



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové a soudců Miroslava Makajeva a Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **ARNOŠT s.r.o.**, IČO: 62967347,
se sídlem č.p. 66, Tismice,
zastoupená společností Rambousek a partner a.s., IČO: 64829391,
se sídlem Křišťanova 4, Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2017, č. j. 51916/17/5200-11432-807689,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci, obsah podání účastníků a dosavadního průběhu řízení

1. Žalobkyně se žalobou podanou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 6. 2016, č. j. 2975463/16/2107-50524-203866 (dále jen „platební výměr 2011“), a ze dne 8. 6. 2016, č. j. 2975576/16/2107-50524-203866 (dále jen „platební výměr 2012“).
2. Správce daně platebním výměrem 2011 žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2011 ve výši 2 357 330 Kč a penále ve výši 471 466

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

Kč a platebním výměrem 2012 doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2012 ve výši 415 340 Kč a penále ve výši 83 068 Kč.

3. Soud pro přehlednost odůvodnění rozhodnutí předesílá, že daň byla doměřena z důvodu vyloučení nákladů na stavební práce vyfakturované dodavatelskými společnostmi Dionita Stav s.r.o. (dále jen „DIONITA“), STOYKA INVEST s.r.o. (dále jen „STOYKA“) a Gerona Gold s.r.o. (dále jen „GERONA“).
4. Žalobkyně úvodem uvedla, že je stavební společností, která využívala externí dodávky stavebních prací. Není jí zřejmé, z jakých důvodů žalovaný zpochybnil dodávky, když ucelená řada důkazů prokazuje, že dodávky byly provedeny. Uvedla, že žalovaný zpochybnil dodávky, neboť dodavatel neměl přihlášené zaměstnance ke zdravotnímu a sociálnímu pojištění a je nekontaktní. Přitom to nelze klást za vinu žalobkyni. Žalovaný se dle ní odmítl vypořádat s většinou argumentů žalobkyně.
5. Ve III. bodě žaloby namítá, že zpráva o daňové kontrole nebyla projednána, neboť její projednávání dne 19. 5. 2016 správce daně bezdůvodně ukončil, aniž by byly splněny podmínky § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“). Žalobkyně se projednání zprávy nijak nevyhýbala, měla o ně zájem a kladla dotazy, které správce daně nebyl schopen zodpovědět ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01. Žalobkyně zprávu nepodepsala, neboť nebyla projednána. Tuto zprávu o daňové kontrole tedy nelze použít jako důkazní prostředek pro vydání platebních výměrů.
6. Ve IV. bodě žaloby žalobkyně polemizuje se zjištěními a závěry žalovaného a správce daně:
 - na str. 3 zprávy o daňové kontrole je uvedeno, že společnost STOYKA je dlouhodobě nekontaktní, přitom na str. 17 je uvedeno, že se správcem daně spolupracovala. Není tedy problémem žalobkyně, že správce daně otálel s obstaráním důkazu; blíže nespécifikovaným způsobem s tím dle žalobkyně kontrastuje i bod 89 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný popisuje svědeckou výpověď I. S.;
 - v bodě 92 napadeného rozhodnutí žalovaný z nekontaktnosti dodavatele STOYKA dovozuje, že práce nebyly provedeny, což je dle žalobkyně absurdní;
 - v bodě 94 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že faktury byly z ¼ hrazeny společností STOYKA v hotovosti; žalobkyně uvádí, že bezhotovostně proběhla mnohem větší část plateb, a k důkazu navrhuje výpis ze svého účetnictví;
 - v bodě 94 napadeného rozhodnutí není vysvětleno, kdo faktury vystavoval, žalovaný přitom nemá znalosti grafologa, aby mohl posoudit shodnost podpisů; podpis se navíc nemusí shodovat s podpisovým vzorem v obchodním rejstříku;
 - v bodě 94 žalovaný poukazuje na shodu místa podnikání a ubytování jednatele dodavatele, přitom je žalovanému známo, že na adrese se nachází areál s mnoha budovami, kde působí i jiný subjekt;
 - k bodu 94 žalobkyně dále namítá, že jednatel žalobkyně opravdu nejprve neměl kontakt na O. S., jak uvedl, ale později jej sehnal spolu s čestným prohlášením; tuto aktivitu přitom měl vyvinout sám žalovaný.
7. V následujícím V. bodě žaloby žalobkyně rozporuje rozsah svého důkazního břemene. Žalobkyně nikdy netvrdila, že její dodavatelé zaměstnávali zaměstnance, a neměla ani možnost zjišťovat, zda vybírají platby z jejich bankovních účtů. Proto ji v tomto ohledu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

netíží důkazní břemeno. Žalobkyně navrhla důkazní prostředky k prokázání přijetí zdanitelného plnění od společnosti STOYKA, správce daně je ale neprovedl, a tak nemůže tvrdit, že neunesla důkazní břemeno. Předloženými důkazy přitom došlo k přenosu důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 d. ř. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že by čestným prohlášením nikdy nemohl být proveden důkaz a že skutečnost jím může být pouze osvědčena. Žalovaný se vůbec nepokusil předvolat jednatele společnosti STOYKA na aktuální adrese. Předmětné práce se uskutečnily, což sám žalovaný má za prokázané, a jeho zjištění uvedená v bodě 107 napadeného rozhodnutí

v podstatě vylučují neuznání nákladů. Žalobkyně připomíná, že při projednání zprávy poukazovala na skutkově shodný rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 6. 9. 2012, ve věci *Gábor Tóth*, C-324/11, a uvádí, že ve zmíněném rozhodnutí si daňový subjekt také neověřil, zda dodavatelé využívají vlastní zaměstnance či subdodávky, znaleckým posudkem však bylo postaveno na jisto, že práce provedeny byly. Z dokazování navíc vyplynulo, že dodavatelé měli subdodavatele, a tak je tvrzení o tom, že dodavatelé neměli zaměstnance, bezpředmětné. Žalobkyně faktické plnění prokázala, žalovaný neunesl své důkazní břemeno a nepřenesl jej zpět na žalobkyni. Závěr žalovaného je absurdní, neboť fakticky znamená, že by práce provedl někdo, kdo za ně zapláceno nedostal.

8. V posledním VI. bodě žaloby pak žalobkyně poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) a Ústavního soudu. Uvedla, že i kdyby bylo možné připustit závěr, že z předložené dokumentace nelze zjistit, k čemu konkrétně se subdodavatelé zavázali a za jakou cenu (srov. odkazovaný bod 126 napadeného rozhodnutí), měl žalovaný jako daňově uznatelné uznat alespoň rozsah a částky uvedené ve znaleckém posudku, a nikoliv veškeré výdaje paušálně odmítnout. Podle rozhodnutí NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, je možné v souladu se zásadou materiální pravdy uznat výdaj, který skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, je nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky i za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt, než který je uvedený na dokladech.
9. Žalovaný se k žalobě vyjádřil a navrhl její zamítnutí. Odkázal při tom na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál.
10. K námitce neprojednání zprávy o daňové kontrole uvedl, že správce daně seznámil žalobkyni s hodnocením důkazních prostředků, které žalobkyně předložila poté, co byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Vzhledem k tomu, že provedené úkony a předložené důkazní prostředky nevedly ke změně kontrolního zjištění, nemohla již žalobkyně uplatňovat další návrhy k doplnění výsledku kontrolního zjištění. Žalovaný má taktéž za to, že důvody, pro které žalobkyně odmítla zprávu o daňové kontrole podepsat, tj. odlišný právní názor a nesouhlas s hodnocením důkazních prostředků, nelze považovat za důvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole.
11. Pokud jde o nekontaktnost společnosti STOYKA, správce daně v rámci dožádání dne 21. 5. 2014 zjistil, že společnost je dlouhodobě nekontaktní, je jí doručováno fikcí a má virtuální sídlo. Starší svědeckou výpověď I. S. ze dne 28. 3. 2012 (tedy z doby před zahájením daňové kontroly) správce daně proto převzal z jiného daňového řízení. Nový výslech se ani přes opakovaná předvolání nepodařilo provést, přitom správce daně rozhodně neotálel. Žalovaný Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

dále poukazuje na to, že faktické provedení prací nikdy nezpochybňoval, ale měl pochybnosti o tom, kdo tyto práce provedl, v jakém rozsahu a za jakou cenu. Z nekontaktnosti dodavatelů toliko vznikly správci daně pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobkyně. Ve vztahu k dalším námitkám ve IV. bodě žaloby žalovaný odkázal zejména na bod 83 napadeného rozhodnutí.

12. Pokud jde o přenos důkazního břemene, poukazuje žalovaný na § 92 d. ř. s tím, že primární břemeno důkazní leží na daňovém subjektu. Správce daně dbá o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně dále tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu. Aby správce daně své důkazní břemeno unesl, je povinen prokázat vážné a důvodné pochyby. Pak je na žalobkyni, aby pochybnosti správce daně vyvrátila či korigovala svá tvrzení. Prokazování uskutečnění výdaje (nákladu) je sice prvotně záležitostí dokladovou, nicméně je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Žalovaný má za to, že správce daně své důkazní břemeno unesl, když výzvou k prokázání skutečností dle § 92 odst. 3 a 4 d. ř. ze dne 1. 7. 2014 žalobkyni vyzval k předložení důkazních prostředků prokazujících oprávněnost uplatněných nákladů v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „z. d. p.“), tedy toho, že dodavatelé žalobkyně práce uskutečnili v uvedených objemech a za uvedené ceny tak, jak je uvedeno na předmětných dokladech. Dále tedy bylo na žalobkyni, aby svá tvrzení o daňové účinnosti předmětných nákladů ve vztahu k obchodním společnostem DIONITA, STOYKA a GERONA prokázala, ta to však neučinila. Neprovedení navržených důkazů žalovaný zdůvodnil. Poukázal na judikaturu NSS ve vztahu k nepoužitelnosti čestného prohlášení v daňovém řízení. Pokud jde o rozsudek *Gábor Tóth*, žalovaný podotkl, že daňový řád ani zákon o daních z příjmů nevyžadují prokázání aktivního jednání všech subjektů ani jednotliví úmysl. Žalovaný uvedl, že DIONITA a STOYKA neměly žádné zaměstnance, GERONA měla jen jednoho. Zakázky tyto společnosti zajišťovaly subdodavatelsky prostřednictvím dalších společností, které rovněž neměly žádné zaměstnance. Nepodařilo se tedy zjistit, kdo práce provedl, v jakém rozsahu a za jakou cenu. Žalobkyně své důkazní břemeno neunesla.
13. Ve věci tvrzeného rozporu s judikaturou žalovaný uvedl, že on i správce daně postupovali v souladu s ní. Námitky již vypořádal v bodech 119-128 napadeného rozhodnutí. Žalobkyni byl dán prostor k tomu, aby prokázala skutečné výdaje i jinými prostředky ve smyslu odkazované judikatury. Ta tak neučinila a ani neposkytla přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.
14. Rozsudkem ze dne 17. 12. 2020, č. j. 43 Af 6/2018-50, soud napadené rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, které NSS vyhověl a rozsudkem ze dne 14. 3. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-142, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. NSS se s krajským soudem neztotožnil v otázce přiznání esenciálních nákladů, když s odkazem na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, uvedl, že v projednávané věci nebyly dány podmínky ke stanovení daně dle pomůcek a uložil krajskému soudu, aby posoudil, zda žalobkyně prokázala vynaložení nákladů za sporné služby. NSS dále souhlasil se žalovaným ohledně vypořádání důkazních návrhů na výslechy svědků V. K. ml. a I. S.
15. Při jednání před soudem dne 29. 4. 2025 setrvali účastníci na svých procesních stanoviscích.

Skutková zjištění

16. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že správce daně u žalobkyně dne 12. 3. 2014 zahájil daňovou kontrolu mimo jiné daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a dne 15. 4. 2014 pak rovněž za zdaňovací období 2011.
17. Dne 1. 7. 2014 správce daně vyhotovil výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 3 a 4 ve spojení s § 86 odst. 3 d. ř. Ve výzvě uvedl, že mu vznikly pochybnosti ohledně oprávněnosti uplatnění výdajů (nákladů) v základu daně z příjmů právnických osob. Specifikoval v ní konkrétní doklady vystavené společnostmi DIONITA, GERONA a STOYKA za stavební práce; uvedl přitom, že dle odpovědí na dožádání neměly první dvě společnosti v roce 2011 žádné zaměstnance ani technické zařízení potřebné k provedení prací a služeb deklarovaných na těchto dokladech, a správci daně tak vznikla pochybnost (o skutečném provedení deklarovaných prací), třetí společnost je pak nekontaktní a je jí doručováno fikcí do datové schránky, na adrese sídla se nezdržuje, a nelze tedy ověřit pravdivost údajů. Správce daně žalobkyni vyzval, aby prokázala, že uvedené faktury byly vystaveny daňovým subjektem uvedeným na faktuře a že ten zdanitelná plnění v uvedeném rozsahu a ocenění provedl.
18. Dne 25. 8. 2014 obdržel správce daně reakci žalobkyně na výše uvedenou výzvu. Mimo jiné v ní žalobkyně vysvětlila, že dodavatelské společnosti své pracovníky vždy prezentovaly jako své zaměstnance, tuto skutečnost neměla jak ověřit. Žalobkyně měla za to, že k deklarovaným pracím v zásadě žádné technické zařízení není potřeba. Práce odvedeny byly, faktury byly ve své většině hrazeny na účet. Žalobkyně doložila položkové rozpočty stavebních prací a označila řádky, které se týkají předmětných dodavatelských společností.
19. Dne 10. 11. 2014 správce daně při ústním jednání seznámil žalobkyni se svým stanoviskem k předloženým důkazním prostředkům. Uvedl, že toliko z účetních dokladů nemohl ověřit, že k provedení stavebních prací došlo. Správce daně obdržel výpis z bankovního účtu společnosti STOYKA za období od 3. 1. 2011 do 31. 12. 2012, ze kterého zjistil, že úhrady faktur byly připsány na tento účet a v krátkém časovém odstupu cca 1-2 dny byly vybírány v hotovosti. Disponenty byli I. S. a V. K. ml. Z účtu neodcházely platby na jiné účty, např. subdodatelům. Správce daně pokládá za nepravděpodobné, že by peníze byly použity k další ekonomické činnosti. Správce daně dále konstatoval, že v jiném daňovém řízení proběhla svědecká výpověď I. S., který uvedl, že subdodávky zajišťuje sám jednatel společnosti STOYKA, nezaměstnává žádné zaměstnance, zajišťuje pouze pomocné práce, nevlastní žádné stroje, materiál nedodává. Na všech akcích jako subdodavatelé pracovaly společnosti YUSTYNYAK s. r. o. nebo SHUGDEN CZ s. r. o. (dále jen „YUSTYNYAK“ a „SHUGDEN“). Správce daně zjistil, že jednatelé těchto společností již na území České republiky nemají povolený pobyt. Správce daně dále obdržel výpis z bankovního účtu společnosti DIONITA za období od 5. 1. 2011 do 31. 12. 2012, ze kterého zjistil, že úhrady faktur byly připsány na tento účet (disponentem byl opět I. S.) a v krátkém časovém odstupu cca 1-2 dny byly vybírány v hotovosti, pouze v pěti případech došlo k převodu na účet společnosti STOYKA (z tohoto účtu byly rovněž záhy vybrány). Pokud jde o společnost GERONA, neměla v rozhodném období žádné zaměstnance ani technické zařízení, jediným kontaktem na společnost je pan I. S., který nekomunikuje. Žalobkyně uvedla, že práce byly provedeny a zaplacený na účet společností, ohledně existence zaměstnanců ji netíží důkazní břemeno. Navrhla provedení šetření na stavbách. Správce daně uvedl, že provedení šetření

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

neprokáže, kdo konkrétně práce provedl. Nezpochybnil uskutečnění zdanitelného plnění, ale to, že jej provedl deklarovaný dodavatel. Jednatel žalobkyně pan J. uvedl, že každá společnost měla přidělen úsek prací, z toho poznal, že se jedná o pracovníky té které společnosti. Za společnost DIONITA (jednatelé I. S., O. S.) jednal s panem I. S., dozor prováděl a práce přebíral stavbyvedoucí. V současnosti nemá na jednatele kontakt. Nevěděl, zda byli pracovníci zaměstnanci DIONITY nebo jejich subdodavatelů. Za společnost GERONA (jednatelé I. S. a V. K. st., nar. X) jednal I. S., přítomni bývali i jeho syn (I. S. – pozn. soudu) a druhý jednatel. Dozor prováděli a práce přebírali zaměstnanci žalobkyně. Nevěděl, zda jsou pracovníci zaměstnanci GERONY nebo jejich subdodavatelů. Pokud jde o společnost STOYKA (jednatelem byl V. K. ml., nar. X), rámcovou smlouvu podepisoval a jednotlivé zakázky domlouval s jednatelem, s ním řešil i fakturaci.

20. Ve svém vyjádření žalobkyně navrhla ustanovení znalce za účelem prokázání provedení dílčích prací. Dále se vyjádřila k výpovědi I. S. v jiném daňovém řízení a uvedla, že jeho vyjádření „subdodávky zajišťuje sám jednatel“ neznamená, že by je zajišťoval *fyzicky* svou vlastní prací. Trvala na zajištění jeho výsledku v aktuálním daňovém řízení, stejně jako na zajištění výsledku V.K. ml. prostřednictvím mezinárodní spolupráce. K vyjádření předložila čestná prohlášení O. S. a I. S. v českém jazyce s jejich úředně ověřenými podpisy ze dne 10. 12. 2014, ve kterých potvrzují, že společnost DIONITA prováděla v letech 2011 a 2012 stavební práce pro žalobkyni na základě a v rozsahu písemných objednávek a práce byly řádně vyfakturovány a zcela zaplacený.
21. Součástí správního spisu je rámcové smlouva o dílo mezi žalobkyní a DIONITA a mezi žalobkyní a STOYKA, uzavřená dne 4. 1. 2012, o pouhých třech odstavcích. Dle nich má fakturace probíhat dle soupisu prací. Součástí spisu jsou i faktury vystavené společnostmi DIONITA a STOYKA, kde je předmět fakturace označen zpravidla jen „akce Lysá nad Labem“, „akce VŠCHT“ atp. V některých případech je celková částka sjednána dohodou, jindy jsou rozepsány jednotlivé položky včetně množství a jednotkových cen. Část daňových dokladů je tištěná, část ručně vypsána na propisovacím formuláři. U faktur od společnosti GERONA jsou zpravidla fakturovány zednické a jiné práce v rozsahu stovek hodin. K některým dokladům společnosti DIONITA jsou přiloženy podepsané soupisy provedených prací za určitá časová období a tištěné objednávky. K některým fakturám jsou přiložena potvrzení o jejich úhradě převodem na účet, případně příjmové pokladní doklady.
22. Dne 27. 1. 2015 proběhl výslech Ing. M. V. (účetní společností DIONITA, STOYKA a GERONA), která k věci uvedla, že doklady jí vždy předával I. S. Společnosti zajišťovaly práce subdodávkami – právníckými osobami a osobami samostatně výdělečně činnými. Závazky nezůstávaly neuhrazené, platily se v hotovosti i přes účet. Jednatele V. K. ml. nikdy neviděla.
23. Správce daně provedl dne 28. a 29. 1. 2015 výsledky dalších svědků navržených žalobkyní. Jednalo se o M. H. (stavbyvedoucího žalobkyně od listopadu 2010 do září 2014), D. J. (zaměstnanec žalobkyně od roku 2003 do roku 2013), F. S. (technika žalobkyně od roku 2009 do března 2014), I. K. (vedoucího střediska údržby a zámečnické výroby žalobkyně od roku 2010), Ing. J. Š. (výrobního ředitele žalobkyně od roku 2008 do roku 2013) a J. S. a (stavbyvedoucího žalobkyně od roku 2011 do roku 2013). Svědci v zásadě shodně uvedli, že v rámci své činnosti na stavbách (pracovali na různých akcích) byli v kontaktu s I. S. (I. K. k tomu uvedl, že někdy byl přítomen i I. S.), který obstarával pracovníky pro pomocné práce nad rámec kmenových zaměstnanců žalobkyně. Nevěděli, zda jde o jeho zaměstnance či

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

zaměstnanec subdodavatelské společnosti, nezajímali se o to. Většina svědků se shodla na tom, že stavební deník obsahoval pouze počet pracovníků, nikoli jejich jmenné označení. Většinou se vedl, měl by být u žalobkyně, popř. svědci nevěděli, kde je. Rozpory mezi svědky panovaly v tom, zda ochranné prostředky měli pracovníci vlastní, či zda je poskytla (zapůjčila) žalobkyně. Pracovníci neměli nějaké zvláštní označení, např. logem na oblečení. Ing. J. Š. byl vždy uveden jako zástupce ve věcech technických, uvedení dodavatelé na konci měsíce předložili soupis prací k odsouhlasení, rámcové smlouvy se upřesňovaly na konkrétní zakázky.

24. Dne 29. 1. 2015 byl sepsán protokol o ústním jednání, při kterém zástupce žalobkyně uvedl okolnosti získání čestného prohlášení od O. S. a I. S. Dne 10. 3. 2015 správce daně obdržel informace o pobytovém statutu všech dotčených cizinců – I. S. (podána žádost o prodloužení dlouhodobého pobytu, dosud nerozhodnuto), I. S., O. S., V. K. st. (povolen dlouhodobý pobyt do 17. 8. 2016), V. K. ml. (povolen dlouhodobý pobyt do 30. 6. 2010, v současné době není hlášen k pobytu). I. S. byl opakovaně neúspěšně předvoláván na různé pražské adresy, následně správci daně telefonicky sdělil, že je na Ukrajině na dovolené. Dne 28. 5. 2015 jednatel žalobkyně poté, co se I. S. opět nedostavil k výslechu, ponechal na správci daně, zda ho bude dále volat jako svědka. Dne 3. 6. 2015 žalobkyně sdělila správci daně, že odcestoval a není známo, kdy se vrátí.
25. Dne 16. 7. 2015 vyhotovil správce daně výsledek kontrolního zjištění. Ve výsledku kontrolního zjištění je uvedeno, že správce daně změnil základ daně za rok 2011 a 2012 v rozsahu celkem 14 592 568 Kč. Na str. 8 a násl. výsledku kontrolního zjištění jsou vyjmenovány poskytnuté doklady vztahující se ke společnostem DIONITA, STOYKA a GERONA. Jedná se o rámcové smlouvy o dílo, objednávky, kopie faktur, pohyby na účtu, smlouvy o dílo a další dokumenty. Při kontrole vznikly správci daně pochybnosti ohledně uplatněných nákladů na pomocné práce jako výkop zeminy, pokládka zeminy, hutnění, rozprostření šterkopísku atp. Na str. 12 výsledku kontrolního zjištění jsou vyjmenovány zpochybněné doklady přijaté od společnosti STOYKA, celkem se jedná o výdaje (náklady) v rozsahu 3 836 420 Kč. Na str. 21 a násl. jsou vyjmenovány zpochybněné doklady přijaté od společnosti DIONITA, celkem se jedná o výdaje (náklady) ve výši 8 001 365 Kč v roce 2011 a 2 185 983 v roce 2012. Na str. 21 jsou vyjmenovány zpochybněné doklady přijaté od společnosti GERONA, celkem se jedná o výdaje (náklady) ve výši 568 800 Kč. Dle správce daně jsou tvrzení jednatele žalobkyně p. J., že smlouvy uzavíral s V. K. ml., znevěrohodněny tím, že jmenovaný v rozhodné době neměl pobytové oprávnění v České republice a faktury vč. rozpisu prací neodpovídají jeho podpisovému vzoru. Jeho svědeckou výpověď však správce daně neprovedl, neboť dle něj nemůže osvětlit prověřované skutečnosti. Ze všech provedených výpovědí vyplynulo, že za všechny tři dodavatelské společnosti jednal I. S. (příležitostně byl přítomen i jeho syn I. S., který byl jednatelem společnosti GERONA), stavbyvedoucí neznali vztah pracovníků ke konkrétním společnostem, neřešili jej. Ochranné pomůcky a pracovní nástroje obstarávala žalobkyně. Plnou moc, na základě které by za společnost STOYKA a GERONA mohl jednat I. S., žalobkyně nepředložila. Z uzavřených smluv o dílo se zákazníkům žalobkyně (např. Metrostav a.s., Couble s.r.o.) přitom vyplývají povinnosti nechat si písemně odsouhlasit subdodávky třetích osob a zajistit, aby všichni pracovníci měli identifikační visáčky s podobenkou, žalobkyně byla povinna do stavebního deníku zapisovat údaje o počtu a jménech pracovníků přítomných na stavbě. Žalobkyně neprokázala dodržování těchto povinností. Účetní dodavatelských společností uvedla, že podklady předával I. S. a s jednatelem V. K. ml. se nikdy neviděla, zakázky byly řešeny

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

subdodavately. V jiném daňovém řízení (ve věci daňového subjektu AutoMotoNet s.r.o.) přitom správce daně ohledně subdodavatelských společností YUSTYNYAK nebo SHUGDEN zjistil, že jsou nekontaktní a mají zrušenou registraci k DPH. To však nepřičítá žalobkyni k tíži, používá to jako podpůrný argument ve vztahu k oprávněnosti zahrnutí nákladů do základu daně. Správce daně neprovedl výslech I. S., neboť ten se nenachází na území České republiky, znalecký posudek a předložené rozpočty neprovedl k důkazu proto, že nejsou způsobilé prokázat, kdo dané práce provedl. Správce daně nezpochybnil realizaci zakázek, ale to, kdo a v jakém rozsahu je provedl. Správce daně dále uvedl, že společnost DIONITA má virtuální sídlo, platby na její účet byly obratem vybírány v hotovosti. Čestným prohlášením dle něj nemůže být proveden důkaz, neboť daňový řád tento důkazní prostředek neupravuje. Dle správce daně nebyla prokázána oprávněnost nákladů dle § 24 z. d. p.

26. Dne 15. 9. 2015 správce daně obdržel obsáhlé vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyně namítala, že správce daně nevyužil všechny možnosti k zajištění účasti I. S., trvala na zajištění jeho výslechu. Jelikož je V. K. ml. v obchodním rejstříku veden jako jednatel společnosti STOYKA, není otázka povolení k pobytu problém žalobkyně, ta s ním jednala v dobré víře. O jeho totožnosti neměla pochyb, ostatně stejně jako správce daně, který akceptoval podepsaná daňová přiznání za roky 2011 a 2012 i plné moci. Žalobkyně požadovala znalecký posudek z oboru „grafologie“ za účelem ověření pravosti podpisů a vyžádání svědectví V. K. ml. na základě mezinárodní právní pomoci s Ukrajinou. Společnost STOYKA vyfakturované práce eviduje ve svém účetnictví, správce daně navíc nezohledňuje, že byly uhrazeny na bankovní účet. O úzkém kontaktu vedení společnosti s I. S. svědčí jeho dispoziční práva k bankovnímu účtu. Znalost společnosti a I. S. potvrdili vyslechnutí svědci. Zpochybnila, že by podmínky smlouvy se zákazníky žalobkyně (např. Metrostav a.s.) ohledně zakazu subdodávek a užívání visacek pracovníků s fotografií byly reálně naplňovány, a navrhla výslech svědka z této společnosti, jakož i dalších zákazníků i dodavatelů. Obdobná vyjádření pak žalobkyně předložila ve vztahu ke společnosti DIONITA, u které dodala, že nesouhlasí s neprovedením čestných prohlášení k důkazu. Ke společnosti GERONA dodala, že správce daně je nekonzistentní, pokud na jedné straně považuje I. S. jakožto otce zemřelého jednatele (I. S.) za kontaktní osobu, na druhé straně však zpochybňuje jeho oprávnění jednat za společnost v technických věcech nepředložením plné moci. Závěrem uvedla, že doložila rozpočet, objem prací a materiálů, ceny jednotlivých činností, smlouvu s odběratelem, fakturaci odběratele a položkový přehled nákladů. Navrhla provedení znaleckého posudku, který měl prokázat, že uvedené práce nebyla schopna realizovat jen svými pracovníky. Kopie tohoto posudku Ing. P. Ř., znalce v oborech stavebnictví a ekonomika, ze dne 10. 10. 2015, je bez příloh součástí správního spisu pod položkou 95. Znalec zjistil počet normohodin k provedení zakázek na základě smluv uzavřených žalobkyní v letech 2011 a 2012 a dospěl k závěru, že žalobkyně provedla práce nad svoje kapacity v rozsahu 44,5 %, resp. 25 %. Na str. 29 svého vyjádření žalobkyně pak výslovně uvedla, že spolupráce se společnostmi STOYKA, DIONITA a GERONA probíhala tak, že po uzavření rámcové smlouvy výrobní ředitel či stavbyvedoucí kontaktovali I. S., popř. I. S., který potvrdil spolupráci na zakázkách. Dle potřeby pak proběhly stavební činnosti. Materiál dodávala žalobkyně, neboť měla přístup k lepším cenám. Tento model je dle žalobkyně obvyklý, což navrhovala doložit i u jiných společnostech, které vyjmenovala. Opakovaně poukázala na to, že platby probíhaly na účet společností.

27. Posudek Ing. P. Ř., znalce v oborech stavebnictví a ekonomika, ze dne 10. 10. 2015 a jeho druhý posudek ze dne 25. 2. 2016 se zabývají počtem normohodin (jednotek, v nichž se udává množství času potřebných pro určitou práci), přičemž dle posudku práce, které měla žalobkyně vykonat, přesahují její personální kapacity.
28. Dále je součástí spisu odpověď Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 2, ve věci daňového subjektu STOYKA. Správci daně finanční úřad poskytl kopii plné moci ze dne 9. 2. 2010, udělené I. S. společností STOYKA, jednatelkou V. K. ml., pro jednání ve všech věcech v plném rozsahu dle občanského zákoníku, obchodního zákoníku, občanského soudního řádu, zákoníku práce, finančních, daňových a devizových předpisů, správního a notářského řádu, a dále pak daňová přiznání společnosti STOYKA za různá období roku 2010-2012, podepsaná I. S. jako zmocněncem.
29. Dne 15. 12. 2015 správce daně sdělil žalobkyni přípisem termín projednání zprávy o daňové kontrole. V něm uvedl, že vyhodnotil vyjádření žalobkyně, jelikož však nemělo vliv na výsledek kontrolního zjištění, přistoupil dle § 88 d. ř. k projednání zprávy. K výhradám žalobkyně správce daně uvedl své stanovisko a vysvětlil, že výsledek I. S. neprovedl, neboť jej opakovaně neúspěšně předvolával a adresa pobytu na Ukrajině mu není známa. Výsledek V. K. ml. správce daně neprovedl, neboť nemá a už v předmětném období neměl povolen trvalý pobyt na území České republiky a jeho aktuální pobyt mu není znám. Jeho uvedení v obchodním rejstříku nemá vztah k oprávněnosti výdajů, rozdíl podpisových vzorů dokresluje nevěrohodnost tvrzení žalobkyně o její dobré víře v totožnost V. K. Ani skutečnost, že v evidencích DPH za jednotlivá zdaňovací období jsou u společnosti STOYKA v uskutečněných zdanitelných plněních pro žalobkyni deklarovány částky v celkové výši 3 836 420 Kč (tj. odpovídající žalobkyni uplatněným nákladům/výdajům – pozn. soudu), nepřesvědčila správce daně o jejich oprávněnosti, neboť z evidencí nevyplývá, kdo konkrétně stavební práce provedl, společnost neměla žádné zaměstnance. Neprokázala to ani skutečnost úhrady deklarovovaných přijatých dokladů ani skutečnost, že I. S. měl dispoziční právo k bankovnímu účtu. Správce daně považuje přefakturace stavebních prací mezi společnostmi STOYKA, DIONITA a GERONA za nestandardní, ostatně ani tyto společnosti neměly zaměstnance. Dle svědeckých výpovědí byl stěžejním dodavatelem pro všechny tři společnosti I. S. Správce daně odmítl doplnit dokazování o výsledek svědků z řad zákazníků žalobkyně, neboť ověření praxe dodržování ustanovení investorských smluv o vedení evidence pracovníků nemůže osvětlit prověřované skutečnosti. Obdobně se pak správce daně vyjádřil k námitkám týkajícím se společnosti DIONITA. Doplnil, že jednatel O. S. má u správce daně nahlášen přechodný pobyt cizince na adrese sídla žalobkyně, je tedy pro jejího jednatele osobou důvěrně známou. Jeho věrohodnost (a tedy věrohodnost jeho čestného prohlášení) je pak vyvrácena tím, že se dle svého sdělení nepodílel na řízení společnosti a sám pro ni jako fyzická osoba pracoval a fakturoval. To je nestandardní a v rozporu s § 136 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, podle něhož nesmí jednatel podnikat ve stejném oboru jako společnost ani s ní vstupovat do obchodních vztahů. Výkonová spotřeba u společnosti DIONITA je za roky 2011 a 2012 pouze o 246 tisíc Kč, resp. 87 tisíc Kč vyšší než vykázaná přijatá zdanitelná plnění. Vzájemná fakturace mezi společnostmi je nelogická. Obdobně se správce daně vyjádřil i k námitkám týkajícím se společnosti GERONA. Její výkonová spotřeba za rok 2011 byla pouze o 41 tisíc Kč nižší než vykázaná přijatá zdanitelná plnění. Pokud za společnost jednal I. S., nebyla správci dani předložena plná moc. Účetnictví společnosti nebylo předloženo pro nekontaktnost daňového subjektu. Daňová přiznání sama o sobě nic neprokazují. Správce daně nerozporuje

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

existenci staveb ani netvrdí, že by je žalobkyně vystavěla vlastními kapacitami. Setrval však na závěru, že nebylo prokázáno, kdo je pro ni provedl.

30. Dne 12. 5. 2016 proběhlo ústní jednání za účelem projednání zprávy o daňové kontrole. Jak vyplývá z protokolu č. j. 2668771/16/2111-60562-205039, žalobkyně měla možnost se vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění, svého práva využila, výsledek kontrolního zjištění však zůstal stejný. V průběhu projednání se zástupce žalobkyně obsáhle vyjadřoval k judikatuře správních soudů a požadoval, aby správce daně rozdělil doměření daní do dvou samostatných kapitol a uznal-li, že práce byly provedeny, aby uznal i náklady na ně vynaložené, popř. se vyjádřil, proč se od citované judikatury odchýlil. Poukazoval na to, že argumentace pro doměření DPH a daně z příjmů je postavena na zcela jiných principech. Správce daně se s ohledem na to, že žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění seznámena, nenavrhl nové důkazy a výsledek zůstává nezměněn, dotázala, zda zástupce přistoupí k projednání zprávy o daňové kontrole. Zástupce žalobkyně uvedl, že daňový řád předpokládá seznámení s úplným výsledkem kontrolního zjištění, nikoliv takovým, kde absentují údaje, proč správce daně nerespektuje judikaturu. Následně bylo zahájeno projednání zprávy o daňové kontrole, které probíhalo v tom duchu, že zástupce žalobkyně se dotazoval, na které straně zprávy o daňové kontrole jsou hodnoceny důkazy. Po odpovědi pak probíhal dialog správce daně a zástupce žalobkyně o tom, zda byly konkrétní důkazy hodnoceny v souvislostech a k jakým závěrům správce daně dospěl, zejména pak ve vztahu k (ne)prokázání (ne)provedení prací. V projednání zprávy bylo pokračováno dne 19. 5. 2016. Zástupce žalobkyně uvedl, že je připraven zprávu podepsat poté, co bude úplná, tedy až bude obsahovat veškeré úvahy správce daně. Správce daně doposud neodpověděl na jeho otázky v rámci projednání zprávy. Vzhledem k tomu, že nebyly navrženy důkazní prostředky, správce daně setrval na kontrolním zjištění a přistoupil k podpisu zprávy o daňové kontrole. Zástupce žalobkyně zprávu odmítl podepsat s tím, že neobdržel odpovědi na své dotazy. Uvedl, že je zbytečné i navrhopat další důkazy, když není obeznámen s tím, co chce správce daně prokázat výsledkem svědka I. S. (uvedl jeho adresu na Ukrajině), když jeho čestné prohlášení potvrzuje, že práce jeho společnost provedla. Zpráva o daňové kontrole byla následně zástupci žalobkyně zaslána dne 20. 5. 2016. Zpráva o daňové kontrole odpovídá obsahu výsledku kontrolního zjištění a je doplněna o výše popsaná vyjádření žalobkyně a stanovisko správce daně k nim.
31. Správce daně dne 8. 6. 2016 vydal platební výměr 2011 a platební výměr 2012 (k jejich obsahu viz výše bod 2 tohoto rozsudku). Oba platební výměry v odůvodnění podle § 147 odst. 4 d. ř. odkázaly toliko na zprávu o daňové kontrole. Proti oběma platebním výměrům podala žalobkyně odvolání založená na obdobných námitkách, které uvádí v žalobě.
32. Žalovaný vydal dne 6. 12. 2017 napadené rozhodnutí, kterým odvolání žalobkyně zamítl. Zopakoval v něm průběh řízení a obsáhle citoval právní úpravu a judikaturu. Dospěl k závěru, že správce daně nepochybil. Žalovaný doplnil, že podle zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) a vyhlášky č. 499/2006 Sb. jsou jména a příjmení osob pracujících na staveništi součástí pravidelných denních záznamů ve stavebním deníku, který je povinně veden u staveb vyžadujících stavební povolení jejich zhotovitelem. Další povinnosti pak vyplývají z předpisů pracovněprávních a předpisů upravující koordinaci bezpečnosti a ochrany zdraví na pracovišti. Žalobkyně splnění těchto předpisů nedoložila. Žalovaný v bodech 104-106 napadeného rozhodnutí hodnotí soupisy provedených prací přiložené k fakturaci, porovnává je se specifikacemi prací a hodnotí, zda Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

je podepsal jen jednatel či i stavbyvedoucí, a dochází k závěru, že část rozpisů žalobkyně zpracovala dodatečně. Žalobkyně neprokázala, že práce fakticky realizovali deklarovaní dodavatelé v rozsahu a ceně dle šetřených faktur. Žalovaný uvedl, že zpráva o daňové kontrole byla projednána, ve fázi projednání žalobkyně neměla právo polemizovat s právním názorem správce daně, k tomu slouží opravné prostředky. K objasnění skutkového stavu správce daně využil veškeré dostupné prostředky; čestné prohlášení však daňový řád nezná a jeho provedení k důkazu je vyloučeno. K otázce souladu s judikaturou a evropským právem se žalovaný vyjádřil a uvedl zejména to, že žalobkyni byla v souladu s judikaturou poskytnuta možnost prokázat svá tvrzení jinými prostředky. Nebylo však prokázáno, kým, v jakém rozsahu a za jakou cenu byly práce prokázány, pouze že musely být provedeny pomocné práce tohoto druhu.

33. Soud neprovedl žalobkyní navržený důkaz (výpis z účetnictví žalobkyně) pro jeho nadbytečnost, neboť rozhodné skutečnosti zjistil ze správního spisu.

Podmínky řízení a rozsah soudního přezkumu

34. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud žalobu posoudil v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházející ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

Posouzení věci soudem

Shrnutí

35. Ze skutkového stavu zjištěného správcem daně a žalovaným (viz zejména body 83, 85, 89 a 107 napadeného rozhodnutí) lze mít za to, že nad všemi třemi dodavatelskými společnostmi – DIONITA, STOYKA a GERONA – fakticky vykonával (patrně prostřednictvím rodinných či jiných vazeb) do značné míry kontrolu pan I. S. Ten organizoval jejich činnost, měl přístup k jejich bankovním účtům a přinášel jejich společné účetní podklady pro vedení účetní a daňové evidence. Žalobkyni vznikala na stavebních zakázkách, které realizovala pro své zákazníky, potřeba dodatečné pracovní síly nad rámec jejich kapacit. Obracela se tedy na I. S., aby zajistil další pracovníky. Ten pracovníky skutečně přivedl, žalobkyně jim poskytla pracovní prostředky a využila je na pomocné stavební práce. Pracovníci určitou práci skutečně odvedli, což správce daně ani žalovaný nepopírají. Předmětem sporu a dokazování před správcem daně byla zejména otázka, ke které z uvedených společností (pokud vůbec k některé) uvedení pracovníci i I. S. v konkrétních případech skutečně patřili, tedy jménem které společnosti byly práce realizovány. K jednotlivým zakázkám proto žalobkyně předložila dokumentaci (objednávky, faktury, soupis prací apod.) různé kvality zpracování. Žalovaný zpochybnil, že dokumentace odráží skutečnost, a vyslovil i domněnku, že její část byla vyhotovena až *ex post* tak, aby dokumentace odpovídala účetnictví a zejména proplaceným fakturám. Navíc žalovaný uvedl, že dokumentace nebyla podepisována oprávněným zástupcem společností. To je dle soudu s ohledem na vliv I. S. na všechny tři společnosti dost dobře možné. Vyloučen není ani takový scénář, ve kterém I. S. na (byť i jen ústní) žádost žalobkyně zajistí pracovníky a teprve posléze vybere, která ze společností bude práci žalobkyni fakturovat a dle potřeby doplní odpovídající dokumentaci. Při výběru této společnosti se pak řídí spíše hlediskem daňové optimalizace než tím, ke které společnosti pracovníci přísluší. Vzhledem k tomu, že dodavatelské ani subdodavatelské společnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

neměly dle zjištění správce daně žádné zaměstnance a ani nebylo zjištěno, že by platily jiným subjektům za předmětné práce, není vyloučeno ani to, že pracovníci nepřísluší nikam a že práci vykonávají v rozporu s předpisy o zaměstnanosti mimo pracovní poměr (tzv. na černo) nebo jako osoby samostatně výdělečně činné např. v rámci tzv. švarcsystému a jsou vypláceni I. S. či jinou osobou v hotovosti. To však není předmětem ani daňového řízení, ani tohoto řízení soudního a žalobkyni je nutno přisvědčit v tom, že za případné nedodržování předpisů na úseku zaměstnanosti a zdravotního a sociálního pojištění dodavatelskými společnostmi není zodpovědná.

36. Žalovaný neuznal za způsobilé žádné výdaje (náklady) vynaložené na pomocné stavební práce. Dospěl sice k závěru, že určité pomocné práce musely být provedeny, zpochybnil však jejich rozsah, cenu a především provedení deklarovaným dodavatelem. Žalovaný nezpochybnil, že žalobkyně neměla dostatečné kapacity, aby tyto práce v rozsahu uvedeném na fakturách sama provedla (srov. bod 128 napadeného rozhodnutí). Je tedy zřejmé, že určité pomocné práce byly potřeba a někdo odlišný od žalobkyně je také provedl.

Rozpor s judikaturou (materiální pravda, esenciální náklady)

37. Podle § 24 odst. 1 z. d. p. se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Dle ustálené judikatury se o daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 z. d. p. jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanese do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (viz rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60).
38. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 d. ř. totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, a to dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).
39. V daném případě existují subjekty, které daňové doklady vystavily a kterým byly minimálně částečně prokazatelně uhrazeny (žalobkyně tvrdí, že většina z hlediska částek byla uhrazena na bankovní účet, žalovaný v bodu 94 napadeného rozhodnutí uvádí pouze to, že jich byla ¼ hrazena v hotovosti v roce 2011, a dokonce většina v roce 2012, aniž by uváděl konkrétní objemy plateb uhrazené jednotlivými způsoby). Soud má tedy za to, že by měl patrně I. S. Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

volnou ruku v tom, která společnost bude fakturovat práci jím zorganizované skupiny pracovníků, určité práce byly provedeny, náklady na ně byly vynaloženy a není možné to ignorovat. Náklady tedy nelze bez dalšího vyloučit jako neoprávněné.

40. Otázkou, jakým způsobem je třeba postupovat v situaci, kdy není prokázáno přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, ale je zřejmé, že takové plnění minimálně z části přijato (od nějakého dodavatele) bylo, resp. být muselo, se zabýval v projednávané věci rozšířený senát NSS v usnesení č. j. 8 Afs 296/2020-133. V tomto usnesení uvedl, že při posuzování uznatelnosti daňového výdaje, kterou tvrdí a prokazuje daňový subjekt, je rozhodné, zda bylo prokázáno, že výdaj byl vynaložen v určité výši, případně zda bylo prokázáno, že deklarovaný výdaj vynaložen v minimálně určité výši musel reálně být, a to za existující plnění (při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto výdaje). Pokud daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňující podmínky § 24 odst. 1 z. d. p. skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 z. d. p. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí i vynaložení esenciálního výdaje prokázat. Jinými slovy je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, a je tedy na něm, aby hodnověrným způsobem prokázal, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízené zboží či služby skutečně vynaložit. Je tedy nutné, aby daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová 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 prvotní doklady. Jedná se však stále o primární způsob stanovení daně, tj. stanovení daně na základě dokazování.
41. Vycházejí ze shora uvedeného názoru rozšířeného senátu NSS se soud zaměřil na otázku, zda žalobkyně prokázala, že konkrétní práce byly provedeny (resp. musely být provedeny), a to v rozsahu a za cenu žalobkyní deklarovanou na vystavených fakturách. Pouze v takovém případě (tj. pokud by žalobkyně prokázala jak provedení konkrétních prací, tak nutné náklady na ně) by bylo možno takové náklady uznat za výdaj dle § 24 odst. 1 z. d. p. Rozsah soudního přezkumu je zde přitom omezen řádně a včas uplatněnými žalobními body. Soud předesílá, že žaloba je v tomto ohledu velmi obecná, jelikož žalobkyně se v podané žalobě (a ani v žádném dalším podání učiněném v průběhu řízení) k jednotlivým pracím, jejichž provedení (ať již deklarovanými dodavateli, nebo jinými osobami) má za prokazané, vůbec nevěnuje. Z její žalobní argumentace lze nanejvýš dovodit, že má za to, že tyto skutečnosti prokázala znaleckými posudky, jež v průběhu řízení předložila. Za této situace by soud mohl žalobě vyhovět pouze tehdy, pokud by znaleckými posudky opravdu bylo prokázáno nutné provedení všech deklarovaných prací za deklarovanou cenu – není totiž úlohou soudu, aby za žalobkyni domýšlel, které deklarované práce by mohly být prokázány a bez relevantní žalobní argumentace porovnával takové práce se znaleckými posudky a posuzoval, které práce má za prokazané, a které nikoliv. Takovým postupem by soud přestal být nestranným arbitrem, ale vystupoval by spíše jako zástupce žalobkyně, což je úloha, jež mu nepřísluší.
42. Soud dospěl k závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Znalecké posudky Ing. Ř. se totiž otázkám rozhodným pro uznání tzv. esenciálních nákladů v zásadě nevěnují. Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

Znalecké posudky totiž (zjednodušeně řečeno) pouze vypočítávají, kolik pracovního času (normohodin) je potřeba na provedení prací, které žalobkyně vykávala (znalec vycházel mimo jiné z jejích nabídek a rozpočtu). Znalec se však nijak nezabýval otázkou, zda ty které práce byly či musely být vynaloženy ke splnění zakázky. Zároveň se znalec nijak nevyjadřoval k otázce cen jednotlivých prací. Soud tak dospívá k závěru, že žalobkyně nijak neprokázala, že by deklarované práce jako celek skutečně byly provedeny za cenu, za jakou žalobkyně uváděla, ani že by v daném rozsahu a za danou cenu musely být pro splnění zakázek provedeny. Soud zde znovu zdůrazňuje, že se nijak nevyjadřuje k jednotlivým deklarovaným pracím, jelikož žalobkyně se v podané žalobě jednotlivým pracím vůbec nevěnovala. Pro úplnost soud dodává, že nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, že jí nebylo umožněno důkazní břemeno unést. Tato argumentace by byla důvodná, pokud by žalobkyně uplatnila relevantní důkazní návrhy, kterými by se žalovaný odmítl zabývat. Tak tomu však v projednávané věci nebylo, jelikož žalobkyně žádné důkazní návrhy, které by byly způsobilé prokázat vynaložení esenciálních nákladů, neuplatnila – znalecký posudek Ing. Ř. takovým důkazním návrhem z výše uvedených důvodů nebyl. K tomu soud doplňuje, že daňové orgány se tímto posudkem zabývaly a byť uvedly, že jej „odmítají“ (bod 101 napadeného rozhodnutí), fakticky tento posudek obsahově hodnotily a nepominuly jej.

Projednání zprávy o daňové kontrole

43. Projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 d. ř.) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 d. ř.). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31). Daňový subjekt má ve fázi mezi seznámením s výsledkem kontrolního zjištění a projednáním zprávy o daňové kontrole pouze jednu možnost učinit důkazní návrhy a k věci se vyjádřit. Pokud toto jeho vyjádření či provedené důkazy nepovedou ke změně náhledu správce daně na skutkový stav, přesouvá se fakticky oprávnění daňového subjektu navrhopat další důkazy do odvolacího řízení. Uvedené platí i v případě, že správce daně dokazování navržené daňovým subjektem neprovede, ale opatří další důkazní prostředky z vlastní iniciativy. V takovém případě je daňový subjekt seznámen s důkazy až ve zprávě o daňové kontrole (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 8. 2016, č. j. 15 Af 11/2014-32).
44. V dané věci ze strany žalobkyně námitky přípustné v závěrečné části daňové kontroly nezazněly. Obsahem námitek jejího zástupce, jak jsou zachyceny v protokolech ze dne 12. 5. 2016 a 19. 6. 2016, je polemika s výsledkem kontrolního zjištění a předkládání jiných právních názorů a hodnocení důkazů, jak je popsáno výše. To však není účelem projednání zprávy o daňové kontrole; tyto námitky mají místo v případném odvolání proti dodatečným platebním výměřům, čehož ostatně žalobkyně ve velké míře také využila. Nepřípadným je odkaz žalobkyně na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01, neboť v tam řešeném případě se s kontrolním zjištěním zástupci stěžovatelky seznámili až při projednání zprávy o daňové kontrole a nemohli se k podkladům vyjádřit, neboť některé důkazy jim Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

nebyly zpřístupněny a návrhy na doplnění výsledku kontroly uvedeného ve zprávě zůstaly ze strany správce daně bez jakékoliv odezvy. O takovou situaci v daném případě nešlo, konkrétní porušení procesních práv žalobkyně netvrdila a ani soud je neshledal. Podpis zprávy o daňové kontrole byl tedy odepřen bezdůvodně, což má za následek nástup účinků projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly, o čemž byla žalobkyně řádně poučena (srov. § 88 odst. 6 d. ř.). Žalobní bod není důvodný.

Přesnost údajů

45. Namítá-li žalobkyně „nepřesnosti“ ve zprávě o daňové kontrole či napadeném rozhodnutí (část IV. žaloby), nejsou tyto důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí. Buď totiž vůbec nejde o nepřesnosti, nebo ne o takové, které by způsobovaly nesrozumitelnost rozhodnutí, příp. nejde o vadu, která by měla vliv na jeho zákonnost.
46. Pokud jde o údajně nesprávné údaje týkající se nekontaktnosti společnosti STOYKA, o rozpory ve skutečnosti nejde. Zpráva o daňové kontrole popisuje totiž různá časová období (na str. 17 je zmíněna odpověď na dožádání ze dne 13. 4. 2012, kde se uvádí, že byly předloženy daňové evidence, na str. 3 je pak odpověď na další dožádání ze dne 16. 6. 2014, kde se již uvádí, že společnost je dlouhodobě nekontaktní; obě zjištění tedy stojí vedle sebe). Soudu není zřejmé, jak má s tímto zjištěním kontrastovat výpověď I. S. v jiném daňovém řízení a kdy měl žalovaný dle žalobkyně otálet s kontaktováním společnosti STOYKA, když netvrdí, kdy vyvstala potřeba jejího kontaktování. Dle soudu o otálení není možné hovořit za situace, kdy daňová kontrola byla zahájena v březnu, resp. dubnu 2014, v červenci 2014 byla vyhotovena výzva k prokázání oprávněnosti nákladů od společnosti STOYKA, přitom z odpovědi na dožádání z června 2014 plyne, že tato společnost je dlouhodobě nekontaktní. Správce daně při daňové kontrole v roce 2014 společnost STOYKA prakticky kontaktovat již tedy patrně ani nemohl.
47. Uvádí-li dále žalobkyně, že žalovaný dospěl k závěru, že práce nebyly provedeny, mýlí se – z napadeného rozhodnutí jasně plyne, že žalovaný má za prokázané, že práce provedeny byly, pochybnosti má však ohledně toho, jakého byly rozsahu a kdo je provedl.
48. Stejně tak případná nepřesnost ohledně rozsahu plateb v hotovosti či na účet nemá na zákonnost rozhodnutí vliv – podstatné je toliko to, zda žalobkyně učinila vydání, které odpovídá nutným pomocným stavebním pracím na jednotlivých zakázkách, a to jak rozsahem, tak i obvyklou cenou. Jelikož v tomto směru bude žalovaný nucen dále vést řízení, není v tuto chvíli objem bezhotovostních plateb (který navíc lze zjistit z výpisů z účtů, které jsou součástí správního spisu) podstatný, a tak soud ani neprováděl důkaz výpisem z účetnictví žalobkyně pro jeho nadbytečnost (na okraj k tomu soud podotýká, že pouhým výpisem z účetnictví by žalobkyně realizaci bezhotovostních plateb před soudem neprokázala).
49. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že faktury (příp. smlouvy) nemusí podepisovat pouze jednatel (V. K. ml.). K tomu soud podotýká, že i jednatel bez povoleného pobytu v České republice může dokumenty podepisovat mimo území České republiky, v krajním případě je ostatně možné i to, že na území pobývá neoprávněně nebo že správce daně nezjistil údaje o jeho pobytovém titulu správně – nic takového však žalobkyně netvrdila, naopak sám její jednatel uvedl, že faktury mu jednatel (V. K. ml.) předával a smlouvu s ním uzavíral (str. 19 protokolu č. j. 4106240/14/2111-60562-205039 ze dne 10. 11. 2014), jeho jméno je ostatně v hlavičce rámcové smlouvy uvedeno i tiskem. Při tom samozřejmě platnost podpisu není

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

dotčena tím, že se nepodobá zveřejněnému podpisovému vzoru. Pokud však žalovaný vyhodnotil podobnost veřejně dostupných podpisových vzorů s podpisy na dotčených dokumentech a dospěl k závěru, že ty se podobají spíše podpisu I. S. než podpisu V. K. ml. (srov. body 72, 94 napadeného rozhodnutí), mohl z toho žalovaný jistě vyvodit závěry i bez dalšího odborného zkoumání. Tyto závěry ostatně odpovídají i celkovému rámci případu a zjištěné roli I. S. v něm. Pokud tyto závěry žalobkyně zpochybňovala, nic jí nebránilo předložit písmoznalecký posudek, který by je vyvrátil. V případě problematiky podpisů tedy nelze hovořit o nepřesnosti.

50. Pokud jde o okolnosti místa hlášeného pobytu O. S. na adrese sídla žalobkyně a získání jeho čestného prohlášení poté, co jednatel žalobkyně uvedl, že na něj kontakt nemá, jde o okolnosti bez větší relevance pro podstatu věci, přesto však žalovanému nelze vytknout, že by informace jakkoliv zkreslil – uvedl je tak, jak ze správního spisu vyplývají.
51. Žalobní bod proto není důvodný.

Důkazní břemeno ve vztahu k deklarováným odběratelům

52. Dokazování a přenos důkazního břemene se řídí již citovaným § 92 d. ř. Jak konstatoval NSS např. v rozsudku ze dne 15. 5. 2007, sp. zn. 2 Afs 177/2006-61: „*V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromáždřoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.*“
53. Správce daně vyjádřil pochybnost ohledně věrohodnosti předložených daňových dokladů týkajících se pomocných stavebních prací z toho důvodu, že dodavatelské společnosti (a ani jejich subdodavatelé) neměly žádné zaměstnance. Bylo tedy povinností žalobkyně prokázat, že deklarovaná plnění byla poskytnuta, a to včetně toho, že byla poskytnuta od dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Žalobkyně neměla povinnost prokazovat existenci zaměstnanců ani ověřovat to, zda dodavatelé nevybírají platby z účtů v hotovosti. To ostatně ani žalovaný ve svém rozhodnutí neuvádí. V řízení bylo dále prokázáno, že plnění byla provedena, žalovaný však dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, kdo je provedl. Na základě provedeného dokazování svědeckými výpověďmi zaměstnanců žalobkyně žalovaný a správce daně dospěli k závěru, že na stavenišťích pracovali pracovníci organizovaní I. S., nebylo však možno určit, ke které společnosti patří. Žalovaný v rozhodnutí zhodnotil jednotlivé provedené důkazy, zejména pak objednávky a rozpisy prací, kde popsal, proč část z nich považuje za dodatečně zpracované a nevěrohodné. Rozvedl také úvahu o tom, že některými důkazními prostředky (stavebními deníky, které mají obsahovat jména pracovníků) žalobkyně disponovala a bylo jen její volbou, že je nepředložila.
54. Proti dílčím závěrům dokazování žalobkyně (kromě výše vypořádaných nepřesností) nebrojí. Uvádí, že předložila důkazy o přijetí plnění, neuvádí však konkrétně jaké. Odmítnuté důkazní návrhy však vyplývají z napadeného rozhodnutí.
55. NSS např. v rozsudku ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42, mimo jiné konstatoval: „*Správce daně neporuší zákon, pokud neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu. Může odmítnout důkaz, pokud by tento nepřinesl žádnou novou skutečnost nebo by byl proveden nadbytečně, protože jiné provedené důkazy jsou zcela jednoznačné.*“
56. Není tedy vadou, nebyly-li některé důkazy provedeny. Rozpočty ani znalecký posudek nejsou schopny prokázat, kdo stavební práce provedl. Stejně tak praxe ohledně Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

(ne)dodržování vedlejších ustanovení smluv uzavřených se zákazníky žalobkyně, týkajících se užívání identifikačních visaček, je mimo předmět zkoumání daňových orgánů. Nadbytečným by tedy byl i výslech představitelů dalších zákazníků a dodavatelů.

57. Podle § 93 odst. 1 d. ř. lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
58. Soud proto nesouhlasí s žalovaným v tom, že by čestné prohlášení nemohlo nikdy sloužit jako důkazní prostředek. Z judikatury NSS sice plyne, že čestné prohlášení nelze považovat za důkaz v daňovém řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005-43, č. 1049/2007 Sb. NSS), ovšem tím je myšleno čestné prohlášení daňového subjektu. Čestné prohlášení třetích osob je naproti tomu třeba považovat za listinný důkazní prostředek (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2014, čj. 9 Afs 139/2013-30, a ze dne 11. 6. 2020, č. j. 10 Afs 266/2018-36). Zpravidla půjde o důkazní prostředek nízké vypovídací hodnoty, nejde však o důkazní prostředek nepoužitelný. Správce daně měl k prohlášení I. S. a O. S. přihlédnout a vyhodnotit je jednotlivě i v souhrnu s ostatními provedenými důkazy, např. ve vztahu k jejich věrohodnosti a průkaznosti. Ačkoliv uvedl, že důkaz neprovedl, ve skutečnosti se k němu vyjádřil (srov. bod 101 napadeného rozhodnutí a str. 19 a 21 protokolu ze dne 15. 12. 2015, č. j. 4274768/15/2111-60562-205039, stanovisko k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění č. 14 a 15). Správce daně uvedl, že čestné prohlášení I. S. neprokazuje, kdo deklarované práce provedl – ověřený podpis potvrzuje pouze totožnost podepisujícího, nikoliv pravdivost tvrzení. Shledal dále, že tvrzení O. S. v čestném prohlášení nekorespondují se zjištěním, že se faktickým řízením společnosti DIONITA nezabýval a pouze pro ní pracoval jako subdodavatel. Tímto lakonickým hodnocením však dle soudu uvedenou vadu řízení fakticky zhojil natolik, že již neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Je totiž zjevné, že i kdyby čestná prohlášení k důkazu formálně řádným způsobem provedena byla, na závěru správce daně ani žalovaného by to nic nezměnilo. Věcné argumenty proti tomuto zhodnocení přitom mohla žalobkyně vznést v rámci odvolacího řízení.
59. Pokud jde o otázku, zda žalovaný pochybil, neprovedl-li výslech I. S. a V. K. ml., soud uvádí, že je v této otázce vázán závěry NSS ve zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) Ve zrušujícím rozsudku NSS dospěl k závěru, že správní orgány nijak nepochybily, jelikož vynaložily dostatečné úsilí k provedení výslechů shora uvedených svědků (body 26-30 zrušujícího rozsudku).
60. Soud v této části proto uzavírá, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno o tom, že deklarovaná plnění byla poskytnuta deklarovanými dodavateli tak, jak bylo uvedeno na předložených daňových dokladech. Ze správního spisu jednoznačně vyplývá (a žalobkyně sama to ani nezpochybňuje), že daňové orgány měly dostatek pochybností o tom, zda deklarovaní dodavatelé příslušná plnění poskytl a soud konstatuje, že žalobkyně tyto pochybnosti nedokázala vyvrátit. K otázce unesení důkazního břemene ve vztahu k esenciálním nákladům se soud již vyjádřil výše.

Závěr a náklady řízení

61. Jelikož soud neshledal žalobu důvodnou, zamítl ji (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

62. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 29. dubna 2025

Lenka Oulíková v. r.
předsedkyně senátu