



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D, a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobkyně: **GRANSON s. r. o.**, IČO: 25042726,
sídlem U Stadionu 272/7, 412 01 Litoměřice,
zastoupená Mgr. Petrem Muchou, advokátem,
sídlem Štěpánská 540/7, 120 00 Praha 2,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2020, č. j. 45469/20/5300-21441-704561,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 12. 2020, č. j. 45469/20/5300-21441-704561, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 10. 2019, č. j. 2237372/19/2512-50524-501437, č. j. 2237728/19/2512-50524-501437, č. j. 2238110/19/2512-50524-501437, č. j. 2238264/19/2512-50524-501437, č. j. 2238492/19/2512-50524-501437, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2238712/19/2512-50524-501437, č. j. 2238768/19/2512-50524-501437 a č. j. 2239077/19/2512-50524-501437. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2237372/19/2512-50524-501437 správce daně podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobkyni za zdaňovací období červenec 2016 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 86 919 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 17 383 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2237728/19/2512-50524-501437 doměřil žalobkyni za zdaňovací období srpen 2016 DPH ve výši 142 188 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 28 437 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2238110/19/2512-50524-501437 správce daně doměřil žalobkyni za zdaňovací období září 2016 DPH ve výši 226 114 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 45 222 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2238264/19/2512-50524-501437 správce daně doměřil žalobkyni za zdaňovací období říjen 2016 DPH ve výši 1 214 876 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 242 975 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2238492/19/2512-50524-501437 správce daně doměřil žalobkyni za zdaňovací období listopad 2016 DPH ve výši 34 711 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 6 942 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2238712/19/2512-50524-501437 správce daně doměřil žalobkyni za zdaňovací období prosinec 2016 DPH ve výši 87 827 Kč (pozn. soudu - v rozhodnutí žalovaného nesprávně uvedeno 87 727 Kč) a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 17 565 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2238768/19/2512-50524-501437 správce daně doměřil žalobkyni za zdaňovací období leden 2017 DPH ve výši 195 888 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 39 177 Kč a dodatečným platebním výměrem č. j. 2239077/19/2512-50524-501437 správce daně doměřil žalobkyni za zdaňovací období březen 2017 DPH ve výši 787 591 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 157 518 Kč. Žalobkyně se zároveň v žalobě domáhala toho, aby soud zrušil výše uvedené dodatečné platební výměry a uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně uvedla, že napadeným rozhodnutím byla zkrácena na svých právech. Namítla, že před správcem daně a před žalovaným unesla své důkazní břemeno, a bylo tudíž na daňových orgánech, aby relevantním způsobem zpochybnila žalobkyní doložené důkazy. Postupem žalovaného bylo porušeno základní právo žalobkyně na odpočet daně, které lze odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli jen z důvodů formálních či z excesivního výkladu naplnění formálních podmínek daných § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Podstata nezákonnosti napadeného rozhodnutí dle žalobkyně spočívá v tom, že žalovaný ostatně shodně jako správce daně v rozporu se zjištěným skutkovým stavem neshledal oprávněnost k odpočtu daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění žalobkyní. Nesouhlasila se závěry žalovaného, že se jí nepodařilo prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění, z nichž uplatnila nárok na odpočet, od dodavatelů, a to společností ZATERIAN s.r.o., BEKRA car – service s.r.o., JAZION s.r.o., POLYADOR s.r.o. a BEKRA translog plus s.r.o.
3. Konstatovala, že cílem dokazování je v adekvátní míře přiblížit se objektivní realitě. Důkazní povinnost, kterou nese daňový subjekt, nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly. Správce daně, resp. žalovaný, je pak odpovědný za spravedlivý výsledek řízení, a to s ohledem na dostatečnou míru pravděpodobnosti tvrzení daňového subjektu. Dle žalobkyně však žalovaný rezignoval na svou povinnost hledat spravedlivý výsledek řízení, neboť svým rozhodnutím aproboval nespravedlivé rozhodnutí správce daně, které ve svých úvahách vytěšňuje důležitost faktického přijetí zdanitelného plnění žalobkyní. Podotkla, že žalovaný s odstupem téměř čtyř let, na straně jedné požaduje po žalobkyni prokazování detailů jednotlivých zdanitelných plnění, a na straně druhé bagatelizuje jejich faktické přijetí žalobkyní, a to ačkoli je logické, že nemohlo dojít k faktickému přijetí zdanitelného plnění, aniž by bylo skutečně poskytnuto.

4. Dále namítla, že žalovaný učinil závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní primárně z poměrů jejich dodavatelů a z jejich následného chování, tedy ze skutečností, na které neměla žalobkyně jakýkoli vliv. Při vzniku závazkových vztahů s jednotlivými dodavateli nemohla žalobkyně předvídat, že bude muset do budoucna prokazovat jejich poměry, tedy jejich způsobilost poskytnout plnění, pokud jí plnění již předtím fakticky poskytli. Rovněž nevěděla a ani nemohla vědět o tom, jakým způsobem následně její dodavatelé plní své povinnosti podle zákona o DPH, případně, zda dochází k fakturaci mezi personálně propojenými osobami.
5. Nesouhlasila s tím, že by si počínala neopatrně, jelikož nejsou jasné objektivní skutečnosti, ze kterých by bylo možné neopatrnost dovozovat. Podotkla, že pro ni bylo podstatné pouze to, zda její dodavatelé plnění fakticky poskytli, ale ne jakým způsobem. Ve stavební činnosti je zcela běžné, že se v místě plnění pohybuje množství dodavatelů a subdodavatelů, kdy není možné reálně kontrolovat s jakými výrobními prostředky je plnění poskytováno. Namítla, že vymezení objektivních skutečností v rámci transakcí a tomuto odpovídající vymezení rozsahu důkazního břemene se mělo vztahovat k faktickému provedení plnění jejími dodavateli nikoli k jejich poměrům. Konstatovala, že prokázala jak faktické provedení jednotlivých plnění, tak i faktickou existenci prostředků, kterými bylo toto plnění provedeno.
6. Žalobkyně podotkla, že žalovaný měl posoudit její nárok podle vymezených objektivních okolností vykázané transakce, a to i v případě, že by následně došlo k neodvedení daně na určitém článku řetězce či že by došlo k odvedení daně v nižší míře. Z napadeného rozhodnutí však vyplývá, že se žalovaný zaměřil na ochranu státu proti krácení příjmů státu, nikoli na to, aby bylo o nároku na odpočet daně rozhodnuto po právu, tedy ve správné výši. Připomněla, že žalovaný je povinen přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch žalobkyně. Dle názoru žalobkyně žalovaný nehodnotil jednotlivé skutečnosti v jejich souvislosti, tedy v souvislosti s povahou realizovaných transakcí.
7. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný řádně neodůvodnil, proč neprovedl jí navržený důkaz výsledkem svědka V. K. Za řádné odůvodnění nelze považovat argumentaci žalovaného, že se uvedený svědek v jiných řízeních ke správci daně nedostavuje. Podotkla, že žalovaný se tohoto svědka ani nepokusil předvolat, a nemohl tedy předjímat, zda se svědek dostaví, či nikoli. Za zavádějící označila tvrzení žalovaného, že výslech svědka navrhla s ohledem na běh prekluzivní lhůty, neboť řízení nijak neprodlužovala a toliko využila svých práv, neboť žalovaný i přes provedené dokazování nadále setrval na svém názoru o neunesení důkazního břemene. Sdělila, že výslech svědka byl podstatný, jelikož sám žalovaný konstatoval, že dodavatelé žalobkyně byli propojeni osobou V. K., a ten se tak mohl vyjádřit k tomu, co a kdy dodavatelé žalobkyně pro ni činili. Skutečnosti, které se vztahují Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

k další činnosti dodavatelů žalobkyně, resp. jejich vztahů k jejich dodavatelům, není možné klást k tíži žalobkyně, tj. tyto skutečnosti nemohou být bez dalšího určujícím důkazem o tom, že dodavatelé žalobkyni deklarované plnění nedodali. Žalobkyně rovněž konstatovala, že nedošlo k provedení ověření stavební techniky, která se podílela na výstavbě na zakázkách, které v daňovém řízení opakovaně navrhovala.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Setrval na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí a odkázal na jeho odůvodnění a na obsah správního spisu. K námitce unesení důkazního břemene žalovaný nejprve popsal průběh správního řízení a uvedl, že po provedeném dokazování v rámci daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neunesla svou důkazní povinnost stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázala, že služby a zboží uvedené na předložených daňových dokladech přijala od deklarovaných dodavatelů a to v deklarovaném rozsahu a ceně, a tedy podmínky uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o DPH tak nebyly naplněny. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyni předložené daňové doklady osvědčují možný obchodně závazkový vztah mezi ní a jejími dodavateli. Tyto doklady však nedokazují, že zdanitelná plnění, jež měla být na základě nich uskutečněna, takto skutečně uskutečněna byla, a že je žalobkyně přijala. Dle žalovaného žalobkyně neprokázala, že k dodání služeb, materiálu a náhradních dílů mezi ní a jejími dodavateli fakticky došlo, a to v deklarovaném předmětu, rozsahu a ceně. V průběhu daňové kontroly ani v rámci odvolacího řízení nebyly žalobkyni předloženy předávací protokoly, jejich vyúčtování, dílčí objednávky na vícepráce či méněpráce vystavené odběrateli, nebyly předloženy zápisy ze stavebních deníků či zápisy z obchodních jednání nebo obchodní korespondence. Žalobkyně dále doložila smlouvy pouze k zakázkám uzavřeným mezi ní a jejími odběrateli, smlouvy k přijatým plněním mezi ní a jejími dodavateli předloženy nebyly. Žalobkyně v daném případě ani nepřiradila přijaté daňové doklady od konkrétních dodavatelů ke svým konkrétním uskutečněným plněním, nedoložila řádné skladové evidence, nemohlo tak být ani ověřeno použití deklarovaných přijatých plnění pro uskutečněná zdanitelná plnění žalobkyně, tzn., že nebyla doložena přímá a bezprostřední souvislost mezi plněními na vstupu a konkrétními plněními na výstupu.
9. Měl za to, že pochybnosti správce daně i žalovaného mají racionální a logickou oporu ve zjištěných skutečnostech. Tyto pochybnosti žalobkyně nevysvětlila a nepředložila adekvátní důkazní prostředky k jí tvrzeným skutečnostem. Žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno, jelikož věrohodně neprokázala, že jednotlivé služby byly provedeny tak, jak deklarovala na předložených daňových dokladech. Dle žalovaného daňové orgány nevybočily ze zákonných mezí a postupovaly v souladu se základními zásadami daňového řízení a v souladu se všemi právními předpisy.
10. K námitce neprovedení výslechu navrhovaného svědka žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Podotkl, že výslech V. K. žalobkyně navrhla až v rámci podání ze dne 27. 11. 2020. Skutečnost, že žalobkyně výslech tohoto svědka nenavrhla dříve, svědčí o snaze žalobkyně účelově mařit cíl správy daní a řízení bezdůvodně prodlužovat a zahlcovat správce daně. Žalovaný počínání žalobkyně označil za obstrukční a poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007. Dále uvedl, že svědecká výpověď nebyla provedena, neboť nepostačovala k rozptýlení veškerých vyřčených pochybností správce daně, resp. žalovaného. Dodal, že žalobkyně v rámci daňového řízení navrhovala jako svědka k osvědčení uskutečnění plnění Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

deklarovanými dodavateli pouze J. K., syna V. K., který byl opakovaně předvoláván a opakovaně se omlouval a nedostavoval, nakonec žalobkyně písemně sdělila, že na navržené svědecké výpovědi netrvá a navrhla výslech zaměstnance dodavatele T. B., jehož svědecká výpověď prokazované skutečnosti týkající se uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli neosvědčila. Žalovaný konstatoval, že nevybočil z mezí stanovených ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, na kterou odkázal. K namítanému neprovedení ověření stavební techniky odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, ve kterém uvedl, že fyzická existence stavební techniky na stavbách, stejně jako skutečnost, že žalobkyni byla poskytnuta plnění jeho odběratelům, není zpochybněna. Dodal, že on i správce daně se žalobkyní navrženými důkazními prostředky zabývali a postupovali plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

