



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka, soudkyně Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a soudce JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **Statek Starý Kolín, s.r.o.**, IČO: 26214431
sídlem Hlízovská 376, Starý Kolín
zastoupena advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D.
sídlem Malé náměstí 124/14, Hradec Králové

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 4. 2021, č. j. 15948/21/5300-22442-712600, a ze dne 15. 7. 2021, č. j. 27094/21/5300-22442-712600,

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 27. 3. 2020 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2016 a třemi dodatečnými platebními výměry z téhož dne doměřil DPH za zdaňovací období měsíců října 2016, listopadu 2016 a ledna 2017 a současně jí sdělil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně.

2. Odvolání žalobkyně proti těmto rozhodnutím žalovaný zamítl a (dodatečně) platební výměry potvrdil rozhodnutím ze dne 29. 4. 2021, č. j. 15948/21/5300-22442-712600 (dále také „napadené rozhodnutí 1“).
3. Čtyřmi platebními výměry ze dne 27. 2. 2020 správce daně vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období měsíců ledna až dubna 2018, čtyřmi platebními výměry ze dne 23. 6. 2020 pak za zdaňovací období měsíců května až srpna 2018.
4. Rozhodnutím ze dne 15. 7. 2021, č. j. 27094/21/5300-22442-712600 (dále též „napadené rozhodnutí 2“), žalovaný tyto platební výměry potvrdil a zamítl odvolání žalobkyně.
5. Proti oběma napadeným rozhodnutím žalobkyně brojí žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).
6. Usnesením ze dne 21. 6. 2022, č. j. 43 Af 19/2021-46, soud spojil řízení o obou žalobách ke společnému projednání.

Žalobní body

7. Žalobkyně předesílá, že spornou je otázka rozsahu a hodnoty přijatých plnění od společnosti STADOK, spol. s r.o. (dále jen „Stadok“; nyní STADOK, spol. s r.o. v likvidaci). Ekonomická činnost žalobkyně je do značné míry založena na spolupráci právě s touto společností. Žalobkyně se soustředí na činnost související bezprostředně s provozem statku, ostatní činnost (na kterou se soustředila daňová kontrola) zajišťovala žalobkyně prostřednictvím společnosti Stadok a jejích dodavatelů. Žalobkyně se nikdy netajila zapojením pana D. Z. do činnosti obou společností, jde o veřejně dostupnou informaci. Uspořádání vztahů mezi oběma společnostmi se nepříčí právním předpisům a nemůže vyvolávat pochybnosti ani ve vztahu k uplatňování DPH.
8. Podle žalobkyně jsou napadená rozhodnutí nepřezkoumatelná. Žalovaný jednoznačně neuvedl, jaký skutkový stav vzal za prokázaný. Nutným předpokladem dialogu spočívajícího v přenášení důkazního břemene je pojmenování konkrétních pochybností (včetně označení příslušných důkazů), které je možné případně vyvracet. Ve vztahu k pochybnostem je vedeno dokazování, jehož výsledkem má být co nejúplnější zjištění skutkového stavu. Teprve jsou-li dostupné důkazní prostředky vyčerpány a skutkový stav zůstává neobjasněn, je namístě zvažovat, která ze stran neunesla důkazní břemeno. Touto logikou se napadená rozhodnutí neřídí.
9. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí 2 pak žalobkyně uvádí, že je vnitřně nekonzistentní, neboť je formálně založeno na neprokázání hmotněprávních předpokladů pro vznik nároku na odpočet, vlastní argumentace žalovaného ale věcně směřuje k závěru o možném dotčení transakcí podvodem na DPH. Žalovaný totiž věnuje značnou pozornost skutečnostem, které se z povahy věci nemohou týkat fakticity uskutečnění zdanitelných plnění (poměry dodavatele, skutečnost, že jednatel dodavatele byl odsouzen za daňový trestný čin apod.).
10. Právní východiska, na kterých spočívají napadená rozhodnutí, jsou v rozporu s judikaturou SDEU, a tedy i právem Evropské unie. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem, podle kterého v případě pochybností správce daně o správnosti údaje na daňovém dokladu, ztrácí tento doklad důkazní hodnotu a daňový subjekt je povinen prokázat existenci tvrzeného nároku jinými důkazními prostředky. Požadavek finančních orgánů, aby plátce nad rámec faktury vystavené dodavatelem disponoval i dalšími důkazními prostředky prokazujícími

uskutečnění zdanitelného plnění je neslučitelný s čl. 178 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek SDEU ze dne 4. 6. 2020, C-430/19, věc *SC C.F. SRL*. Pro účely prokázání vzniku nároku na odpočet je tedy rozhodující, že žalobkyně předložila řádné daňové doklady vystavené plátcem, autenticita dokladů nebyla zpochybněna, dodavatel uskutečnění zdanitelného plnění nepopírá, ale potvrzuje, kooperace žalobkyně a deklarovaného dodavatele byla v obecné rovině potvrzena výpověďmi svědků, čímž je vyvrácena možnost, že by se jednalo o fiktivní plnění, a daň, kterou si žalobkyně odpočetla na vstupu, byla zahrnuta v ceně zdanitelného plnění uhrazené dodavateli žalobkyně, který byl povinen ji odvést do státního rozpočtu, přičemž narušení daňové neutrality nebylo prokázáno. Irelevantní jsou naopak aspekty jako otázka zaplacení fakturovaných částek, přiměřenosti výše sjednané a zaplacené úplaty, problematičnosti dodavatele a identifikace konkrétních pracovníků, kteří měli práce provést.

11. Není zřejmé, co žalovaný míní „účelovým jednáním“ žalobkyně. Navázání vztahu mezi personálně propojenými osobami není protiprávní a nezpochybnuje nárok na odpočet. Žalovaný netvrdí narušení daňové neutrality, proto jde o bezpředmětné konstatování. Zjištění ohledně údajné nepřiměřenosti fakturovaných částek žalovaný zakládá na pouhých domněnkách a spekulacích, žádné dokazování tímto směrem vedeno nebylo.
12. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí 2 žalobkyně dále namítá, že žalovaný u otázky nepřiměřenosti fakturované částky pomíjí jakékoli srovnání částky fakturované dodavatelem s částkami, které žalobkyně následně fakturovala vlastním odběratelům. Ani náznakem netvrdí, že by částky, které žalobkyně fakturovala odběratelům, neponechávaly prostor pro přiměřený zisk žalobkyně. V tomto kontextu nelze fakturované částky považovat za nepřiměřené. Na příkladu zámečnických prací poskytnutých odběrateli LIPRACO, s.r.o. (dále jen „Lipraco“) žalobkyně demonstruje nesprávnost úvah žalovaného. Tato společnost potvrdila přijetí plnění ve svém areálu a bylo též potvrzeno, že zámečnické práce vykonávali především najatí dělníci ukrajinské národnosti, které do areálu vozil svědek S. pracující pro společnost Stadok. Žalovaný i přes uvedená zjištění stále pochybuje o tom, zda plnění poskytl deklarovaný dodavatel, ale též, zda se uskutečnilo v deklarovaném rozsahu, neboť se nepodařilo ztotožnit konkrétní pracovníky, kteří práce prováděli. Prokázání této skutečnosti však jde zcela zjevně nad rámec důkazního břemene žalobkyně. Společnost Stadok zjevně spolupracovala se společností ELSO cz, s.r.o. (dále jen „Elso“), která patrně dělníky ukrajinské národnosti najímala. Na chod této společnosti neměla žalobkyně žádný vliv (což plyne z výpovědi svědka K. a rozsudku Městského soudu v Praze v jeho trestní věci, jehož se dovolává sám žalovaný). Žalovaný nekorektně z trestního rozsudku dovozuje k tíži žalobkyně závěry plynoucí z odsouzení P. K., aniž odsuzující rozsudek opatřil jako důkaz, ačkoli to žalobkyně výslovně navrhovala. Obdobné námitky lze směřovat vůči hodnocení plnění souvisejících s dodávkami nákladních automobilů (a *mutatis mutandis* k dalším plněním).
13. Žalovaný umělým navozením domnělé důkazní nouze obchází jiné instituty, které má k dispozici, domnívá-li se, že jednání žalobkyně bylo motivováno snahou získat neoprávněnou daňovou výhodu.
14. Žalobkyně byla napadeným rozhodnutím 1 zkrácena na procesních právech, neboť žalovaný neprovedl navržené důkazy – kontrolní hlášení společnosti Stadok, výsledky svědků B. a L. a opakovaný výslech svědka F. Kontrolní hlášení je nepřímým důkazem, že deklarovaný dodavatel zdanitelné plnění skutečně provedl. Nado má zásadní význam pro zachování

neutrality DPH. Této evidenci svědčí podle žalobkyně presumpce správnosti. Svědci B. a L. jsou představiteli odběratele žalobkyně, společnosti LOSL s.r.o. (dále jen „Losl“), kteří mají detailní informace o tom, co je obsahem plnění poskytovaným žalobkyní na výstupu. Dodavatel Stadok prováděl práce pro potřeby společnosti Losl. Svědci proto mohli potvrdit, že množství práce i její hodnota odpovídá skutečnosti. Žalovaný původně shledal důkazní návrhy relevantními, výsledky nařídil, nicméně nakonec je neprovedl, což odůvodnil nepříznivou epidemiologickou situací. To není důvod opravňující žalovaného neprovést důkaz. V době vydání napadeného rozhodnutí 1 již byla epidemie na zřetelném ústupu. Žalovaný na tuto změnu nereagoval, nepokusil se provést výsledky ani s využitím prostředků komunikace na dálku a účelově klade žalobkyni k tíži, že si od svědků nevyžádala písemnou zprávu. Uvádí-li žalovaný, že o plněních na výstupu není sporu, musel o to více zohlednit skutečnost, že někdo musel vykonat práce, které byly fakticky provedeny.

15. Žalobkyně dále namítá, že výsledek svědka F. byl prokazatelně proveden bez účasti zástupce žalobkyně zaviněním správce daně, který o jeho konání nesprávně vyrozuměl přímo žalobkyni. Žalovaný se snaží toto pochybení bagatelizovat a odpovědnost za ně dokonce přenášet na žalobkyni. Pokud byl výsledek proveden bez účasti zástupce žalobkyně, bylo povinností žalovaného jej k návrhu žalobkyně zopakovat.
16. Pokud se žalovaný odmítl zabývat otázkou, zda stát daň vybral u dodavatele, rezignoval tím podle žalobkyně na zachování neutrality daně. Žalovaný neprokázal žádnou skutečnost, z níž plyne, že neutralita daně byla narušena, ačkoli podstatná část pochybností daňových orgánů vychází právě z obav o porušení principu neutrality (zejména solidnost deklarovaného dodavatele). Ve vztahu mezi žalobkyní a jejím dodavatelem k žádnému narušení neutrality nedošlo. Odvolává-li se žalovaný na okolnosti související se společností Elso, jde o nekorektní postup, neboť je založen na pouhých domněnkách, kterým se žalobkyně nemůže adekvátně bránit. Žalovaný připouští, že zdanitelná plnění byla uskutečněna (jejich rozsah na výstupu je nepochybný) a že deklarovaný dodavatel se na těchto plněních v nějakém rozsahu podílel, avšak výsledkem rozhodnutí je odepření nároku na odpočet v plném rozsahu. Žalovaný si proto musel být vědom, že daň zjevně není stanovena ve správné výši.
17. Závěrem žalobkyně namítá porušení zásady zákonnosti výkonu veřejné moci. Žalovaný skutečnosti, které mohou mít za určitých okolností za následek založení ručení plátce za neodvedenou daň, vyhodnotil tak, že zpochybňují fakticitu zdanitelných plnění. Žalovaný takto poukazuje na nestandardní personální propojení obou společností (aniž je zřejmé, v čem je tato nestandardnost spatřována), označení dodavatele za nespolehlivého plátce a tvrzené předražení plnění. Nejde o skutečnosti, které diskvalifikují žalobcem předložené důkazní prostředky.

Vyjádření žalovaného

18. Žalovaný ve vyjádřeních v první řadě odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí.
19. Napadená rozhodnutí nejsou nepřezkoumatelná, neboť z nich je zřejmé, jaký skutkový stav vzal žalovaný za prokázaný. Napadené rozhodnutí 2 není vnitřně nekonzistentní, neboť se nezabývalo účastí žalobkyně na podvodu na DPH, ale toliko otázkou (ne)prokázání hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Na tom nic nemění ani to, že správce daně pro vyjádření pochybností použil mimo jiné i okolnosti, které se skutečně poměrně často vyskytují právě při prokazování daňového podvodu. I z těchto okolností

mohou vyplynout zásadní pochybnosti o tom, zda pořízení zboží či služeb skutečně proběhlo tak, jak bylo deklarováno.

20. Žalobkyně *de facto* ani nerozporuje případné neunesení důkazního břemene, popírá však judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu týkající se důkazního břemene, jejíž závěry žalovaný následně ve vyjádřeních shrnuje. Žalovaný postupoval v souladu s nimi. Ve výzvách k prokázání skutečností označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedly ke vzniku pochybností o věrohodnosti tvrzení žalobkyně. Tyto pochybnosti lze rozdělit na ty týkající se všech posuzovaných plnění a vztahující se k jednotlivým typům plnění. Do první skupiny pochybností patří personální propojení žalobkyně a Stadok skrze osobu pana Z., vysoké daňové nedoplatky na osobním daňovém účtu Stadok a Elso, označení Stadok za nespolehlivého plátce, nedostatečné personální zázemí Stadok, personální propojení Elso a Stadok, nepředložení důkazních prostředků prokazujících úhradu plnění, úhrady v hotovosti či záporné stavy pokladny žalobkyně v účetnictví, trestní odsouzení jednatele Elso za daňové trestné činy. Neprůhledné a nedoložené financování a podivné personální vazby v kombinaci s výraznou hodnotou plnění neodpovídající faktické stránce plnění zakládají silné pochybnosti o věrohodnosti tvrzení žalobkyně. Dále žalovaný zmiňuje pochybnosti týkající se jednotlivých typů plnění. Žalobkyně byla s pochybnostmi daňových orgánů opakovaně seznámena a měla možnost na ně reagovat, čehož opakovaně využila. Její vyjádření však pochybnosti nerozptýlila, a žalobkyně tak neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. I určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění se řadí mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet. Podle českého práva přitom důkazní břemeno ohledně prokázání splnění hmotněprávních podmínek nese daňový subjekt. Stejně závěry vyplývají i z převažující judikatury SDEU (např. rozsudky ze dne 26. 9. 1996, C-230/94, *Renate Enkler*, ze dne 27. 9. 2007, C-184/05, *Twoh International BV*, ze dne 18. 7. 2013, C-78/12, *Evita-K*, ze dne 15. 9. 2016, C-516/14, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA*, či ze dne 21. 11. 2018, C-664/16, *Lucrețiu Hadrian Vădan*). Poukaz žalobkyně na rozsudek SDEU C-430/19 se míjí s argumentační linií žalovaného, neboť se týkal důkazního břemene při prokazování podvodu na DPH.
21. K neprovedení navržených důkazů žalovaný uvádí, že povinností daňových orgánů není provést všechny navržené důkazy. Odůvodněné odmítnutí provedení důkazů nemá za následek nezákonnost dokazování, nedostatečně zjištěný skutkový stav či porušení práva na spravedlivý proces. Kontrolní hlášení společnosti Stadok nemohlo odstranit zjištěné pochybnosti panující ohledně faktického uskutečnění sporných plnění v tvrzeném rozsahu. Ani výslechy osob spojených s odběratelem žalobkyně (nikoli dodavatelem) nemohly pochybnosti odstranit, neboť o plnění na výstupu nebylo sporu. Pan B. byl navíc vyslechnut ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím a obsah jeho výpovědi byl vzat v potaz i v nynější věci. Pan B. označil pracovníky společnosti Stadok, kteří již byli vyslechnuti. Jejich svědecké výpovědi jsou více vypovídající než zprostředkovaný pohled třetí osoby. Pan L. (jednatel Losl) fakticky s automobily nepracoval, tuto činnost vykonával pan B. Je tedy jasné, že pokud výpověď posledně jmenovaného nic zásadního nepřinesla, tím spíše by nic nepřinesla výpověď jednatele společnosti Losl. Žalovaný nepřistoupil k opakování výslechu svědka F., i přesto, že v případě zaslání předvolání skutečně došlo k pochybení, neboť tento svědek se vyjádřil zejména k nároku na odpočet DPH týkající se se údržby fotovoltaické elektrárny, který správce daně žalobkyni uznal. Svědek uvedl, že připravoval ojeté automobily k prodeji a zajišťoval jejich běžný servis, což potvrdili i další svědci. Uvedl také, že žádné práce na statku nevykonával. Je proto zřejmé, že přítomnost zástupce žalobkyně, případně

opakovaný výslech, by do řízení nepřinesly nic nového. Ani žalobkyně neuvádí, k čemu dalšímu by měl svědek vypovídat.

22. Žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí 2 odůvodnil, proč nepřistoupil k provedení důkazu odsuzujícím rozsudkem (pro daňový trestný čin jednatele společnosti Elso) pro nadbytečnost. Předložený protokol o hlavním líčení ze dne 19. 6. 2020 totiž obsahuje mimo jiné závěrečné řeči státního zástupce i obhájce a také vyhlášený rozsudek, vylíčení prokázané trestné činnosti jednatele Elso a její právní kvalifikaci. Odsouzení této osoby bylo pouze dalším pomyslným střípkem do mozaiky utvářející pochybnosti správce daně. Tím je také rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 8. 2021, č. j. 8 Af 18/2019-26, ve věci společnosti Stadok, podle kterého tato společnost neunesla ani primární důkazní břemeno, neboť v průběhu daňové kontroly nepředložila ani prvotní daňové doklady (na tento rozsudek žalovaný odkázal též v doplnění vyjádření k žalobě proti napadenému rozhodnutí 1 ze dne 12. 10. 2021). Dalším střípkem je též usnesení policejního orgánu, kterým bylo zahájeno trestní stíhání pana D. Z. pro pokračující zvláště závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.
23. Žalobkyně neprokázala jednu z hmotněprávních podmínek, při jejímž nedodržení dochází k narušení principu neutrality daně. Žalobkyně se tedy dovolává principu, který sama porušila. Nepostačuje toliko prokázat, že ke zdanitelnému plnění „nějakým způsobem“ došlo. Neunesla-li žalobkyně důkazní břemeno stran prokázání hmotněprávních podmínek, nemůže se dovolávat jakéhosi „kráceného“ nároku na odpočet DPH.
24. Žalovaný odmítá tvrzení žalobkyně, že „použil jiná ustanovení zákona, než měl“. Daňové orgány nepochybily, pokud v dané věci (ve které bylo vedeno nalézací řízení a nikoli řízení o placení daně) neaplikovaly institut ručení.
25. Žalovaný navrhuje zamítnutí žalob.
26. Při jednání dne 30. 5. 2023 setrvali účastníci řízení na svých procesních stanoviscích. Žalobkyně zopakovala, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná. Nemohla se jim proto účinně bránit. Žalovaný pochybil při vypořádání důkazních návrhů i při provádění důkazů (výslechu svědka F.). Žalobkyně je přesvědčena, že skutečnosti uváděné daňovými orgány neodůvodňují pochybnosti o předložených dokladech. Žalobkyně své důkazní břemeno unesla. Žalovaný nepřipustně směšuje právní instituty neprokázání hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH, podvodu na DPH a ručení. Žalobkyni jsou kladeny za vinu aspekty, které s věcí nesouvisí. Žalovaný ignoroval, že plnění na výstupu bylo poskytnuto, ačkoli žalobkyně nebyla vybavena tak, aby plnění poskytla sama (k prokázání poskytnutí plnění na výstupu směřovaly důkazní návrhy žalobkyně).
27. Žalovaný konstatoval, že napadená rozhodnutí nejsou nepřezkoumatelná. Po celou dobu daňového řízení šlo o otázku splnění hmotněprávních podmínek. Důkazní břemeno nebylo nezákonně rozšiřováno. Povinností správce daně není provést všechny důkazy. Odmítnutí důkazních návrhů bylo řádně odůvodněno.
28. Návrh žalovaného na provedení důkazu usnesením o zahájení trestního stíhání pana D. Z. ze dne 27. 7. 2021, které žalovaný připojil k vyjádření k žalobě proti napadenému rozhodnutí 2, soud zamítl, neboť skutečnost, že bylo toto trestní stíhání zahájeno a z jakého důvodu, nepovažoval za podstatnou pro rozhodnutí o žalobách.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

29. Soud ověřil, že žaloby byly podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňují všechny formální požadavky na ně kladené. Soud vycházel při přezkumu napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jejich vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
30. Před věcným vypořádáním jednotlivých žalobních bodů soud připomíná, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“* (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). V souladu s tímto právním názorem postupoval soud i v projednávané věci.

Posouzení žaloby

Přezkoumatelnost napadených rozhodnutí

31. Soud v první řadě shledal nedůvodnou námitku nepřezkoumatelnosti. Na rozdíl od žalobkyně je přesvědčen, že z napadených rozhodnutí vyplývá, jaký skutkový stav vzal žalovaný za prokázaný a jaká ustanovení zákona aplikoval. Ve stejné míře obecnosti, v jaké byla tato námitka uplatněna, soud konstatuje, že jak v napadených rozhodnutích, tak ve zprávách o daňové kontrole, které představují odůvodnění (dodatečných) platebních výměrů (§ 147 odst. 3 daňového řádu) a s napadenými rozhodnutím argumentačně vytvářejí jeden celek, daňové orgány podrobně popsaly, kterými plnění se při daňové kontrole zabývaly, co vyplynulo z předložených primárních daňových dokladů, která z tvrzení žalobkyně mají za prokázaná a ve vztahu ke kterým tvrzením a dokladům jim vznikly pochybnosti. Popsaly též konkrétně, o jaké pochybnosti se jednalo, jakým způsobem (jakými důkazními prostředky) se je žalobkyně snažila vyvrátit, jak provedené důkazní prostředky hodnotily a zda jejich prostřednictvím žalobkyně unesla důkazní břemeno. Zjištěný skutkový stav je výsledkem řádně provedeného dokazování. Soud v této souvislosti poukazuje zejména na části 6 zpráv o daňové kontrole „hodnocení důkazních prostředků“ a 8 „shrnutí a závěrečné zhodnocení důkazního řízení“ (k napadenému rozhodnutí 1) a na část „výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů“ a „výsledek kontroly“ na s. 6 až 23 zprávy o daňové kontrole k napadenému rozhodnutí 2.
32. Správce daně dostal i povinnosti vyjádřit pochybnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
33. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí 1 soud odkazuje na výzvu k prokázání skutečností ze dne 10. 7. 2019. V ní správce daně vyzval žalobkyni k prokázání konkrétně vymezených skutečností k dokladům dle jednotlivých tabulek. Pochybnosti pak podrobně popsal na s. 6 - 20 výzvy. Lze stručně shrnout, že spočívaly u dokladů uvedených v tabulkách 1 - 5 v tom, že podle údajů z účetnictví bylo uhrazeno pouze 6 z těchto dokladů (kterých byly celkově desítky), a to v hotovosti. V roce 2016 byly vykázány konečné zůstatky pokladny, ze kterých měly probíhat úhrady společnosti Stadok, záporné a dosahovaly hodnot v řádech milionů korun. Každý měsíc se záporný stav zvyšoval. V roce 2017 měly proběhnout úhrady závazků vůči Stadok ve výši 10,5 milionů korun. Konečný zůstatek pokladny v roce 2016 přitom byl 96 533 Kč, v lednu až březnu 2017 není v účetním deníku evidována žádná přijatá položka,

zůstatek v těchto měsících byl opět záporný. Vysoké záporné zůstatky v pokladně byly vyrovnány před koncem roku 2016 vkladem – dotací pokladny v hodnotě v řádech desítek milionů korun. Z povahy věci je vyloučeno, aby se v pokladně nacházel záporný zůstatek, a svědčí to o tom, že úhrady plnění společnosti Stadok nemohly proběhnout, jak tvrdí žalobkyně. Pochybnosti vyvolaly též úhrady vysokých částech v řádech statisíců v hotovosti. Správce daně pak popsal další pochybnosti ve vztahu k jednotlivým druhům přijatých plnění. U „zboží“ uvedl, že dodací listy nejsou podepsány žalobkyní, nelze tedy dovodit, že došlo k řádnému převzetí zboží, u některých faktur nekorespondoval předmět plnění s dodacím listem, nebyly předloženy soupisy materiálu, na které odkazovaly faktury. U „služeb týkajících se nákladních aut a návěsů“ chybělo na fakturách přesné označení vozidel, kterých se tyto služby měly týkat, rozsah plnění a žalobkyně nepředložila objednávky a předávací protokoly, které měly být vystaveny k jednotlivým plněním, na dodacích listech opět chyběl podpis žalobkyně. Nesrovnalosti byly zjištěny při porovnání počtu kusů vozidel uvedených na přijatých daňových dokladech a počtu vozidel vyplývajících z žalobkyní přiřazených vydaných daňových dokladů (např. prodej 19 nákladních aut měl být spárován s přijatým daňovým dokladem na nejméně 28 návěsů a 11 nákladních aut, v jiném případě žalobkyně prodej 12 návěsů uvedla ve vazbě na přijatý daňový doklad vztahující se k nejméně 79 návěsům, nákladním autům a tahačům). Z odpovědí na žádost o mezinárodní spolupráci nevyplývalo, že by se na zprostředkování nákupu vozidel ze zahraničí společnost Stadok jakkoli podílela, ačkoli právě zprostředkování mělo být jednou ze služeb dodávaných v souvislosti s nákladními auty žalobkyni. K „různým stavebním a zámečnickým pracím“ správce daně uvedl, že na daňových dokladech a dodacích listech je uveden obecný popis fakturace a druh dodávky, ze kterého není zřejmý konkrétní předmět a rozsah přijatého plnění. Není proto zřejmé, jaké konkrétní zámečnické práce, kdy a kde dodavatel provedl, jaké ocelové prvky byly vyrobeny, jaké pomocné práce byly poskytnuty apod. (viz s. 14 výzvy). Nebyly předloženy objednávky a předávací protokoly, které měly být u k jednotlivým plněním vystaveny. U „prací na statku“ a „ostatních služeb či zboží“ nebyly dodací listy podepsány žalobkyní, faktury k těmto plněním nebyly uhrazeny, z faktur není zřejmý rozsah přijatých plnění, přičemž neplyne ani ze smlouvy o dílo. Do detailu pak správce daně pochybnosti vyjádřil též ve výsledku kontrolního zjištění.

34. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí 2 soud poukazuje na první výzvu k prokázání skutečností ze dne 30. 1. 2019 ke zdaňovacím obdobím leden až duben 2018. V ní správce daně žalobkyni vyzval k prokázání, že se plnění uskutečnila v deklarovaném rozsahu. Žalobkyně zareagovala písemností ze dne 20. 3. 2019, v níž uvedla, že neexistuje konkrétní důvod pochybovat o spolupráci žalobkyně a Stadok.
35. Ve druhé výzvě k prokázání skutečností ze dne 1. 4. 2019 správce daně předestřel podrobné pochybnosti k jednotlivým skupinám deklarovaných přijatých plnění ve zdaňovacích obdobích leden až duben 2018. Ke „službám souvisejícím s motorovými vozidly“ uvedl, že na fakturách ani dodacích listech nejsou specifikována vozidla, která měla být zajištěna a připravena, nebylo doloženo, v čem toto zajištění a příprava spočívaly, kdo služby provedl, ve které provozovně (s dostatečným technickým zázemím pro údržbu a servis nákladních vozidel), nebyly předloženy výkazy práce, prokázána odbornost jakéhokoli zaměstnance k provádění údržby nebo oprav vozidel nebo návěsů. Předložené mapy a fotografie neprokazují, že se jedná o vozidla, kterých se týkaly deklarované služby. Ke „službám souvisejícím s údržbou fotovoltaických elektráren“ poukázal na rozporná tvrzení ohledně osob, které měly údržbu provádět (podle deníku údržby mělo jít o zaměstnance žalobkyně,

nikoli dodavatele Stadok), na daňových dokladech je předmět fakturace uveden obecně, údržba je hodnocena paušály. Co se týče „materiálu“, na většině faktur není specifikován materiál ani jeho určení. Dodavatel Stadok neposkytl skladovou evidenci ani nabývací doklady k materiálu. Pokud jde o „lešení“, jednatel Stadok sdělil, že mají 300 až 500 metrů lešení, důkazní prostředky k tomu ale nepředložil. V případě „natáčení filmů, úklid“ je předmět plnění uveden obecně, pouze v některých případech je uveden název filmu. Ani smlouvy o dílo nespecifikují, o jaké konkrétní činnosti se jednalo, které osoby je provedly, nebyly předloženy pracovní výkazy, kalkulace cen, vyúčtování pracovních cest, knihy jízd vozidel. Deklarované „SW služby“ nebyly specifikovány, nebylo prokázáno, kdo je poskytl, zda měl odbornou kvalifikaci, v jakém rozsahu, kde apod. Konečně plnění spočívající v „zajištění techniky“ a „pracích na statku Starý Kolín“ je uvedeno na fakturách obecně, není zřejmé, jak byla tato činnost časově náročná, nebyly předloženy pracovní výkazy, vyúčtování pracovních cest, knihy jízd apod.

36. Obecně ke všem plněním pak správce daně uvedl, že svědek Z. (jednatel Stadok) ve všech třech výpovědích odpovídal obecně. Stadok měla v dané době pouze pět zaměstnanců bez patřičné odbornosti k dodání deklarovaných služeb. Společnost North Group s.r.o. nemohla být subdodavatelem Stadok. Nebyla předložena evidence majetku nebo skladových zásob Stadok.
37. Obdobně správce daně formuloval pochybnosti ke zdaňovacím obdobím květen až srpen 2018 ve výzvě ze dne 19. 2. 2019.
38. S ohledem na shora uvedené soud nemůže přisvědčit žalobní námitce, že žalovaný jednoznačně nepojmenoval konkrétní pochybnosti, které bylo třeba vyvrátit. Soud je naopak přesvědčen, že správce daně žalobkyni podrobně a přehledně vysvětlil, v čem tkví podstata jeho pochybností a co je třeba prokázat.

Důkazní břemeno

39. Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je daňový subjekt mimo jiné povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.
40. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
41. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
42. Podle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH, 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, 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.
43. Podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro posuzovanou věc (dále jen „zákon 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 [odst. 1 písm. a)]. Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátci bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta [odst.

2 písm. a)]. Nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat (odst. 3).

44. Podle § 2 odst. 1 zákona o DPH je předmětem daně (mimo jiné) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku [písm. a)] a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku [písm. b)].
45. Podle § 73 zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen mít při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad [odst. 1 písm. a)]. Neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem (odst. 5).
46. Podle čl. 226 bodu 6 směrnice o DPH se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně uvádějí, aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby.
47. Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH musí daňový doklad obsahovat rozsah a předmět plnění.
48. Podle právní úpravy (zejm. § 92 daňového řádu) a na ni navazující ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“; srov. např. jeho rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30) je důkazní břemeno rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně 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 jejichž základě 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.
49. Daňový subjekt má tedy v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení 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, podle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. V souzené věci to tedy znamená, že žalobkyně byla povinna tvrdit, chtěla-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijala věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Daňový

subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, jakým způsobem (kdo plnění poskytl, v jakém množství atd.). Soud přitom zdůrazňuje, že „plátce daně má povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno“ (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133), přičemž „určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné“ (srov. rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, či ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15). Neprokázání rozsahu přijatého plnění tedy samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 176/2022-50).

50. V této souvislosti soud považuje za potřebné připomenout, že „podle ustálené judikatury Soudního dvora vyžaduje základní zásada neutrality DPH, aby odpočet daně na vstupu nebo vrácení DPH byly přiznány, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním. Jinak tomu může být nicméně tehdy, má-li porušení takových formálních požadavků za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění hmotněprávních požadavků“ (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 9. 9. 2021, C-294/20, *GE Auto Service Leasing*, bod 53). „[D]aňová správa nemůže odepřít nárok na odpočet DPH pouze na základě toho, že faktura nespĺňuje podmínky vyžadované článkem 226 body 6 a 7 směrnice o DPH, pokud disponuje všemi údaji k ověření, že byly splněny hmotněprávní podmínky týkající se tohoto nároku (...). Striktní uplatnění formálního požadavku předkládat faktury by tak naráželo na zásady neutrality a proporcionality, neboť v jeho důsledku by bylo osobě povinné dani nepřiměřeným způsobem bráněno v tom, aby jí svědčila daňová neutralita v souvislosti s jejími plněními. Osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, nicméně přísluší doložit, že splňuje požadavky pro to, aby tento nárok vznikl (...). Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH. Těmito důkazy mohou být zejména doklady v držení dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, z nichž odvedla DPH.“ (viz rozsudek SDEU ze dne 21. 11. 2018, C-664/16, *Vădan*, bod 41 až 45, podtržení doplněno soudem). V rozsudku ze dne 15. 9. 2016, C-516/14, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA*, SDEU dále konstatoval, že „v tomto ohledu se nemůže správce daně omezit pouze na přezkum samotné faktury. Musí rovněž zohlednit dodatečné informace poskytnuté osobou povinnou k dani. Toto konstatování je potvrzeno článkem 219 směrnice 2006/112, který za fakturu považuje i každý doklad nebo sdělení, které mění původní fakturu a výslovně a jednoznačně na ni odkazuje“ (bod 44; podtržení doplněno soudem). Daňové orgány „mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv“ (v tomto smyslu také rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007, C-184/05, *Twoh International*, bod 35).
51. Z judikatury Soudního dvora jasně vyplývá, že se nejprve zkoumá, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně (bod 31, rozsudku SDEU ze dne 6. 12. 2012, C-285/11, *Bonik EOOD*), jde přitom o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí o DPH, které v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí 206/12 (bod 44 rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a David*). Soudní dvůr nechává na soudech členských států posouzení skutkových okolností případu, aby v souladu s pravidly

vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně (bod 32 rozsudku ve věci *Bonik EOOD*).

52. Soud po prostudování předloženého spisového materiálu a se zřetelem k argumentaci žalobkyně uvádí, že žalovaný i správce daně postupovali ohledně výkladu problematiky důkazního břemene v daňovém řízení v souladu s právními předpisy, resp. s odkazovanou judikaturou.
53. Souhrn shora uvedené vnitrostátní i evropské judikatury v zásadě vyvrací veškerou žalobkyninu argumentaci týkající se důkazního břemene a požadavku správce daně na předložení důkazních prostředků. Jak již soud konstatoval shora, správce daně v případě žalobkyně vyjádřil podložené pochybnosti ohledně toho, že předložené faktury (daňové doklady) dokládají vznik nároku na odpočet. V takovém případě bylo na žalobkyni, aby naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku doložila dalšími doklady a právem správce daně bylo předložení takových podkladů požadovat. Právo vyžadovat nad rámec faktury další důkazní prostředky není v rozporu ani s čl. 178 směrnice o DPH, na který poukazuje žalobkyně. Dané ustanovení směrnice (v případě žalobkyně je relevantní čl. 178 písm. a) formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, konkrétně tedy to, že při dodání zboží a poskytnutí služeb musí mít osoba povinná k dani fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6. To mezi účastníky řízení není sporné (formální podmínkou pro vznik nároku na odpočet je předložení faktury s příslušnými náležitostmi). Nelze ovšem pomíjet, že kromě požadavků formálních je třeba prokázat i naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet.
54. Pro přiznání nároku na odpočet DPH je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi; jak ovšem vyplývá z judikatury, existenci nároku daňového subjektu na uplatnění odpočtu DPH nelze dovozovat z pouhé skutečnosti, že daný subjekt má v držbě a správci daně předloží formálně bezvadné daňové doklady; zároveň je totiž nezbytné, aby daňovým dokladem deklarovaný skutkový stav byl v souladu se stavem faktickým. Ačkoliv je tedy pozornost při prokazování správnosti vykázané daně soustředěna prioritně na daňový doklad, ztrácí takový doklad důkazní sílu v případě, je-li ze strany správce daně zpochybněn (viz rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). Názor žalobkyně, že postačovalo předložit pouhé formální doklady o sporných zdanitelných plněních proto, aby unesla důkazní břemeno navzdory odůvodněným pochybnostem správce daně, respektive žalovaného, je proto mylný.
55. Poukazuje-li žalobkyně na rozsudek SDEU C-430/19, je nutno říct, že není pro souzenou věc přílehlavý, neboť se jednal týkal fiktivních plnění (to není případ žalobkyně, viz níže) a současně šlo o situaci, kdy podezření daňové správy, že plnění byla fiktivní, nebyla podložena. Za této situace SDEU dospěl k závěru, že zásada daňové neutrality a zásada právní jistoty, musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byl v případě *pouhého nepodloženého podezření* vnitrostátní daňové správy ohledně toho, zda *skutečně došlo k hospodářským plněním*, na jejichž základě byla vystavena daňová faktura, odepřen osobě povinné k dani, která je příjemcem této faktury, nárok na odpočet DPH, pokud tato osoba není schopna předložit kromě uvedené faktury další důkazy, které dokládají, že k hospodářským plněním skutečně došlo.
56. Způsob, jakým je nastaveno důkazní břemeno ve vnitrostátním daňovém právu, je se shora uvedeným v plném souladu – nejsou-li zde podložena podezření (slovy daňového řádu „důvodné pochybnosti“) o správnosti předložených dokladů, resp. fakticitě uskutečněných

plnění, je nutno vycházet z předložených formálně bezvadných primárních daňových dokladů (faktur) a daňový subjekt nemá povinnost prokazovat splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet předkládáním dalších důkazů.

57. Žalobní argumentace v bodech 28 a 29 žaloby (ve vztahu k napadenému rozhodnutí 1), resp. v bodech 34 a 35 žaloby (ve vztahu k napadenému rozhodnutí 2) se mívá s podstatou odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalobkyně zde uvádí skutečnosti, které jsou podle jejího názoru rozhodující pro prokázání, že nešlo o fiktivní plnění, a které jsou naopak irelevantní. Z odůvodnění napadených rozhodnutí ovšem jednoznačně plyne, že fakticita přijetí plnění sporná nebyla - daňové orgány nerozporovaly tvrzení žalobkyně, že plnění deklarovaná na fakturách skutečně přijala. Sporným však zůstal rozsah přijatých plnění, o kterém měl správce daně vzhledem ke shora popsáným skutečnostem pochybnosti, které se žalobkyni nepodařilo rozptýlit.
58. Žalobkyně dále namítá, že není zřejmé, co žalovaný myslí jejím „účelovým jednáním“ (žalobkyně cituje část jedné věty z bodu 79, resp. 104 napadených rozhodnutí, v nichž žalovaný uvedl, že žalobkyně si byla vědoma „*toho, že společnost Stadok je problematická společnost. Vzhledem k personálnímu propojení nabrzení společnosti Stadok odvolatelem nasvědčuje účelovému jednání*“).
59. K tomu soud v první řadě uvádí, že se jedná toliko o část jedné věty vyjmuté z kontextu celého odůvodnění napadených rozhodnutí. Nadto jde o část vypořádání jedné z odvolacích námitek týkající se pouze jedné skupiny plnění (služby související s motorovými vozidly). Žalovaný zde rekapituloval odvolací námitku, podle které žalobkyně nakupovala automobily a návěsy od stabilních dodavatelů a prodávala je společnosti Losl. Tuto činnost žalobkyně převzala od společnosti Stadok a plynule na ni navázala a převzala obchodní partnery. Důvodem předání této činnosti byly finanční problémy společnosti Stadok. Žalobkyně současně neměla personální kapacity, aby mohla vykonávat veškeré činnosti, proto spolupracovala se společností Stadok na vyhledávání, převozu a přípravě vozidel. Podstatnou část přípravy a čištění vozidel zajišťovali zaměstnanci společnosti Stadok. K tomu žalovaný uvedl, že touto odvolací námitkou žalobkyně dokazuje, že si byla vědoma toho, že společnost Stadok je problematická. *Vzhledem k personálnímu propojení nabrzení společnosti Stadok odvolatelem nasvědčuje účelovému jednání.* V případě automobilů pak žalovaný uvedl, že Stadok v určitém rozsahu nějaké plnění žalobkyni poskytovala. Panují nicméně pochybnosti o rozsahu poskytovaných služeb plynoucích z listinných podkladů (nesouhlasí počty automobilů, dodací listy nebyly potvrzeny, nebyla doložena úhrada plnění). Všichni vyslechnutí svědci uvedli, že pracovali výhradně s ojetými automobily. Podstatná část automobilů, které žalobkyně nakupovala a prodávala, však byla nová. Jediný, kdo zmínil alespoň nějakou činnost na nových automobilech, byl svědek N., ale i ten pouze uvedl, že nová auta umýval, pokud zapršelo. Svědci nevyvrátili ani pochybnosti stran zprostředkování nákupu či prodeje automobilů, neboť se na těchto plněních nepodíleli. Žalobkyně ani nevysvětlila, proč byla hodnota plnění vzhledem k jejich charakteru tak vysoká a proč byla ochotna za popsané manuální činnosti zaplatit statisíce korun (resp. v konečném výsledku zřejmě ochotná nebyla, neboť úhradu většiny plnění ani nedoložila).
60. Soud žalobkyni přisvědčuje, že navázání vztahu mezi personálně propojenými osobami není protiprávní a samo o sobě nepředstavuje skutečností způsobitou zpochybnit nárok na odpočet DPH. Nic takové však daňové orgány netvrdily. Nevytýkaly žalobkyni, že jednala protiprávně, pokud na nákupu a prodeji automobilů a souvisejících službách spolupracovala s personálně propojenou společností Stadok. Na zákonnost napadených rozhodnutí nemá

vliv ani to, že žalovaný podrobněji nerozvedl, proč považoval spolupráci se společností Stadok za „účelovou“. Jednak, jak plyne ze shora uvedeného, šlo pouze o jednu z mnoha okolností, kterými správce odůvodnil pochybnosti stran rozsahu shora popsané skupiny plnění. I bez pochybnosti spočívající v účelovém spojení žalobkyně se společností Stadok by však ostatní okolnosti zakládaly dostatečně silné důvody pro unesení důkazního břemene správce daně. Proč považovaly daňové orgány zapojení žalobkyně do plnění spočívajících v nákupu a prodeji automobilů za účelové však lze dovodit i z kontextu shora citovaného odůvodnění napadených rozhodnutí. Zapojení žalobkyně do těchto obchodů bylo fakticky zcela formální – byť žalobkyně podle svých tvrzení převzala obchodní partnery společnosti Stadok, sama neměla personální ani materiální kapacity k vyhledávání, převozu a přípravě vozidel, veškeré tyto služby nadále zajišťovala společnost Stadok. Jako jeden z možných účelů zapojení žalobkyně do těchto obchodů se tak může jevit prostá snaha o nárokování odpočtu DPH (vlození žalobkyně jako mezičlánku obchodů pouze za tímto účelem). Tuto variantu však nebylo třeba s ohledem na existenci dalších pochybností podrobněji zkoumat či odůvodňovat.

61. Žalobkyně také namítá, že údajná nepřiměřenost fakturovaných částek se zakládá na pouhých domněnkách a spekulacích. Podle žalobkyně je nutno přiměřenost fakturovaných částek hodnotit *též prizmatem plnění, která žalobkyně inkasovala od svých odběratelů, v kontextu míry, v níž na poskytnutí tohoto plnění participoval dodavatel žalobkyně.*
62. S tím soud nesouhlasí. Odůvodnění napadených rozhodnutí obsahuje logické a odůvodněné úvahy žalovaného, proč považoval fakturované částky za nepřiměřené, což vedlo k jeho pochybnostem ohledně rozsahu přijatých plnění. Vzhledem k tomu, že námitka žalobkyně v tomto směru je zcela obecná, poukazuje soud toliko namátkově např. na bod 72 napadeného rozhodnutí 1 („práce na statku“), v němž žalovaný poukázal na daňový doklad č. FP2016281, kterým Stadok fakturoval žalobkyni práce v podobě pronájmu řidičů (450 h), práce na stáji (160 h) a návozy slámy a sena (64 h), celkově tedy práci v rozsahu 674 hodin. Toto plnění společnost Stadok ocenila částkou v základu daně 226 920 Kč. Popsaná plnění přitom nepředstavovala vysoce náročné či specifické činnosti, jednalo se o běžné aktivity, ke kterým nejsou třeba zásadní schopnosti či vzdělání. Nelze proto očekávat, že by cena za daná plnění byla tak vysoká. Dále lze poukázat např. na bod 59 napadeného rozhodnutí 2 („služby související s motorovými vozidly“), v němž žalovaný konstatoval, že žalobkyně nijak nedoložila, proč byla ochotna za prosté umytí automobilů a drobné úpravy hradit statisíce korun. Například dle daňového dokladu č. 20180114 si společnost Stadok za přípravu 10 tahačů a 6 návěsů účtovala částku 584 690 Kč. Prostým vydělením počtu kusů vychází na jeden tahač či vozidlo 36 543 Kč. Pokud se u ojetých aut jednalo o omytí a drobné úpravy, není zřejmé, proč byla žalobkyně ochotna platit takovou částku. Uvedená částka je ještě více zarážející, pokud se jednalo o nové automobily, neboť není zřejmé, na co by tato částka měla být vynaložena. Obdobné částky žalobkyně byla ochotna vynaložit i na nalezení a nákup nových automobilů v zahraničí. Pokud činnost probíhala tak, jak popsala svědkyně S., tedy že ona jako zaměstnankyně žalobkyně našla vhodné vozidlo a pan S. (zaměstnanec Stadok) je měl pouze fyzicky zkontrolovat a přivést, působí taková částka za jedno vozidlo více než nestandardně. Obdobně pak soud odkazuje např. na body 69 („služby související s údržbou fotovoltaických elektráren“), 72 („materiál“), 76 („lešení“), 83 („natáčení filmů, úklid“), 89 („opravné zámečnické práce“) či 96 („práce na statku“) napadeného rozhodnutí 2.
63. K těmto úvahám správce daně, resp. žalovaného se žalobkyně v průběhu daňového řízení nijak nevyjádřila a žádnými tvrzeními či důkazy se ani nepokusila vyvrátit jejich relevanci.

64. Soud v této souvislosti opětovně zdůrazňuje, že prokázání stanovení ceny úzce souvisí s prokázáním rozsahu přijatých plnění. V rozsudku ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, NSS uvedl, že „[j]estliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno vůbec, nebo je sporný jeho rozsah, či zda bylo uskutečněno dodavatelem uvedeným na dokladu, nemůže daňový doklad sám o sobě představovat relevantní důkaz“, přičemž dle rozsudku NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, „určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytný“. Stanovení ceny zdanitelného plnění se pak podle soudu odvíjí od rozsahu přijatých zdanitelných plnění, protože každé jednotlivé plnění musí být identifikováno zejména datem jeho uskutečnění, předmětem a rozsahem provedených prací. Tyto skutečnosti pak představují požadavky na podrobnost rozpisů provedených prací, které měly být doloženy (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 12. 2016, č. j. 15 Af 75/2015-57). V takovém případě je požadavek žalovaného na prokázání rozsahu poskytnutého zdanitelného plnění (resp. jeho ceny) zcela adekvátní a odůvodněný a nijak nerozšiřuje (zpětně přenesené) důkazní břemeno žalobkyně. Je přitom nerozhodné, že odběratelé žalobkyně byli dle jejího tvrzení ochotni za poskytnutí plnění nepřiměřené částky uhradit. Skutečnost, že tak učinili, totiž nijak neprokazuje, že žalobkyně od deklarovaného dodavatele skutečně přijala sporná plnění v deklarovaném rozsahu.
65. Žalobkyně na několika místech žalob také poukazuje na to, že nedošlo k narušení daňové neutrality, a proto jsou dílčí skutečnosti, kterými daňové orgány argumentovaly, nerelevantní. Soud na tomto místě uvádí, že z argumentace žalobkyně plyne, že narušením daňové neutrality v této souvislosti rozumí neodvedení daně u dodavatele, tedy zkrácení rozpočtových příjmů státu.
66. Argumentace žalobkyně je založena na tom, že použily-li daňové orgány jako skutečnosti vyvolávající pochybnosti, že společnost Stadok je nespolehlivým plátcem, společnosti Stadok a ELSO (dodavatel Stadok) a Stadok a žalobkyně byly personálně propojeny a hodnota plnění byla nestandardně vysoká a současně nedošlo k narušení daňové neutrality, neměly dospět k závěru o neprokázání hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH (podle žalobkyně nejde o skutečnosti zpochybňující fakticitu plnění). Podle žalobkyně tím daňové orgány obcházejí jiné právní instituty, které mají daňové orgány k dispozici (ručení plátce za neodvedenou daň), resp. podle žalobkyně v případě napadeného rozhodnutí 2 fakticky argumentuje tím, že se jedná o plnění zasažená podvodem na dani.
67. Soud k této argumentaci v první řadě opětovně zdůrazňuje, že v posuzované věci daňové orgány nezpochybnily faktické přijetí deklarovaných plnění, ale jejich rozsah. Dále je nutno zdůraznit, že není možné učinit přesné rozdělení skutečností, které prokazují pochybnosti správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a ty, které jako objektivní okolnosti svědčí o existenci podvodu na DPH, případně o splnění podmínek pro nastoupení ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň. Naopak shodné skutečnosti se mohou vyskytovat ve všech těchto situacích. Vždy je pak třeba posoudit konkrétní okolnosti případu a zkoumat, o kterou z těchto situací se jedná. V souzené věci okolnosti, které zmiňuje žalobkyně, odůvodnily pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které se žalobkyni nepodařilo rozptýlit, tedy neprokázala splnění hmotněprávních podmínek. Nebyl proto prostor pro úvahy o existenci podvodu na DPH a tím spíše pro řešení otázky aplikace institutu ručení za nezaplacenou daň (k tomu níže).
68. Pochybnosti správce daně se nemusejí vztahovat přímo k žalobkyni, ale i k jejímu dodavateli (např. nedostatečné personální a materiální kapacity, finanční problémy, skutečnost, že jde o nespolehlivého plátce či personální propojení se žalobkyní, trestní stíhání statutárních

orgánů) – přitom žalovaný žalobkyni tyto skutečnosti neklade k tíži v tom smyslu, že by byla zodpovědná za problémy svého dodavatele, ale požaduje po ní, aby pochybnosti, které tyto okolnosti oprávněně mohly vyvolat z hlediska věrohodnosti a správnosti tvrzení žalobkyně (že přijala od deklarovaného dodavatele plnění v deklarovaném rozsahu) vyvrátila (doložením dalších dokladů, kterými by prokázala, že její tvrzení vycházející z předložených primárních dokladů skutečně odrážela realitu).

69. Daňové orgány nepožadovaly nad rámec zákonné důkazní povinnosti po žalobkyni, aby ztotožnila konkrétní pracovníky, kteří prováděli zámečnické práce v areálu společnosti Lipraco (viz body 40 a 41 žaloby proti napadenému rozhodnutí 2), ale aby prokázala, že služby od společnosti Stadok pořídila skutečně v deklarovaném rozsahu. Dodávala-li však žalobkyně zámečnické práce prostřednictvím subdodavatelů, přičemž hodnota těchto plnění podle předložených daňových dokladů byla v řádech vyšších statisíců, aniž by se vůbec zajímala o to, kdo konkrétně zámečnické práce fakticky uskutečnil, dostala se tím sama do důkazní nouze stran prokázání rozsahu přijatých plnění. Žalovaný sice měl za prokázané, že zámečnické práce v areálu společnosti Lipraco skutečně byly v určitém rozsahu provedeny, jejich rozsah však (i s ohledem na to, že nebyla zjištěna jediná konkrétní osoba, která je měla provádět) zůstal neprokázaný. Totožnost osob, které měly tyto práce provádět, pak neobjasnily ani výslechy svědků – zaměstnanců Stadok. Svědek S. uvedl, že žádné zámečnické práce nedělal, pracovaly na nich osoby ukrajinské národnosti, které neznal a které měl „dodávat“ pan D. – ten však tuto možnost vyloučil, přičemž dané osoby také neznal. I další vyslechnutí zaměstnanci společnosti Stadok uvedli, že zámečnické práce nevykonávali a opět poukázali na blíže neurčené osoby ukrajinské národnosti). Nadto neztotožnění osob, které měly vykonávat zámečnické práce, bylo i v tomto případě pouze jednou z pochybností. Daňové orgány zdůraznily, že na předložených daňových dokladech a dodacích listech byl uveden pouze počet opravených palet nebo kusů práce, není uvedeno, jaké zámečnické práce a opravy a za jaké období jsou fakturovány, nebyly předloženy doklady k nacenění těchto prací ani údaje o spotřebě materiálu, nebyly předloženy předávací protokoly ani rozpis provedených prací, hodnota plnění byla ve statisících [např. základ daně podle faktury č. 20180133 - opravné zámečnické práce – kotce 18 ks činil 399 150 Kč, podle faktury č. 20180122 – opravné zámečnické práce 64 ks (bez další bližší specifikace) činil základ daně 670 430 Kč, pomocné zámečnické práce při montáži palet 27 ks dle faktury č. 2016309 ve výši základu daně 400 410 Kč atd.].
70. Soud se s žalobkyní shoduje, že v případě neprokázání hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH je bez významu, že došlo v obchodním řetězci k narušení daňové neutrality (tedy ve smyslu argumentace žalobkyně k existenci chybějící daně). Nic takového však daňové orgány v dané věci nezjistily ani netvrdily. To je také jistě jedním z důvodů, proč se nezabývaly otázkou, zda sporná plnění nebyla zasažena podvodem na DPH. V hypotetické situaci, kdy by žalobkyně naplnění všech hmotněprávních podmínek prokázala (což se nestalo), byla by tzv. chybějící daň jednou ze skutečností, která by mohla (za splnění dalších podmínek vymezených judikaturou pro možnost konstatování existence podvodu na DPH) svědčit o podvodném jednání. Jak však připomíná v žalobě proti napadenému rozhodnutí 2 též žalobkyně, v případě, kdy nejsou prokázány hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH, nelze o odeprání nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodu na DPH uvažovat (neboť logicky nelze odeprít nárok, který ani nevznikl; viz např. např. rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30).

71. To souvisí i s dalšími námitkami žalobkyně, že jí nebylo možno nárok na odpočet DPH nepřiznat, pokud její dodavatel odvedl DPH na výstupu. Tím podle žalobkyně došlo k narušení neutrality daně.
72. Soud v této souvislosti opakuje, že žalobkyně nepředložila spolehlivé důkazy o splnění hmotněprávních požadavků pro nárok na odpočet, jelikož se jí nepodařilo prokázat, jaký byl rozsah přijatých plnění od společnosti Stadok. V takové situaci nedochází k porušení základní zásady neutrality DPH, jelikož neprokázala-li osoba povinná k dani, že skutečně v určitém objemu přijala zdanitelná plnění na vstupu, nemůže si logicky ani uplatnit odpočet. S ohledem na neprokázaný, a tedy nejasný rozsah přijatých plnění totiž nelze vinou neunesení důkazního břemene žalobkyně určit, jaký objem takových zdanitelných plnění přijala, a tedy nelze ani určit, zda částka na přijatých fakturách odpovídá skutečně poskytnutým službám, popř. dodáním zboží. Soud souhlasí se žalovaným, že žalobkyně se nemůže dovolávat principu neutrality DPH, který sama porušila tím, že si nárokovala odpočet DPH, aniž by prokázala naplnění podmínek pro uplatnění takového nároku. Přiznal-li by správce daně za takové situace (neprokázání splnění hmotněprávních podmínek) nárok na odpočet DPH ze sporných plnění, došlo by právě v tomto důsledku k narušení neutrality daně. Nesplnila-li žalobkyně zákonné podmínky pro přiznání odpočtu, nárok na tento odpočet jí vůbec nevznikl. Nemůže tedy obstát argumentace, podle které žalobkyni měl být přiznán odpočet alespoň „v nějaké výši“, neboť fakticita plnění nebyla sporná (rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 20).
73. Co se týče námítky, podle které daňové orgány nepřiznáním nároku na odpočet „obcházejí“ jiné zákonné instituty upřesněné v závěru žalob tak, že jde o ručení plátce za neodvedenou daň, žalobkyně nepoukazuje na konkrétní ustanovení zákona o DPH, má však zřejmě na mysli ručení příjemce zdanitelného plnění podle § 109 zákona o DPH. Tento institut však v dané situaci nebylo možno využít. Soud zde poukazuje na závěry judikatury, podle které institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní, nikoli do fáze nalézací. V rámci této fáze správy daní pak funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (srov. rozsudky NSS ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018-49, a ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33). Dalším znakem ručení je jeho subsidiární povaha; může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh (nebo jeho část), který je ručením zajištěn. V dané věci se daňové řízení nacházelo (teprve) ve fázi nalézací, nikoli ve fázi placení daní. Daňové orgány proto nepochybily, pokud se možností ručení žalobkyně nezabývaly. Nadto ručení nastupuje až v případě nezaplacení daně dodavatelem – v souzené věci však sama žalobkyně opakovaně zdůrazňuje, že deklarovaný dodavatel daň odvedl. Ani teoreticky tak nejsou splněny podmínky pro aplikaci tohoto ustanovení.

Neprovedení navržených důkazů

74. Žalobkyně dále namítá neprovedení několika navržených důkazů.
75. K tomuto okruhu námitek soud připomíná, že daňové orgány nejsou vázány důkazními návrhy daňového subjektu, nemusí tedy provést všechny daňovým subjektem navržené důkazní prostředky. V takovém případě však musí zdůvodnit, proč k jejich provedení nepřistoupily. Dle ustálené judikatury lze provedení důkazu odmítnout, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz *způsobilý ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost*, anebo je *nadbytečný*, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez

důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03). Neprovedení důkazu však musí daňové orgány v každém případě řádně odůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016-43, a nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14).

76. Návrhem na provedení důkazu **kontrolními hlášeními společnosti Stadok** se žalovaný zabýval v bodu 87 napadeného rozhodnutí 1. Uvedl, že tento důkaz neprovedl, neboť kontrolní hlášení nemohlo nijak ovlivnit doposud zjištěné pochybnosti týkající se faktické podstaty plnění. Pokud panují pochybnosti týkající se uskutečnění jednotlivých plnění v tvrzeném rozsahu, tak na těchto pochybnostech by údaje v kontrolním hlášení nemohly nic změnit, resp. by je nemohly nijak odstranit. Například pokud vůbec nebylo zjištěno, kdo konkrétně vykonával zámečnické práce, nemohlo kontrolní hlášení nijak přispět k tomu, aby bylo doloženo, kdo práce skutečně provedl.
77. Jinými slovy, žalovaný navržený důkaz kontrolními hlášeními společnostmi Stadok neprovedl, neboť podle jeho názoru nebyl způsobilý ověřit ani vyvrátit ověřované skutečnosti. Žalobkyně uvedené zdůvodnění, pro které navržený důkaz nebyl proveden, v žalobě žádnými konkrétními argumenty nezpochybňuje. Namítá obecně, že prostřednictvím kontrolního hlášení lze zjistit poskytovatele zdanitelného plnění a od koho má tedy vybrat daň na výstupu. K tomu soud opětovně zdůrazňuje, že v dané věci nebyla osoba dodavatele plnění sporná, stejně tak jako faktické uskutečnění plnění. Žalobkyně lze přisvědčit, že kontrolní hlášení má zásadní význam pro zachování neutrality DPH. To ovšem nic nemění na skutečnosti, že kontrolní hlášení jsou pouze formálním důkazním prostředkem (prakticky jde o daňové tvrzení jiného daňového subjektu, jehož věrohodnost a správnost také může být zpochybněna). Tyto listiny prokazují pouze to, že deklarovaný dodavatel plnil daňové povinnosti a tvrdil že, vykazoval nějakou ekonomickou činnost a přijal platbu od žalobkyně, nikoliv však provedení sporných plnění v deklarovaném rozsahu.
78. K souvisejícím tvrzením ohledně narušení neutrality DPH soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234. V něm uvedl, že v situaci, kdy dodavatel uvede neoprávněně DPH na daňovém dokladu, se při výběru takto nesprávně uvedené daně nejedná o situaci nepřípustného dvojího zdanění, popřípadě porušení zásady neutrality DPH. Povinnost vystavitele faktury odvést v takovém případě částku odpovídající DPH totiž vyplývá z § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH navazujícího na čl. 203 směrnice o DPH, přičemž rozsudky SDEU ze dne 31. 1. 2013, C-643/11, *LVK – 56*, a ze dne 21. 2. 2018, C-628/16, *Kreuzmayr*, zároveň pro danou situaci vysvětlily, že z hlediska směrnice o DPH se v takovém případě ve skutečnosti nejedná o daň, takže její výběr správcem daně a současné neuznání souvisejícího nároku na odpočet neodporuje zásadě neutrality. V takové situaci vzniká odběrateli pouze soukromoprávní nárok z titulu bezdůvodného obohacení vůči osobě, jíž takto nesprávně uvedenou daň uhradil (srov. rozsudek SDEU *Kreuzmayr*, bod 48), a teprve pokud by se získání takové náhrady soukromoprávní cestou v případě částek řádně dodavatelem odvedených do státního rozpočtu stalo nemožným nebo nepřiměřeně obtížným (např. z důvodu jeho úpadku), je povinen takové částky vrátit stát, avšak v samostatném řízení odlišném od řízení, v němž je uplatňován nárok na odpočet (srov. obdobně rozsudek SDEU ze dne 11. 4. 2019, C-691/17, *PORR*, body 40-45). Opravy takto nesprávně vyfakturované daně se přitom může domáhat (z logiky věci jen) vystavovatel

faktury v případě, že včas zcela vyloučil nebezpečí ztráty daňových příjmů, a za podmínek stanovených vnitrostátními předpisy (srov. rozsudek SDEU ze dne 11. 4. 2013, C-138/12, *Rusedespred*, bod 27).

79. K neprovedení **výsledku svědků B. a L.** (zaměstnanec a jednatel společnosti Losl, tedy odběratele, kterému žalobkyně prodávala automobily a návěsy), se žalovaný vyjádřil v bodu 90 napadeného rozhodnutí 1. Uvedl, že výslech těchto osob se v důsledku epidemiologické situace nepodařilo uskutečnit (svědci se odmítali dostavit s poukazem na nouzový stav, který v době odvolacího řízení již skončil). To však žalovaný neklade žalobkyni k tíži. Žalovaný nezpochybnil, že žalobkyně této společnosti dodávala automobily. Většina těchto automobilů však byla nová, tudíž není zřejmé, jak se na těchto plněních měla podílet společnost Stadok, jestliže všichni vyslechnutí zaměstnanci této společnosti vypovídali pouze o opravách a čištění ojetých automobilů, vyjma svědka N., který zmínil čištění nových automobilů, avšak pouze po dešti. Žalobkyně současně předložila protokol o výsledku svědka B., který vypovídal o totožných plněních pro jiná zdaňovací období. V tomto výsledku sice potvrdil, že společnost Stadok prováděla práce na automobilech, avšak jako pracovníky uskutečňující plnění označil pouze pracovníky Stadok, kteří už byli vyslechnuti. Žalovaný proto považoval za nadbytečné opakovat výslech osoby, která popsala výkon práce jiných pracovníků, pokud již tito pracovníci byli vyslechnuti. Jejich výpověď z hlediska charakteru práce je z podstaty věci více vypovídající, protože popisovali práce, které sami vykonali (nejednalo se o zprostředkovaný pohled třetí osoby, který poskytoval právě svědek B.). Výsledky svědků spojených s odběratelem by současně nemohly odstranit řadu zjištěných pochybností, včetně nesouladu fakticky deklarované práce s jejím finančním ohodnocením na daňových dokladech. Pokud žalobkyně zamýšlela získat písemné vyjádření svědků (jak uvedla v reakci na seznámení), nic jí nebránilo svědky samostatně kontaktovat a písemné vyjádření získat. K tomu nepotřebovala součinnost správce daně. Žalovaný shrnul, že byl zjištěn takový soubor pochybností, které by výsledky svědků nemohly odstranit, neboť o plnění na výstupu nebylo sporu. Neučinil proto další snahu směřující k výsledku těchto osob.
80. Soud souhlasí se žalovaným, že výsledky svědků B. a L. by nemohly prokázat sporné skutečnosti, resp. vyvrátit pochybnosti, které správce daně vyjádřil ve vztahu k plněním spočívajícím ve „službách týkajících se nákladních aut a návěsů“. Soud tyto pochybnosti již podrobně připomněl výše (viz bod 33 rozsudku), stručně je lze shrnout tak, že na fakturách chybělo přesné označení vozidel, kterých se tyto služby měly týkat, rozsah plnění a žalobkyně nepředložila objednávky a předávací protokoly. Nesrovnalosti byly zjištěny při porovnání počtu kusů vozidel uvedených na přijatých daňových dokladech a počtu vozidel vyplývajících z žalobkyní přiřazených vydaných daňových dokladů, z odpovědi na žádost o mezinárodní spolupráci nevyplývalo, že by se na zprostředkování nákupu vozidel ze zahraničí společnost Stadok jakkoli podílela.
81. Je třeba také připomenout, že tato sporná plnění, která měla žalobkyni poskytnout společnost Stadok, spočívala v přípravě nákladních vozidel a návěsů k prodeji, zprostředkování a zajištění nákupu a prodeje nákladních aut a návěsů, zprostředkování přepravy atd. Šlo tedy o služby, které měla vykonat společnost Stadok ve prospěch žalobkyně, která následně zprostředkovaná nákladní vozidla a návěsy připravené k prodeji dodala společnosti Losl. Počet dodaných vozidel této společnosti v řešených zdaňovacích obdobích činil 24 kusů, žalobkyně však deklarovala přijetí služeb týkajících se zprostředkování či zajištění více než 160 kusů nákladních aut, tahačů a návěsů (ačkoli

v kontrolovaném období sama pořídila jen 30 kusů vozidel). Je tedy zřejmé, že zaměstnanec, resp. jednatel společnosti Losl nemohli mít dostatečně konkrétní informace ohledně plnění dodaných společností Stadok žalobkyni, neboť předmětem dodávek od žalobkyně nebyly shora popsané sporné fakturované služby týkající se nákladních aut a návěsů, ale přímo dodání již připravených vozidel (z faktur vydaných žalobkyní týkajících se dodávek vozidel vyplývá, že žalobkyně společnosti Losl fakturovala toliko dodání vozidel bez žádných souvisejících služeb). S jistotou tedy mohli potvrdit toliko to, že jim žalobkyně dodala deklarované množství vozidel, nikoli však, v jakém rozsahu poskytla společnost Stadok žalobkyni služby související s nákupem a přípravou vozidel k dalšímu prodeji. Nadto, jak poukázal ve vyjádření k žalobě žalovaný, ve společnosti Losl měl nákup vozidel na starosti pan B., nikoli její jednatel pan L. I z uvedeného důvodu by tedy jeho výslech zjevně nemohl objasnit shora popsané sporné skutečnosti.

82. Je proto lichá žalobní argumentace, podle které, nebylo-li sporu o plněních na výstupu, musel žalovaný zohlednit, že práce na vozidlech někdo fakticky provedl. Plněními na výstupu totiž byla dodání vozidel, která nijak nesvědčí o tom, v jakém rozsahu služby v souvislosti s prodejem těchto vozidel společnosti Losl žalobkyně přijala od společnosti Stadok. I pokud by takové konkrétní informace měli, je zřejmé, že by se mohly týkat pouze určité části deklarovaných sporných plnění. To ostatně potvrzuje i obsah výpovědi svědka B. vztahující se k týmž plněním za zdaňovací období, která byla předmětem napadeného rozhodnutí 2. Ten sice potvrdil, že společnost Losl od žalobkyně nakupovala vozidla (šlo asi o 10% na dodávkách automobilů této společnosti), uvedl však také, že vozidla přebíral, až když „byla hotová“. K přebírání docházelo buď v areálu Losl nebo na pobočce Stadok v Rakovníku. K rozsahu prací, které se na přebíraných vozidlech měly provádět kromě toho, že auta dovezená z Německa bylo minimálně potřeba umýt, vyčistit a zkontrolovat technický stav, případně se prováděly úpravy vozidel na základě požadavků zákazníků, svědek nic dalšího neuvedl. Konkrétní rozsah provedených prací na jednotlivých vozidlech nepopsal. Upozorňuje-li žalobkyně na skutečnost, že svědek B. potvrdil, že práce na vozidlech probíhaly v areálu společnosti Stadok, neprokazuje toto tvrzení vůbec, v jakém rozsahu práce na vozidlech fakticky proběhly (přičemž je třeba připomenout, že rozsah fakturovaných plnění hrubě neodpovídal počtu skutečně žalobkyní pořízených vozidel). Namítá-li žalobkyně ve vztahu k napadenému rozhodnutí 2, že žalovaný výpověď tohoto svědka bagatelizuje, nelze se s tímto tvrzením ztotožnit. Žalovaný nezpochybnil, že k určitým činnostem spojeným s motorovými vozidly docházelo, což potvrzuje mimo jiné i svědecká výpověď svědka B.. Ani ta ovšem nepřispěla k objasnění sporné skutečnosti, v jakém rozsahu byla tato plnění skutečně poskytnuta.
83. Z uvedeného důvodu je proto již nadbytečné zabývat se argumentací, podle které nemohla být na překážku provedení výslechů epidemiologická situace a podle které se žalovaný nepokusil provést výslech s využitím komunikačních prostředků na dálku, neboť jak soud vysvětlil shora, daňové orgány nepochybily, pokud k výslechu zmíněných svědků nepřistoupily. Nadto žalovaný epidemiologickou situaci zmiňoval v souvislosti s tím, proč se předvolaní svědci k výslechu nedostavili, nikoli proč jejich výslech nakonec neprovedl. Žalobkyni nelze přisvědčit, že jí žalovaný „účelově klade k tíži“, že sama neobstarala písemná vyjádření svědků. Jak již soud uvedl shora, žalovaný zdůvodnil, proč navrhované výslechy neprovedl.
84. Žalobkyně dále ve vztahu k napadenému rozhodnutí 2 namítá, že žalovaný neopatřil **odsuzující rozsudek** P. K. (sp. zn. 41 T 14/2019), ačkoli z něj *nekorektně a procesně nepřipustně*

vyvozuje závěry k tíži žalobkyně. S tímto důkazním návrhem se žalovaný vypořádal v bodu 123 napadeného rozhodnutí 2. Uvedl, že k jeho vyžádání nepřistoupil, neboť vzhledem k obsahu již získaného protokolu z konce hlavního líčení to nebylo zapotřebí. Žalovaný odsouzení P. K. (jednatel společnosti Elso, zaměstnanec společnosti Stadok a bratr pana R. K., který byl jednatelem Stadok) hodnotil jako další dílčí okolnost týkající se pochybného poskytování plnění společností Stadok. Nikdy neuváděl, že odsouzena byla společnost Stadok či pan Z. (zaměstnanec žalobkyně a společnosti Stadok, kterou fakticky řídil). Za této situace podle žalovaného nebylo zapotřebí rozsáhlé dokazování trestním spisem. Protokol z hlavního líčení kromě závěrečných řečí obsahuje i vyhlášení rozsudku, vyličení prokázané trestné činnosti P. K., její právní kvalifikaci i odsouzení. S touto listinou žalovaný seznámil žalobkyni. Proto, pokud informace o trestním odsouzení plyne již z protokolu, je zbytečné do spisového materiálu zakládat i samotný trestní rozsudek.

85. Ze shora uvedeného zřejmé, že žalovaný z trestního rozsudku, na který poukazuje žalobkyně, nic nevyvozoval (natož nekorektně či procesně nepřipustně). Zjištění ohledně trestního odsouzení P. K. čerpal z protokolu o hlavním líčení, se kterým žalobkyni řádně seznámil. Nadto odsouzení této osoby pro daňovou trestnou činnost, byla pouze jednou z okolností odůvodňujících pochybnosti daňových orgánů. Stran těchto závěrů žalobkyně žalovanému nic dalšího nevytýká. Soud proto uzavírá, že při vypořádání tohoto důkazního návrhu neshledal žádné pochybení žalovaného, který jej odmítl pro nadbytečnost (skutečnost plynoucí z trestního rozsudku již byla prokázána obsahem protokolu z hlavního líčení).

Výslech svědka F.

86. Žalobkyně nakonec k napadenému rozhodnutí 1 namítá, že měl být zopakován výslech svědka F., zaměstnance společnosti Stadok, neboť o jeho konání správce daně vyrozuměl přímo žalobkyni a nikoli jejího zástupce, který se proto výslechu nezúčastnil.
87. Podle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.
88. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.
89. Žalobkyně ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 11. 3. 2020 uvedla, že za účelem prokázání tvrzení, že společnost Stadok poskytovala žalobkyni služby spočívající v *zajištění vozidel a návěsů k dalšímu prodeji* navrhuje mj. provedení výslechu svědka L. F., zaměstnance společnosti Stadok. Správce daně k tomuto návrhu ve sdělení ze dne 17. 3. 2020 poukázal na výslech svědkyně M. S., která popsala, jak probíhal nákup a prodej a „zajištění a příprava“ vozidel (viz bod 5.6.3 protokolu). Pana F., kterého žalobkyně mj. navrhovala vyslechnout, ve výpovědi týkající se vozidel paní S. nezmínila. Vše podle její výpovědi zajišťovala ona a případně pan N. či pan S. Z uvedeného důvodu není podle správce daně navrhovaný výslech relevantní, a nebude proto proveden. Shodně odůvodnil neprovedení ve zprávě o daňové kontrole.
90. V odvolání žalobkyně namítla, že vyslechnutí svědci uvedli, že dodavatelem byla společnost Stadok. Je tudíž zřejmé, že se na plnění museli s velkou pravděpodobností podílet i zaměstnanci této společnosti. Neuvedení konkrétních osob ze strany svědků nemůže být důvodem pro odmítnutí provedení výslechů dalších osob.

91. Žalovaný v rámci odvolacího řízení uložil správci daně provést mj. výslech svědka F. (viz doplnění spisového materiálu ze dne 16. 10. 2020).
92. Správce daně předvolal svědka k podání svědecké výpovědi dne 9. 2. 2021. Vyrozumění o výsledku svědka F. správce daně zaslal přímo žalobkyni do její datové schránky, nikoli jejímu zástupci. Výsledku tohoto svědka se pak zástupce žalobkyně ani žalobkyně sama nezúčastnili. Svědek mimo jiné vypověděl, že pro společnost Stadok připravoval auta na prodej a zajišťoval jejich běžný servis. Nevěděl, že to bylo pro žalobkyni. K dotazu, jaké konkrétní činnosti prováděl a o jaká konkrétní vozidla se jednalo, sdělil, že šlo o běžný servis, někdy nepřipravoval v jednom měsíci žádná auta, podílel se na přípravě cca pěti aut, spolupracoval s Ukrajinci, vozidla byla ojetá, kontrolu asi prováděli, ale ne s ním.
93. Žalovaný následně v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 22. 3. 2021 (dále jen „seznámení“), jehož přílohou byl i protokol o výsledku svědka F., stručně shrnul obsah podané výpovědi. K službám týkajícím se nákladních aut a návěsů konstatoval, že svědci uvedli, že myli a připravovali k prodeji ojeté automobily. Je tedy zřejmé, že společnost Stadok v určitém rozsahu tato plnění žalobkyni poskytovala. Nestačí však, že nějaké plnění bylo poskytnuto, ale musí panovat i přiměřená jistota o jeho obsahu a rozsahu. Jak zjistil správce daně, podstatná část automobilů, které žalobkyně nakupovala, byla nová. Na předložených daňových dokladech od společnosti Stadok jsou uvedeny počty automobilů, kterých se měla plnění v podobě služeb od společnosti Stadok týkat. Svědci (včetně svědka F.) však uvedli, že pracovali pouze s ojetými vozy. Výsledky proto podle žalovaného neodstranily dosavadní pochybnosti, neboť svědci se vůbec k novým automobilům nevyjadřovali, a nemohli tak potvrdit uskutečnění plnění. Nevyvrátili ani pochybnosti stran zprostředkování nákupu a prodeje, neboť se na těchto plněních nepodíleli.
94. V reakci na seznámení žalobkyně k výsledku svědka F. uvedla, že jí není známo, že by byl vyrozuměna o tom, že tento výslech bude proveden. Navrhla proto, aby byl zopakován za účasti jejího zástupce.
95. Žalovaný se k návrhu na opakování výsledku svědka F. vyjádřil v bodu 89 napadeného rozhodnutí 1. Uvedl, že skutečně došlo k pochybení, neboť vyrozumění o výsledku svědka bylo zasláno přímo žalobkyni, nikoli jejímu zástupci. Podle žalovaného by v takovém případě rozumně vystupující daňový subjekt správce daně informoval o chybném doručování nebo by informaci o konání výsledku předal svému zástupci, což se zjevně nestalo. K chybnému doručování došlo kvůli „složitosti“ a účastní několika územních pracovišť. Žalovaný přesto nepřistoupil k zopakování výsledku. Byl totiž proveden dostatečně konkrétně a podrobně. Svědek byl dotázán na činnosti, které měl u společnosti Stadok vykonávat. Svědek sdělil, že jezdil na fotovoltaické elektrárny a rozvážel kulisy filmových produkcí. Nárok na odpočet za údržbu fotovoltaických elektráren byl uznán a rozvážení filmových kulis se u posuzovaných zdaňovacích období netýkal žádný předložený daňový doklad. Svědek potvrdil, že připravoval ojeté automobily k prodeji a zajišťoval jejich běžný servis. K práci na statku svědek uvedl, že tam žádnou nevykonával. Přítomnost zástupce žalobkyně a případné doplňující otázky by na této odpovědi nemohly nic změnit. Žalovaný proto shrnul, že nezaslání vyrozumění zástupci žalobkyně sice bylo pochybením, které však nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí 1. Žalobkyni byl obsah protokolu a jeho vyhodnocení sdělen prostřednictvím seznámení, jehož přílohou byl i protokol. Svědek vypovídal k posuzovaným plněním dostatečně konkrétně a popsal, jakou

práci vykonával. Přítomnost zástupce by na tom nic nezměnila. Žalobkyně současně nijak neupřesnila, na jaké další otázky by měl být svědek dotázán.

96. Soud s ohledem na shora uvedené konstatuje, že při vyrozumění o výsledku svědka F. skutečně došlo k procesnímu pochybení, neboť správce daně toto vyrozumění v rozporu s § 41 odst. 1 daňového řádu zaslal přímo žalobkyni, ačkoli ta byla zastoupena, a povinností správce daně proto bylo vyrozumění zaslat jejímu zástupci. Z ničeho přitom neplyne, že by se zástupce žalobkyně o konání svědecké výpovědi dozvěděl jiným způsobem (např. sdělením od žalobkyně). Ostatně to je mezi účastníky řízení nesporné.
97. Soud nicméně dospěl k závěru, že uvedená vada řízení nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí 1, resp. že odmítnutí opakování výsledku svědka F. nebylo nezákonné, a to z níže uvedených synergicky působících důvodů.
98. Zaprvé, procesní právo žalobkyně dozvědět se o konání svědecké výpovědi, být jí přítomna a klást svědkovi otázky nebylo porušeno absolutně, neboť samotnou žalobkyni správce daně o konání svědecké výpovědi vyrozuměl (v tomto ohledu je tedy zavádějící tvrzení žalobkyně ve vyjádření k seznámení, že „*jí není známo, že by byla vyrozuměna o tom, že tento výsledek bude proveden*“). Samotné žalobkyni tedy nic nebránilo se výsledku zúčastnit a aktivně v jeho rámci vystupovat. Tím samozřejmě soud nehodlá omlouvat nesprávný procesní postup správce daně a zpochybňovat vůli žalobkyně přenechat řešení záležitostí spojených s jejími daňovými povinnostmi na zvoleném zástupci. Současně však nejde o situaci flagrantního porušení procesních práv žalobkyně spočívající v tom, že by o konání výsledku nebyla vyrozuměna vůbec.
99. Zadruhé, žalobkyně se s obsahem svědecké výpovědi a protokolem o výsledku seznámila dne 23. 3. 2021 v rámci seznámení. V reakci na seznámení pak vyslovila toliko obecný požadavek na opakování svědecké výpovědi, aniž by se jakkoli vyjádřila k jejímu obsahu a k hodnocení svědecké výpovědi provedenému v seznámení.
100. Zatřetí, z toho výsledku žalovaný nezjistil fakticky žádné skutečnosti relevantní pro daňové řízení, tedy ani skutečnosti prokazující rozsah sporných deklarovaných plnění, ani skutečnosti žalobkyni přítěžující. Je třeba připomenout, že žalobkyně výsledek svědka F. navrhovala k prokázání rozsahu služeb souvisejících s motorovými vozidly (zprostředkování jejich nákupu a prodeje, přípravu k prodeji apod.), které se měly týkat více než 160 vozidel a tahačů (k tomu viz shora) a převážně nových vozidel. Svědek však uvedl, že se podílel pouze na pracích souvisejících s ojetými vozidly (těch žalobkyně v daných zdaňovacích obdobích pořídila devět) a že celkově pracoval přibližně na pěti vozidlech. Tuto skutečnost žalobkyně nijak nerozporevala. Je proto zřejmé, že uvedený svědek svou výpovědí zjevně nebyl způsobilý ověřit ani vyvrátit žalobkyní tvrzené skutečnosti. Důvod pro odmítnutí opakování jeho výsledku tak byl dán.
101. I kdyby soud odhlédl od obsahu výpovědi v řízení vedoucím k vydání napadeného rozhodnutí 1 (z důvodu nezákonného vyrozumění o konání výsledku), nelze pominout, že svědek F. byl procesně správným způsobem vyslechnut v řízení týkajícím se zdaňovacích období řešených v napadeném rozhodnutí 2, v nichž žalobkyně také uplatňovala nárok na odpočet ze služeb od společnosti Stadok souvisejících s motorovými vozidly (zajištění a příprava k prodeji, oprava návěsů). Výsledek svědka proběhl dne 7. 11. 2019 a účastnil se jej též zástupce žalobkyně. Práva klást svědkovi otázky však nevyužil. Protokol o výsledku svědka je součástí daňového spisu k napadenému rozhodnutí 1.

102. V rámci této výpovědi k plněním souvisejícím s vozidly svědek uvedl k jedné předložené faktuře, jejímž předmětem byly práce na přípravě aut a návěsů a na které bylo uvedeno svědkovo jméno, že „tam dělal nějaké svářečské práce na sajtnách, nějaké lakýrnické práce na sajtnách. To jsem dělal na statku ve Starém Kolíně“. Nic dalšího v rámci svědecké výpovědi k tomuto okruhu plnění nesdělil. Ani obecně ke své pracovní činnosti pro Stadok nic neuvedl. Sdělil, že je „obecně tzv. holka pro všechno. Personální obsazení na statku je úzké, zaměstnanců tam je málo, jsme placení panem Z., respektive firmou Stadok či [žalobkyní]. Já na statku nesedím, oni mi zavolají, když je něco potřeba, tak to udělám“. Z obsahu této výpovědi je zřejmé, že svědek sice nějaké práce na vozidlech prováděl (svářečské a lakýrnické), nic konkrétnějšího ke službám souvisejícím s vozidly poskytovanými žalobkyní společností Stadok (a to zejména ke zprostředkování nákupu a prodeje vozidel, které tvořilo podle daňových dokladů podstatnou část poskytovaných služeb) neuvedl. Zástupce žalobkyně přitom v rámci výslechu nevyužil možnosti svědka požádat o upřesnění charakteru a rozsahu prací, které v této souvislosti měl provádět. I z uvedeného je tedy podle soudu dostatečně zřejmé, že svědecká výpověď této osoby nepředstavovala důkazní prostředek způsobilý vyvrátit pochybnosti daňových orgánů a prokázat rozsah deklarovaných plnění.
103. Vzhledem ke všem těmto okolnostem tedy lze uzavřít, že ačkoli správce daně při pořizování důkazu výslechem svědka F. pochybil, toto pochybení v posuzovaném případě nedosahuje takové intenzity, aby nutně muselo vést ke zrušení napadeného rozhodnutí 1 (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 18. 11. 2022, č. j. 3 Afs 142/2020-59, bod 33).

Závěr a náklady řízení

104. Protože soud neshledal žalobní body důvodnými, a ani nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
105. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 30. května 2023

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu