňové kontroly nelze ex post klást k tíži žalobce. Dále poukázal na princip daňové neutrality s tím, že pokud byla loď následně žalobcem prodána a bylo odvedeno DPH, nehrozí daňová ztráta. Zdůraznil, že prodej lodě za sníženou cenu nemohl mít žádný vliv na fakticitu plnění ze strany dodavatele. Ve vztahu k uskutečnění zdanitelného plnění, které mělo být poskytnuto společnosti MLM-real Group a. s., poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2021, sp. zn. 7 Afs 73/2020, ze kterého vyplývá, že pokud je nesporné, že nehrozí ohrožení daňových příjmů, musí se při skutečnosti, že bylo zpochybněno plnění na výstupu, upustit od zdanění jako důsledek zásady daňové neutrality DPH. Žalobce rovněž trval na tom, že logo společnosti MLM-real Group a. s. se na reklamních panelech skutečně objevilo. Dále žalobce trval na tom, že reklamní služby byly poskytnuty. Pokud však poskytnutí bylo zpochybněno ze strany daňových orgánů, dovolával se žalobce již výše zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu s tím, že za takové situace by neměla být daň vyměřena pouze s poukazem na skutečnost, že žalobce vystavil daňový doklad. Dále poukázal na skutečnost, že se plněním v daném případě zabývala Policie ČR a v zárodku věc odložila.
31. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na vyjádření k žalobě a vyjádření k replice. Poukázala na princip koncentrace, na kterém je založeno správní soudnictví, a zdůraznila s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 100/2017 a sp. zn. 7 As 258/2018 na skutečnost, že obecná námitka v žalobě nemůže být využívána k následnému předkládání nových a nových námitek v soudním řízení. Zdůraznila, že v žalobě nebyla uplatněna námitka týkající se principu neutrality DPH, daňového podvodu a námitka uplatňující alternativního dodavatele a uplatňující jiný průběh plnění. Dále pověřená pracovnice žalovaného uvedla, že pokud žalobce chtěl uplatnit tvrzení, že k plnění došlo jiným způsobem, měl povinnost to správci daně sdělit, k čemuž nedošlo. Zdůraznila, že správce daně není povinen aktivně vytvářet alternativní scénáře. Dále poukázala na Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

skutečnost, že daňové orgány měly pochybnosti o ekonomickém využití plnění, když následný prodej žalobce provedl za cenu o 700 000 Kč nižší, než byla cena nákupní. Rovněž zdůraznila, že transakce v daném případě probíhaly za zcela mimořádných a těžko uvěřitelných okolností. Dále uvedla, že jednatel dodavatele nemohl být kontaktován prostřednictvím datové schránky fyzické osoby, když vystupoval v pozici jednatele právnické osoby. Závěrem konstatovala, že pokud žalobce trval na tom, že reklamní služby byly poskytnuty, je o to větší důvod k tomu, aby DPH odvedl.

Posouzení věci soudem

32. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
33. V souvislosti s výše uvedenou dispoziční zásadou se musel soud zabývat otázkou včasnosti námítky, ve které žalobce namítal porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu ze strany žalovaného. Tuto námitku žalobce prvně uplatnil ve své replice ze dne 13. 1. 2020. V § 71 odst. 2 větě třetí s. ř. s. je mimo jiné uvedeno, že rozšířit žalobu o další žalobní body je možné jen ve lhůtě pro podání žaloby. Dle § 72 odst. 1 lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. V daném případě jiná lhůta zákonem stanovena není. Žalobu tedy bylo možné rozšířit o nové žalobní body jen ve lhůtě dvou měsíců od oznámení žalobou napadeného rozhodnutí žalobci. Žalobou napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno dne 24. 5. 2018. Poslední den lhůty pro podání žaloby uplynul v pondělí 25. 7. 2018. Předmětný žalobní bod tedy byl žalobcem uplatněn více než rok a půl po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Námitku porušení § 115 odst. 2 daňového řádu tedy soud vyhodnotil jako opožděnou námitku a s ohledem na výše uvedené se jí nemohl zabývat.
34. Výhrady vůči hodnocení nekontaktnosti jednatele společnosti MM GT-Racing s. r. o. žalobce prvně uplatnil rovněž až v rámci repliky ze dne 13. 1. 2020. Proto soud i tuto námitku vyhodnotil jako opožděnou a nemohl se jí zabývat.
35. Jako opožděně vznesené námítky soud vyhodnotil i námítky žalobce týkající se principu neutrality DPH, námitku uplatňující možnost alternativního dodavatele zdanitelného plnění a námitku jiného průběhu plnění. Tyto námítky žalobce uplatnil až při jednání soudu konaném dne 20. 12. 2021. Dle soudu se jedná o zcela nové námítky, které nelze považovat za rozvedení námitek uplatněných již v žalobě. Ani těmito opožděně uplatněnými námitkami se tedy soud nemohl zabývat.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

36. Dále se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí a platebního výměru. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Současně soud zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS).
37. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „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. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43).
38. Na tomto místě musí soud konstatovat, že námitky žalobce týkající se nepřezkoumatelnosti jsou zcela obecné a nekonkrétní. Soud poznamenává, že kvalita vypořádání námitek odpovídá kvalitě uplatněných námitek. Proto se soud může otázkou nepřezkoumatelnosti vypořádat rovněž pouze v obecné rovině.
39. Ve vztahu k námitkám žalobce uplatněným v rámci řízení před správním orgánem prvního stupně soud konstatuje, že v rámci ústního jednání, o kterém byl vyhotoven protokol ze dne 17. 8. 2016, č. j. 1912037/16/2507-60562-505706, byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění k tehdy probíhající daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, březen, duben a prosinec 2015. V rámci lhůty, která byla žalobci následně poskytnuta, žalobce předložil správci daně své vyjádření k předloženému výsledku kontrolního zjištění, ve kterém formuloval své námitky proti zjištěním uvedeným v kontrolním zjištění. Následně správce daně vyhotovil zprávu o daňové kontrole vztahující ke zdaňovacímu období duben 2015 č. j. 2107405/16/2507-60562-505706. Na straně 22 a 23 zprávy o daňové kontrole správce daně rekapituloval námitky žalobce obsažené v jeho vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Následně se s těmito námitkami správce daně na stranách 23 až 25 zprávy o daňové kontrole konkrétně vypořádal. Soud neshledal, že by nějaká námitka byla opomenuta. Dle § 147 odst. 4 daňového řádu se Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

v případě stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly považuje za odůvodnění zpráva o daňové kontrole. Ve zprávě o daňové kontrole byly námitky žalobce vypořádány, proto soud dospěl k závěru, že prvostupňové řízení nebylo zatíženo nepřezkoumatelností z důvodu nevypořádání námitek žalobce.

40. Žalobce napadl platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 19. 10. 2016, č. j. 2181623/16/2512-50524-508004, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015, odvoláním, ve kterém vymezil odvolací důvody. Žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí po právním a skutkovém zhodnocení věci na stranách 16 až 19 zabýval jednotlivými odvolacími důvody, které žalobce uvedl ve svém odvolání. Ani v tomto případě neshledal soud, že by správní orgán opomněl vypořádat některý z odvolacích důvodů žalobce. Soud tedy neshledal, že by žalobou napadené rozhodnutí bylo zatíženo nepřezkoumatelností z důvodu nevypořádání odvolacích námitek žalobce.
41. Dále žalobce spatřoval nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí ve skutečnosti, že žalovaný automaticky přejímal názory správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole a stanovisku správce daně k odvolání, aniž by je nějak dále hodnotil. K této námitce soud podotýká, že žalobou napadené rozhodnutí obsahuje vymezení právního základu daného případu a následně aplikaci právního základu na konkrétní skutkový stav a výslovné vypořádání odvolacích námitek žalobce. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí předložil ucelenou argumentaci, ze které vyplývá, jak posoudil jednotlivé skutkové okolnosti a na základě jakých právních předpisů postupoval a jak vyhodnotil jednotlivé důkazy provedené v daňovém řízení. V daném případě žalovaný vycházel z totožného skutkového stavu jako správce daně, a proto nemůže být vadou řízení, pokud se ztotožnil se závěry správce daně a na základě stejného skutkového stavu dospěl k totožným závěrům jako správce daně v rámci prvostupňového řízení. Odvolací námitky žalobce pak žalovaný, jak bylo již výše uvedeno, výslovně vypořádal. Ani tuto námitku tedy soud neshledal jako důvodnou.
42. Dále žalobce namítal, že daňové orgány při hodnocení důkazů nepostupovaly v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. V § 8 odst. 1 daňového řádu je uvedeno, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. K této zcela obecné námitce soud konstatuje, že ze zprávy o daňové kontrole i žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že daňové orgány hodnotily provedené důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti a soud nezjistil, že by k nějaké zjištěné skutečnosti nepřihlížely.
43. Dále žalobce namítal, že daňové orgány nerespektovaly zákaz předběžného výběru důkazů. Z obsahu správního spisu vyplývá, že důkazy předložené či navržené žalobcem byly provedeny a zhodnoceny. V řízení před správcem daně nebyl proveden opakovaný výslech svědka J. K. S návrhem na jeho provedení se správce daně řádně vypořádal ve zprávě o daňové kontrole. Je třeba zdůraznit, že tento svědek byl v rámci daňového řízení řádně vyslechnut za účasti zástupce žalobce. Žalobce v rámci návrhu na opakovaný výslech neuvedl žádné nové skutečnosti, které by měl výslech objasnit, ale navrhoval jej vyslechnout pouze za účelem opakovaného zjištění nejspornější skutečnosti, a to k prošetření otázky, kdy společnost MM GT-Racing s. r. o. nabyla loď, kterou následně měla prodat žalobci. K této otázce se však svědek ve své původní výpovědi výslovně Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

vyjádřil. Skutečnost, že správce daně nepřistoupil k opakovanému výsledku svědka za situace, kdy se s touto otázkou výslovně vypořádal ve zprávě o daňové kontrole a kdy měl svědek vypovídat o skutečnosti, kterou již sdělil ve své dřívější výpovědi, tedy neshledal soud jako vadu řízení.

44. Ve svém odvolání proti platebnímu výměru pak žalobce navrhoval provedení výsledku J. K. k prokázání ekonomické činnosti společnosti MM GT-Racing s. r. o. a prokázání skutečnosti, že daňový doklad za prodej lodi byl řádně evidován v účetnictví a daň z přidané hodnoty byla řádně vykázána v daňovém přiznání této společnosti za zdaňovací období září 2014. Dále žalobce v odvolání navrhoval provedení výsledku L. K. za účelem prokázání rozsahu provedených oprav a současného stavu lodi. Těmto návrhům žalovaný nevyhověl. K výsledku svědka L. K. uvedl, že *„existence předmětné lodi nebyla zpochybněna. Odvolací orgán tak konstatuje, že skutečnosti, které měly být touto svědeckou výpovědí prokázány, nebyly zpochybněny a zároveň nemají vliv na prokázání toho, že odvolatel nabyl předmětnou loď od dodavatele“*. K návrhu na výsledek svědka J. K. žalovaný uvedl, že *„svědecká výpověď s tímto svědkem již byla uskutečněna a zástupce odvolatele byl výsledku tohoto svědka přítomen a mohl klást svědkovi otázky v případě, že nepovažoval svědeckou výpověď za dostačující. Odvolací orgán navíc podotýká, že předchozí svědecká výpověď J. K. nebyla použita jako důkaz, protože byla nevěrohodná a v rozporu s ostatními zjištěními. Odvolací orgán dále připomíná, že s J. K. bylo uskutečněno ještě jedno ústní jednání, při kterém se odmítl vyjádřit k předmětu ekonomické činnosti společnosti MM GT-Racing a uvedl, že se k tomu již vyjádřil na Finančním úřadě v Praze (viz protokol č. j. 2127910/15/2507-60562-505706 ze dne 26. 10. 2015). Bylo však zjištěno, že místně příslušným finančním úřadem nebylo provedeno žádné řízení a J. K. nesdělil finančnímu úřadu žádné údaje týkající se společnosti MM GT-Racing. Odvolací orgán souhlasí s prvostupňovým správcem daně, že existuje důvodná obava o možném ovlivnění svědka, neboť odvolací orgán má důvodné podezření, že v případě dodání předmětné lodi společnosti MM GT-Racing a následném dodání odvolateli se jednalo o fiktivně vystavené daňové doklady. Z těchto důvodů odvolací orgán nepřistoupil k opakovanému výsledku J. K.“* Dle soudu se žalovaný dostatečným způsobem vypořádal s návrhy na dokazování a řádně odůvodnil, proč k nim nepřistoupí, a to aniž by se dopustil předběžného hodnocení skutečností, které mohl výsledek přinést. Dle soudu nedocházelo ze strany daňových orgánů k předběžné selekci důkazů. Tuto námitku tedy vyhodnotil soud rovněž jako nedůvodnou.
45. Dále žalobce namítal, že žalobou napadené rozhodnutí a zpráva o daňové kontrole jsou nepřezkoumatelné, neboť z nich nevyplývá, které důkazy potvrzují jednotlivá konkrétní tvrzení správního orgánu. K této námitce soud uvádí, že jak z obsahu zprávy o daňové kontrole tak i z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí je seznatelné, na základě kterých důkazů správní orgány dospěly ke svým závěrům. Jednotlivé důkazy jsou pak označeny takovým způsobem, že je možné je identifikovat ve správním spise samotném. Ani tuto obecnou námitku neshledal soud důvodnou.
46. Dále žalobce namítal, že daňové orgány v předmětném řízení ignorovaly zákonná a judikатурní pravidla pro rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Na tomto místě soud považuje za nutné vymezit rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

47. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
48. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

49. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro stanovení DPH či uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ve kterém uvedl: *„Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“*
50. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72.
51. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, vyslovil, že *„... důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.
52. K obecné námitce žalobce soud uvádí, že neshledal, že by daňové orgány v daném řízení postupovaly v rozporu s uvedenými principy rozvržení důkazního břemene.
53. K námitce žalobce, že byl vyzýván k doložení negativních skutečností, uvádí soud následující. Předmětem sporu jsou v daném případě dvě konkrétní plnění, a to přijaté plnění od společnosti MM GT-Racing s. r. o. a poskytnuté plnění pro společnost MLM-real Group a. s. Správce daně v rámci daňového řízení vyhotovil výzvu k prokázání skutečností ze dne 15. 7. 2015, č. j. 1699668/15/2507-60562-505706. V této výzvě správce daně uvedl, že zjistil, že žalobce uplatnil v předmětném zdaňovacím období nárok na odpočet daně z dokladu č. 14-001 od dodavatele MM GT-Racing s. r. o. ze základu daně 3 100 000 Kč ve výši 651 000 Kč za prodej lodi značky Amel. Pochybnosti správce daně byly založeny na skutečnosti, že předložené doklady neprokazují, jaké zdanitelné plnění bylo konkrétně přijato (typ, přesné označení, VIN lodi), jakým způsobem jej žalobce přijal (místo a čas přijetí, označení osoby, od které byla loď převzata a která ji přebírala např. dodací list, předávací protokol, doklady o přepravě lodi apod.) a jakým způsobem bude sloužit či Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

slouží k ekonomické činnosti žalobce (doložit doklady o registraci lodi, lodní deník, knihu nalodění a vyloďení, živnostenské oprávnění k činnosti, popř. oprávnění k řízení lodi, daňové doklady za uskutečnění plnění). K prokázání těchto skutečností tedy byl žalobce vyzván. Současně byl vyzván ke sdělení místa, kde se loď nachází, aby mohla být fyzicky ověřena její existence.

54. Dále správce daně ve výzvě uvedl, že žalobce předložil fakturu č. 15-0037 za poskytování reklamních služeb, jejímž předmětem je prezentace společnosti MLM-real Group a. s. prostřednictvím medializace žalobcem při sportovních aktivitách. Sportovní aktivity souvisí s aktivitami závodního týmu startujícímu pod komerční značkou Buggyra International Racing System a závodního týmu startujícímu pod komerční značkou TATRA BUGGYRA RACING. Ve vztahu k tomuto plnění správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, co konkrétně bylo předmětem plnění, způsob a čas realizace a kým byla realizace fakticky prováděna. Dále správce daně žalobce vyzval, aby předložil vzájemné odsouhlasení plnění, zaslané reporty, podklady a pomůcky potřebné k plnění smluvního závazku (logotyp, barva loga, varianty použití loga), doklad, na základě kterého je žalobce oprávněn k obchodování se souborem reklamních prostředků vázících se k závodnímu týmu startujícímu pod komerční značkou Buggyra International Racing System a závodnímu týmu startujícímu pod komerční značkou TATRA BUGGYRA RACING.
55. Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že správce daně po žalobci doložení žádných negativních skutečností nepožadoval. Tato námitka je tedy rovněž nedůvodná.
56. Z výše uvedených skutečností obsažených ve výzvě k prokázání skutečností, je jednoznačně patrné, že správce daně jasně deklaroval, které skutečnosti měl žalobce prokazovat. Žalobce v daném daňovém řízení tedy byl jednoznačně vyzván k doložení skutečností prokazujících, že předmětnou loď skutečně koupil od společnosti MM GT-Racing s. r. o. a skutečně ji od této společnosti převzal. Dále je z výzvy jednoznačně patrné, že byl žalobce vyzván, aby doložil skutečnosti, že zveřejnění reklamy pro společnost MLM-real Group a. s. skutečně zprostředkoval. Z výzvy a celého daňového řízení jednoznačně vyplývá, že předmětem daňového řízení je posouzení otázky, zda žalobce prokázal přijetí či poskytnutí zdanitelného plnění a nikoli jeho zapojení do daňového podvodu. Zmínka o dobré víře v žalobou napadeném rozhodnutí, na kterou žalobce poukazoval ve své žalobě, odkazovala na to, že vzhledem ke skutečnosti, že nejprve M. M. měl prodat loď společnosti MM GT-Racing s. r. o., jejímž býval jednatelem, aby následně po roce loď koupil žalobce, jehož jednatelem byl opět M. M., přičemž i přes změnu tří majitelů byla loď umístěna stále na stejném místě, měl žalobce dbát zvýšené obezřetnosti při pořizování dokumentace vztahující k dané transakci. Ani tuto námitku týkající se nejasnosti ohledně skutečností, které měl žalobce doložit, tedy soud nevyhodnotil jako důvodnou.
57. Žalobce trval na tom, že ve vztahu k přijatému plnění od společnosti MM GT-Racing s. r. o. předložil velké množství důkazních prostředků a podkladů a unesl své důkazní břemeno, což měl žalovaný potvrdit, když uvedl, že žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno. Soud konstatuje, že formulaci obsaženou v žalobou napadeném rozhodnutí „*unesl své prvotní důkazní břemeno*“ je nutno vykládat v kontextu celého závěru žalovaného. Z toho dle soudu jednoznačně vyplývá, že tím žalovaný chtěl vyjádřit skutečnost, že žalobce předložil formálně vyhovující daňový doklad. Ovšem jak již bylo výše uvedeno, k přiznání nároku na daňový odpočet nepostačuje existence pouze formálně vyhovujícího daňového Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

dokladu, ale je nutné prokázat i faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 15. 7. 2015, č. j. 1699668/15/2507-60562-505706, správce daně formuloval své pochybnosti a vyzval žalobce k doložení konkrétních skutečností. Jak již bylo výše uvedeno, pochybnosti správce daně byly založeny na skutečnosti, že předložené doklady neprokazují, jaké zdanitelné plnění bylo konkrétně přijato (typ, přesné označení, VIN lodi), jakým způsobem jej žalobce přijal (místo a čas přijetí, označení osoby, od které byla loď převzata a která ji přebírala např. dodací list, předávací protokol, doklady o přepravě lodi apod.) a jakým způsobem bude sloužit či slouží k ekonomické činnosti žalobce (doložit doklady o registraci lodi, lodní deník, knihu nalodění a vylození, živnostenské oprávnění k činnosti, popř. oprávnění k řízení lodi, daňové doklady za uskutečnění plnění). Dle soudu v důsledku dostatečně odůvodněných pochybností došlo k přenesení důkazního břemene na žalobce. Žalobce ve své žalobě trval na tom, že se mu podařilo pochybnosti odstranit, když přesně specifikoval předmět plnění, prokázal, že s lodí disponoval a doložil, že následným prodejem došlo k použití lodi pro jeho ekonomickou činnost. Dle soudu je ovšem zásadní skutečností, že v rámci provedeného dokazování nebylo jednoznačně prokázáno, že předmětná loď byla pořízena právě od společnosti MM GT-Racing s. r. o. Bylo tomu zejména v důsledku nevěrohodné výpovědi svědka J. K. (viz níže), skutečnosti, že o převodu nebyla uzavřena smlouva v písemné podobě, a platbách kupní ceny v hotovosti, kdy nebylo možné doložit finanční toky. Zásadní skutečnost, tedy nabytí předmětu převodu právě od společnosti MM GT-Racing s. r. o., nebyla v daňovém řízení žalobcem prokázána a v důsledku toho tedy žalobce neunesl své důkazní břemeno. Ani tuto námitku neshledal soud jako důvodnou.

58. Dále žalobce namítal, že daňové orgány činily spekulativní a nepodložené závěry, přičemž odkazoval na část žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém se žalovaný vyjadřoval k ekonomickému opodstatnění obchodní transakce týkající se prodeje lodi. Žalovaný v uvedené části žalobou napadeného rozhodnutí poukázal na skutečnosti zjištěné v rámci daňového řízení, a to že nejprve M. M. měl prodat loď společnosti MM GT-Racing s. r. o., jejímž býval jednatelem, aby následně po roce v dubnu 2015 loď koupil žalobce, jehož jednatelem byl opět M. M., přičemž i přes změnu tří majitelů byla loď umístěna stále na stejném místě. Dále žalovaný poukázal na skutečnost, že i přes údajně provedené opravné práce žalobce následně loď prodal v listopadu 2016 společnosti Power Sports Enterprises, s. r. o. za cenu o 700 000 Kč nižší, než za jakou ji měl koupit od společnosti MM GT-Racing s. r. o. Dále žalovaný poukázal na problémy s podáváním daňových přiznání a placením daně u společnosti MM GT-Racing s. r. o. a problémy týkající se kontaktnosti jednatele této společnosti (bývalý jednatel zemřel, současný je nekontaktní). Soud konstatuje, že tyto závěry nebyly skutečnostmi, na základě kterých byla žalobci vyměřena daňová povinnost a nebyly ani důvodem, o který by správce daně opíral přenos důkazního břemene. Šlo však o skutečnosti, které byly jakýmsi vnitřním impulzem pro správce daně, aby se danou transakcí více zabýval. Následně pak správce daně na základě provedeného dokazování dospěl k závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat, že k předmětnému převodu lodi skutečně došlo tak, jak bylo fakturováno.
59. Dále žalobce namítal, že nebyl důvod nepřihlížet k výpovědi svědka J. K. jako celku pouze z toho důvodu, že určitá část jeho výpovědi je v rozporu s jinými podklady. S pohledem na okolnosti případu, kdy dodavatel žalobce, měl předmět prodeje nabyt dle dokladů předložených samotným žalobcem v nepříliš vzdálené době od jednatele žalobce a kupní cena měla být dodavateli žalobce předávána žalobcem v několika splátkách v hotovosti,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

v důsledku čehož nebylo možné ověřit tok finančních prostředků, byla výpověď svědka J. K. zásadním důkazem. O to větší musel být kladen důraz na věrohodnost výpovědi tohoto svědka. Tento svědek sice ve své výpovědi potvrdil, že kupní cena byla hrazena v hotovosti a že podpisy na příjmových pokladních dokladech jsou jeho, ale současně uvedl, že předmětná loď byla majetkem společnosti MM GT-Racing s. r. o. již v roce 2012, kdy tuto společnost svědek koupil. Žalobce však v rámci daňového řízení předložil doklady, že M. M. prodal loď společnosti MM GT-Racing s. r. o. až dne 30. 9. 2013, kdy kupní cena měla být uhrazena zápočtem vůči pohledávkám společnosti MM GT-Racing s. r. o. vůči svému bývalému jednateři M. M. Způsob a čas nabytí dané lodi v hodnotě přes 3,5 milionu korun je dle daňových orgánů stejně jako dle soudu zásadní skutečností. Okolnost, že svědkova výpověď ohledně okolností nabytí předmětné lodi společností MM GT-Racing s. r. o. se zásadně odchyluje od skutečností vyplývajících z dokladů předložených žalobcem, snižuje věrohodnost výpovědi tohoto svědka, a to v o to větší míře, že předloženou dohodu o započtení pohledávek osobně podepisoval. Dále daňové orgány poukazovaly na skutečnost, že údaje, které J. K. uváděl v rámci vyhledávací činnosti týkající se společnosti MM GT-Racing s. r. o. do protokolu ze dne 26. 10. 2015, č. j. 2127910/15/2507-60562-505706, ohledně jeho vyjádření před Finančním úřadem v Praze se ukázaly jako nepravdivé.

60. Za dané situace dle soudu daňové orgány nevybočily z mezí vymezených § 8 odst. 1 pro dokazování, když vyhodnotily výpověď svědka J. K. jako nevěrohodnou. Nevěrohodnost svědka je takovou skutečností, která ze své podstaty zasahuje celou výpověď svědka. Proto dle soudu daňové orgány nepochybily, pokud výpověď svědka shledaly jako nevěrohodnou jako celek a ani ve skutečnostech týkajících úhrady kupní ceny neshledaly jeho výpověď jako důkaz prokazující, že ke zdanitelnému plnění došlo tak, jak bylo fakturováno.
61. K vyjádření žalovaného, že jsou obavy z ovlivnění svědka, soud uvádí, že tuto skutečnost, uvedl žalovaný v rámci vypořádání odvolací námítky žalobce, ve které požadoval opakovaný výslech svědka. Za situace, kdy byly v rámci daňového řízení zjištěny rozpory mezi původní výpovědí svědka a dalšími doklady, je pochopitelné, že existují obavy z ovlivnění svědka, pokud by svědek k návrhu žalobce měl opakovaně vypovídat k již jednou zjišťované skutečnosti.
62. Vzhledem k výše uvedenému ani tuto námítku neshledal soud jako důvodnou.
63. Dále žalobce poukazoval na nezákonnost výslechu J. K., který měl proběhnout v rámci vyhledávací činnosti. Součástí správního spisu je protokol o ústním jednání ze dne 26. 10. 2015, č. j. 2127910/15/2507-60562-505706, kde je jako předmět jednání uvedena vlastní vyhledávací činnost dle § 78 daňového řádu. V rámci předmětného jednání byly kladeny J. K. jako bývalému jednateři společnosti MM GT-Racing s. r. o. otázky, na které tato osoba odpovídala. Na tomto místě je však nutné zdůraznit, že předmětná vyhledávací činnost se netýkala žalobce, ale jak je výslovně v protokolu uvedeno, daňového subjektu MM GT-Racing s. r. o. J. K. tedy v rámci tohoto ústního jednání nevypovídal v pozici svědka, ale v pozici jednatele společnosti, který vykonával tuto funkci v době, kterou daňový orgán posuzoval. Dle § 93 odst. 2 daňového řádu je pak možné využít v rámci daňového řízení jako důkaz podklady získané v rámci jiného daňového řízení. Pro úplnost soud podotýká, že J. K. byl v rámci daného daňového řízení řádně vyslechnut jako svědek, a to v rámci ústního jednání, o kterém byl vyhotoven protokol ze dne 26. 10. 2015, č. j. 2125770/15/2507-60562-505706. Zahrnutím protokolu ze dne 26. 10. 2015,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

č. j. 2127910/15/2507-60562-505706, tedy nedošlo ze strany daňových orgánů k porušení právních předpisů. Ani tuto námitku neshledal soud jako důvodnou.

64. Dále žalobce ve vztahu k plnění poskytnutému společnosti MLM-real Group a. s. namítal, že daňové orgány dospěly k závěru, že plnění nebylo poskytnuto, a to pro neexistenci titulu, na základě kterého mělo k prezentaci reklamy pro uvedenou společnost dojít, přestože samotné umístění reklamy pro tuto společnost na bannerech a vozidlech nebylo daňovými orgány zpochybněno. Pro posouzení této otázky je zásadní skutečností, že ze svědecké výpovědi jednatele společnosti Power Sports Enterprises, s. r. o. J. K., o které byl vyhotoven protokol ze dne 9. 9. 2015, č. j. 1946339/15/2507-60562-505706, a smluv o poskytování reklamních služeb ze dne 22. 12. 2014 (Rally Dakar), 2. 1. 2015 a 24. 2. 2015 (závody Evropského poháru tahačů) a smlouvy ze dne 24. 2. 2015 (o navýšení reklamních ploch) vyplynulo, že žalobce nabízel reklamu svým odběratelům subdodavatelsky prostřednictvím společnosti Power Sports Enterprises, s. r. o. Dále bylo zjištěno, že žalobce uzavřel smlouvu se svým odběratelem společností MLM-real Group a. s. o poskytování reklamních služeb dne 2. 1. 2015. V rámci daňového řízení bylo zjištěno, že logo společnosti MLM-real Group a. s. se na nějakých vozidlech bannerech objevovalo. Na rozdíl od jiných odběratelů žalobce však nebyla předložena žádná smlouva, mezi společností Power Sports Enterprises, s. r. o. a žalobcem, která by se týkala reklamní činnosti ve prospěch společnosti MLM-real Group a. s.
65. Jak již výše soud uvedl, prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. V daném případě však žalobce nebylo způsobilý doložit ani doklady týkající se předmětného zdanitelného plnění. Následně dle soudu vzhledem ke skutečnosti, že žalobce vystupoval pouze v pozici zprostředkovatele, ani skutečnost, že logo společnosti MLM-real Group a. s. se na bannerech a vozidlech objevilo, nemůže prokázat, že k tomu nedošlo na základě smlouvy uzavřené přímo s poskytovatelem reklamy či na základě spolupráce s jiným zprostředkovatelem. Není tedy pravdou, jak tvrdí žalobce, že byl v daném případě provedenými důkazy prokázán skutečný stav, tedy uskutečnění plnění ze strany žalobce. Vzhledem k výše uvedenému tedy soud dospěl k závěru, že i tato námitka žalobce je nedůvodná.
66. Vzhledem ke všemu výše uvedenému dospěl soud k závěru, že daňové orgány v daném řízení postupovaly v souladu s platnou právní úpravou, správně vyhodnotily provedené dokazování a v souladu s obsahem správního spisu dospěly oprávněně k závěru, že žalobci se nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně předmětných zpochybněných zdanitelných plnění. Soud tedy žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
67. Soud zamítl provedení důkazů protokolem o výsledku postupu k odstranění pochybností, týkající se M. M. ze dne 16. 6. 2011, č. j. 43734/11/198931501061 a zprávou o daňové kontrole týkající se společnosti MLM-real Group a. s. za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2014, a to pro nadbytečnost, neboť se jednalo o doklady vztahující ke zcela odlišným zdaňovacím obdobím bez konkrétního vztahu k projednávané věci.
68. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T

nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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 nejbližze 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.

Ústí nad Labem 20. prosince 2021

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T