11. Ve vztahu k námitce neopatrnosti počínání žalobkyně žalovaný připomněl, že z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů je povinen zachovávat náležitou míru obezřetnosti a nad rámec svých běžných obchodních potřeb si zajišťovat potřebné podklady, jimiž prokáže splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH. Poukázal na skutečnost, že dodavatelé žalobkyně jsou personálně propojené osoby prostřednictvím V. K., sídlící na virtuálních adresách, které nemají žádné provozovny, dle evidence vozidel nevlastní žádná vozidla, nevykazují vlastní ani cizí majetek, nemají webové stránky, nemají ani odpovídající personální zabezpečení, se správcem daně nespolečně pracují atd. Podotkl, že žalobkyni nebyly k tíži veškeré skutečnosti týkající se jejich dodavatelů, avšak daná zjištění o dodavatelích žalobkyně ve vztahu k ostatním zjištěním vyvolaly u správce daně důvodné pochybnosti o způsobu obchodování, a proto tyto skutečnosti oprávněně považoval za okolnosti vedoucí ke vzniku pochybností ohledně toho, zda na daňových dokladech uvedení dodavatelé zdanitelné plnění žalobkyni skutečně poskytli a v jakém rozsahu. Ve vlastním zájmu žalobkyně bylo zajistit se důkazy, kterými bude schopna prokázat uskutečnění zdanitelného plnění od jednotlivých dodavatelů v souladu s daňovými doklady. Dle žalovaného lze za neopatrnost či neobezřetnost u žalobkyně považovat zejména rezignaci na ověření identity obchodního partnera, nulovou nebo vágní smluvní dokumentaci, nesrovnalosti při provádění plateb za zboží či nesrovnalosti ve skladové evidenci.

Ústní jednání

12. Právní zástupce žalobkyně při jednání soudu dne 29. 3. 2023 konstatoval, že žalobkyně splnila hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet DPH, neboť rozptýlila veškeré pochybnosti správce daně. Navrhl, aby soud napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
13. Pověřená pracovnice žalovaného při tomto jednání uvedla, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu a ceně. K neprovedení svědecké výpovědi svědka Vladimíra Křesťana zdůraznila, že žalovaný nevybočil z mantinelů daných konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Navrhla, aby soud žalobu zamítl.

Posouzení věci soudem

14. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout 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.

15. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po proběhlém jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. Nejprve se soud zabýval námitkou žalobkyně, že žalovaný řádně neodůvodnil, proč neprovedl výslech svědka V. K., a také, že nedošlo k provedení ověření stavební techniky, která se podílela na výstavbě na zakázkách. K tomu soud uvádí, že návrhem žalobkyně na provedení výslechu svědka V. K. se žalovaný zabýval na str. 20 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že správci daně je z jiných řízení (vedených s dodavateli žalobkyně) známo, že se V. K. k jednání ke správci daně nedostavuje. Žalovaný dále konstatoval, že žalobkyně nenavrhl svědeckou výpověď V. K. po celou dobu daňové kontroly, ani v odvolacím řízení a navrhla provedení této svědecké výpovědi účelově až v době blízké uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, kdy již bylo zřejmé, že z časových důvodů nebude moci být provedena. Žalovaný rovněž uvedl, že k neprovedení výslechu tohoto svědka došlo nejen z důvodu neprokázání uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli, kterou by měla svědecká výpověď osvědčit, ale i z důvodu, že žalobkyně neodstranila pochybnosti ani o předmětu, rozsahu, ceně a použití těchto plnění pro její ekonomickou činnost. Dle soudu tak žalovaný neprovedení výslechu výše uvedeného svědka v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně odůvodnil.
17. K neprovedení ověření stavební techniky, která se podílela na výstavbě na zakázkách, se žalovaný vyjádřil na str. 13 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že provedení místních šetření v současné době nemůže osvědčit použití uvedené stavební techniky v letech 2016 a 2017. Fyzická existence strojů, které jsou zobrazeny i ve správci daně doložené prezentaci, není rozporována, proto provádění místních šetření, kterými by měla být ověřena skutečnost, jež není správcem daně zpochybňována, byla dle žalovaného oprávněně správcem daně odmítnuta. Dle soudu v odůvodnění rozhodnutí žalovaný dostatečně vysvětlil, proč nebylo provedeno místní šetření k ověření stavební techniky. Soud uzavírá, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečným způsobem vypořádal jak s důvody, proč neprovedl navrhovanou svědeckou výpověď V. K., tak i s tím, proč nepřistoupil k navrhovanému místnímu šetření k ověření stavební techniky. Námitkám žalobkyně o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného tak soud nepřisvědčil.
18. Dále se soud zabýval obecně formulovanou námitkou žalobkyně, že v řízení před správcem daně i žalovaným unesla důkazní břemeno, neboť se jí podařilo prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů, z nichž uplatnila nárok na odpočet. Soud podotýká, že žalobkyně však již neuvedla, kterými konkrétními důkazy pochybnosti správce daně vyvrátila, a tedy má za to, že unesla důkazní břemeno.
19. Soud k takto a i dalším podobně nekonkrétně formulovaným námitkám žalobkyně předně připomíná, že není možné, aby soud za žalobkyni spekulativně domýšlel další argumenty, konkretizoval její obecná tvrzení či vybíral ze spisu ty skutečnosti, které žalobu podporují.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by naopak funkci advokáta žalobkyně (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2021, č. j. 10 Afs 171/2021-44). Soud tedy námitky žalobkyně vypořádal způsobem odpovídajícím formulaci jednotlivých žalobních bodů bez toho, aniž by za žalobkyni spekulativně domýšlel další argumenty nebo vybíral ze správního spisu ty skutečnosti, které by žalobu mohly případně podporovat.

20. Soud považuje dále za potřebné shrnout právní úpravu a judikaturu týkající se nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
21. Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.
22. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
23. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
24. Podmínky přiznání uplatněného nároku na odpočet DPH uplatněného osobou povinnou k dani (hmotněprávní podmínky) jsou definovány v čl. 168 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle tohoto článku platí, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27; c) DPH, která je splatná při pořízeních zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i); d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22; e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu. V českém právním řádu jsou tyto podmínky stanoveny ve výše citovaném § 72 a § 73 zákona o DPH.
25. Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, Kemwater ProChemie, musí správce daně odeprít právo na odpočet v případě, že skutečný dodavatel zboží není znám a příjemce zboží neprokáže, že tento skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Správce daně přitom není povinen prokazovat, že plátce, který uplatňuje nárok na odpočet, věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Právo na odpočet ovšem nelze odeprít, pokud informace poskytnuté příjemcem zboží umožňují ověřit, že skutečný dodavatel byl také plátcem DPH. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, zdůraznil, že postavení dodavatele zboží jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Za určitých okolností nemusí být dodavatel zboží konkrétně označen, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl (bod 21). SDEU tak významně doplnil dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Ta totiž většinově zastávala názor, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Nový rozsudek SDEU

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

však vedle této základní situace připustil i možnost prokázat jen to, že skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH (bod 33).

26. Na tomto místě soud považuje dále 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 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.
27. 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.
28. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících 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. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

29. 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.“*
30. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72).
31. Žalovaný v posuzované věci dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochybností o tom, zda zdanitelná plnění byla fakticky pro žalobkyni uskutečněná společnostmi ZATERIAN s.r.o., BEKRA car – service s.r.o., JAZION s.r.o., POLYADOR s.r.o. a BEKRA translog plus s.r.o.
32. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, když správci daně předložila daňové doklady vystavené dodavatelí ZATERIAN s.r.o., BEKRA car – service s.r.o., JAZION s.r.o., POLYADOR s.r.o. a BEKRA translog plus s.r.o. Tímto žalobkyně splnila formální podmínku nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z výše uvedené judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Na základě dokladů předložených žalobkyní v rámci daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o průkaznosti a správnosti údajů uvedených v kontrolovaných daňových přiznáních, které specifikoval ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 5. 2018. Správce daně přezkoumáním žalobkyní dodaných dokladů zjistil, že v těchto dokladech nebyl uveden žádný předmět plnění, ani nebylo zřejmé, zda a kdy byly tyto zálohy zúčtovány (kromě záloh vyúčtovaných dodavatelem ZATERIAN s.r.o. fakturou č. 160041 s obecným předmětem plnění „*přepravní služby*“). V případě všech přijatých plnění nebylo dále zřejmé, jak a kdy byla žalobkyní použita v rámci jejích Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

ekonomických činností. Další pochybnosti vznikly správci daně ohledně samotných shora uvedených pěti dodavatelů, kteří měli dle daňových dokladů plnění žalobkyni poskytnout. Správcem daně bylo totiž zjištěno, že všichni tito dodavatelé sídlí na virtuálních adresách, nemají provozovny, nemají vlastní webové stránky, v evidenci vozidel nemají evidována žádná vozidla, někteří nezveřejňují účetní závěrky, nevykazují majetek, tudíž nedisponují ani stavební technikou. Ti z těchto dodavatelů (ZATERIAN s.r.o. a JAZION s.r.o.), kteří zveřejnili účetní závěrku ve Výkazu zisků a ztrát, vykazovali určitý počet zaměstnanců, ale tomu neodpovídala výše osobních nákladů vykázaná ve Výkazu zisků a ztrát. Dle sdělení Pražské správy sociálního zabezpečení přitom nejsou v databázi České správy sociálního zabezpečení deklarovaní dodavatelé vedeni jako zaměstnavatelé, rovněž z evidencí správce daně úhrady za zaměstnance na daň z příjmů a zálohy na zdravotní a sociální zabezpečení u těchto dodavatelů nebyly zjištěny. Deklarovaní dodavatelé, kteří měli žalobkyni poskytnout vysoký objem fakturovaných plnění, tedy na základě správce daně provedených zjištění nedisponovali odpovídajícím materiálním a personálním zázemím pro poskytnutí předmětných zdanitelných plnění. Navíc bylo správce daně zjištěno, že všichni tito deklarovaní dodavatelé jsou zároveň personálně propojeni osobou V. K., narozeného X, který je jednatelem všech výše zmíněných dodavatelů, současně je ve všech těchto společnostech jediným společníkem, v případě společnosti BEKRA trans logistic a.s. byl jediným akcionářem a předsedou představenstva. Ze všech těchto důvodů proto vyzval správce daně žalobkyni k prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů a v rozsahu, jak bylo uvedeno na předložených daňových dokladech.

33. Soud zdůrazňuje, že správce daně neodvozoval své pochybnosti ohledně splnění podmínek § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH pouze z nekontaktnosti, resp. poměrů výše uvedených dodavatelů žalobkyně, ale např. též z toho, že zálohové faktury byly hrazeny převážně v hotovosti (v některých případech ani úhrada těchto faktur nebyla doložena), že dané společnosti neplní své daňové povinnosti či z toho, že dodavatelé žalobkyně nedisponovali odpovídajícím materiálním a personálním zázemím pro poskytnutí předmětných zdanitelných plnění. Soud přitom připomíná, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že nekontaktnost vystavitele daňového dokladu, který neplní své daňové povinnosti (jeho účetnictví není k dispozici), k přenesení důkazního břemene postačuje. V rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, např. Nejvyšší správní soud uvedl v obdobném případě týkajícím se neuznání nároku na odpočet DPH ve vztahu k plněním od dodavatelů, kteří se stali nekontaktními a přestali podávat přiznání k DPH: „*Ve vztahu k dani z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (rozsudek ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, resp. § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., musí odrážet i faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. (...) Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (výše uvedený rozsudek 1 Afs 10/2010-71).*“ Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61: „*Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, například může být zpochybněn i tím, že vystavitel za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze soudit z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

účtováno, případně to nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici, pochybnost je dokonána. I za této situace lze však pochybnost vyvrátit, a to tím, že je existence zdanitelného plnění prokázána jinak. Po stěžovateli však lze spravedlivě požadovat, aby při úvahách o rentabilitě svého podnikání zvážil i skutečnost, zda je jeho obchodní partner seriózní. Jinými slovy, je na stěžovateli, aby uvážil, zda při sjednávání svých obchodů bude věnovat v rámci daných možností náležitou pozornost prověření solidnosti smluvního partnera a shromažďování důkazů, a proto se mu podaří určité výdaje daňově uplatnit, anebo zda v určité míře bude počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné.“

34. Soud shrnuje, že výše popsané pochybnosti správce daně shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. Prokázáním pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která tak byla povinna prokázat svá tvrzení, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu, jak bylo uvedeno na ní předložených daňových dokladech.
35. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, žalobkyně v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností jako důkazní prostředek předložila smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobkyní a jejími odběrateli. Konkrétně se jednalo o smlouvy se společnostmi Skanska a. s., QUAIL spol. s r. o., Allkon s. r. o., GEMO Olomouc, spol. s r. o., FCC Česká republika, s. r. o., k některým z nich přiložila dodatky těchto smluv, všeobecné obchodní podmínky, fotodokumentaci, podmínky bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. Dále předložila objednávku od společnosti FIRESTA – Fišer, rekonstrukce, stavby a. s. včetně fotodokumentace, výpis z vyhledávače www.zivefirmy.cz k BAGROVÁNÍ-KONTEJNERY a výpis z webových stránek www.bagrovani-kontejnery.cz (úvodní strana, volná místa, reference, nabídka mechanizace a seznam mechanizace). Žalobkyně dále při ústním jednání konaném dne 28. 2. 2018 předložila prezentační materiál internetových stránek www.bagrovani-kontejnery.cz k roku 2017 a 2018, situační plán k zakázce u obce Orasice, včetně dokumentace před odstraněním havarijního stavu. Při tomto ústním jednání žalobkyně navrhla provést důkaz ohledáním místa provádění zakázky u obce Orasice, včetně identifikace použité techniky a přítomnosti zástupce společností ZATERIAN s. r. o. a BEKRA car – service s. r. o. Následně žalobkyně navrhla provést výslech Ing. I. K., M. M., Ing. A. K., J. Z., J. K. a T. B., kteří měli vypovídat ohledně průběhu provádění zakázek a dodávek materiálů a služeb s nimi spojených a dodávek náhradních dílů. Rovněž navrhla provést důkaz ověřením fyzické existence a dopravní techniky, která se podílela na realizaci předmětných zakázek.
36. Ve vyjádření ke zjištěným skutečnostem v rámci odvolacího řízení žalobkyně navrhla provést důkaz výslechem svědka V. K. a předložila zakázkovou evidenci dle jednotlivých prací (sestavu nákladů), objednávky a soupisy prací (dodavatel ZATERIAN s.r.o.) - k fakturám přijatým č. 16004, 16007, 16008, 160011, 160012, 160017 a 160019, pohyby skladu (příjemky a výdejky) - k fakturám přijatým č. 170001 až 170015 (dodavatel ZATERIAN s.r.o.), - k fakturám přijatým č. 170001 až 170021 (dodavatel JAZION s.r.o.), - k fakturám přijatým č. 160012 a 160015 (dodavatel POLYADOR s.r.o.), vyúčtovací faktury k zálohám - k fakturám přijatým č. 160141, 160156, 16072 (dodavatel BEKRA car - service s.r.o.), - k fakturám přijatým č. 161004 a 161005 (dodavatel JAZION s.r.o.), - k fakturám přijatým č. 170001 až 170021 (dodavatel JAZION s.r.o.), - k fakturám přijatým č. 160095 a č. 1660096 (dodavatel BEKRA translog plus s.r.o.).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

37. Soud zdůrazňuje, že realizaci zakázek žalobkyně pro její odběratele nebyla daňovými orgány nijak zpochybněna. Žalobkyni tak nebylo daňovými orgány jakkoliv vytýkáno, že v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno ohledně provedení prací pro její odběratele. Takové skutečnosti žalovaný po žalobkyni nepožadoval prokázat, jak je ostatně zřejmé ze samotného obsahu výzvy k prokázání skutečností ze dne 14. 5. 2018. Žalobkyní doložené smlouvy o dílo uzavřené s odběrateli (včetně jejich dodatků a obchodních podmínek) pouze prokazují, že žalobkyně pro odběratele fakticky prováděla práce, ale neprokazují, kdo a v jakém rozsahu a ceně poskytl zdanitelná plnění žalobkyni.
38. Z předložených fotodokumentací je zřejmé, že se na staveništi nacházela technika typově odpovídající žalobkyní doloženému seznamu strojů a že zakázky pro odběratele žalobkyně byly prováděny, avšak ani z těchto důkazních prostředků nelze dovodit, že byly práce provedeny konkrétními dodavateli.
39. Rovněž prezentace a výtisky z webových stránek BAGROVÁNÍ KONTEJNERY.cz, které žalobkyně správci daně předložila v reakci na výzvu k prokázání skutečností, neprokazují provedení prací deklarovanými dodavateli. Soud poukazuje na zjištění daňových orgánů, že výtisky z webových stránek, které žalobkyně předložila, obsahují pouze kontakty na dvě telefonní čísla, e-mailovou adresu X, provozní doba - dle telefonické domluvy, kontaktní osoby: V. K. a J. K., odkaz na webovou prezentaci „stavební technika“ a v odkazu na související společnosti je uvedeno BAGROVÁNÍ-KONTEJNERY s.r.o., Holečkova 789/49, Smíchov, Praha, přičemž existence takové obchodní společnosti nebyla správcem daně ani žalovaným zjištěna. Rovněž uvedené telefonní kontakty i e-mailovou adresu nelze přiřadit ani jednomu z dodavatelů, při jejich zadání do internetového vyhledávače jsou tyto údaje přiřazeny společnosti DELRIANE ENGINEERING, s.r.o., která je taktéž personálně propojena s V. K. a J. K. Na výtisku volná místa z webových stránek je zveřejněna pouze poptávka po řidiči s oprávněním pro skupinu C. Výtisk ze stránek reference, kde jsou odkazy na stavební činnosti dle jednotlivých let, nelze dle zjištění daňových orgánů rovněž spojit se žádným tvrzeným dodavatelem. Ve výtisku (prezentace) nabízené mechanizace, která je vytištěna z webové stránky, vyhledal správce daně registrační značky nákladních vozidel, které porovnal s evidencí vozidel a vyhledal majitele nebo provozovatele vozidel, přičemž zjistil, že v předmětném období bylo evidováno pouze jediné vozidlo na jednoho z dodavatelů (POLYADOR s.r.o.), ostatní nákladní vozidla uvedená v předložené prezentaci, byla evidována na jiné obchodní korporace, z nichž společnosti MARTR PLUS s.r.o. a MARTR production s.r.o. jsou rovněž personálně propojeny osobou V. K. Daňové orgány proto dle názoru soudu oprávněně vyhodnotily, že žalobkyní předložené prezentace stavební mechanizace a webové stránky neprokazují, že se deklarovaní dodavatelé podíleli na realizaci zakázek nebo že by je samostatně pro žalobkyni zcela realizovali. Všechny výše uvedené důkazy tedy neprokazují, že se na zakázkách fakticky podíleli deklarovaní dodavatelé, že k poskytnutí plnění od těchto dodavatelů ve prospěch žalobkyně fakticky došlo, a to v deklarovaném předmětu, rozsahu a ceně.
40. Tyto skutečnosti nejsou prokázány ani prostřednictvím provedených svědeckých výpovědí. Svědek M. se ve svědecké výpovědi vyjadřoval pouze k zakázce Obytný areál U Hranic, Praha 10. Uvedl, že dohlížel na chod zakázky, na zakázce pracovali zaměstnanci žalobkyně i zaměstnanci jiných společností, které svědek nezná. Ve stavebním deníku byly záznamy o osobách a stavební mechanizaci prováděny jen orientačně. Stavební techniku popsal pouze obecně, uváděl, že byla žalobkyně i subdodavatele, ale jméno subdodavatele nevěděl. Svědkovi nic neříkal název Bagrování - kontejnery, poté označil na jedné z

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

předložených fotografií ze stavby, kde je technika s čitelným označením Bagrování – kontejnery, že tato technika na stavbě byla.

41. Svědek Ing. K. vypovídal toliko k zakázce PARAMO Kolín a rekonstrukci povrchu Mydlovary, na kterých se podílel, jako subdodavatele označil pana K. Evidence zaměstnanců se dle svědka na pracovišti nevedla, ve stavebním deníku se obecně vedl pouze počet osob a název techniky. K zaměstnancům a technice, kterou označil pouze obecně, tento svědek uvedl, že vše bylo pana K.
42. K výsledkům svědků Ing. I. K. a M. M. soud souhrnně uvádí, že ti v rámci svědeckých výpovědí, ačkoliv se jednalo o stavbyvedoucí, nebyli schopni označit konkrétní dodavatele služeb a materiálu. Jako dodavatele vždy uváděli toliko pana K. Rovněž sdělili, že evidence osob se na místě zakázky nevedla, tedy nebyli schopni sdělit, kteří zaměstnanci jakých dodavatelů se na zakázkách podíleli, rovněž stavební deníky byly vedeny pouze obecně. Jejich výpovědi tedy nejsou schopny prokázat, který konkrétní dodavatel poskytoval žalobkyni daná zdanitelná plnění a v jakém rozsahu.
43. Taktéž svědek J. Z., zaměstnanec žalobkyně na pozici technika, který měl na starosti autodílnu, pouze obecně vypověděl, že náhradní díly dodával pan K., ale i jiné společnosti. Lze i v tomto případě konstatovat, že tato svědecká výpověď neprokazuje, který konkrétní dodavatel a v jakém rozsahu dodal žalobkyni náhradní díly.
44. Svědek T. B., který byl žalobkyní označen jako zaměstnanec dodavatele, se vyjadřoval k zakázkám Obytný areál U Hranic, Praha 10, PARAMO Kolín, a sesuvu u obce Orasice. K těmto zakázkám svědek vypověděl, že technika a zaměstnanci byli pana K., zaměstnavatel dle svědka vedl evidenci strojů a osob, evidenci za žalobkyni vedl pan V. Uvedl, že na stavbách pracovala technika s nápisem Bagrování - kontejnery, kterou označil ve fotodokumentaci nebo v brožurách Bagrování - kontejnery.cz. K zakázce PARAMO Kolín svědek uvedl, že pracoval pro společnost ZATERIAN s.r.o., za kterou na této zakázce měli pracovat další zaměstnanci tohoto dodavatele. Svědek ve výpovědi dále specifikoval dvě další osoby u zakázky PARAMO Kolín. Soud k této svědecké výpovědi poukazuje na to, že správce daně zjistil, že v letech 2016 a 2017 svědek B. zaměstnancem společnosti ZATERIAN s.r.o. nebyl, neboť byl zaměstnancem společnosti MARTR PLUS s. r. o. a dále měl uzavřené dohody o provedení práce se společnostmi POPSPACE s. r. o. a BEKRA translog plus s. r. o. Soud proto souhlasí s hodnocením této svědecké výpovědi žalovaným, že vzhledem k tomu, že svědek uvedl, že se u dalších jím konkretizovaných osob mělo jednat o zaměstnance společnosti ZATERIAN s.r.o., přičemž sám zaměstnancem uvedeného dodavatele nebyl a Pražská správa sociálního zabezpečení potvrdila, že zmíněný dodavatel v letech 2016 a 2017 žádné zaměstnance neměl, je výpověď tohoto svědka v tomto směru nevěrohodná. K ostatním částem jeho výpovědi pak soud uvádí, že jeho výpověď je neprůkazná, neboť tento svědek neuvedl, který konkrétní dodavatel poskytoval žalobkyni daná zdanitelná plnění a v jakém rozsahu.
45. Soud souhlasí se žalovaným také v tom, že výpověď Ing. A. K., který byl jednatelem žalobkyně, nelze považovat za svědeckou výpověď. Skutečnosti sdělené Ing. K. lze tak považovat pouze za vyjádření žalobkyně v rámci ústního jednání k průběhu obchodních případů. Ing. K. se při ústním jednání vyjadřoval k jednotlivým zakázkám, přičemž ve všech případech uváděl jako dodavatele pouze pana K. a v jednom případě i společnost Sijoz s.r.o. Technika dle Ing. K. na staveništi nebyla evidována, záznamy o tom, kdo konkrétně a jakou činnost na zakázce prováděl, se nepožadovaly, odpracované hodiny ke konkrétním pracovníkům dodavatele se neevidovaly. Na zakázkách pracovali v některých

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

případech zaměstnanci žalobkyně i dodavatele, v některých pouze zaměstnanci dodavatele. Materiál na stavbu zajišťoval pan K. a dopravoval ho svými nákladními vozy. Materiál přebíral a kontroloval výhradně pan K. mladší. K pořízení náhradních dílů Ing. K. uvedl, že se jednalo o náradí, které objednával sám, ale dodával ho pan K., který ho dovezl do areálu.

46. Soud k vyjádření Ing. K. poznamenává, že správce daně se následně zabýval i zmíněným odkazem na společnost Sijoz s.r.o., která měla společně s panem K. pracovat jako subdodavatel na zakázce žalobkyně, přičemž zjistil, že se jedná o subjekt, který má sídlo ve Slovenské republice s organizační složkou v České republice. V předložené evidenci pro účely DPH za předmětná zdaňovací období přitom žalobkyně neevidovala žádný doklad od zmíněné zahraniční osobě, či její organizační složce.
47. Soud shrnuje, že ze shora uvedených svědeckých výpovědí a sdělení jednatele žalobkyně vyplývá, že všichni svědci i Ing. K. shodně uvedli, že na stavbách byly práce zajišťovány žalobkyní a subdodavateli, avšak nevěděli kterými, evidence pracovníků ani odpracovaných hodin nebyla vedena, stavební deníky byly vedeny pouze obecně (počet osob, co se provádělo a jakou technikou), technika měla být žalobkyně či dodavatelů, přičemž techniku popsali obecně (bagry, nakladače, válce, rypadla apod.). Koho konkrétně jednotlivé stroje byly nebo od koho byly zapůjčeny, nevěděli, stejně tak nevěděli, od koho byl dodán materiál. Svědci, kteří byli dle sdělení žalobkyně stavbyvedoucími na realizovaných zakázkách a zaměstnanci žalobkyně ani po nahlédnutí do fotodokumentace nebyli schopni si vybavit dodavatele díla, za jehož provedení fakticky zodpovídali. Záznamy o tom, kdo konkrétně a jakou činnost na zakázce prováděl, se dle svědků nepořizovaly, materiál na stavbě si měl přebírat pan K. mladší. Svědci uváděli pouze jméno K., případně uvedli odkaz na označení techniky Bagrování - kontejnery, tj. na neexistující obchodní korporaci. K náhradním dílům Ing. K. uváděl, že byly objednány jím a dodány panem K., zaměstnanci nebyli schopni označit, jaký konkrétní dodavatel dodal žalobkyni náhradní díly. Lze tak uzavřít, že tyto svědecké výpovědi neprokazují provedení prací konkrétními dodavateli deklarovanými na dokladech pro žalobkyni, a ani nejsou schopné prokázat rozsah dodaných prací či zboží.
48. K doložení tzv. auditní stopy ze strany žalobkyně soud nejprve uvádí, že auditní stopou se rozumí zdokumentovaný tok plnění, který daňový subjekt zajistí především tím, že bude uchovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samého počátku transakce, např. též informace o získání obchodního partnera či o původu zboží (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, či ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106, ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79). Soud dále konstatuje, že žalobkyní doložená zakázková evidence dle jednotlivých akcí, tj. jeden z dokladů, které dle žalobkyně prokazovaly auditní stopu daných zdanitelných plnění, neprokazuje provedení prací dodavateli žalobkyně. Zahrnutí dokladů v soupisu nákladů označeném dle jednotlivých akcí samo o sobě, bez jakékoliv vazby na další důkazní prostředky, nemůže být důkazem o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění dodavateli uvedenými v dokladech, v deklarovaném rozsahu, předmětu a ceně. Ze sestavy nákladů pak bez pochyb ani nevyplývá přiřazení konkrétních daňových dokladů přijatých k dokladům vydaným. Není tak zřejmé, jaká odpovídající uskutečněná plnění byla oproti jednotlivým přijatým plněním žalobkyní vyfakturována odběratelům. Z předložené sestavy nákladů tedy není možno ověřit ani přímou a bezprostřední souvislost plnění na vstupu a na výstupu, tj. použití pro ekonomickou činnost žalobkyně. Pokud jde o objednávky a soupisy prací, které žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

doložila pouze ve vztahu k dodavateli ZATERIAN s.r.o., jedná se o písemnosti jednostranně potvrzené žalobkyní, na kterých není uvedena cena, předmět plnění je uveden obecně „zemní práce“, tzn. není uvedena žádná specifikace plnění, které je objednáváno, část objednávky určená na podpis a razítko dodavatele není vyplněna.

49. Soupisy prací jsou listiny obsahující text uvedený na daňových dokladech vystavených dodavateli a nejsou rovněž potvrzeny dodavatelem (společnost ZATERIAN s.r.o.), který měl práce uskutečnit, ale obsahují opět pouze razítko a podpis žalobkyně. Objednávky a soupisy prací tak jsou pouze formální důkazní prostředky jednostranně potvrzené žalobkyní, které nelze bez dalšího považovat za důkazy prokazující uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli v deklarovaném rozsahu, předmětu a ceně a prokazující použití těchto přijatých plnění pro konkrétní ekonomickou činnost žalobkyně.
50. Sestava příjemky a výdejky, která byla doložena k pořizovaným náhradním dílům a materiálu, neobsahuje žádnou vazbu na prvotní doklady přijaté a vydané, datum příjmu a výdeje, ani vazbu na jednotlivé dodavatele. K objasnění dodávek materiálu a náhradních dílů tedy nijak nepřispěly ani žalobkyní předložené přehledy příjmech a výdejků, neboť neobsahují označení faktur, na jejichž základě byly jednotlivé položky přijaty či vydány, označení dodavatele, od kterého bylo konkrétní zboží přijato, ani datum příjmu a výdeje. Sestavy příjemky a výdejky pouze prokazují pohyb zboží na skladě a jeho existenci, tj. příjem a výdej zboží a účetní stav na skladě.
51. K vyúčtovacím daňovým dokladům k zálohám soud uvádí, že ty obsahují pouze obecný předmět plnění, k těmto dokladům žalobkyně nedoložila ani dodací listy, soupisy konkrétních prací nebo náhradních dílů, v nichž by byl předmět plnění blíže specifikován, žalobkyně nedoložila žádné smlouvy na přijatá plnění od deklarovaných dodavatelů, nebyla doložena vazba na uskutečněná plnění, evidence pro daňové účely za pozdější zdaňovací období, do kterých vyúčtovací daňové doklady měly být zahrnuty. Soud dále poukazuje na to, že dle daňových orgánů nebyly vyúčtovací daňové doklady v několika případech nalezeny ani v doložené sestavě nákladů, nebylo možné ověřit jejich zaúčtování, v některých případech byly zjištěny rozpory v datech uváděných na vyúčtovací faktuře, objednávkách a v sestavě nákladů.
52. Soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že výše uvedené důkazní prostředky, které žalobkyně doložila ve vyjádření ze dne 27. 11. 2020, neprokazují auditní stopu. Ani dané důkazní prostředky tedy neprokazují, že došlo k dodání předmětných plnění deklarovanými dodavateli, v deklarovaném rozsahu, předmětu a ceně a že bylo doloženo použití těchto přijatých plnění pro konkrétní ekonomickou činnost žalobkyně. Námitky žalobkyně o unesení jejího důkazního břemene prokázáním auditní stopy nejsou důvodné.
53. Na základě provedeného dokazování dospěl soud stejně jako daňové orgány k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť neprokázala, že si nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů ZATERIAN s.r.o., BEKRA car – service s.r.o., JAZION s.r.o., POLYADOR s.r.o. a BEKRA translog plus s.r.o. uplatnila v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobkyně totiž neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění přijala právě od deklarovaných dodavatelů, a to v deklarovaném předmětu, rozsahu a ceně. Žalobkyně tvrdila, že přijala zdanitelná plnění v určitém rozsahu od výše uvedených dodavatelů, a právě v tomto směru ji tížilo důkazní břemeno. Po žalobkyni nebylo požadováno prokázání skutečností, které jsou mimo sféru jejího vlivu, ale toliko prokázání správnosti údajů uvedených v jí předložených daňových dokladech, konkrétně prokázání okolností

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

obchodních případů, v nichž vystupovala jako odběratel. Pro existenci nároku na odpočet DPH musí být zjevné, zda dodavatel, který poskytl zdanitelná plnění daňovému subjektu, jenž nárok na odpočet uplatňuje, byl plátcem DPH. Žalobkyni tedy nelze přisvědčit v tom, že prokázala uskutečnění plnění v předmětu, rozsahu a osobami uvedenými na daňových dokladech, ani že plnění bylo přijato od plátců DPH. Vzhledem k výše uvedenému daňové orgány nepochybily, pokud žalobkyni nárok na odpočet DPH neuznaly, neboť u žalobkyně nebyly splněny podmínky pro nárok na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 a 3 a § 73 odst. 1 zákona o DPH, přičemž daňové orgány v daňovém řízení přihlížely ke všem rozhodným skutečnostem, které vyšly v řízení najevo a které hodnotily ve vzájemných souvislostech.

54. K námitkám týkajícím se neprovedení svědecké výpovědi V. K. soud uvádí, že žalobkyně tohoto svědka navrhla až ve vyjádření ze dne 27. 11. 2020, které bylo reakcí na seznámení s výsledky odvolacího řízení, ačkoli skutečnost, že tento svědek může být pro unesení důkazního břemene významný, mohla žalobkyně seznat přinejmenším od výzvy k prokázání skutečností ze dne 14. 5. 2018, kde je osoba V. K. specifikována jako osoba, která je propojena se všemi výše zmíněnými dodavateli žalobkyně. I přesto si žalobkyně návrh tohoto důkazního prostředku ponechala až na závěr odvolacího řízení. Soud v tomto směru poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které *„[s]vědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Soud dále zdůrazňuje, že daňová kontrola byla zahájena protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 12. 2017. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Pokud tedy byla v daném případě zahájena daňová kontrola ve vztahu k DPH za zdaňovací období červenec až prosinec 2016 a leden až březen 2017 dne 18. 12. 2017, konec tříleté prekluzivní lhůty stanovené v § 148 odst. 1 větě první daňového řádu připadl na 18. 12. 2020. Z výše uvedeného je zřejmé, že žalobkyně skutečně vstoupila V. K., který v žalobě označila za podstatný, navrhla necelý měsíc před koncem prekluzivní lhůty. S ohledem na skutečnost, že v době podání návrhu na provedení důkazu nezbyval dostatečný časový prostor na jeho provedení, a to i s ohledem na to, že se navržený svědek prokazatelně nedostavuje k příslušnému správci daně, dospívá soud k závěru, že se v daném případě jednalo ze strany žalobkyně o důkazní návrh směřující ke snaze dosáhnout marného uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně. Žalovaný proto dle názoru soudu byl za popsanych okolností oprávněn odmítnout provedení navržené svědecké výpovědi V. K.
55. Žalobkyně též namítala, že nedošlo k provedení ověření stavební techniky, která se podílela na výstavbě na zakázkách, které v daňovém řízení opakovaně navrhovala. K tomu soud uvádí, že fyzická existence stavební techniky na stavbách, stejně jako skutečnost, že žalobkyně poskytla plnění jejím odběratelům, daňové orgány nezpochybňovaly. Po celou dobu daňového řízení existovaly pochybnosti o tom, zda práce a zboží byly fakticky dodány dodavateli uvedenými na žalobkyni předložených dokladech a zda právě tato plnění žalobkyně fakticky použila pro uskutečnění zdanitelná plnění. Provedení místních šetření v daňovém řízení (tedy od roku 2018) není schopné prokázat použití uvedené stavební techniky v letech 2016 a 2017 konkrétními dodavateli. Navrhované místní šetření k ověření existence stavební techniky, jejíž existence nebyla v daňovém řízení nijak zpochybňována, tudíž nemohlo prokázat, kteří konkrétní dodavatelé pro žalobkyně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

provedli stavební práce. Provedení místního šetření by tak bylo neúčelné, neboť by nemohlo vést k unesení důkazního břemene žalobkyně. I tuto námitku proto soud neshledal důvodnou.

56. K obecně formulované námitce žalobkyně, ve které nesouhlasila s tím, že by si počínala neopatrně, jelikož nejsou jasné objektivní skutečnosti, ze kterých by bylo možné neopatrnost dovozovat, soud zdůrazňuje, že dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů je povinen zachovávat náležitou míru obezřetnosti a nad rámec svých běžných obchodních potřeb si zajišťovat potřebné podklady, jimiž prokáže splnění podmínek pro uplatnění eventuelních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH. Nezajistí-li si daňový subjekt dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet daně, nemůže být v dobré víře ohledně toho, zda v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, publ. pod č. 2033/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 25. 6. 2021, č. j. 8 Afs 313/2019-35). Skutečnost, že si žalobkyně neopatřila takové důkazy, jimiž by prokázala přijetí zdanitelných plnění od jejích dodavatelů, s sebou nutně přináší riziko, že v případě volby nespolehlivého partnera a výskytu objektivních pochybností o rozsahu poskytnutí plnění, jako tomu bylo v nynější věci, se žalobkyně může ocitnout v důkazní nouzi ohledně prokázání přijetí zdanitelného plnění. Ani v tomto směru tedy není námitka žalobkyně důvodná, neboť žalobkyně nedoložila takové důkazy, jimiž by prokázala přijetí zdanitelných plnění od jejích dodavatelů, což mělo za následek neunesení jejího důkazního břemena ve vztahu k nároku na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období.
57. Žalobkyně též obecně namítala, že nemohlo dojít k faktickému přijetí zdanitelného plnění, aniž by bylo skutečně poskytnuto. Soud připouští, že žalobkyni mohly vzniknout určité výdaje s přijatými zdanitelnými plněními. Avšak vzhledem k tomu, že nebylo zjištěno, kdo, v jakém rozsahu a ceně žalobkyni daná zdanitelná plnění poskytl a zda byl vůbec plátcem DPH, nelze žalobkyni přiznat nárok na odpočet daně. To se sice žalobkyni může subjektivně jevit jako nesprávné a nespravedlivé, nezbývá však než konstatovat, že tuto situaci zapříčinila v prvé řadě žalobkyně svou vlastní neopatrností při výběru obchodních partnerů. Ani tato námitka tedy není důvodná.
58. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji výrokem I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
59. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, a proto soud výrokem II. rozsudku vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

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 29. března 2023

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu