



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **DOLVER, s. r. o.**, IČO: 29353793
sídlem Třebenice 144, 675 52 Třebenice
zastoupený daňovým poradcem KBDT SE
sídlem Helfertova 335/17, Černá Pole, 613 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2020, č. j. 3393/20/5300-21441-711676

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Krajský soud v Brně obdržel dne 6. 10. 2019 žalobu, kterou se žalobce domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil správnost rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů) Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 9. 2018:

- č. j. 1506224/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 ve výši 0 Kč,
- č. j. 1509326/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013 ve výši 324 095 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 64 819 Kč,
- č. j. 1509341/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 ve výši 111 321 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 22 264 Kč,
- č. j. 1509433/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2014 ve výši 108 801 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 21 760 Kč,
- č. j. 1509479/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červen 2014 ve výši 104 328 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 20 865 Kč,
- č. j. 1509502/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 85 260 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 17 052 Kč,
- č. j. 1509610/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 234 032 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále doměřené daně ve výši 46 806 Kč,
- č. j. 1509625/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 302 994 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 60 598 Kč,
- č. j. 1509641/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 190 710 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 38 142 Kč,
- č. j. 1509657/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 229 517 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 45 903 Kč,
- č. j. 1509676/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 104 836 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 20 967 Kč,
- č. j. 1509715/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období leden 2015 ve výši 126 221 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 25 244 Kč,
- č. j. 1509733/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červen 2015 ve výši 146 541 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 29 308 Kč,
- č. j. 1509745/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 146 526 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 29 305 Kč,

- č. j. 1509754/18/2912/50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2015 ve výši 151 506 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 30 301 Kč,
- č. j. 1509763/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2015 ve výši 211 417 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 42 283 Kč,
- č. j. 1509774/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 393 623 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 78 724 Kč,
- č. j. 1509831/18/2912-50521-703854, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 209 117 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 41 823 Kč,

a platebních výměrů správce daně ze dne 12. 9. 2018, č. j. 1509786/18/2912-50521-703854, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období listopad 2015 ve výši vlastní daně 19 000 Kč, a č. j. 1521514/18/2912-50521-703854, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období únor 2016 ve výši vlastní daně 33 961 Kč.

2. Správce daně dle závěrů ve Zprávě o daňové kontrole, č. j. 1466599/18/2912-60561-702910, vyloučil žalobci nárok na odpočet daně uplatněného na ř. 40 daňových přiznání u zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech přijatých od dodavatelů: Tales Market, a.s. v likvidaci, Na Nivách 1019/25, 141 00 Praha, DIČ: CZ29295769 (dále jen „Tales Market“) za demoliční práce, dodání šterkodrti, práce provedené při rekultivaci skládky Hamřík a demontážní práce v areálu Syntesia v celkové výši DPH 857 975,68 Kč; Graslin, s.r.o., Svatopeterská 35/7, Komárov, 617 00 Brno, DIČ: CZ60705850 (dále jen „Graslin“) za dodání šterku v celkové výši DPH 450 059,40 Kč; VERTIGO CZECH s.r.o., Pražská 41, 252 64 Velké Přílepy, DIČ: CZ24812137 (dále jen „VERTIGO“) za dodání drceného kameniva, nákup lomového kamene, odvoz stavební suti, zprostředkovatelské služby, pronájem bagru, dopravu nákladními vozy, opravu bagru a závozy cementového pojiva v celkové výši DPH 3 165 428,77 Kč; MBM Group s.r.o. v likvidaci, Hostivítova 124/5, Vyšehrad, 128 00 Praha 2, DIČ: CZ02457075 (dále jen „MBM Group“, z Obchodního rejstříku vymazána 3.9.2018) za zemní práce, odtěžení říčního sedimentu, demoliční práce, zpevnění plochy a nakládku zeminy v celkové výši DPH 680 885,52 Kč. Ve vztahu k plněním deklarovaným na daňových dokladech přijatých od společností Tales Market, Graslin, VERTIGO a MBM Group správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal uskutečnění těchto plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech (tedy v deklarovaném rozsahu a od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech), a rovněž použití těchto plnění pro ekonomickou činnost žalobce. Ve vztahu k plněním vykázaným v režimu přenesení daňové povinnosti (dodavatelé Tales Market a MBM Group), u kterých nebylo prokázáno jejich uskutečnění, správce daně tyto vyloučil z ř. 10 daňových přiznání k DPH.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje,

aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i výše specifikované platební výměry zrušil.

4. Žalobce v podané žalobě namítá nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se žalovaný dostatečně nevypořádal se všemi jeho odvolacími námitkami. Dále žalobce namítá, že žalovaný postupoval nezákonně, pokud dospěl k závěru ohledně neunesení důkazního břemene ze strany žalobce ve vztahu k výše specifikovaným plněním. Žalobce má naopak za to, že výzva k prokázání skutečností v rámci daňové kontroly žalobce na DPH za předmětná zdaňovací období byly vydány nezákonně a jejich vydání nemohlo způsobit přenesení důkazního břemene na žalobce ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, a to především z toho důvodu, že požadavky správce daně stanovené předmětnou výzvou byly zjevně nepřiměřené a pro žalobce nesplnitelné. Důkazní břemeno v rámci předcházejících řízení nikdy nebylo přeneseno na žalobce, tudíž závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem v napadeném rozhodnutí nemůže obstát. V neposlední řadě žalobce namítá, že žalovaný v důsledku zneužití nerovnoměrného rozvržení míry intenzity důkazního standardu v rámci důkazního břemene žalobce a žalovaného, resp. správce daně naplnil definiční znaky zneužití práva, jež je zakázáno dle § 8 odst. 4 daňového řádu.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě s ohledem na povahu žalobních námitek, kdy jsou do značné míry totožné s odvolacími námitkami žalobce v řízení o odvolání proti napadeným dodatečným platebním výměrům, toliko rekapituluje svou argumentaci, vyjádřenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Setrvává tak na svém stanovisku, že postup a právní závěry správce daně, resp. žalovaného byly v souladu se zákonem.
6. Obdobně žalobce v replice k vyjádření žalovaného pouze reformuluje své argumenty ohledně nepřenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobce, resp. neunesení důkazního břemene správcem daně. V doplňujícím podání ze dne 28. 11. 2022 pak žalobce poukázal na závěry přijaté rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dále jen „*Kemwater*“), které je třeba dle žalobce vzít v potaz v jím předestřené interpretaci.

IV. Posouzení věci soudem

7. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
8. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, judikatura správních soudů je dostupná na www.nssoud.cz). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o

výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).

9. Žalobce namítanou nepřezkoumatelnost spatřuje zejména v tom, že žalovaný do rozhodnutí pouze převzal hodnocení svědeckých výpovědí, jež učinil správce daně, a sám vůbec nehodnotil svědecké výpovědi, resp. napadené rozhodnutí není dostatečně odůvodněno. S touto námitkou se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť k tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění správního rozhodnutí jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastníkovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správního orgánu. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, ani u rozhodnutí správce daně nejedná. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je totiž jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že námitky žalobce uplatněné v odvolání jsou nedůvodné a rozhodnutí správce daně správné. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Totéž lze konstatovat i ve vztahu k rozhodnutí správce daně, na jehož odůvodnění ostatně žalovaný často odkazoval, neboť i správce daně zde důkladně a podrobně vymezil, proč shledal neunesení důkazního břemene ve vztahu k žalobci. Krajskému soudu jsou nosné důvody, na nichž tato rozhodnutí stojí, zcela jasně patrné. Totéž lze ostatně konstatovat i ve vztahu k žalobci, neboť jím předestřená argumentace v žalobě představuje toliko věcnou polemiku s těmito důvody. Ve skutečnosti, že žalovaný námitkám a argumentaci žalobce nepřisvědčil, nelze spatřovat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Stejně tak lze přisvědčit názoru žalovaného, že postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, dle níž závěry správního orgánu musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena, což v nyní projednávané věci bylo dle krajského soudu splněno. Obecný, nijak konkrétními tvrzeními podložený nesouhlas s hodnocením důkazních prostředků provedených správcem daně či žalovaným ze strany žalobce nelze považovat za vadu mající dopady na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
10. Jádrem sporu v posuzované věci pak je to, zda bylo možné žalobci odepřít za předmětná zdaňovací období nárok na odpočet DPH, a to z důvodu neprokázání přijetí zdanitelného plnění, tedy nesplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 zákona o DPH. Žalovaný zastává stanovisko, že to možné bylo, zatímco žalobce daňovým orgánům v tomto směru vytýká pochybení. Nejpodstatnější námitka žalobce spočívá v tvrzení, že žalovaný neunesl

důkazní břemeno při vyjádření pochybností o správnosti tvrzení žalobce ohledně splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH, tak aby bylo důkazní břemeno ohledně vyvrácení pochybností žalovaného přeneseno zpět na žalobce. Žalobce pak v této souvislosti namítá, že výzva k prokázání skutečností ze dne 8. 6. 2016, č. j. 1094798/16/2912-60561-702910 (dále jen „výzva“) byla vydána nezákonně a její vydání tedy nemohlo způsobit přenesení důkazního břemene na žalobce ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, neboť požadavky správce daně byly pro žalobce nesplnitelné a zjevně nepřiměřené.

11. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož *„nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“*, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o DPH, dle kterého *„plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“*. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno, a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH (co se týká uvedení konkrétního plátce DPH, doznala problematika určitých změn v důsledku rozhodnutí SDEU ve věci *Kemwater*, nicméně z níže uvedených důvodů nejsou tyto změny v posuzovaném případě relevantní).
12. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*.
13. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již nescíslněkrát zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, 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“ (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

14. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
15. Jak shrnul Nejvyšší správní soud i v žalovaném citovaném rozsudku ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29, „v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňových dokladů). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ (shodně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-62).
16. Jinými slovy, pro přechod důkazního břemene „zpět“ na daňový subjekt je v každém případě nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady průkazné pro uplatnění nároku na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví či doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Být zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami. Podle citovaného § 92 odst. 4 daňového řádu může

správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však v případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu „zpět“ na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané. Zákon nadto rovněž nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání, byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86).

17. Prizmatem výše uvedených závěrů proto krajský soud přezkoumal průběh daňové kontroly žalobce, a dospěl k závěru, že na žalobce přešlo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výše správcem daně požadovaných skutečností, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Krajský soud předně uvádí, že z obsahu žaloby i z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobní námitky jsou obsahově i formulačně totožné s námitkami, které žalobce předestřel již v odvolacím řízení. Koneckonců samotné argumentační schéma použité v žalobě je vystavěno na rekapitulaci závěrů, na jejichž základě žalovaný odmítl odvolací námitky žalobce, přičemž na tyto žalobce reaguje nesouhlasnými obecně formulovanými námitkami, že se jedná o postup a názor nesprávný a nezákonný. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, přitom platí: *„Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se soubhlasnou poznámkou osvojil.“* Krajský soud proto uvádí, že s ohledem na obecný charakter žalobních námitek, které se nadto opakují, nepovažuje za nezbytné se jimi zde opětovně zevrubně zabývat a v podstatě za žalobce dotvářet podrobnější žalobní argumentaci směřující vůči právním závěrům žalovaného, resp. správce daně. Krajský soud tak činí i z toho důvodu, že se právními závěry žalovaného i se způsobem, jakým se s odvolacími námitkami žalobce důkladně vypořádal, ztotožňuje.
18. Pokud žalobce konkrétně namítá, že předmětná výzva k prokázání skutečností byla nezákonná, s touto námitkou se krajský soud neztotožňuje. V daném případě hodnotí soud výzvu, jakožto akt, který má obsahovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě je možné doklady předložené žalobcem považovat za nevěrohodné, který vede k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce, za dostatečně kvalifikovaný způsob, jímž správce daně vyjádřil své pochybnosti, přičemž žalobci bylo umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Sama o sobě totiž

nepostačuje skutečnost, že deklarované plnění je podepřeno jen účetními doklady, k založení relevantních pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. K tomu lze odkázat na bod [35] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32: „S ohledem na výše uvedené nelze se stěžovatelem soublasit v tom, že absence dalších dokladů prokazujících faktické uskutečnění plnění v situaci, kdy správce daně disponuje daňovým dokladem vztahujícím se ke spornému plnění, aniž by tento doklad jakkoli zpochybnil a svou pochybnost náležitě vyjádřil, sama o sobě bez dalšího zakládá pochybnost o předloženém dokladu. Takový výklad důkazního břemene v daňovém řízení je mylný.“

19. Pokud žalobce namítá, že mu kupříkladu byla kladena k tíži pozdější nekontaktnost společnosti Tales Market a její nespolehlivost z hlediska plátcovství DPH, k tomu lze přiměřeně odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, podle kterého „[n]elze přičítat k tíži stěžovatele ani to, že společnost RAVS s.r.o., s níž měl stěžovatel obchodovat v roce 2008, nebyla v době provádění kontroly v roce 2011 dle sdělení dožádaného správce daně kontaktní. Nelze pominout, že se jedná o existující právnickou osobu, sídlící na konkrétním místě, která rovněž přísluší konkrétnímu správci daně, který vykonává (má vykonávat) správu daní a je (resp. do okamžiku dožádání v roce 2011 byla) plátcem DPH. Skutečnost, že uvedená společnost není kontaktní v době provádění kontroly, nelze hodnotit ex post a přičítat ji k tíži stěžovatele.“ Z citované judikatury tedy plyne, že nelze přenos důkazního břemene opírat pouze o to, že daňový subjekt k deklarovanému plnění předložil původně jen faktury, a je zároveň problematické, pokud jsou pochybnosti opřeny o skutečnosti, ke kterým u deklarovaného dodavatele došlo až v době po tvrzeném plnění a tuto skutečnost „hodnotit ex post“. V nyní projednávané věci se o takový problematický případ nejednalo, protože žalovaný v předmětné výzvě vyjevil celou řadu pochybností opírající se o skutečnosti bezprostředně souvisejícími s deklarovanými plněními (zejména okolnosti fakturovaných činností), nikoliv pouze o skutečnosti objevení se ex post (typicky právě pozdější nekontaktnost či nespolehlivost dodavatele). Krajský soud nepovažuje za nezbytné všechny tyto pochybnosti (vymezené již v předmětné výzvě) zde blíže rekapitulovat a v této souvislosti odkazuje na příslušné pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, týkajících se posouzení oprávněnosti jednotlivých plnění u jmenovaných společností. Dle krajského soudu jsou tyto pochybnosti dostatečně důvodné pro konstatování, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb o souladu deklarovaného stavu se skutečností (aniž by tyto pochyby žalobce vyvrátil). Krajský soud proto uzavírá, že správce daně v nich své pochybnosti dostatečně kvalifikovaně vyjádřil a žalobci sdělil, jak je může rozptýlit, přičemž žalobci bylo umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení.
20. Předmětnou výzvou tak správce daně správně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce, který pak měl jinými důkazními prostředky prokázat oprávněnost nárokovaných odpočtů ze zdanitelných plnění od jmenovaných společností dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Krajský soud se rovněž neztotožňuje s žalobní argumentací, dle které by výzva na žalobce kladla nesplnitelné požadavky – žalobce měl pouze prokázat bližší okolnosti dílčích fakturovaných plnění (jednotlivých činností, včetně smluvní dokumentace), což krajský soud nepovažuje za ukládání nereálných požadavků. Naopak se jedná o doložení skutečností a podkladů, které jsou zcela běžné v podnikatelské praxi a které by bylo lze požadovat i ve vztahu k plněním mnohem nižšího rozsahu než u žalobcem deklarovaných

nákladů. Je nutné připomenout, že je pouze na daňovém subjektu (tj. žalobci), aby si byl vědom své zákonné důkazní povinnosti a zajistil si věrohodné důkazní prostředky odpovídající povaze plnění, kterými bude v případě potřeby jejich uskutečnění možné prokázat. Žalobce nicméně na tyto výzvy a zde formulované konkrétní požadavky nikterak nereagoval. Svou procesní aktivitu k prokazování těchto skutečností zaměřil primárně na svědecké výpovědi.

21. Krajský soud tak příslušné žalobní námitky směřující vůči výzvě nepovažuje za důvodné a dodává, že následnou reakci žalobce na výzvu (v podobě, jakou měla, a která byla dle názoru soudu zcela v souladu se zákonem) nebylo možné považovat za relevantní ve vztahu k nároku na odpočet DPH u deklarováných plnění, neboť se žalobce potřebným způsobem nevyjádřil k daným transakcím a nepředložil žádné další – pro věc potřebné – důkazní prostředky, toliko navrhl provedení svědeckých výpovědí. K této otázce, stejně jako k podkladům, které žalobce předložil, a tvrzením, která uvedl, se soud vyjádří níže. Zde pouze dodává, že pochybnosti správce daně zjevně nebyly vyvolány jen nekontaktností deklarováného dodavatele, ale celou řadou dalších nejasností ve způsobu fungování a podnikání jak žalobce, tak jmenovaných společností, či ohledně způsobu provedení deklarováných plnění, kdy předloženou smluvní a další dokumentaci nebylo možné považovat za dostatečnou. Nekontaktnost či virtuální sídlo dodavatele jsou dle názoru soudu legitimním impulsem pro správce daně ke zkoumání toho, zda deklarovaná plnění, zejména jsou-li takového charakteru jako jsou v posuzovaném případě, byla poskytnuta i ve skutečnosti (srov. např. bod [40] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2021, č. j. 5 Afs 181/2020-42). Samu o sobě zároveň nelze nekontaktnost klást žalobci k tíži, neměla by však ve spojení s dalšími konkrétními okolnostmi případu být naopak žalobci ani ku prospěchu.
22. Rovněž v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů je třeba dodat, že správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak je tvrzeno daňovým subjektem, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila, nýbrž je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; viz již bod 31. tohoto rozsudku), což správce daně učinil právě s ohledem na zjištění u deklarováných dodavatelů.
23. Žalobci pak lze přisvědčit, že sice předložil formálně správné daňové doklady, avšak nárok na odpočet daně má základ ve faktické existenci zdanitelných plnění, nikoliv ve formálně deklarováném stavu. Soud tu souhlasí s žalovaným, že vzhledem ke zjištěním správce daně bylo na žalobci, aby svá tvrzení prokázal jinými než formálními doklady vycházejícími z jeho účetnictví. Bylo tak na žalobci, aby předestřené pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal, že se deklarovaná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na předmětných daňových dokladech. Jak ve vyjádření k žalobě poukázal žalovaný, tak mj. dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, daňový doklad „*není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.*“
24. Žalobce v tomto ohledu svými námitkami především zpochybňuje, jakým způsobem správce daně, resp. žalovaný vyhodnotili důkazní prostředky v podobě svědeckých výpovědí jednatelů či zaměstnanců deklarováných dodavatelů. K tomu krajský soud uvádí,

že i tyto žalobní námitky jsou ryze obecné, žalobce v nich nijak konkrétně nerozporuje jednotlivá dílčí tvrzení ze svědeckých výpovědí či nepředkládá takové důkazní prostředky, které mohou dostatečně prokázat jeho tvrzení, pouze kritizuje způsob hodnocení provedených důkazů ze strany žalovaného, který přisvědčil názoru správce daně, čímž nadto měla být porušena zásada dvojinstančnosti řízení. S touto námitkou se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že žalovaný sice přisvědčil správcem daně provedeného hodnocení těchto svědeckých výpovědí, nicméně tak učinil po provedení vlastního hodnocení důvěryhodnosti i relevantnosti těchto výpovědí; v žádném případě se tak nejednalo o „mechanické“ převzetí závěrů správce daně, jak naznačuje žalobce.

25. Pokud jde o věcné posouzení těchto svědeckých výpovědí, krajský soud se ztotožňuje s právními závěry správce daně a žalovaného, že provedené svědecké výpovědi nebyly způsobilé věrohodně prokázat sporné skutečnosti a odstranit pochybnosti správce daně o tom, zda se předmětná plnění uskutečnila v deklarovaném rozsahu tvrzenými deklarovanými dodavateli, přičemž je to právě žalobce, který je nucen při rozložení důkazního břemene prokázat, že věci se sebehly tak, jak uváděl ve svých daňových tvrzeních. Jak již bylo naznačeno, žalobce při prokazování těchto skutečností spoléhal především na svědecké výpovědi, u kterých ovšem vyvstává riziko, že si svědci s odstupem času nemusí být schopni události správně vybavit, a z tohoto mohou být tyto svědecké výpovědi hodnoceny např. jako nekonkrétní. Jak kupříkladu zdůraznil Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 30 Af 52/2017-69: *„Krajský soud přitom nikterak nezpochybňuje, že svědci si několik let od uskutečnění jednotlivých plnění nemusejí (a ani nemohou) pamatovat všechny konkrétní detaily transakcí, kdy tato negativní stránka je z povahy věci spjata s tímto druhem důkazního prostředku, což je dáno tím, že lidská paměť není neomezená. Je však věci a rizikem daňového subjektu, jaké důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení zvolí a navrhne. V této souvislosti je na místě také připomenout, že každý daňový subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit určité výdaje např. jako odpočet daně na vstupu podle § 72 zákona o DPH [...] včetně např. řádně vedené skladové evidence či fotodokumentace. Žalobce ovšem v tomto směru na obstarání a doložení dalších podkladů o uskutečnění dodávek rezignoval, což vyústilo právě v neuznání nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu.“* K obdobným závěrům pak dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 7. 2021, č. j. 1 Afs 89/2021-59, ve kterém uvedl: *„Pokud přitom stěžovatelka poukazuje na časovou prodlevu mezi daňovou kontrolou a dobou, v níž došlo k dokazovaným skutečnostem, nemůže tato skutečnost nic změnit na skutečnosti, že stěžovatelku tížilo důkazní břemeno. Pokud měla stěžovatelka zájem čerpat dobrodiní v podobě odpočtu výdajů od základu daně, bylo její povinností předložit takové podklady, které prokazují, že se jedná o výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů [...], a tedy mimo jiné prokázat, že jej skutečně vynaložila jí deklarovaným způsobem. [...]“*
26. Krajský soud k tomu dodává, že riziko vyvolané u svědeckých výpovědí plynutím času a omezeností lidské paměti nemusí jít nutně (jaksi automaticky) vždy k tíži daňového subjektu (žalobce). Při jejich hodnocení musí správní orgány vzít do úvahy konkrétní okolnosti daného případu, včetně schopnosti svědků vypovídat ke skutečnostem, které se měly odehrát již před několika lety. Není reálná představa, že by si byli schopni bezmezerovitě vybavit, na jaké konkrétní zakázce, pro kterého konkrétního zákazníka se podíleli, v jakém množství dodávali či spotřebovávali materiál atp.

27. V nyní projednávaném případě žalobce nicméně nejde o to, že by si předmětní svědci nepamatovali jednotlivé marginální podrobnosti o dodávkách materiálu a provedení prací, které by po nich správce daně vyžadoval potvrdit, nýbrž o to, že tito svědci si nepamatovali, resp. vůbec nevěděli, skutečnosti svědčící ve prospěch předmětných dodávek, tj. např. konkrétní jména pracovníků, kteří vykonávali stavební práce, názvy subdodavatelů, informace o původu materiálu apod. Žalobce pak v žalobě *de facto* vyjadřuje nespokojenost s hodnocením svědeckých výpovědí, aniž by předložil takové důkazní prostředky, které mohou dostatečně prokázat jeho tvrzení.
28. Lze tak přisvědčit závěru žalovaného, že žádný z důkazních prostředků předložený žalobcem, resp. obstaraný správcem daně, nelze na základě zjištěných skutečností označit jako důkaz prokazující oprávněnost uplatnění nároků na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť správci daně byly předloženy pouze důkazní prostředky, které neobsahovaly žádné konkrétní informace ohledně deklarovaných plnění a provedené výslechy svědků tvrzení žalobce nepodpořily. V této souvislosti je třeba odmítnout (opět obecně formulovanou) námitku žalobce, že ze strany správce daně, resp. žalovaného došlo ke zneužití práva dle § 8 odst. 4 daňového řádu, kdy jejich cílem nebylo objektivně zjistit skutkový stav, ale pouze maximalizovat fiskální zájem státu na úkor základních práv žalobce, k čemuž žalovaný zneužil úpravu zejména ustanovení § 92 a násl. daňového řádu. V souvislosti s touto žalobní námitkou žalobce cituje náleze Ústavního soudu, sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014.
29. Jak správně uvádí žalovaný ve vyjádření k žalobě, z citovaného nálezu sp. zn. I. ÚS 173/13 lze dovodit (byť se týkal unesení důkazního břemene v civilním řízení o určení neplatnosti právního jednání učiněného osobou s duševní poruchou), že daňový subjekt (tj. žalobce) nemusí prokázat skutkový stav s „*absolutní jistotou*“ („*žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti*“), nicméně důkazy snesené žalobcem musí být „*přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných pochybností*“, jak v přímé návaznosti na výše uvedený náleze Ústavního soudu uvedl Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-89: „*Správce daně tedy musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) pro unesení důkazního břemene žalobcem. Správce daně se musí ptát, zda z předložených důkazů lze předmětný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Dostatečná míra jistoty je dosažena tehdy, pokud jsou důkazy přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných pochybností. Nemůže však v žádném případě požadovat jistotu úplnou. Ta je totiž v realitě nedosažitelná.*“ Rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, k tomu uvedl, že: „*Je třeba, aby byly předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností.*“. Těmto požadavkům nicméně žalobce v nyní projednávané věci nedostál.
30. Pokud jde o relevanci rozhodnutí SDEU ve věci *Kemwater*, resp. na něj navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu, tato judikatura se totiž vztahuje k situacím, kdy správce daně nezpochybňuje samo uskutečnění plnění, tedy to, že plnění existuje, ale zpochybněna je osoba dodavatele. V nyní projednávané věci důvodem pro neuznání nárokovaných odpočtů DPH bylo nejen neprokázání toho, že dodavatelem předmětných plnění byly obchodní společnosti Tales Market, GRASLIN, VERTIGO a MBM Group deklarované na předložených daňových dokladech, ale také neprokázání deklarovaného

rozsahu předmětných prací a dále také skutečnost, že žalobce rovněž neprokázal použití předmětných zdanitelných plnění ke své ekonomické činnosti, když neprokázal spojitost šetřených plnění na vstupu s konkrétními plněními uskutečněnými na výstupu. Jedná se tedy o typově jiný případ, než kterého se týká judikatura související s případem *Kemwater*.

31. Krajský soud je tedy přesvědčen, že za popsané procesní situace a skutkových okolností se žalobci nepodařilo prokázat naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH ze sporných plnění.

V. Závěr a náklady řízení

32. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
33. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 10. února 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu