



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **ERA-PACK s.r.o.**, IČ 46507256
sídlem Pardubická 276, 537 01 Chrudim
zastoupená advokátem JUDr. Petrem Plavcem, Ph.D.
sídlem Na zábradlí 205/1, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2021, č. j. 41757/21/5300-22441-708656

takto:

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

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se včasnou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a byla potvrzena

následující rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 2. 11. 2020, č. j. 1684283/20/2804-50523-603600, č. j. 1684328/20/2804-50523-603600, č. j. 1684343/20/2804-50523-603600, č. j. 1684437/20/2804-50523-603600, č. j. 1684446/20/2804-50523-603600, č. j. 1684458/20/2804-50523-603600, č. j. 1684472/20/2804-50523-603600, č. j. 1684474/20/2804-50523-603600, č. j. 1684476/20/2804-50523-603600, č. j. 1684566/20/2804-50523-603600, č. j. 1684584/20/2804-50523-603600 a č. j. 1684592/20/2804-50523-603600.

2. Výše uvedenými rozhodnutími, dvanácti dodatečnými platebními výměry ze dne 2. 11. 2020, správce daně dodatečně vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za zdaňovací období září 2015 až prosince 2015 a ledna 2016 až srpna 2016 (dále jen „*předmětná zdaňovací období*“) v celkové výši 11 130 061 Kč a uložil povinnost uhradit penále v celkové výši 2 226 007 Kč.

II. Podstata věci

3. Žalobkyně dlouhodobě podniká v oblasti obalových materiálů a balicích strojů. U žalobkyně byla dne 6. 12. 2017 zahájena daňová kontrola na DPH za předmětná zdaňovací období. V rozsahu daňové kontroly, jež je předmětem napadeného rozhodnutí a nyní projednávané žaloby, správce daně proěřoval okolnosti související s dodáním zboží odběrateli AMBERTECH Sp. Z o.o. (dále jen „*Ambertech*“) se sídlem v Polsku. Na základě výsledků daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala, že jí deklarované zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu ve smyslu § 13 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „*zákon o DPH*“), tedy že neprokázala svůj nárok na osvobození od DPH ve smyslu § 64 zákona o DPH. Správce daně tak žalobkyni osvobození neuznal a vydal shora uvedené dodatečné platební výměry.
4. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 9. 5. 2018 podrobně popsal veškeré skutečnosti, které vyvolaly jeho pochybnosti o tom, zda bylo zboží skutečně přepraveno do jiného členského státu. Tyto skutečnosti následně správce daně zopakoval i ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný z nich vycházel v napadeném rozhodnutí. Především jednatel žalobkyně nedokázal popsat průběh jednotlivých obchodů s Ambertech. To za situace, kdy při značném objemu deklarovaných plnění (žalobkyně za předmětná zdaňovací období vystavila celkem 133 daňových dokladů) nebyly mezi smluvními stranami v písemné formě ujednány jakékoli smluvní podmínky a objednávky byly činěny prostřednictvím e-mailu. Z předložených CMR listů bylo zjištěno, že v těchto byla uvedena registrační značka osobního vozidla, které nemohlo uvést zboží o deklarované hmotnosti. V. N., uvedený na CMR listech jako přepravce, nepotvrdil uskutečnění deklarovaných přeprav a ani skutečnost, že by pan P., uvedený na CMR listech jako řidič, byl jeho zaměstnancem. Byly také zjištěny zásadní skutečnosti, týkající se úhrad za jednotlivé dodávky. Ačkoli tyto měly probíhat pouze bezhotovostním převodem, bylo zjištěno, že značná část z nich byla činěna formou vkladů na běžný účet žalobkyně, a to osobami, u kterých bylo prověřováno zapojení do daňového podvodu.
5. Žalobkyně podala proti uvedeným dodatečným platebním výměrům odvolání, kde namítala především tendenční hodnocení důkazů správcem daně. Skutečnost, že došlo k dodání zboží Ambertech, je dle žalobkyně prokázána výpověďmi svědků, kteří zajišťovali logistiku, daňovými doklady, nákladními listy CMR, potvrzeními o vývozu

zboží a tím, že žalobkyně za podstatnou část zboží dostala zapláceno. Žalobkyně nemohla pochybovat o určení registrační značky vozidla a neměla důvod to ověřovat, neměla ani důvodu identifikovat řidiče, který vozidlo řídil. Žalobkyně neměla v okamžiku, kdy přijímala platby, důvod o nich pochybovat. Správce daně uvěřil tvrzením osob jednajících nebo vystupujících za Ambertech, ačkoli jejich tvrzení jsou motivována snahou zastrýt možnou podvodnou činnost na jejich straně. O případné protiprávní činnosti Ambertech však žalobkyně nemohla vědět.

6. Jak uvedeno shora, žalovaný odvolání proti rozhodnutí správce daně zamítl. V napadeném rozhodnutí se podrobně věnoval podmínkám pro přiznání osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, včetně odkazů na aktuální rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“). Shledal jako zcela důvodné pochybnosti správce daně o tom, zda žalobkyně dodala předmětné zboží Ambertech a shrnul skutečnosti, na základě kterých k tomuto závěru dospěl. Podrobně se věnoval tomu, z jakých důvodů nepostačovaly žalobkyní předložené doklady, včetně provedených výslechů svědků, k prokázání uvedeného.

III. Žalobní body

7. Žalobkyně v žalobě navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí i veškeré shora označené dodatečné platební výměry a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení. Má za to, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože se žalovaný dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně.
8. Žalobkyně v žalobě namítla tendenční hodnocení důkazů žalovaným a stejně jako v odvolání uvedla, proč má za to, že prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na osvobození předmětných plnění od DPH. Stejně jako v odvolání žalobkyně argumentovala významem jednotlivých důkazů, které byly správcem daně provedeny. Primárním důkazem pro splnění podmínek pro osvobození od DPH je bezvadný daňový doklad. Za předpokladu, že žalobkyně doložila další důkazní prostředky, nemůže být o splnění podmínek pochyb. Daňové orgány zpochybňují jednotlivé důkazy předložené žalobkyní v návaznosti na skutečnosti tvrzené osobami, které jednaly nebo vystupovaly za Ambertech a které pravděpodobně jednaly nepoctivě nebo se dopouštěly daňové trestné činnosti, konkrétně se má jednat o S. J. W., L. B. a P. M. Žalobkyně konkrétními tvrzeními na žalobkyni nezávislých svědků, a sice M. D. a A. B., prokázala pravost všech CMR listů, způsob nakládání zboží i ověřování vozidel. Ohledně potvrzení o vývozu zboží uvedla, že skutečnost, že je nepodepsal S. J. W., není způsobilá vzbudit pochybnost o věrohodnosti těchto potvrzení. Není rozhodné, kdy bylo potvrzení vyhotoveno a kdo vyhotovil text potvrzení. Správcem daně tvrzené pochybnosti o pravosti potvrzení o vývozu zboží tak nejsou dostatečně prokázány. Žalobkyně také popsala, z jakých důvodů nemohla mít pochybnosti ohledně úhrad za jednotlivé dodávky. Účetní oddělení žalobkyně nepředkládá vedení žalobkyně tištěné bankovní výpisy, z nichž jsou patrné osoby L. B. a P. M., zaměstnanci žalobkyně, kteří výpisy účtují, neměli žádnou vědomost o případné protiprávní činnosti těchto osob.

9. Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný rozšiřoval argumentaci správce daně o nově zjištěné skutečnosti, znovu prováděl důkazy a nově důkazní prostředky hodnotil, aniž by žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí seznámil se svým odlišným právním názorem. Konkrétně žalobkyně uvedla, že žalovaný narozdíl od správce daně tvrdil nedostatky ve formálních náležitostech vystavených daňových dokladů. Tím došlo k porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „*daňový řád*“).
10. Pokud u správce daně přetrvávaly pochybnosti o reálnosti obchodů, měl se zabývat otázkou, zda v řetězci obchodů došlo nebo mohlo dojít k podvodu na DPH. Existovaly totiž minimálně okolnosti nasvědčující tomu, že osoby jednající nebo vystupující za Ambertech jednájí nepoctivě a pravděpodobně s cílem účastnit se podvodu na DPH. Žalobkyně nicméně o okolnostech podvodného jednání nemohla vědět. K tomu žalobkyně odkázala na judikaturu Soudního dvora, Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu.

IV. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl. Shrnul argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí, zejména týkající se důvodů neunesení důkazního břemene žalobkyně ohledně toho, že dodávané zboží bylo fyzicky přepraveno z tuzemska do jiného členského státu.
12. Žalovaný v rámci odvolacího řízení neprováděl dokazování, během odvolacího řízení nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvedl jiné skutkové či právní závěry oproti správci daně, neměl tedy povinnost postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu.
13. Dále žalovaný poukázal na to, že otázkou, zda v řetězci obchodů s předmětným zbožím došlo nebo mohlo dojít k podvodu na DPH a případnou vědomostí žalobkyně o něm, by se mohl zabývat teprve tehdy, když by bylo prokázáno naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození předmětných zdanitelných plnění od DPH, taková situace však v projednávané věci nenastala. K tomu žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu.
14. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného částečně zopakovala svou žalobní argumentaci. Poukázala na to, že své důkazní břemeno, pokud jde o dodání zboží Ambertech do jiného členského státu, unesla. Na prokazování vědomí daňového subjektu o daňovém podvodu je třeba trvat i za situace, kdy daňový subjekt neprokázal podmínky nároku pro osvobození od DPH.

V. Posouzení věci soudem

15. Soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v rozhodném znění (dále jen „*s.ř.s.*“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
16. Žaloba není důvodná.
17. Soud předně s ohledem na podrobnost napadeného rozhodnutí, s ohledem na jeho jednoznačnou strukturu (shrnutí skutkového stavu, vymezení odvolacích důvodů, uvedení právního základu případu) a s ohledem na poměrnou jednoznačnost závěrů žalovaného uvádí, že není smyslem soudního přezkumu podrobně opakovat již jednou vyřčené, a

proto bude soud níže opakovaně odkazovat na toto odůvodnění (viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Především u obsáhlých podání postačuje, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení, když náležitá odpověď na tyto základní námitky v sobě může zahrnovat i odpověď na některé námitky dílčí a související (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130).

18. Předmětem nyní projednávané věci je, zda žalobkyně splnila zákonné podmínky pro osvobození od DPH dle § 64 zákona o DPH tím, že fakticky dodala zboží do jiného členského státu EU. Soud na tomto místě zdůrazňuje, že by bylo namístě, aby se správce daně zabýval dobrou vírou žalobkyně, že se neúčastní daňového podvodu, pouze tehdy, pokud by žalobkyně prokázala naplnění podmínek pro osvobození od DPH (srov. rozsudky NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, bod 31, a ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, bod 24).

V.a. Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

19. V obecné rovině soud neshledal napadené rozhodnutí, které tvoří s prvostupňovými rozhodnutími materiálně jeden celek, nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost, když napadené rozhodnutí není nijak vnitřně rozporným ani nesrozumitelným.
20. Jde-li o případnou nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, soud připomíná, že ani odvolací správní orgán není povinen vypořádat se s každou dílčí námitkou odvolatele, obsaženou v odvolání, pokud proti tvrzením odvolatele postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky odvolatele jako celek neobstojí. Pokud se tedy odvolací správní orgán řádně zabývá obsahem a smyslem odvolací argumentace a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci odvolatele za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na každou dílčí námitku odvolatele, nejedná se o nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. O nepřezkoumatelnost nejde ani tehdy, když je námitka, kterou správní orgán pomínil, pro posouzení věci zjevně irelevantní (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, bod 16, či rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2020, č. j. 1 Afs 68/2020-31, body 11, 12). Soud podotýká, že pro účely posouzení, zda se žalovaný řádně vypořádal s odvolací argumentací žalobkyně, je třeba zhodnotit obsah celého napadeného rozhodnutí, nikoli jen jeho část v bodech 85 a násl., označenou v napadeném rozhodnutí jako část, v níž se žalovaný vypořádává s jednotlivými odvolacími důvody žalobkyně, jak zjevně žalobkyně činí. Ze shrnutí obsahu odvolání a obsahu napadeného rozhodnutí, uvedených shora, je zřejmé, že žalovaný se se všemi stěžejními odvolacími námitkami žalobkyně v napadeném rozhodnutí vypořádal. Žalobkyně ani neuvádí, s jakými konkrétními odvolacími námitkami se žalovaný nevypořádal, soud proto mohl žalobkyni poskytnout pouze tuto obecnou odpověď.
21. Nad rámec uvedeného soud konstatuje, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou zmíněny podklady pro jeho vydání a úvahy, kterými se žalovaný řídil při jejich hodnocení. Odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje řádné skutkové i právní posouzení věci. Soud neshledal odůvodnění napadeného rozhodnutí ani jinak nedostatečným v míře, která

by zakládala jeho nepřezkoumatelnost. Napadené rozhodnutí tedy není vzhledem k uvedenému nepřezkoumatelné ani pro nedostatek důvodů. Nesouhlas žalobkyně s důvody, na základě kterých žalovaný rozhodl, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nezakládá.

V.b. Podmínky pro osvobození od DPH

Obecně k rozložení důkazního břemene a hodnocení důkazů

22. Problematikou osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu se ve své rozhodovací činnosti zabýval jak Soudní dvůr, tak Nejvyšší správní soud. Aby plátce mohl zboží dodané do jiného členského státu osvobodit od DPH, je nutno splnit tři základní podmínky, a to 1) že zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, 2) zboží musí být odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a 3) doprava musí být zajištěna plátcem nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Splnění těchto tří podmínek, a tedy i oprávněnosti nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty, je povinen prokázat plátce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). Nárok na osvobození od DPH je tedy dán pouze při splnění těchto podmínek, které je správce daně oprávněn zkoumat a prověřovat.
23. Shora uvedené závěry Nejvyššího správního soudu odpovídají také ustálené judikatuře Soudního dvora, dle které lze osvobození od DPH při dodání zboží uvnitř Společenství uplatnit, jsou-li splněny následující podmínky, které daňový subjekt pro účely osvobození při vývozu prokazuje: 1) právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, 2) zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území ČR a 3) zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04 *Teleos*).
24. Obecně se osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH prokazuje daňovými doklady, které musí splňovat veškeré náležitosti stanovené zákonem o DPH (viz zejména § 26 až § 35 zákona o DPH). Správce daně však může pojmout vážné a důvodné pochybnosti o předložených dokladech. Přitom nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě kterých vyvozuje, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Poté je na daňovém subjektu, aby svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlil a prokázal soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018-48).
25. Výše uvedené závěry je třeba vnímat ve světle toho, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017-33, bod 29).

26. V nyní posuzovaném případě žalobkyně tvrdila, že faktické dodání zboží do Polska prokázala předložením daňových dokladů, CMR listů, nákladních listů, potvrzení o vývozu, potvrzení o platbách, objednávek a svědeckými výpověďmi o naložení a předání zboží na dopravní prostředek zajištěný odběratelem. Soud však ve shodě se žalovaným konstatuje, že žalobkyní předložené důkazní prostředky a provedené svědecké výpovědi nepovažuje za dostatečné k prokázání, že předmětné zboží bylo fakticky dodáno do jiného členského státu.
27. Na základě skutečností, vyplývajících z výzvy k prokázání skutečností ze dne 9. 5. 2018, ze zprávy o daňové kontrole a také z napadeného rozhodnutí, jak byly popsány shora, by sice jednotlivě nebylo možno bez dalšího usuzovat na pochybnosti o dodávkách zboží tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech. Například není v obchodní praxi nelegální objednávat zboží e-mailem nebo činit platby v hotovosti (do zákonného limitu nejsou vyloučeny). Nicméně řada okolností vzbuzuje vážnější pochybnosti a ve svém souhrnu i s těmi méně závažnými dokresluje celou situaci, která založila důvodné pochybnosti správce daně, zda k dodání zboží do Polska fakticky došlo.
28. Žalobkyně se snaží relativizovat jednotlivé identifikované aspekty dané obchodní spolupráce, pomíjí však, že okolnosti transakcí a spolupráce je třeba hodnotit v souhrnném obrazu nastíněných zjištění, přičemž jakéhosi „rozložení“ konstrukce přijaté daňovými orgány lze stěží dosáhnout možným vysvětlením některých dílčích aspektů. Okolnosti totiž daňové orgány a také soud nehodnotí jen každou zvlášť, ale též v jejich souhrnu. Žalobkyně se snaží vykládat jednotlivé okolnosti izolovaně a v částech je podrobuje kritice. Takový postup je však nepřijatelný, jeví se být účelovým a nemůže vést soud bez dalšího k závěru o důvodnosti žaloby.
29. Soud shrnuje, že správce daně pojal důvodné pochybnosti o tom, že jsou naplněny zákonné podmínky pro osvobození od DPH. Ve shora uvedené výzvě k prokázání skutečností tyto pochybnosti podrobně popsal a argumentačně podložil. Doručením výzvy žalobkyni došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby pochybnosti správce daně rozptýlila a předložila k tomu odpovídající důkazní prostředky, resp. navrhla jejich provedení. Zjištěné rozpory o skutečné přepravě zboží se nevyjasnily ani v rámci následného dokazování provedeného v průběhu daňové kontroly. Naopak je možno konstatovat, že se ještě více prohloubily.

Rozpory mezi CMR listy a zjištěnými skutečnostmi

30. Obecně mají CMR listy při prokazování dodání zboží do jiného členského státu zásadní váhu, zvláště za situace, kdy prodejce nezajišťuje přepravu zboží (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, a ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42). Nejsou-li CMR listy úplně či správně vyplněny, mají zásadně sníženou vypovídací hodnotu (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28).
31. V. N. jako podnikající fyzická osoba měl být dle CMR listů dopravcem zboží, v rámci své svědecké výpovědi však uvedl, že předmětné přepravy nerealizoval, v minulosti u něj pan P. (řidič) pracoval, ale ne v rozhodné době. Uskutečnění přeprav V. N. nepotvrdil ani v rámci ústního jednání při místním šetření, konaném v jeho provozovně. Realizaci předmětných přeprav nepotvrdil v rámci své svědecké výpovědi ani syn V. N., pan M. N., který u subjektu V. N. pracuje jako řidič a měl v rozhodné době vyřizovat objednávky a vést agendu dopravy (str. 22 až 24 napadeného rozhodnutí). Soud konstatuje, že ani

z přehledu zaměstnanců subjektu V. N. z informačního systému České správy sociálního zabezpečení za roky 2014 až 2016, který je součástí správního spisu, nevyplývalo, že by osoba pod příjmením P. v těchto letech byla zaměstnancem V. N.

32. Dále z provedeného dokazování vyplynulo, že na CMR listech (a dodacích listech) byla kromě registrační značky osobního vozidla, které nemohlo zboží o deklarované hmotnosti uvést (mělo dojít k přepravě zboží o hmotnosti v řádech tisíců až desetitisíců kg osobním automobilem, jehož nosnost je 1 970 kg), a které ani nebylo registrováno v evidenci mýtných transakcí, uvedena také registrační značka jiného vozidla, které také nemohlo být použito pro přepravu deklarovaného zboží s ohledem na jeho nosnost a deklarovanou hmotnost zboží (mělo dojít k přepravě zboží o hmotnosti 20 625 kg, vozidlo mělo nosnost 3 200 kg). Na jednom CMR listu byla u dvou dodávek uvedena registrační značka vozidla, jehož provozovatelem je společnost Ribemont s.r.o., ačkoli na CMR listu je uveden, jako dopravce V. N. Také byl shledán rozpor mezi CMR listem a dodacím listem k téže faktuře, kdy na CMR listu je uvedena registrační značka jiného vozidla než na dodacím listu (str. 36, 37 zprávy o daňové kontrole, str. 10 napadeného rozhodnutí).
33. Jak správce daně i žalovaný správně poznamenali, na CMR listech (ani dodacích listech) nebyl kromě příjmení P. uveden žádný údaj, na základě kterého by bylo možné řidiče identifikovat, ačkoli ustálenou praxí žalobkyně bylo ověřovat si identitu řidiče (str. 29 až 30 napadeného rozhodnutí). Nutno zmínit také skutečnost, že ačkoli je vzdálenost mezi místem nakládky (Chrudim) a místem vykládky (Gliwice) cca 300 km, tj. doba jízdy mezi těmito městy trvá cca 3,5 hod, měly být v některých dnech dle předložených dokladů uskutečněny v jednom dni dvě přepravy, jednou dokonce i tři přepravy, a to vozidlem se stejnou registrační značkou (str. 11 napadeného rozhodnutí).
34. V souzené věci tedy z CMR listů nevyplývá, jaké subjekty fakticky přepravu prováděly ani kdo zboží fyzicky převzal. Nejenže tedy mají žalobkyní předložené CMR listy sníženou vypovídací hodnotu, ale zjištěné podstatné rozpory mezi nimi a jinými zjištěnými skutečnostmi, stejně tak jako další zjištěné skutečnosti, zásadně zpochybnily uskutečnění obchodů tak, jak bylo žalobkyní deklarováno.

Úhrady v hotovosti, výpovědi D. L. a O. N.

35. Správcem daně bylo zjištěno, že na bankovních výpisech bylo u některých vkladů uvedeno, že je provedl Ambertech, u jiných bylo uvedeno, že je provedly osoby L. B. a P. M., u některých nebylo ani uvedeno, kdo vklad provedl. U jednotlivých vkladů nebyly většinou uvedeny variabilní symboly dokladů (str. 24 až 25 zprávy o daňové kontrole). Současně v rámci své svědecké výpovědi D. L. uvedl, že L. B. a P. M. mu byli známi jako dodavatelé nebo zástupci dodavatelů zboží, kteří byli prověřováni v souvislosti se zapojením do daňového podvodu. Ze šetření správce daně také vyplynulo, že minimálně od 4. 5. 2015 žalobkyně věděla, že proti P. M. je vedeno trestní řízení, když tohoto dne byla žalobkyně vyzvána Policií ČR k poskytnutí veškerých dokladů týkajících se obchodní spolupráce s P. M. z důvodu prověřování jeho trestné činnosti hospodářského charakteru (str. 30 až 31 napadeného rozhodnutí).
36. Žalobkyně v žalobě namítá, že žalobkyně nemohla o úhradách, prováděných L. B. a P. M. vědět, neboť zaměstnanci žalobkyně nepředkládají vedení společnosti tištěné bankovní výpisy, z nichž jsou tyto osoby patrné.

37. Soud zdůrazňuje, že z tvrzení O. N., zaměstnankyně žalobkyně, která měla v rozhodném období na starosti správu plateb a vystavování daňových dokladů, sepsaného do protokolu o ústním jednání ve věci místního šetření v provozovně žalobkyně, vyplynulo, že pokud na bankovním výpise nebyl dohledán variabilní symbol, byly platby dle odesílatele přiřazovány k nejstaršímu neuhrazenému daňovému dokladu. Pokud nebylo možno dohledat žádný údaj, O. N. se D. L. dotazovala, k jakému dokladu má být platba přiřazena. Uvedený postup O. N. potvrdila také v rámci své svědecké výpovědi pouze s drobnou odchylkou spočívající v tom, že kontaktovala vedení žalobkyně až tehdy, pokud nebylo možno dohledat žádný údaj a zároveň nezjistila, že připsaná částka odpovídá nějaké neuhrazené částce. Současně připustila možnost, že D. L. mohla předkládat tištěné bankovní výpisy v situaci, kdy mu ukazovala některé z neidentifikovatelných plateb. D. L. v rámci ústního jednání při místním šetření uvedl, že k přiřazení neidentifikovaných plateb dostával informace ze strany Ambertech (str. 21 zprávy o daňové kontrole, str. 30 až 31 napadeného rozhodnutí).
38. Soud konstatuje, že i za situace, kdy by bylo lze na základě znalosti obsahu bankovních výpisů dospět k závěru, že O. N. mohla u každé platby vědět, jak takovou platbu přiřadit dle jí uváděných kritérií, jak žalobkyně v žalobě naznačuje, neměnilo by to nic na shora uvedeném výsledku dokazování, z něhož vyplynulo, že D. L. byl o některých platbách informován, žalobkyně tedy musela vědět o platbách vkládaných v hotovosti na účet L. B. a P. M.
39. Žalobkyni není kladeno k tíži, že neodhalila falešnou registrační značku na vozidle, jak žalobkyně tvrdí. Stěžejní je totiž to, že po většinu doby trvání spolupráce mezi žalobkyní a Ambertech žalobkyně musela vědět o platbách v hotovosti, ačkoli tyto dle sdělení žalobkyně měly původně probíhat pouze bezhotovostně a musela vědět o tom, že tyto platby jsou realizovány L. B. a P. M. a že minimálně v souvislosti s P. M., resp. proti této osobě, je vedeno trestní řízení. Za dané situace bylo na žalobkyni, aby si opatřila další doklady nad rámec jí předložených podkladů, týkající se podrobností stran přepravy zboží na místo určení, kupř. doklady o doručení zásilek s dodacími listy a CMR listy, identifikační údaje řidičů, požadovala případně uzavření dodatku ke smlouvě v písemné formě apod. Pokud tak neučinila, minimálně nejednala dostatečně obezřetně. Je proto nepřijatelný závěr žalobkyně, podtržený nálezem Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 173/13, že důkazní standard po ní požadovaný byl nepřiměřeně vysoký.
40. Žalovaný přesvědčivě na str. 24 až 25 napadeného rozhodnutí popsal, z jakých důvodů svědecká výpověď D. L. nenapomohla žalobkyni unést důkazní břemeno ohledně toho, že došlo k dodání zboží do jiného členského státu. Soud se se závěry žalovaného ztotožňuje a na napadené rozhodnutí v tomto směru odkazuje. Soud také s ohledem na uvedené souhlasí se žalovaným, že ani svědecká výpověď paní O. N. (str. 25 napadeného rozhodnutí) nenapomohla unést žalobkyni důkazní břemeno o dodání zboží do jiného členského státu, protože O. N. pouze potvrdila přiřazování plateb k jednotlivým bankovním transakcím. Uskutečnění plateb samo o sobě neprokazuje, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu. Z téhož důvodu je nerozhodné, zda žalobkyně Ambertech o zaplacení nějakých částek upomínala či nikoli.
41. Soud neshledal důvodu k provedení důkazu výslechem O. N. a ani D. L. při jednání soudu. Žalobkyně sice v žalobě naznačuje, že výslech O. N. a D. L. by měl být proveden za účelem prokázání, že bankovní výpisy, z nichž bylo patrné označení P. M. a L. B., nebyly

předkládány vedení společnosti, a proto D. L. nemohl mít povědomí o spojitosti odběratele Ambertech s P. M. a L. B. Jak však již soud uvedl výše, odpověď na otázku, zda bankovní výpisy byly vedení společnosti předkládány či nikoli, nemá v souzené věci takový význam, jaký jí žalobkyně připisuje, je věcí žalobkyně, resp. vedení společnosti, jak si tuto záležitost uvnitř společnosti upraví. Jaké jiné skutečnosti by výsledky O. N. a D. L. měly být objasněny, žalobkyně neuvedla. Soud má za to, že O. N. z povahy věci nemůže disponovat žádnými pro věc relevantními informacemi. Pokud jde o D. L., soud připomíná, co již bylo uvedeno výše, že tento svědek v rámci daňového řízení uváděl pouze nekonkrétní informace a jeho výpovědi naopak ještě prohloubily pochybnosti daňových orgánů o naplnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH. Soud tedy uzavírá, že výslech O. N. ani D. L. by nepřinesl objasněných jakýchkoli pro věc významných skutečností.

Potvrzení o vývozu zboží a jiné skutečnosti

42. K námitkám žalobkyně týkajícím se důkazního významu jí předložených potvrzení o vývozu zboží soud uvádí následující. S. J. W., jednatel Ambertech, v rámci své svědecké výpovědi uvedl, že pouze jedno potvrzení je opatřeno platným razítkem a jeho podpisem (str. 20 napadeného rozhodnutí). Podpis na potvrzení, které je dle sdělení S. J. W. opatřeno jeho podpisem, je vizuálně shodný s podpisem na protokolu o jeho výslechu, podpisy na jiných potvrzeních jsou evidentně odlišné (str. 33 zprávy o daňové kontrole). Z předložených prohlášení tedy nelze vyvodit, jaká osoba jednající za Ambertech prohlášení podepsala, což je jeden z prvků, které snižují jejich vypovídací hodnotu. Na prohlášeních dále absentuje datum a místo sepsání a podepsání. Z prohlášení není ani zřejmé, jakým způsobem bylo zboží přepraveno, kam bylo dopraveno a kdo tuto přepravu uskutečnil, jak správně uvedl žalovaný na str. 16 napadeného rozhodnutí. Předložená prohlášení o vývozu zboží jsou proto důkazy, které faktické dodání zboží do Polska prokázat nemohou. Zmínil-li tak žalovaný mezi jinými zjištěnými skutečnostmi, které ve svém souhrnu zpochybňují vypovídací hodnotu těchto prohlášení, že přetrvaly pochybnosti o jejich doručení poštou, připravila je žalobkyně, byla zřejmě vyhotovena najednou a S. J. W. uvedl, že by žádný dokument v českém jazyce, který by mu nebyl srozumitelný, nepodepsal, nelze tomu ničeho vytknout.
43. Pokud jde o námitku žalobkyně, že žalovaný založil své rozhodnutí pouze na základě výpovědí osob jednajících nebo vystupujících za Ambertech, které se však pravděpodobně dopustily protiprávní činnosti, uvádí soud, že tomu tak není. Základním důvodem, pro který žalobkyni osvobození od daně nebylo přiznáno, byly totiž podstatné rozpory v předložených dokladech, jak je patrné ze skutečností uvedených shora. Smyslem argumentace žalovaného, obsažené na str. 18 až 22 napadeného rozhodnutí, je, že skutečnosti uvedené S. J. W., L. B. a P. M. v rámci jejich svědeckých výpovědí nenapomohly žalobkyni unést její důkazní břemeno, ale naopak podpořily zásadní rozpory, které z předchozího dokazování vyplynuly. Pokud pak jde o konkrétní hodnocení protokolů o výslechu těchto svědků, jak jsou obsaženy na str. 18 až 22 napadeného rozhodnutí, soud se s těmito závěry ztotožňuje.
44. Pokud jde o svědecké výpovědi M. D. a A. B., žalobkyni lze přisvědčit v tom směru, že kupř. M. D. v obecné rovině popsala, jak bylo zboží na dopravní prostředky nakládáno a že měla vyplňovat CMR a dodací listy, A. B. uvedl, jaký druh zboží nakládal, jaké byly

přibližně rozměry palet, na které bylo zboží nakládáno. Stěžejní rozporné body, např. že k přepravě zboží o hmotnosti v řádech tisíců až desetitisíců kg mělo dojít osobním automobilem, jehož nosnost je 1 970 kg nebo nejasnost ohledně toho, který subjekt prováděl přepravu zboží, zůstaly těmito výsledky dále neobjasněny. Soud neshledal důvodu k provedení výslechu těchto osob v soudním řízení. Žalobkyně neuvedla, jaké skutečnosti by výsledkem těchto svědků měly být objasněny. Ani jeden z těchto svědků neuvedl v průběhu daňového řízení žádné konkrétní relevantní informace, které by žalobkyni napomohly unést její důkazní břemeno stran dodání zboží do jiného členského státu (str. 16 až 18 napadeného rozhodnutí). Soud tak uzavírá, že by výsledky těchto osob nevedly k objasnění jakýchkoli pro věc významných skutečností.

45. Žalobkyni lze přisvědčit v tom směru, že jí nelze izolovaně klást k tíži, že Ambertech byl pro správce daně nekontaktní a také v tom, že existence webové stránky nemusí být nutně rozhodující pro posouzení důvěryhodnosti smluvního partnera. Pokud však žalovaný mezi jinými skutečnostmi pouze na okraj zmínil, že ačkoli žalobkyně tvrdila, že si důvěryhodnost Ambertech ověřovala z jejich internetových stránek, tyto byly v rozhodném období pravděpodobně ve výstavbě a na nekontaktnost Ambertech (str. 15, 98 napadeného rozhodnutí), nelze tomu ničeho vytknout. Jak je zřejmé ze skutečností uvedených výše, závěr o neunesení důkazního břemene byl učiněn především na základě jiných zásadních skutečností.

Závěr o nesplnění podmínek pro osvobození od DPH

46. Soud ve shodě se závěry žalovaného nesdílí názor žalobkyně, že by v předcházejícím daňovém řízení bylo prokázáno skutečné dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli a že se daňové orgány v tomto ohledu dopustily tendenčního hodnocení důkazů. Ze shora uvedených skutečností je zřejmé, že důkazy byly daňovými orgány hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, tedy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Povinností daňových orgánů nebylo vyhledávat další důkazy, které by jejich pochybnosti odstranily, neboť na žalobkyni bylo výzvou k prokázání skutečností ze dne 9. 5. 2018, kde správce daně své pochybnosti podrobně popsal a podložil, přeneseno důkazní břemeno ohledně toho, že se sporný případ odehrál tak, jak bylo deklarováno na předložených účetních dokladech.
47. Žalobkyně následně neunesla své důkazní břemeno a nerozptýlila pochybnosti předestřené správcem daně a následně i vyplývající z dalšího průběhu dokazování. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou prokázat, že k dodání zboží do jiného členského státu skutečně došlo (opětovně srov. rozsudky NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195 a č. j. 7 Afs 320/2018-42). Žalobkyně s ohledem na popsané skutečnosti nepostupovala dostatečně obezřetně, což bylo namístě zejména od okamžiku, kdy si musela být vědoma angažovanosti L. B. a P. M. Právě vysoké platby v hotovosti uskutečňované těmito fyzickými osobami mohly a měly být pro žalobkyni jedním z možných signálů, že má být při obchodování obezřetná a zajistit si dostatečné doklady o dodávkách do jiného členského státu, jestliže hodlala uplatňovat nárok na osvobození od daně. To však žalobkyně neučinila.
48. Soud tak ve shodě se závěry žalovaného uzavírá, že správce daně dostatečným způsobem prokázal své pochybnosti o dodání zboží do jiného členského státu. Žalobkyně tyto

pochybnosti nevyvrátila, neunesla tak důkazní břemeno ohledně oprávněnosti uplatněného nároku na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.

V.c. Tvzení o domněnce podvodu na DPH

49. Žalobkyně je přesvědčena, že na základě rozsudku Soudního dvora *Teleos* měl správce daně za daných okolností zjišťovat, zda v řetězci obchodů s předmětným zbožím došlo nebo mohlo dojít k podvodu na DPH, zda předmětné zdanitelné plnění bylo případným podvodem zasaženo a zda o této skutečnosti žalobkyně věděla nebo při zachování náležité opatrnosti měla a mohla vědět.
50. Nejvyšší správní soud se zabýval podrobně výkladem rozhodnutí *Teleos* v rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42. Zdůraznil v něm, že pokud daňový subjekt splní svou primární důkazní povinnost ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu a osvědčí-li svou dobrou víru ohledně tohoto faktického dodání, jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání. Závěry rozsudku *Teleos* týkající se podvodného jednání a účasti daňového subjektu v něm tak mají své místo jen za situace, kdy daňový subjekt jednající v dobré víře ohledně dodání zboží do jiného členského státu poskytl důkazy prokazující *prima facie* dodání zboží do jiného členského státu. Ve věci *Teleos* neměly daňové subjekty důvod pochybovat o údajích obsažených v CMR listech, prováděly důkladná šetření, co se týče odběratelů, aby se ujistily o spolehlivosti kupujícího. Zároveň vzhledem k povaze obchodu nemohly získat žádný jiný důkaz než CMR listy. Lze tedy říci, že případ *Teleos* je velmi specifický.
51. Obdobně vyložil Nejvyšší správní soud rozhodnutí *Teleos* v rozsudku ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, bodě 24, kde zdůraznil, že v rozhodnutí *Teleos* nebylo sporné, že daňový subjekt poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Pouze pokud daňový subjekt prokáže naplnění podmínek pro osvobození od DPH, mohou se správní orgány zabývat jeho dobrou vírou, že se neúčastní daňového podvodu.
52. V souzené věci žalobkyně nesplnila svou důkazní povinnost ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu, neposkytla důkazy prokazující *prima facie* její nárok na osvobození od DPH. V předložených dokladech byly zjištěny rozpory, provedenými výslechy svědků tyto objasněny, resp. odstraněny nebyly, přičemž po většinu doby trvání spolupráce s Ambertech žalobkyně musela vědět o tom, že minimálně proti jedné z osob, které uskutečňovaly platby v hotovosti, je vedeno trestní řízení. Na rozdíl od rozsudku ve věci *Teleos* tedy žalobkyně měla důvod pochybovat o údajích, obsažených v CMR listech, neprovedla však patrně žádná šetření, aby se ujistila o spolehlivosti Ambertech, nezajistila si žádné další doklady nad rámec jí předložených, ačkoli to možné bylo, jak již soud uvedl shora. Za této situace nebylo namístě prokazovat objektivní okolnosti podvodu a zabývat se dobrou vírou žalobkyně, zda se neúčastní daňového podvodu. Z tohoto důvodu je nepřipadný odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 60/2017, když v tomto rozsudku byla řešena situace, kdy daňový subjekt naplnil zákonné podmínky pro přiznání odpočtu na DPH, ale žalovaný daňovému subjektu odepřel odpočet na DPH z důvodu jeho vědomosti, resp. účasti na podvodu na DPH. Konkrétně žalobkyni odkazovaná pasáž citovaného rozsudku se zabývá důkazním břemenem správce daně ohledně vědomosti daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu.

V.d. Procesní vady

53. K námitce žalobkyně týkající se tvrzeného porušení § 115 odst. 2 daňového řádu soud uvádí následující. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Afs 155/2021-38, bodě 30 konstatoval, že ust. § 115 odst. 2 daňového řádu požaduje, aby odvolací orgán seznámil odvolatele před vydáním rozhodnutí o odvolání s průběhem řízení ve dvou situacích: a) pokud prováděl dokazování nebo b) pokud dospěl k odlišnému právnímu názoru v neprospěch odvolatele. Přitom není vyloučen souběh těchto okolností. Obdobně vymezil situaci ad b) Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-68, kde zároveň shledal, že o tuto situaci se nejednalo, když žalovaný v odvolacím řízení neprovedl žádné důkazy a při svém rozhodování vycházel pouze z obsahu správního spisu.
54. Soud uzavírá, že i v nyní projednávané věci vyšel žalovaný z obsahu správního spisu, pokud konstatoval formální nedostatky v žalobkyní předložených daňových dokladech, v tomto směru neprovedl žádné důkazy. V souzené věci bylo totiž uskutečnění obchodů tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech, zpochybněno širokou množinou skutečností, které byly shora popsány, správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně toho, že žalobkyní předložené doklady jsou neprůkazné a žalobkyně poté nebyla schopna faktické dodání zboží do jiného členského státu prokázat. V tomto ohledu je tedy nerozhodné, zda předložené účetní doklady byly formálně bezvadné či nikoli. Žalovaný tak nedospěl k odlišnému právnímu názoru, který by byl v neprospěch žalobkyně. Soud ze správního spisu nezjistil ani jiné skutečnosti, s nimiž měl žalovaný žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí seznámit. K porušení § 115 odst. 2 daňového řádu ze strany žalovaného tedy nedošlo.

VI. Závěr a náklady řízení

55. Jak uvedeno výše, soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou. S ohledem na shora uvedené závěry nebyla žaloba jako celek shledána důvodnou a soud ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
56. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla. Žalovanému náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Pardubice, 27. říjen 2022

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu