



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **IPC PALLADIUM a.s.**, IČO: 269 05 795, se sídlem Brněnská 315/4, Hradec Králové, zast. JUDr. Annou Kudrnovou, advokátkou, se sídlem Václavské náměstí 807/64, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2018, č. j. 11022/18/5300-21443-710979, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 6. 2020, č. j. 31 Af 24/2018 – 176,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### **O d ů v o d n ě n í :**

#### **I. Přehled dosavadního řízení**

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr ze dne 17. 2. 2017, č. j. 268354/17/2701-50524-602848, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu 2011 ve výši 500.000 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 100.000 Kč, a ze dne 17. 2. 2017, č. j. 268399/17/2701-50524-602848, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2012 ve výši 609.300 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 121.860 Kč.

[2] V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalobce v první řadě uvedl, že pro něj byla společností GROUP ANALYSIS, s.r.o. (dále též „GA“) zpracována „analýza činnosti lékárny v roce 2011, zhodnocení sortimentu a návrh strategie na rok 2012“ (dále též „Plnění GA“, či „analýza GA“), a to na základě ústní a písemné objednávky. V reakci na to vystavila GA žalobci daňový doklad evid. č. 111200176, resp. č. 2011001, kde daň z přidané hodnoty představovala výši 500.000 Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 11. 2011.

[3] Dále uvedl, že pro něj byly společnostmi Centrum Consult, s.r.o. (dále též „CC“) zajištěny následující reklamní bannery na velkoplošné LED obrazovce, a to za (i) 49. týden roku 2012, (ii) 50. týden roku 2012 a (iii) 51. týden roku 2012 (dále také jako „Plnění CC“), a to na základě smlouvy. Společnost CC žalobci vystavila daňové doklady (i) č. 412121203-2, resp. evid. č. 121200197 na základ daně z přidané hodnoty 1.015.500 Kč a daň ve výši 203.100 Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 3. 12. 2012 a to k Plnění CC za 49. týden roku 2012 a (ii) č. 41212110-2, resp. evid. č. 121200195 na základ daně z přidané hodnoty 1.015.500 Kč a daň ve výši 203.100 Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 10. 12. 2012, a to k Plnění CC za 50. týden roku 2012 a (iii) č. 4121217-1, resp. evid. č. 121200196 na základ daně z přidané hodnoty 1.015.500 Kč a daň ve výši 203.100 Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 17. 12. 2012 a to k Plnění CC za 51. týden roku 2012.

[4] Žalobce vyjádřil přesvědčení, že splnil svoji důkazní povinnost, když předložil všechny jemu dostupné relevantní důkazy k prokázání existence a poskytnutí plnění dodavatelů. Namítl, že správní orgány opomíjí důkazní prostředky, které žalobce předložil, a žalovaný si předložené důkazní prostředky vykládá a hodnotí účelově k újmě žalobce tak, aby prokázal skutečnosti, které chce mít za prokázané. Pokud by správní orgány hodnotily vzájemně všechny důkazy, musely by dojít k závěru, že plnění dodavatelů byla uskutečněna a poskytnuta.

[5] Předložený daňový doklad GA, evidence pro účely DPH pro měsíc listopad roku 2011 a objednávka ze dne 4. 10. 2011 byly dostatečnými důkazy k prokázání přijetí Plnění GA. Tvrzení žalobce o průběhu Plnění GA potvrzuje odpověď Československé obchodní banky a.s., z níž vyplývá, že daňový doklad GA byl (po částech) uhrazen žalobcem. V trestním řízení před Městským soudem v Praze není nahlížení do předmětného spisu v celém jeho obsahu možné, neboť spis není stále kompletní. Z textu „analýza činnosti lékárny v roce 2011, zhodnocení sortimentu a návrh strategie na rok 2012“, tj. předmětu a rozsahu plnění uvedeném na daňovém dokladu GA, jednoznačně vyplývá, co bylo objednáno a v jakém rozsahu. Podle žalobce tak existují vážné a důvodné pochyby, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání závažných a důvodných pochybností o Plnění GA, když neměl k dispozici veškeré podklady k danému trestnímu řízení a nemohl je zhodnotit v jejich komplexní souvislosti. Žalobce má za to, že unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání uskutečnění plnění GA.

[6] Další důkaz, který správní orgány odmítly provést a který tvoří součást soustavy nepřímých důkazů prokazujících tvrzení žalobce, představuje Analýza hospodaření v letech 2010 až 2014. Na základě této analýzy nemůže být pochyb o přímém vlivu služeb (tj. i Plnění GA) na pozitivní vývoj hospodaření žalobce. Se závěrem žalovaného, že předmětná analýza nikterak nesouvisela s Plněním GA, proto žalobce nesouhlasí. Žalobce upozornil, že žalovaný odmítá výpovědi předsedy představenstva GA Ing. J. S., který vystupoval jako obchodní zástupce GA, jako výpovědi obžalovaných, které se nemusí zakládat na pravdě, avšak zároveň zakládá prokázání svých pochybností na výpovědích F. V. či R. P., ač ti byli v daném trestním řízení taktéž v pozicích obžalovaných a v průběhu trestního řízení vyšlo najevo, že F. V. uváděl opakovaně nepravdy o některých obchodních transakcích. Další pochybení správních orgánů spatřuje žalobce v tom, že odmítají provést důkazy navržené žalobcem k prokázání jeho tvrzení ve vztahu k Plnění GA. Ve vztahu k navrženým svědkům, jakož i ve vztahu k výše uvedené soustavě nepřímých důkazů je pak tvrzení žalovaného, že žalobce neprokázal existenci Plnění GA, jeho poskytnutí společností GA a užití žalobce pro jeho ekonomickou činnost zcela nepodložené a nesprávné.

[7] Předložené daňové doklady CC, evidence pro účely DPH pro měsíc prosinec roku 2012

pokračování

a smlouva o poskytnutí mediální podpory ze dne 1. 11. 2012, č. 20120930 – 1, s přílohami představuje podle žalobce dostatečně provázanou soustavu důkazů k prokázání přijetí Plnění CC od společnosti CC. Z odpovědi ČSOB vyplývá, že daňové doklady CC byly uhrazeny žalobcem, což podporuje tvrzení žalobce o průběhu Plnění CC.

[8] Zahájení trestního stíhání není relevantní ve vztahu k daňovým dokladům CC. Pavel Sedlák ve své výpovědi nepotvrdil, že by Plnění CC nebylo pro žalobce uskutečněno a jeho výpověď nemůže být žalobci přičítána k tíži. Nemůže být základem pro pochybnosti správních orgánů. Žalobce má za to, že unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání uskutečnění Plnění CC. Ačkoli trestní řízení může vzbudit pochybnosti správce daně, nemůže se jednat o takové pochybnosti, jež by byly závažné a důvodné, a to zejména za situace, kdy předseda představenstva žalobce nebyl dosud pravomocně odsouzen. Správní orgány neunesly své důkazní břemeno ve vztahu k závažným a důvodným pochybnostem o uskutečnění Plnění CC. Toto plnění (uskutečnou reklamou) podle žalobce dokládá růst jeho obratu.

[9] Žalobce dále namítl, že správní orgány neprovedly jím navrhané důkazy, tudíž je nemohly správně zhodnotit, přičemž tato soustava důkazních prostředků prokazuje tvrzení žalobce, že Plnění CC existovalo, bylo poskytnuto společností CC a žalobce jej využil v rámci své ekonomické činnosti v souladu se zákonem o DPH. V žádném řízení nebylo pravomocně stanoveno, že došlo k vydávání fiktivních daňových dokladů společností CC. Záznam telefonního hovoru mezi F. V. a B. H. je relevantním důkazním prostředkem ve vztahu k prokázání Plnění CC.

[10] Z e-mailů nevyplývají skutečnosti potvrzující výpověď V. V. před policejním orgánem, zejména z dané e-mailové komunikace nevyplývá, že by se jednalo o fiktivní plnění. Správce daně hodnotil zejména skutečnosti vyplývající z přípravného trestního řízení neobjektivně, neboť je neposoudil v celém jejich kontextu, zejména v souvislosti se skutečnostmi, jež vyšly najevo před trestním soudem v hlavním líčení. Žalobce popsal jednání (najímání programátorů, úpravy zpracování), která se musela nezbytně vztahovat ke skutečným plněním, a nikoli fiktivním. Platební výměry jsou podle žalobce nepřezkoumatelné, neboť správce daně se nezabýval všemi předloženými důkazními prostředky.

[11] Ve vztahu k důkazům získaným v trestním řízení žalobce upozornil, že správce daně se nejprve musí pokusit znovu získat výpovědi svědků a veškeré relevantní důkazy. Důkazy získané v trestním řízení si správce daně může vyžádat pouze v případě, pokud tyto důkazy nelze v rámci daňového řízení zajistit. S poukazem na judikaturu Ústavního soudu žalobce upozornil, že příslušné orgány musí v odůvodnění rozhodnutí explicitně vysvětlit, proč neprovedly některé navržené důkazy. Podle žalobce žalovaný zcela záměrně ignoruje důkazy navržené žalobcem a skutečnosti, které vyvracejí závěry žalovaného.

[12] Krajský soud v Hradci Králové nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl. Konstatoval, že mezi účastníky řízení je sporné posouzení otázky, zda žalobce za zdaňovací období listopad roku 2011 a prosinec roku 2012 prokázal přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů GA a CC deklarovaných na daňových dokladech a jejich použití pro ekonomickou činnost.

[13] Dále uvedl, že zasláním výzvy správce daně k odstranění pochybností dne 16. 10. 2015 přešlo důkazní břemeno na žalobce. Správce daně v této výzvě dostatečně ozřejmil svoje pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění a dostatečně návodně žalobce vyzval k prokázání, že se plnění skutečně v jeho prospěch uskutečnilo tak, jak žalobce deklaroval předloženými daňovými doklady. Žalobce na tuto výzvu reagoval dne 13. 11. 2015, požadované důkazní

prostředky však nedoložil. Pochybnosti správce daně se žalobci odstranit nepodařilo, důkazní břemeno tedy žalobce neunesl. Lze proto přisvědčit názoru žalovaného, dle něhož žalobce nedoložil zpracovanou studii, ani další důkazy, které by prokazovaly bezprostřední vazbu na tuto studii, naopak sám připustil, že důkazními prostředky nedisponuje. Žalobce sice doložil smlouvu o poskytnutí mediální podpory a ceník služeb, ze smlouvy však nešlo dovodit, co konkrétně a v jakém rozsahu mělo být žalobci poskytnuto. Nedoložil ani žádné další důkazy, které by prokazovaly souvislost mezi osobou pana Ing. J. S. a společností CC. Z ničeho nelze dovodit, že se plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno.

[14] Krajský soud se rovněž ztotožnil s názory žalovaného odůvodňujícími neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí pana Mgr. M. B. a pana Mgr. P. F. Pokud žalobce nedoložil v rámci důkazního řízení samotnou studii týkající se analýzy činnosti lékárny, tak vlastně neprokázal, že předmětná studie vůbec existovala a nelze tento nedostatek vyvážit navrhovanými svědeckými výpověďmi. Přitom pochybnosti správce daně se netýkaly pouze fakticity plnění, neboť nebyly odstraněny ani pochybnosti o přijetí plnění od deklarovaného dodavatele a jeho použití pro ekonomickou činnost žalobce. Stejně tak nelze přisvědčit názoru žalobce, že dalšími svědeckými výpověďmi pana F. V. a pana B. H. by mohly být vyvráceny pochybnosti o fakticitě zdanitelných plnění, neboť komunikace mezi těmito dvěma svědky pouze naznačuje urgenci vydávání faktur. Postup správce daně tak korespondoval ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80), neboť navržené důkazní prostředky nemohly být potřebné ke zjištění stavu věci.

[15] Ve vazbě na shora uvedené nelze podle krajského soudu přisvědčit tvrzení žalobce, že soubor nepřímých důkazů svědčí ve prospěch plnění GA, ani že by tuto skutečnost mohly objasnit svědecké výpovědi pana Ing. J. S., F. V. a R. P. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal s tím, proč k těmto svědeckým výpovědím nepřistoupil. Krajský soud rovněž přisvědčil názoru žalovaného, že v rámci daňového řízení žalobce nevzněl přímý požadavek na zopakování svědeckých výpovědí (pánů Laty, L., B. a P.), které byly převzaty z trestního řízení, ani neuvedl, co by takovými svědeckými výpověďmi mělo být v daňovém řízení prokázáno. Potřeba zopakování těchto svědeckých výpovědí pak nevyplývala ani z žádných jiných okolností daňového řízení.

[16] K námitce žalobce, že většina podkladů, které měl k dispozici, byla zabavena Policií ČR, krajský soud konstatoval, že předmětná tvrzení zůstávají v obecné rovině a nejsou žádným způsobem doložena. S poukazem na závěry uvedené v rozsudku NSS č. j. 4 Afs 24/2007 – 119 soud konstatoval, že nelze ani brojit proti použití důkazů získaných v trestním řízení v řízení daňovém. V posuzované věci ani nelze tvrdit, že by jediné rozhodující důkazy, kterými by správce daně unesl své důkazní břemeno, měly původ v trestním řízení. Není ani pravdou, že by správce daně pouze spoléhal na protokoly o výpovědi obviněného. Důkazy prováděné v daňovém řízení nebyly v rozporu s důkazy získanými z trestního řízení.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[17] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Uvedl, že podle stanoviska NSS může v daňovém řízení k prokázání určitých skutečností postačovat i řetězec nepřímých důkazů, a vyjádřil přesvědčení, že splnil svou povinnost, když předložil všechny mu dostupné relevantní důkazy k prokázání existence a poskytnutí zdanitelných plnění. Stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu o opaku. Podle stěžovatele krajský soud nesprávně interpretoval a hodnotil důkazy a nevypořádal se s námitkami stěžovatele ohledně zásadních procesních vad řízení a opomenul důkazy

pokračování

předložené stěžovatelem. Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že by nedoložil splnění podmínky podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Správce daně byl oprávněn požadovat prokázání přijetí zdanitelných plnění, nemohl však po stěžovateli požadovat prokázání skutečností zatěžujících jiné daňové subjekty (dodavatele). Stěžovatel správci daně doložil dlouhým seznamem předložených i navržených důkazů, že plnění objednal, zaplatil, že existovala a že dodavatelé jsou existujícími subjekty, což vše navrhoval prokázat i výslechy svědků v rámci daňového řízení.

[18] Správní orgány i krajský soud opírají své závěry o pochybnosti ohledně věrohodnosti důkazů předložených stěžovatelem, přičemž zcela rezignují na hodnocení věrohodnosti důkazů získaných v rámci trestního řízení vedeného proti X, tehdejšímu předsedovi představenstva stěžovatele, které byly dle stěžovatele získány nezákonně, nemohou být samy o sobě použity v rámci správního řízení tak, jak to učinil správce daně, a nebo jsou zcela nevěrohodné, ať již z důvodu osob, kterých se týkají, tak i proto, že se netýkají posuzované věci. V této souvislosti stěžovatel upozornil, že v případě jiné společnosti, ve které byl X jednatelem (Interpharmac, s.r.o.), byly vydané zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 20/2017 – 250 zrušeny pro jejich nezákonnost.

[19] K důkazům získaným v rámci trestního řízení stěžovatel uvedl, že správní orgány z těchto důkazů záměrně vybírají pouze ty, které podporují jejich závěry, a záměrně opomíjejí ty, které vedou k možnosti závěru jiného. Stěžovatel správním orgánům vytkl, že považují za pravdivou výpověď spolupracujícího obviněného F. V., přičemž v průběhu trestního řízení bylo zjištěno, že F. V. vypovídal opakovaně nepravdivě.

[20] Vzhledem k tomu, že celá řada důkazních prostředků získaných v předmětném trestním řízení nebyla dle stěžovatele pořízena v souladu se zákonem, není možné těchto prostředků použít v daňovém řízení. Správní orgány i krajský soud pochybily, když se otázkou, zda byly důkazní prostředky získány v souladu se zákonem, blíže nezabývaly a neposoudily ji coby předběžnou otázku, jak jim ukládá § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Stěžovatel v této souvislosti upozornil, že rozhodnutí správních orgánů i krajského soudu byla *de facto* postavena výhradně na důkazech pocházejících z trestního řízení, ač krajský soud tvrdí něco jiného, což však nijak nedokládá ani nerozvádí, a toto tvrzení krajského soudu je z tohoto pohledu zcela nepřezkoumatelné.

[21] Správce daně odmítl celou řadu stěžovatelem navržených svědeckých výpovědí, což podle stěžovatele dokládá tendenční preferenci správce daně. Krajský soud v bodě 73 rozsudku nepodloženě předjímá obsah stěžovatelem navržených svědeckých výpovědí. Podobně tendenčně pracuje správce daně a následně krajský soud s mechanismem uzavírání smluv, když jak zmíněno v bodě 47 rozsudku, považuje korespondenční uzavírání smluv za hypotetické, ačkoliv stěžovatelem nastíněný postup je možný, logický a nevyvrácený. Stejně tak je stěžovatel názoru, že prokázal faktické uskutečnění a přijetí zdanitelného plnění v případech obou dodavatelů.

[22] Správní orgány ani krajský soud podle stěžovatele nepostupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a odmítly provést stěžovatelem navržené důkazy. Došlo tak k porušení stěžovatelova ústavně zaručeného práva na zajištění nestranného a spravedlivého procesu vylyvajícího z čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel je přitom přesvědčen, že jím navržené důkazy byly způsobilé objasnit skutečný skutkový stav, případně minimálně k jeho objasnění podstatně přispět, a správce daně i krajský soud tak pochybili, když se jimi odmítli zabývat. Uvedené pak platí tím spíše v situaci, kdy stěžovatel

byl v důsledku zabavení důkazních prostředků Policií ČR a jejich následného navrácení v nekompletním rozsahu, včetně nefunkčního počítače předsedy představenstva stěžovatele postaven do obtížného důkazního postavení a měl k dispozici pouze omezené množství důkazních prostředků, jimiž mohl prokázat svá tvrzení.

[23] Podle stěžovatele správní orgány při přebírání důkazních prostředků z trestního řízení postupovaly v rozporu se zákonem, když vycházely z důkazů, které byly získány nezákonně, převzaly pouze některé z důkazů, resp. jejich části a útržky svědčící v neprospěch stěžovatele, které byly pořízeny zejména v přípravném řízení a informace z nich získané již následně neaktualizovaly dle následného vývoje v trestním řízení a spokojily se plně se zjištěními orgánů činných v trestním řízení a rezignovaly na opakované provedení těchto důkazů v kontextu daňového řízení. Stěžovatel upozornil, že používání důkazů majících původ v jiném řízení, zvláště pak pokud se jedná o řízení trestní, by s ohledem na jeho specifika nemělo být pravidelným způsobem obstarávání důkazů, resp. způsobem, kterým je získána většina důkazů v daném řízení, zejména pak pokud se jedná o důkazy získané před zahájením daňového řízení, neboť v důsledku takového postupu dochází k podstatnému zásahu do procesních práv daňového subjektu a použití takto získaných důkazů by mělo být prostředkem *ultima ratio*, který by měl být omezen pouze na takové případy, kdy není možné v souladu se zásadou bezprostřednosti rozhodnout na základě důkazů obstaraných přímo správcem daně v rámci daňového řízení. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na závěr uvedený v rozsudku NSS ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 – 62. Z tohoto důvodu je stěžovatel přesvědčen o tom, že správce daně měl provést relevantní svědecké výpovědi, neboť takovému postupu nic nebránilo a jedině takový postup by správci daně umožnil vytvořit si představu o věrohodnosti těchto svědků, jimi podaných výpovědích a skutečném skutkovém stavu.

[24] Ohledně přenesení důkazního břemene na stěžovatele vychází správce daně i krajský soud z premisy, že k přenesení dojde automaticky, je-li dodavatel nekontaktní, jak zmiňuje např. v bodě 8 rozsudku. S tímto názorem stěžovatel nesouhlasí, jelikož dlouhá časová prodleva mezi poskytnutím plnění a snahou správce daně kontaktovat dodavatele, nemůže sama o sobě vést k automatickému přenesení důkazního břemene. Podobně nelze stěžovateli klást k tíži interní záležitosti na straně dodavatelů, jak je zmíněno např. v bodě 12 rozsudku.

[25] Stěžovatel zopakoval svůj závěr o příčinné souvislosti mezi Plněním GA a hospodářským výsledkem stěžovatele a dodal, že pozitivní vývoj na hospodaření není automaticky nutnou podmínkou pro daňovou uplatnitelnost poskytnutého plnění.

[26] Stěžovatel dále vyjádřil přesvědčení, že správní orgány neunesly důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti a závažnosti svých pochybností ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních dokladů předložených stěžovatelem, jak to od nich vyžaduje § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když svou pozornost věnovaly pouze podkladům, které jim umožnily přenést důkazní břemeno zpět na stěžovatele, místo toho, aby nestranným způsobem hodnotily předložené důkazy v celém jejich rozsahu a usilovaly o pravdivé zjištění skutkového stavu a správné stanovení daně, jak jim ukládá § 1 odst. 2 daňového řádu. Správce daně ozřejmil své pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, nicméně je nikterak nepodložil. S ohledem na výše uvedené se stěžovatel domnívá, že se krajský soud nedostatečně a nesprávně vypořádal s námitkami stěžovatele ohledně přenesení důkazního břemene, a rozsudek je proto nezákonný a nepřízvučný.

[27] Tím, že správní orgány založily svá tvrzení a pochybnosti na důkazech získaných z trestního řízení, které jsou dle stěžovatele pořízeny nezákonně a/nebo jsou nevěrohodné

pokračování

či zcela irelevantní, a nikoli na své vlastní vyhledávací činnosti, porušily tím zásady dokazování, a sice zásadu procesní rovnosti, bezprostřednosti a součinnosti.

[28] Správce daně se tak dle názoru stěžovatele příliš spoléhal na zjištění učiněná orgány činnými v trestním řízení, a to zejména v přípravném řízení, které následně ani neporovnával s výsledky hlavního líčení. Místo toho, aby usiloval o nezávislé a nestranné provedení důkazů relevantních pro daňové řízení ve vlastní režii, v rozporu se zákonem upřednostil důkazy mající původ v trestním řízení, aniž by přihlédl k jejich celkovému kontextu. Krajský soud se pouze ztotožnil s tvrzením správních orgánů, aniž by se s touto námitkou stěžovatele vypořádal. Tento postup správce daně je také v rozporu se zásadou vyhledávací (§ 78 odst. 1 daňového řádu).

[29] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel ohledně předmětných plnění jednal výhradně s Ing. S., který žádným způsobem nefiguroval ve společnostech GA a CC. Dodavatelé stěžovatele byli pro správce daně nekontaktní. Finanční prostředky zaslané na účty dodavatelů stěžovatele byly v hotovosti vybírány. Ve statutárních orgánech dodavatelů stěžovatele zřejmě figurovaly osoby v pozici tzv. bílých koní. Pan F. V. v rámci své výpovědi v trestním řízení popsal systém vystavování fiktivních faktur, na kterém se s ním podílel Ing. S. Tyto skutečnosti spolu s ostatními skutkovými zjištěními ve svém souhrnu zakládají důvodné pochybnosti o souladu stavu formálního se stavem skutečným. Podle žalovaného proto krajský soud dospěl ke správnému závěru, že důkazní břemeno bylo přeneseno na stěžovatele. Skutečnost, že pan V. byl v postavení spolupracujícího obviněného, není sama o sobě způsobilá zpochybnit věrohodnost jeho výpovědi. Výpověď pana V. navíc plně korespondovala s jinými důkazy, konkrétně s e-mailovou komunikací mezi F. V. a B. H. ze dne 17. 12. 2012.

[30] V daňovém řízení ani v řízení před krajským soudem stěžovatel žádnou argumentaci rozporující zákonnost pořízení důkazních prostředků v rámci trestního řízení neuplatnil. V daňovém řízení nevyšly najevo žádné skutečnosti, na základě kterých by žalovaný mohl popochybovat o zákonnosti důkazních prostředků pořízených v trestním řízení. Žalovaný ani krajský soud tak nebyl povinen se touto otázkou zabývat.

[31] Tvrzení stěžovatele, že správce daně své pochybnosti opíral výhradně o důkazy mající původ v trestním řízení, je v rozporu s obsahem spisu. Pochybnosti správce daně totiž byly opřeny o skutečnosti, které nevyplývaly pouze či převážně z důkazů pořízených v trestním řízení, nýbrž z velké části z důkazů získaných správcem daně jak na základě součinnosti se stěžovatelem, tak na základě vlastní činnosti správce daně. Ve shodě s krajským soudem žalovaný konstatoval, že podmínky pro použití důkazů získaných z trestního řízení byly splněny. Stěžovatel přímý požadavek na zopakování výslechu osob, které byly vyslechnuty v trestním řízení, v daňovém řízení nevznesl. Potřeba zopakování výslechu daných svědků nevyplývala ani z žádných jiných okolností. Žalovaný setrval na svém stanovisku, že se daňové orgány řádně vypořádaly se všemi důkazními návrhy vznesenými stěžovatelem.

[32] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného setrval na závěru, že důkazní břemeno unesl a předložil relevantní důkazní prostředky. To, že je správce daně odmítl, mu nelze přičítat k tíži. Správce daně důkazní břemeno převedl na stěžovatele neprávem, neboť tím důkazní břemeno neunesl. Jedinou skutečností, ze které žalovaný vycházel, je výpověď pana F. V., kterou stěžovatel považuje za nedůvěryhodnou, a znovu poukázal na to, že ji pan V. několikrát změnil. Nerozporování konkrétních důkazů ze strany stěžovatele nezabavuje soud povinnosti podrobit takové důkazy zkoumání, zda byly získány zákonně či nikoli. Na rozdíl od žalovaného má stěžovatel za to, že odůvodnění neprovedení důkazů buď zcela absentuje,

nebo je nedostatečné. Navržené důkazy stěžovatel považuje za relevantní.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[33] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[34] Kasační stížnost není důvodná.

[35] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci mezi stěžovatelem a žalovaným bylo sporným především to, zda stěžovatel prokázal, že skutečně přijal deklarovaná zdanitelná plnění.

[36] Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění specifikovaných v písm. a) až e) tohoto ustanovení. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcu uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.

[37] K argumentaci stěžovatele, v níž zpochybňuje závěry krajského soudu přijaté k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že se k této otázce ve své judikatuře již mnohokrát vyjádřil. Poukázat lze např. na bod 31 rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 81 v němž NSS vyslovil, že „otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabýval. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně 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 základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáním skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013 - 49).“

[38] Stěžovatel ohledně přenesení důkazního břemene s ohledem na dlouhou časovou prodlevu mezi poskytnutím plnění a snahou správce daně kontaktovat dodavatele GA a CC dovozoval, že nekontaktnost dodavatele nemůže sama o sobě vést k automatickému přenesení



pokračování

důkazního břemene. K tomu Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že správce daně vyzval k vydání nebo zapůjčení veškerých daňových dokladů, souvisejících listin a veškerých souvisejících listin či dokumentů vystavených pro stěžovatele společnost GA výzvou ze dne 17. 2. 2015, č. j. 280819/15/2701-60565-604004, a společnost CC výzvou ze dne 20. 2. 2015, č. j. 298136/15/2701-60565-604004, tj. více než dva roky poté, co mělo dojít v listopadu 2011 a prosinci 2012 ke stěžovatelem tvrzeným zdanitelným plněním. Nejvyšší správní soud připouští, že nekontaktnost uvedených společností po takto dlouhé době od stěžovatelem deklarovaných plnění by sama o sobě nepostačovala k unesení důkazního břemene správce daně ohledně důvodných pochybností, že byla plnění od GA a CC fakticky poskytnuta stěžovatelem deklarovaným způsobem, neboť za více než dva roky se může situace obchodní společnosti výrazně změnit, či dokonce může dojít k jejímu zrušení a zániku.

[39] V posuzované věci však správce daně zjistil celou řadu dalších skutečností, na základě nichž dospěl k závěru o pochybnostech o uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Tyto skutečnosti uvedl ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 16. 10. 2015, č. j. 1529971/15/2701-60565-604004. Poukázal na skutečnost, že proti předsedovi představenstva stěžovatele X je vedeno trestní stíhání pro pokračující zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) a odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, přičemž byl obviněn z toho, že jako předseda představenstva stěžovatele po předchozí dohodě s Ing. J. S. úmyslně zahrnul do daňových příznání k dani z příjmů právnických osob jako daňově uznatelné výdaje a do daňových příznání k DPH jako přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně fiktivní faktury – daňové doklady od různých dodavatelů, mj. i GA, u níž se jednalo o správcem daně zpochybňovaný daňový doklad č. 111200176, za různé druhy plnění (např. marketingová podpora, vytváření strategií, průzkumy trhu, zhodnocení projektů, reklamní činnost, různé analýzy a strategická poradenství), která však ve skutečnosti neproběhla a nebyla provedena. K existenci studie GA X uvedl, že existovala, avšak neví, kde ji má, zkusí ji dohledat a předložit správci daně. Do dne sepsání této výzvy však nebyla ze strany stěžovatele studie GA správci daně doložena. Výzvami k poskytnutí informací správce daně zjistil, že není ani součástí trestního spisu vedeného Policií ČR.

[40] Správce daně ve výzvě k odstranění pochybností stěžovatelem doložené důkazní prostředky a jeho tvrzení shledal nedostatečnými pro prokázání skutečností, že předmětné plnění bylo fakticky poskytnuto, že bylo poskytnuto právě GA a že toto plnění stěžovatel použil v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění specifikovaných v § 72 odst. 1 zákona o DPH. Správce daně v této souvislosti dále poukázal na skutečnost, že objednávka ze dne 4. 10. 2011 byla provedena velice nekonkrétní formou – pouze větou „*Objednáváme si u vás analýzu činnosti lékárny v roce 2011, zhodnocení sortimentu a návrh strategie na rok 2012*“, přičemž není zřejmé, které konkrétní ukazatele činnosti lékárny a jakým způsobem by vlastně měly být analyzovány. Z výpovědi X do protokolu ze dne 25. 11. 2014, č. j. 1548012/14/2701-60565-608976, také vyplývá, že po objednávce došlo k dalším jednáním, předávání podkladů, e-mailové komunikaci apod. a že mu byly průběžně předávány soubory v elektronické podobě s doporučením sortimentu. O průběhu obchodní transakce by měly existovat nějaké další stopy prokazující faktické uskutečnění obchodní transakce. Zároveň by měla existovat studie zpracovaná v papírové podobě. Žádné takové důkazní prostředky však správci daně doloženy nebyly a proto mu vznikly pochybnosti o reálném uskutečnění obchodního případu. Nebyl doložen ani žádný důkazní prostředek, který by prokazoval, jaké byly termíny plnění či případné sankce a další smluvní podmínky. Správce daně v této souvislosti zmínil, že v praxi lze u plnění v rádech statisíců Kč typu poskytování služeb vysledovat snahu většiny objednatelů jednat v jejich podnikání obezřetně a sjednat rozsah i cenu plnění včetně termínů plnění písemnou formou. Absence písemné formy sjednání těchto atributů obchodní transakce rovněž u správce daně

vyvolala pochybnosti o jejím faktickém uskutečnění. Správce daně dále požadoval po stěžovateli ozřejmit vazbu Ing. J. S. (o němž X tvrdil, že s ním jednal ohledně plnění GA) na dodavatele GA, neboť výpis údajů z obchodního rejstříku ohledně GA žádnou spojitost Ing. S. s GA neukazuje.

[41] Pochybnosti správce daně podpořila také skutečnost, že v případě GA se jednalo o nekontaktní společnost se sídlem na virtuální adrese, která do sbírky listin v obchodním rejstříku neukládá žádné účetní závěrky a nemá u správce daně zaregistrovány žádné bankovní účty. Do obchodního rejstříku byla zapsána 2,5 měsíce před sepsáním objednávky na zpracování analýzy činnosti lékárny stěžovatele, v době sepsání objednávky nebyla GA ani plátcem DPH. Tím se stala až 6. 12. 2011, tj. až po dvou měsících od sepsání objednávky. Z pohledu správce daně není příliš obvyklé, aby plátce DPH uzavíral ústní dohodu na poskytnutí služeb zmíněného charakteru a finanční hodnoty se subjektem, který je nově vzniklou společností, která není plátcem DPH. Z výpisu bankovního účtu uvedeného na zpochybňovaném daňovém dokladu správce daně zjistil, že ihned po úhradách daňového dokladu byly tyto finanční prostředky vybrány v hotovosti jednatelem GA. Z pohybu na předmětném bankovním účtu nejsou zřejmé žádné úhrady dodavatelům provozního charakteru (např. telefon, nájemné, kancelářská technika, služby, vedení účetnictví apod), ani žádné platby případným subdodavatelům, které by nasvědčovaly běžnému chodu společnosti, která fakticky podniká. Správce daně se již ve výzvě k odstranění pochybností vypořádal s tvrzením X, že důkazem toho, že plnění GA sloužilo stěžovateli pro uskutečňování plnění specifikovaných v § 72 odst. 1 zákona o DPH, je skutečnost, že došlo ke zvýšení hrubého zisku z 459.000 Kč v roce 2011 na 3.923.000 Kč v roce 2013 při meziročním poklesu obrátu obecně u lékáren v ČR o 10 %, když poukázal na skutečnost, že hodnota hrubého zisku měla v letech 2011 až 2013 jednoznačně vzrůstající tendenci, a zmínil, že na tento růst mohlo mít vliv mnoho faktorů, které s poskytnutím plnění GA vůbec nemusí souviset (např. snížení vlivu konkurenčního prostředí v důsledku zániku lékáren v dané lokalitě, změna právních předpisů, změna zpětných bonusů poskytovaných farmaceutickými firmami apod.). Po zhodnocení výše zmíněných tvrzení a dosud předložených důkazních prostředků správce daně uzavřel, že má pochybnosti o tom, že Plnění GA bylo fakticky poskytnuto, bylo poskytnuto právě tímto dodavatelem a že toto plnění stěžovatel použil v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění specifikovaných v § 72 odst. 1 zákona o DPH.

[42] K plnění CC správce daně ve výzvě rovněž mimo jiné poukázal na skutečnost, že X je trestně stíhán pro výše již zmíněný zločin, a byl obviněn z toho, že jako statutární orgán stěžovatele po předchozí dohodě s Ing. J. S. úmyslně zahrnul do daňových příznání k dani z příjmů právnických osob jako daňově uznatelné výdaje a do daňových příznání k DPH jako přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně fiktivní faktury, daňové doklady od různých dodavatelů, mj. i CC, za různé druhy plnění, která však ve skutečnosti neproběhla a nebyla provedena. Správce daně provedl výslech Ing. J. S., se kterým měl X sjednávat předmětné obchodní transakce. Svědek Ing. S. odmítl k prověřované věci vypovídat s odůvodněním, že by informace poskytnuté při svědecké výpovědi mohly být využity Policií ČR v rámci trestního stíhání proti němu. K dodavateli CC však uvedl, že tuto společnost vůbec nezná, o její existenci se dozvěděl až z trestního spisu. S touto společností nikdy nejednal a neměl s ní nic společného. Správce daně dožadáním u místně příslušného správce daně zjistil, že CC je nekontaktní daňový subjekt, který není registrován k dani z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků ani k dani srážkové a za rok 2012 nepodal daňové příznání k dani z příjmů právnických osob, proto mu byla vyměřena daň podle pomůcek. CC nereagoval ani na výzvu správce daně k vydání nebo zapůjčení listin souvisejích s prověřovanými obchodními transakcemi mezi stěžovatelem a CC. Sídlo CC se nachází na virtuální adrese. Z informací poskytnutých Policií ČR na výzvu správce daně bylo zjištěno, že jednatel CC podal dne 29. 5. 2013 na policii vysvětlení, ve kterém

pokračování

vedl, že v CC žádnou činnost nevykonával a faktury nevystavoval. Nevzpomněl si, zda zplnomocnil někoho k jednání za CC. Správce daně od Policie ČR dále zjistil, že obviněný F. V. jako spolupracující obviněný popsal systém zapojení většího počtu společností do daňových podvodů založených na vystavování fiktivních faktur, na kterém se sám podílel ve spolupráci s Ing. J. S. F. V. mj. uvedl, že vystavoval fiktivní faktury i za CC. Doložené daňové doklady se v rámci označení dodávky odvolávají na smlouvu, která však není na dokladech nijak blíže konkretizována. Není tedy zřejmé, co konkrétně mělo být předmětem plnění, v jakém rozsahu, kdy, na jakých místech a za jakou cenu. Žádná smlouva nebyla správci daně v souvislosti s předmětnými daňovými doklady doložena. Na základě výše uvedeného správce daně vyslovil pochybnosti o tom, že předmětná plnění od dodavatele CC byla fakticky poskytnuta právě tímto dodavatelem a že sloužila stěžovateli k uskutečňování plnění specifikovaných v § 72 odst. 1 zákona o DPH.

[43] Správce daně proto stěžovatele vyzval, aby ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy předložil veškeré důkazní prostředky, kterými disponuje a které mu nebyly doposud doloženy a prokazují, že nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období uplatnil v souladu s § 72 a násl. zákona o DPH.

[44] S ohledem na zmíněné skutečnosti uvedené ve výzvě správce daně k odstranění pochybností se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně ve výzvě dostatečně ozřejmil svoje pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění a dostatečně návodně vyzval stěžovatele u předmětných zdaňovacích období k prokázání, že plnění v jeho prospěch se uskutečnilo tak, jak deklaroval. Jak bude uvedeno dále, stěžovatel na tuto výzvu reagoval, požadované důkazní prostředky však nedoložil. Nepodařilo se mu tak odstranit pochybnosti správce daně a neunesl důkazní břemeno, které na něj po výzvě správce daně přešlo. Krajský soud se otázkou přenesení důkazního břemene v bodě 72 napadeného rozsudku stručně, nicméně dostatečně zabýval, přičemž náležitě vystihl a zmínil rozhodné skutečnosti, a nelze proto přisvědčit ani námitce stěžovatele, že se krajský soud nedostatečně a nesprávně vypořádal s námitkami stěžovatele ohledně přenesení důkazního břemene, a rozsudek je proto nezákonný a nepřezkoumatelný.

[45] S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že neobstojí argumentace stěžovatele o neunesení důkazního břemene ze strany správních orgánů ve vztahu k prokázání důvodnosti a závažnosti jejich pochybností ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních dokladů předložených stěžovatelem, jak to od nich vyžaduje § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně totiž své pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění řádně podložil a odůvodnil.

[46] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že správní orgány svou svou pozornost věnovaly pouze podkladům, které jim umožnily přenést důkazní břemeno zpět na stěžovatele, místo toho, aby nestranným způsobem hodnotily předložené důkazy v celém jejich rozsahu a usilovaly o pravdivé zjištění skutkového stavu a správné zjištění a stanovení daně, jak jim ukládá § 1 odst. 2 daňového řádu. S veškerou argumentací stěžovatele zpochybňující výše uvedené skutečnosti se totiž jak správce daně, tak i žalovaný náležitě vypořádali.

[47] K argumentaci stěžovatele, že předložil všechny jemu dostupné relevantní důkazy k prokázání existence a poskytnutí zdanitelných plnění, Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel v průběhu daňového řízení na výše uvedenou výzvu správce daně k odstranění pochybností reagoval podáním ze dne 13. 11. 2015, v němž uvedl, že další důkazní prostředky než ty, které byly již správci daně předloženy, nebyly dohledány. Nelze poskytnout ani žádné důkazy v elektronické podobě, neboť X nenastartoval zabavený počítač poté, co mu jej vrátila Policie

ČR. Jestli takové důkazní prostředky existují, pak je má v držení Policie ČR. Ke studii GA stěžovatel uvedl, že tento důkazní prostředek se nepodařilo v sídle společnosti ani v lékárně samotné dohledat. Vyjádřil domněnku, že byl tento důkazní prostředek rovněž zabaven při zásahu Policie ČR a nebyl zanesen do protokolu. Nelze ani vyloučit možnost, že studie byla skartována poté, co splnila svůj účel. Zmínil, že v roce 2012 došlo k nárůstu počtu obchodních případů a současně k nárůstu tržeb na 1 obchodní případ, což podle stěžovatele dokládá existenci studie GA. Za nezpochybnitelné označil, že stěžovatel přijal daňový doklad evidenční číslo 111200176 od GA v celkové výši 3.000.000 Kč, z toho DPH ve výši 500.000 Kč, vystavený za zpracování studie. Tento doklad zahrnul do svého daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011 a do daňového přiznání k DPH za měsíc listopad 2011.

[48] K plnění CC stěžovatel uvedl, že kromě již předložených důkazů byla nalezena Smlouva o poskytnutí mediální podpory č. 20120930-1 uzavřená dne 1. 11. 2012 mezi stěžovatelem a CC. Tuto smlouvu stěžovatel přiložil, spolu s ceníkem služeb a seznamem dostupných reklamních ploch. Zmínil, že je nemožné prokázat, že mu plnění na základě daňových dokladů poskytovala právě CC. Z tabulky obsahující přehled obrátů v prosinci za roky 2011 – 2014 je podle stěžovatele patrné, že v roce 2012, tedy v roce provádění masivní mediální podpory, byly v prosinci dosaženy nejvyšší obraty ze všech prezentovaných období.

[49] Jako přílohy ke svému vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 13. 9. 2016, č. j. 1628286/16/2701-60565-604004), dále stěžovatel předložil analýzu výsledků svého hospodaření v letech 2010 až 2014, záznamy telefonního hovoru mezi B. H. a P. P. ze dne 19. 1. 2013 v 19:19:50 hod., F. V. ze dne 29. 10. 2012 v 11:12:03 hod. a ze dne 30. 10. 2012 v 12:28:01 hod. a mezi P. P. a B. H. ze dne 1. 11. 2012 v 13:11:50 hod., které se týkaly fakturace. Dále předložil komunikaci managementu nad ztvárněním nových spotů pro LED obrazovky z počátku roku 2013 a Ceník LED obrazovky TRIMA CB Advertisement.

[50] Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodává, že X do protokolu v daňovém řízení ze dne 25. 11. 2014, č. j. 1548012/14/2701-60565-608976, mimo jiné vypověděl, že studie (analýza) existovala, ale neví, kde je, a zkusí ji dohledat a doložit. O existenci dalších důkazních prostředků ve věci neví. Data v elektronické podobě stěžovatel dostával postupně a až nakonec byla předána studie (analýza) v papírové formě, poté obdrželi fakturu za studii (analýzu).

[51] Z obsahu správního spisu dále vyplývá, že GA na výzvu správce daně, kterou se snažil ověřit spolupráci této společnosti se stěžovatelem, žádným způsobem nereagovala. Místně příslušný správce daně ohledně GA uvedl, že je nekontaktní. Z výslechu svědka Lukáše Laty (jednatele GA) zachyceného v protokolu Policie ČR o výslechu svědka ze dne 30. 1. 2014, č. j. OKFK-2635-1674/TČ-2012-252201-TR, nevyplývalo, že GA realizovala studii pro stěžovatele. Tento jednatel jako jedinou práci vykonanou GA zmínil školení zaměstnanců Plynoservisu v autoservisu. Existenci studie GA nelze dovozovat ani ze zvýšení obratu v prosinci 2012, na které stěžovatel poukazuje v souvislosti s jím předloženou analýzou výsledků hospodaření společnosti, neboť ke zvýšení obratu mohlo dojít na základě řady jiných příčin (např. změny situace na trhu).

[52] S ohledem na to, že stěžovatel studii GA, ani jakýkoli jiný důkaz s ní související (např. korespondenci), nepředložil, přičemž sám připustil, že dalšími důkazními prostředky nedisponuje a další zjištění správce daně (neprokázání spolupráce stěžovatele se společností GA, nekontaktnost této společnosti, z výslechu jednatele GA nevyplývalo, že studie byla skutečně pro stěžovatele realizována, správce daně na základě výzev k poskytnutí informací zjistil, že studie GA není ani součástí trestního spisu vedeného Policií ČR) se Nejvyšší správní soud plně

pokračování

ztotožňuje s vyhodnocením důkazů provedeným krajským soudem a jeho závěrem, že z ničeho nelze dovodit, že se plnění uskutečnila stěžovatelem deklarováným způsobem. Správný je rovněž závěr krajského soudu, že v případě stěžovatelem předložené smlouvy o poskytnutí mediální podpory a ceníku služby nelze ze smlouvy dovodit, v jakém rozsahu mělo být stěžovateli poskytnuto. Nejvyšší správní soud tedy považuje vyhodnocení důkazů krajským soudem za racionální, logické, přesvědčivé a správné. V uvedeném hodnocení důkazů Nejvyšší správní soud nespatřuje jejich nesprávnou interpretaci krajským soudem tvrzenou stěžovatelem v kasační stížnosti. Krajský soud rovněž zdůvodnil, proč se ztotožnil se závěry žalovaného odůvodňujícími neprovedení navrhaných svědeckých výpovědí.

[53] Nejvyšší správní soud v této souvislosti dále konstatuje, že pokud by studie GA skutečně existovala, pak by stěžovatel měl být schopen ji nalézt (ať už v písemné či elektronické podobě), či alespoň doložit jiná data s ní související, jejichž existenci popsal X ve své výpovědi. K tomuto závěru vede Nejvyšší správní soud také poměrně vysoká cena studie GA deklarovaná v daňovém dokladu. Pokud tak stěžovatel neučinil, svědčí to o tom, že plnění GA neproběhlo stěžovatelem deklarováným způsobem, resp. že studie GA pravděpodobně vůbec neexistovala, jak příléhavě konstatoval krajský soud. Ve shodě s krajským soudem zdejší soud konstatuje, že nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele, že soubor nepřímých důkazů svědčí ve prospěch plnění GA.

[54] Důkazy, jimiž stěžovatel dokládá plnění GA a CC, mají toliko formální povahu (faktury, smlouva o poskytnutí mediální podpory a ceník), nebo existenci plnění GA a CC vůbec nedokládají (stěžovatelem předložené záznamy o telefonických hovorech, nárůst jeho tržeb, korespondence ohledně reklam CC, která je z ledna 2013, tj. po zdaňovacím období na které byla daň doměřena platebním výměrem - prosinec 2012). Nelze tudíž přisvědčit ani argumentaci stěžovatele, že předloženými důkazy doložil, že plnění existovala. Nejvyšší správní soud na tomto místě ve shodě s krajským soudem konstatuje, že z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (viz rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně NSS v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, že ani *„doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.“*

[55] Námitku stěžovatele, v níž krajskému soudu vytýká, že opomenul důkazy předložené stěžovatelem a nevypořádal se s námitkami stěžovatele ohledně zásadních procesních vad řízení neshledal Nejvyšší správní soud opodstatněnou, neboť z napadného rozsudku je zřejmé, že krajský soud se věcí z hlediska zjišťování skutkového stavu komplexně zabýval, zhodnotil stěžovatelem předložené důkazy, zdůvodnil, proč nebylo třeba provádět stěžovatelem navržené svědecké výpovědi a neshledal pochybení v použití důkazů získaných v trestním řízení v řízení daňovém, k čemuž dodal, že důkazy prováděné v daňovém řízení nebyly v rozporu s důkazy získanými z trestního řízení.

[56] Pokud stěžovatel správci daně vytýká, že nemohl po něm požadovat prokázání skutečností zatěžujících jiné daňové subjekty (dodavatele), jedná se o neopodstatněnou námitku, neboť správce daně nic takového po stěžovateli nepožadoval. Byl to naopak stěžovatel, kdo navrhoval provedení daňové kontroly u deklarováných dodavatelů GA a CC.

[57] K námitce, v níž správním orgánům i krajskému soudu stěžovatel vytýká, že rezignovaly

na hodnocení věrohodnosti důkazů získaných v rámci trestního řízení vedeného proti X, Nejvyšší správní soud v první řadě ve shodě s krajským soudem odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, v němž uvedl, že „*listiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořizeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořizeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořizeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny.*“

[58] Nejvyšší správní soud má stejně jako krajský soud za to, že tyto podmínky byly v posuzované věci splněny. Správce daně si důkazy z trestní věci obstaral na základě výzvy v souladu s § 57 odst. 1 a § 58 daňového řádu od Policie ČR (takto získal e-mailovou komunikaci a přepisy odposlechů) a při nahlížení do spisu mu byly poskytnuty kopie listin (usnesení o zahájení o trestního stíhání, výslech svědka Lukáše Laty, výslechy obviněných X, F. V. a R. P.). Z ničeho přitom nevyplývá, že by tyto výslechy byly provedeny nezákonně, jak tvrdí stěžovatel, neboť vyslychaní byli Policií ČR vždy řádně poučeni o svých právech a povinnostech a protokoly jako správné podepsali. Správce daně umožnil stěžovateli se vyjádřit k důkazům, které získal od Policie ČR, když jejich obsah zachytil ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 13. 9. 2016, č. j. 1628286/16/2701-60565-604004, a s tímto výsledkem seznámil stěžovatele, který tak měl možnost se k němu vyjádřit a také tak učinil obsáhlým podáním ze dne 25. 10. 2016. Správce daně tudíž při použití těchto důkazů nepochybil.

[59] Námitka stěžovatele, že celá řada důkazních prostředků získaných v předmětném trestním řízení nebyla pořizena v souladu se zákonem, je navíc nepřijatelná dle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel nevznesl v žalobě, ač tak učinit mohl. Stěžovatel žádnou konkrétní nezákonnost týkající se důkazů pořizovaných v trestním řízení nezmiňuje. Totéž lze uvést o námitce, že rozhodnutí správních orgánů i krajského soudu byla *de facto* postavena výhradně na důkazech pocházejících z trestního řízení. Ani tuto stěžovatel v žalobě neuplatnil, proto nemůže ani vytýkat krajskému soudu, že se jí nezabýval.

[60] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani tvrzení stěžovatele, že důkazy obstarané v trestním řízení jsou zcela nevěrohodné. Konstatování stěžovatele o nevěrohodnosti těchto důkazů je totiž pouze obecné a nekonkrétní. Tento závěr platí rovněž ohledně výpovědi F. V., o níž stěžovatel tvrdil, že je nevěrohodná z důvodu častých změn, jelikož stěžovatel neuvedl, v čem konkrétně měl spolupracující obviněný F. V. vypovídat nepravdivě. Z ničeho tedy nevyplývá, že by důkazy pořizené v trestním řízení, které si správce daně obstaral, byly nevěrohodné.

[61] Pokud stěžovatel správním orgánům vytýká, že z důkazů získaných v rámci trestního řízení vybírají pouze ty, které podporují jejich závěry a záměrně opomíjejí ty, které vedou k možnosti závěru jiného, Nejvyšší správní konstatoval, že stěžovatel nezmínil žádný konkrétní příklad takového zacházení s důkazy ze strany správních orgánů a ani Nejvyšší správní soud ve způsobu, jakým správní orgány důkazy hodnotily, tento přístup nezaznamenal.

[62] Upozornění stěžovatele na skutečnost, že v případě jiné společnosti, ve které byl X

pokračování

jednatelem (I., s.r.o.), byly vydané zajišťovací příkazy správce daně rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 20/2017 – 250 zrušeny pro jejich nezákonnost, není pro posuzovanou věc relevantní, neboť se jedná o jinou věc, s jiným předmětem, týkající se jiného daňového subjektu.

[63] Ve skutečnosti, že správce daně odmítl provedení stěžovatelem navržených svědeckých výpovědí, nespaturuje Nejvyšší správní soud tendenční preferenci správce daně. Správce daně totiž ve zprávě o daňové kontrole č. j. 113834/17/2701-60565-604004 projednané se stěžovatelem dne 13. 2. 2017 srozumitelně a racionálně k jednotlivým návrhům stěžovatele na výslech svědků zdůvodnil, proč jejich provedení nebylo potřebné. Provedené důkazy považoval správce za dostatečné pro posouzení věci a provedení stěžovatelem navržených výsledků vyhodnotil dílem jako nadbytečné. Z uvedeného tak je zřejmé, že správce daně v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu posoudil přínos stěžovatelem navržených důkazních prostředků a zdůvodnil, proč nemohly být potřebné ke zjištění skutkového stavu. Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel ani v kasační stížnosti nekonkretizuje, které návrhy na provedení výslechů svědků by měly prokázat konkrétní skutečnosti podstatné pro posouzení věci, resp. v čem konkrétně vyhodnocení těchto důkazních návrhů žalovaným neobstojí.

[64] K námitce stěžovatele týkající se mechanismu uzavření smlouvy na plnění CC Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud ve stěžovatelem zmíněném bodu 47 rozsudku nevyslovil závěr, že považuje korespondenční uzavírání smluv za hypotetické, v tomto bodě totiž rekapituloval žalobní námitku, v níž stěžovatel uvedl, že tvrzení o korespondenčním uzavření Smlouvy o poskytnutí mediální podpory není hypotetické, a popisoval proces uzavírání smlouvy na plnění CC. Za situace, kdy ze smlouvy nešlo dovodit, v jakém rozsahu mělo být stěžovateli plnění CC poskytnuto a nebyly doloženy ani další důkazy prokazující souvislosti mezi osobou Ing. J. S. (s nímž dle své výpovědi X ve věci plnění CC dohodnul cenu za toto plnění) a CC, jelikož Ing. J. S. ve správním řízení dne 22. 7. 2015 do protokolu č. j. 1282311/15/2701-60565-604004 vypověděl, že společnost CC vůbec nezná, o její existenci se dozvěděl až z trestního spisu, za tuto společnost, ani s touto společností nikdy nejednal a neměl s ní nic společného, však není třeba se otázkou uzavření smlouvy na plnění CC dále zabývat, neboť z ničeho nelze dovodit, že se plnění CC uskutečnilo stěžovatelem deklarovaným způsobem. Neobstojí proto ani tvrzení stěžovatele, že prokázal faktické uskutečnění a přijetí zdanitelného plnění v případech obou dodavatelských společností.

[65] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že správní orgány ani krajský soud nepostupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, neboť ze zprávy o daňové kontrole, která v posuzované věci podle § 147 odst. 3 daňového řádu představuje odůvodnění dodatečných platebních výměrů, z rozhodnutí žalovaného i krajského soudu je zřejmé, že důkazy hodnotily jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Správce daně zjištěné důkazy popsal ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 13. 9. 2016, č. j. 1628286/16/2701-60565-604004, stěžovatel se k těmto důkazům vyjádřil v obsáhlém podání ze dne 25. 10. 2016, v němž mimo jiné navrhl provedení dalších důkazů (zejména svědeckých výpovědí). Stěžovatel tedy byl řádně seznámen s veškerými důkazy a bylo mu umožněno se k nim vyjádřit, čehož využil. Správce daně se s důkazními návrhy stěžovatele vypořádal výše uvedeným způsobem ve zprávě o daňové kontrole. Již výše bylo uvedeno, že krajský soud řádně zdůvodnil svůj závěr o tom, že nebylo třeba provést stěžovatelem navržené důkazy.

[66] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem správce daně, že stěžovatelem navržené důkazy by na zjištěném skutkovém stavu nemohly nic změnit. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že správní orgány i krajský soud pochybily, když je vyhodnotily jako nepotřebné ke zjištění

skutkového stavu. Poukaz stěžovatele na jeho obtížnou důkazní situaci v důsledku zabavení důkazních prostředků Policií ČR, jejich následného navrácení v nekompletním rozsahu, včetně nefunkčního počítače podle Nejvyššího správního soudu nic nemění na výše uvedeném závěru, že nebylo prokázáno, že se plnění uskutečnila způsobem deklarovaným stěžovatelem. Stěžovatel ostatně ani neuvádí, jaké důkazní prostředky mu Policií ČR nebyly vráceny, a nezmiňuje ani, že v poškozeném počítači byla uložena data dokládající stěžovatelem tvrzené skutečnosti (faktické uskutečnění předmětných plnění).

[67] Namítal-li stěžovatel, že správní orgány postupovaly nezákonně, když převzaly pouze některé důkazy z trestního řízení, resp. jejich části a útržky, svědčící v neprospěch stěžovatele, které byly pořízeny zejména v přípravném řízení, a informace z nich získané již následně neaktualizovaly dle následného vývoje v trestním řízení a spokojily se plně se zjištěními orgánů činných v trestním řízení, Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětem trestního řízení bylo vyšetření více skutků, a proto je logické, že správní orgány z trestního řízení použily pouze ty důkazy, které se týkaly stěžovatelem deklarovaných plnění v posuzované věci. Výtku stěžovatele vůči správním orgánům, že získané důkazy správní orgány neaktualizovaly dle následného vývoje v trestním řízení, nepovažuje Nejvyšší správní soud za opodstatněnou, jelikož stěžovatel neuvádí žádnou konkrétní změnu týkající se důkazů z trestního řízení, jež měly správní orgány k dispozici.

[68] Přisvědčit nelze ani stěžovatelem namítanému pochybení, že správní orgány rezignovaly na opakované provedení těchto důkazů v kontextu daňového řízení. Správce daně totiž sám obstaral dostatek důkazů, na základě nichž bylo možné věc náležitě posoudit, a nebylo tudíž třeba opakovaně provádět důkazy z trestního řízení, které měly toliko podpůrnou povahu. Správce daně se navíc pokusil za účasti zástupce stěžovatele provést výslech svědka Ing. J. S., který rovněž vypovídal v trestním řízení a s nímž měl X dle svého vyjádření jednat ohledně plnění CC, tento svědek však odmítl v daňovém řízení vypovídat s tím, že by jeho výpověď mohla být proti němu využita v trestním stíhání, a vyjádřil se pouze výše uvedeným způsobem ke společnosti CC.

[69] Stěžovatel upozornil, že používání důkazů majících původ v jiném řízení, zvláště pak pokud se jedná o řízení trestní, by s ohledem na jeho specifika nemělo být pravidelným způsobem obstarávání důkazů, resp. způsobem, kterým je získána většina důkazů v daném řízení, zejména pak pokud se jedná o důkazy získané před zahájením daňového řízení. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že taková situace v posuzované věci nenastala. Skutkový stav stojí především na důkazech zjištěných správcem daně. Správce daně sám prováděl dokazování, při kterém zjistil dostatek důkazů pro rozhodnutí ve věci (faktura týkající se Plnění GA, faktury a smlouva týkající se Plnění CC, sdělení stěžovatele k zahájení daňové kontroly zachycené v protokolu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 507942/14/2701-05502-604004, výslech X zachycený v protokolu ze dne 25. 11. 2014, č. j. 1548012/14/2701-60565-608976, Výslech Ing. J. S. zachycený v protokolu ze dne 22. 7. 2015, č. j. 128311/15/2701-60565-604004, informace o účtech, nekontaktnost společností GA a CC, informace místně příslušného správce daně o těchto společnostech). Správní orgány tedy při posouzení věci vycházely převážně z důkazů zjištěných v daňovém řízení, které postačovaly k prokázání toho, že k předmětným plněním nedošlo stěžovatelem deklarovaným způsobem. Důkazy z trestního řízení nicméně tento závěr dále potvrzují. Nebylo tudíž ani třeba důkazy z trestního řízení opakovaně provádět v kontextu daňového řízení, jak se toho domáhá stěžovatel. Nezávisle na důkazech z trestního řízení tedy bylo dostatečně prokázáno, že plnění neproběhla stěžovatelem deklarovaným způsobem. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že správní orgány založily svá tvrzení a pochybnosti v rozporu s § 78 odst. 1 daňového



pokračování

řádu pouze na důkazech získaných z trestního řízení, a nikoli na své vlastní vyhledávací činnosti, a tím porušily zásady procesní rovnosti, bezprostřednosti a součinnosti. Poukaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 – 62, v této souvislosti není příležitý, neboť tento rozsudek se týká výsledků svědků provedených policejním orgánům před zahájením řízení ve smyslu § 158 odst. 9 zákona č. 141/1961, o trestním řízení soudním (trestní řád), nikoli výsledků obviněných podle § 91 trestního řádu, které měly správní orgány k dispozici v posuzované věci.

[70] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel předloženými důkazními prostředky neprokázal, že jím deklarované údaje týkající se plnění GA a CC jsou správné a pravdivé. Nesouhlasu stěžovatele s tím, že nedoložil splnění podmínky podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, proto nelze přisvědčit.

[71] Stěžovatel namítal, že mu nelze klást k tíži interní záležitosti na straně dodavatelů, jak je zmíněno např. v bodě 12 rozsudku. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že v tomto bodě krajský soud rekapituloval žalobu, a nejedná se tedy o závěr krajského soudu.

[72] Ohledně závěru stěžovatele o příčinné souvislosti mezi Plněním GA a hospodářským výsledkem stěžovatele má Nejvyšší správní soud v souladu s krajským soudem za to, že neobstojí. Hospodářský výsledek stěžovatele může různorodě ovlivňovat celá řada faktorů (např. situace na trhu), a nelze tak bez dalšího konstatovat, že růst hrubého zisku dokládá existenci studie GA.

[73] Ve skutečnosti, že se krajský soud ztotožnil se závěry správních orgánů, nespatřuje Nejvyšší správní soud pochybení krajského soudu, neboť ze stručného, nicméně výstižného, řádného a srozumitelného odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, z jakých důvodů se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného. Jak již zdejší soud judikoval v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, *je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.* Přesně o takovou situaci se jednalo v posuzované věci.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[74] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými (resp. v některých případech nepřipustnými) všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[75] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. února 2021

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu