



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Aleše Sabola a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobce: PHOBOS BOHEMIA s.r.o., IČ 28234481
sídlem Ohradské náměstí 1621/5, 155 00 Praha 5 – Stodůlky
zastoupen Censitio s.r.o., IČ 24774219
osobou oprávněnou poskytovat daňové poradenství,
sídlem Ratajova 1113/8, 148 00 Praha 4,

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

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 12. 2015, čj. 44041/15/5300-21444-711428

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

1. Žalobou ze dne 16. 12. 2015 se žalobce domáhá toho, aby bylo zrušeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále i jako „odvolací orgán“ nebo „žalovaný“) ze dne 15.

12. 2015, čj. 44041/15/5300-21444-711428, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 4. 6. 2014 – platebnímu výměru čj. 3819091/14/2005-24907-110122 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012, jímž byla vyměřena daň v celkové výši 246 743 Kč, namísto žalobcem uplatněného nadměrného odpočtu ve výši 2 990 354 Kč a platebnímu výměru čj. 3835588/14/2005-24907-110122 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2013, jímž byla vyměřena daň v celkové výši 63 640 Kč namísto žalobcem uplatněného nadměrného odpočtu ve výši 3 885 656 Kč.

2. Rozhodnutí čj. 3835588/14/2005-24907-110122 ze dne 4. 6. 2014, jímž správce daně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty ve výši 63 640 Kč, bylo odůvodněno tím, že žalobce neodstranil pochybnosti specifikované ve výzvě č. j. 3251384/13/2005-24907-110122 ze dne 23. 5. 2013, doručené žalobci dne 24. 5. 2013. Žalobce původně uplatňoval nadměrný odpočet na DPH ve výši 3 885 656 Kč. Žalobce v rámci průběhu postupu pro odstranění pochybností podal při jednání dne 22. 7. 2013 vysvětlení a doklady zaznamenané v protokolu č.j.: 3318221/13/2005-05401-102105, dále podal na podatelnu a zaslal e-mailem další požadované listiny a informace. Na stejném základu pak bylo vydáno i rozhodnutí správce čj. 3819091/14/2005-24907-110122 ze dne 4. 6. 2014, jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 246 743 Kč, ačkoliv ten si nárokoval nadměrný odpočet DPH ve výši 2 990 354 Kč. Správce daně v obou rozhodnutích vyhodnotil, že:
- a. Žalobce nepředložil správci daně průkazné listiny, doklady, vysvětlení a prokazující skutečnosti uvedené v podaném daňovém přiznání za kontrolované období.
 - b. Správce daně spatřoval podezření v mimořádné jednorázové ekonomické činnosti, a to v nákupu a prodeji telefonů Apple iPhone. K tomuto obchodu předložil žalobce přijaté faktury od společnosti BRALOVANE s. r. o. (dodací list a objednávky) za telefony, které si v šetřeném období zahrnul do nároku na odpočet, a to v celkové výši 22 775 470 Kč. Žalobce však nepředložil žádnou obchodní smlouvu se společností BRALOVANE s. r. o. přesto, že šlo o tak rozsáhlé obchody.
 - c. Správce daně v rámci prověřování zjistil, že společnosti BRALOVANE s. r. o. prodala telefony Ozzy Group s. r. o., tomu prodal své zásoby OSKAR Group s. r. o. (v Ozzy Group s. r. o. i OSKAR Group s. r. o. byl jediným společníkem i jednatelem pan Filip Schovánek z Prahy 10), té dodala zboží společnost Gab-Phone s. r. o. Společnost Gab-phone je však na adrese sídla nekontaktní. Smlouva o pronájmu prostor sídla byla vypovězena poskytovatelem dne 17. 2. 2012. Do datové schránky je doručováno fikcí bez vyzvednutí zásilky. Jednatel je také nekontaktní. U správce daně není registrován žádný zástupce zmocněného k jednání. Od roku 2012 nejsou podávána daňová přiznání. Poslední přiznání daně z přidané hodnoty bylo za období 1. Q 2012 s údajem, že bylo vykázáno uskutečnitelné zdanitelné plnění v základu daně v rozsahu cca 200 000 000 Kč a DPH cca 40 000 000 Kč. K tomu však nebyla vykázána žádná přijatá plnění. Za šetřené období březen 2013 Gab-Phone s. r. o. tedy v daňovém přiznání nevykázal žádná přijatá ani uskutečněná zdanitelná plnění a nebylo zjištěno,

že by konkrétní kontrolované telefony dle dodacích listů od někoho nakoupil a prodal společnosti OSKAR Group s. r. o., ta společnosti BRALOVANE s. r. o. a ta společnosti PHOBOS BOHEMIA s. r. o. (žalobci).

- d. Na žádost správce daně zaslal žalobce e-mailem správci daně výrobní čísla telefonů (IMEI) dle jednotlivých obchodních případů s komentářem. Žalobce dodal 2000 IMEI čísel, ale zároveň uvedl, že nemá v držení všechna čísla, jelikož původně mělo být předmětem obchodu 2000 telefonů, ale nakonec se jich zobchodovalo pouze 1200. Žalobce však neví, která čísla má a která ne. Následně nabídnul žalobce k prodeji 1150 telefonů, kdy si PPA GmbH odebral 650 ks, ale neví které konkrétní telefony z 1150 (čísla IMEI) to byly. Správce daně v tom shledal nedostatečnou průkaznost přijetí a uskutečnění zdanitelných plnění. Zároveň shledal, že je zde nedostatečná snaha daňového subjektu o identifikaci zboží a průkaznost jeho původu.
- e. Správce daně shrnul, že pouhé předložení dokladů není jedinou podmínkou pro přiznání odpočtu DPH. Podmínkou je rovněž fakt, že dané zboží bylo skutečně dodáno a prodáno. To však není žalobce schopen prokázat. Navíc se angažoval v nestandardních obchodech, které nebyly realizovány ani skrze písemně uzavřenou smlouvu.
- f. Z výpovědi jednatelky J. O. před Policií ČR vyplynulo, že veškeré finanční zázemí a pokrytí obchodních případů s Apple produkty zaštiťoval právě p. K. To zaštiťoval formou půjček z nichž část byla úročena. Veškeré jednání mezi p. M. (jednatelem společnosti BRALOVANE s. r. o., pozn. soudu) a p. K. probíhalo ze strany společnosti ze sídla na adrese Praha 5. Žalobce byl osloven p. K., který podniká v oboru IT a pracuje a bydlí na Slovensku v Košicích. Ten se žalobce dotázal zdali nechce nakoupit telefon Apple iPhone od společnosti BRALOVANE, která nechce nebo nemůže obchodovat mimo ČR. Důvod, proč tomu tak je, si paní O. nezjišťovala. Pan K. uvedl, že chce, aby pro něj žalobce telefony koupil a pak prodal zahraniční společnosti, komu sám určí. Za to dostane žalobce provizi. Paní O. o daném obchodu příliš nevěděla, jelikož ho řešil hlavně její bratr, ale žalobci přišla tato nabídka zajímavá, tak na ni přistoupil. V rámci dané dohody byla i uzavřena smlouva mezi společností MNC s. r. o., jejíž jednatel je p. K. Písemná smlouva s BRALOVANE s. r. o. však uzavřena nebyla. V rámci smlouvy MNC s. r. o. ze dne 16. 9. 2013 bylo uvedeno (viz čl. II bod 2.2 a 2.3, že budou poskytnuty bezúročné peněžní prostředky, které je dlužník povinen vrátit neodkladně po uskutečnění vratky na dani z přidané hodnoty na účet věřitele. Ode dne 27. 3. 2013 měla pí. O. podezření, že p. M. byl dle reportáže ČT 1 Události zadržen Policií ČR.
- g. Z výpovědi J. P. jakožto disponenta ze společnosti Hellman Worldwide Logistics s. r. o. (v rámci výsledku PČR) správce daně zjistil, že došlo k prodeji 650 ks iPhone 5 black společnosti PPA GmbH (Německo) a 500 ks iPhone 5 black společnosti Palmtek Kaubandus (Estonsko) v době od cca

5. 3. do 7. 3. 2013. zboží (pro obě dodávky) přijelo do skladu jednou zásilkou z Polska od společnosti ASBIS SPZ00 (k tomu kopie CMR dokladu, faktura a doprovodný e-mail), ASBIS zboží dovezl k nám společnosti UAS Celltronix (Litva), ta zboží uvolnila Oskar Group, a to dále Ozzy Group, ta společnosti BRALOVANE a ta společnosti PHOBOS BOHEMIA (žalobce). PHOBOS MEDIA zboží alokuje, tj. dává k dispozici k prodeji společnosti Palmtek a PPA. Od pana K. dostali pokyn, že zboží mělo být rozděleno. Společnost Palmtek žádala zboží dodat do Blonie v Polsku (500 ks) a následně byla adresa změněna na Glivice (Polsko). Zboží 650 ks si osobně vyzvedla společnost PPA u nás ve skladu. K tomu je k dispozici e-mailová komunikace od PPA a CMR doklad o vývozu. Dopravu uskutečnila společnost WML Monika Bartoszevicz z Polska do PPA Německo. Faktura byla poslána Oskar Group. K tomu správce daně dodává, že zboží udělalo okruh z Polska do Polska. Jediným jednatelem a společníkem BRALOVANE je polský státní příslušník K. M. Od Bralovane s. r. o. jsou k dispozici pouze faktury a dodací listy. Osobou uvedenou na fakturách je V. R., která je vystavila. Písemná smlouva na tak významné částky fakturované v kontrolovaných obdobích v 4. čt. 2012 a březnu 2013 dle PHOBOS BOHEMIA s. r. o. uzavřena nebyla.

- h. Od jednatele společnosti MCN s. r. o. pana P. K. (v rámci výsledku PČR) se dostalo vysvětlení, že společnost MNC k dané transakci přistoupila, jelikož jí společnost Apple nebyla schopna dodat více iPhonů, které prodává pouze operátorům. Proto byl zájem koupit telefony od společnosti BRALOVANE, která je však nechtěla prodávat do zahraničí (kvůli vzniku nadměrného daňového odpočtu v rámci DPH), tak bylo dohodnuto, že je koupí PHOBOS BOHEMIA se sídlem v České republice a pak je prodá dle pokynů P. K. Dohoda byla uzavírána s panem O. (jednatelem PHOBOS BOHEMIA), dlouhodobým známým pana K. Dohodli se se společností PHOBOS BOHEMIA, že je koupí a pak jim je prodají. K tomu nakonec nedošlo, neboť PHOBOS MEDIA věděl, kdo o ně má zájem, a tak je MCN neprodával a prodal je přímo zájemcům o telefony. MNC z toho měla provizi za zprostředkování. Správce daně dodal, že skutečně byla uzavřena mandátní smlouva mezi MNC a PHOBOS BOHEMIA ze dne 11. 11. 2012 za zprostředkování prodeje bylo fakturována částka ve výši 26 800 EUR, tj. 676 968 Kč. Z dané transakce měla mít zisk i PHOBOS BOHEMIA na základě smlouvy uzavřené mezi ní a MNC. Takovou smlouvu však správce daně neevidoval. Obchody probíhaly na zvláštním účtu v Raiffeisenbank, kam poslal pan K. prostředky a tam pak šly i platby o odběratelů. Tvzení pana K. neodpovídá tvrzení paní O., která uvedla, že PHOBOS BOHEMIA neměla dopředu informace o tom, komu budou telefony dále prodány. Odběratele měl určit pan K.
- i. Z výše uvedeného tak vyplynulo, že se jednalo o organizovaný řetězec plátců, kdy na počátku byly společnosti, které daň neodvedly, pak byla vyhledána společnost, která vykážala dodání do jiného členského státu, aby čerpala odpočet. Skutečnost, že daňový subjekt nebyl organizátorem

obchodu, ale pouze jeho článkem účastnícím se pouze fakturačně, nic nemění na skutečnosti, že tím, že svolil ke svému zapojení do transakce placení na určený účet a nákupu a prodeji určeným subjektům, přitom věděl, že společnost vystupující před ním odmítla být „dodavatelem do jiného členského státu“, se stal v důsledku své nedbalosti a neopatrnosti součástí podvodného řetězce.

- j. S ohledem na uvedená zjištění správce daně dovodil, že jsou zde objektivní důvody, pro které žalobce mohl a měl vědět, že je součástí daňového podvodu ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále i jako „SDEU“). Žalobce si nepočínal s péčí řádného hospodáře, a tudíž lze takové jednání označit za neobezřetné a nezodpovědné ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu (dále i jako „NSS“). Na základě toho, že daňový subjekt ignoroval nestandardní okolnosti průběhu obchodních případů, lze konstatovat, že vědět mohl, že je součástí podvodného jednání. Výše zmíněné indicie, byť každá sama o sobě nemusí být nezákonná ve svém souhrnu tvoří logický ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů.
 - k. Své rozhodnutí správce daně opřel o judikaturu SDEU C-439/04 a C-440/04, Kittel a Recolta Recycling, C-80/1 a 142/11 Mahagében a Péter Dávid. Dále judikaturu NSS č.j. 9 Afs 67/2007-147 a 1 Afs 37/2012-50. V případě, že je plnění zasaženo podvodným jednáním nebo zneužitím, pak je v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty i šestou směrnicí to, že plátce prokazatelně přijme zdanitelné plnění, přesto mu není uznán nárok na odpočet daně a ani mu není snížena daň na výstupu. Obecně daňový subjekt nenese odpovědnost za obchodní a ekonomickou činnost jiných subjektů, natož za jejich daňovou povinnost, ale to platí pouze za situace, že nevěděl anebo vědět nemohl, že se účastní podvodného jednání. Obecně je možno konstatovat, že neunes-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby byla v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána. Daňové řízení je tak nutno posuzovat jako samostatná daňová řízení, v nichž každý subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Navíc pokud dodavatelům daňovému subjektu byla vyměřena daň na výstupu podle podaných tvrzení, nic to nemění na skutečnosti, že pokud byla zdanitelná plnění mezi daňovým subjektem a dodavatelem zasažena podvodným jednáním a daňový subjekt o tom věděl nebo vědět mohl, nelze mu uznat nárok na odpočet daně.
3. S ohledem na výše uvedené tak, správce daně vyloučil z přijatých zdanitelných plnění z řádku č. 40 daňového přiznání dvě uvedené faktury od BRALOVANE s. r. o., které ve svém součtu činí za březen 2013 celkem 22 755 470 Kč (18 806 174 Kč základ daně plus 3 949 296 Kč DPH). Správce nashromáždil dostatek důkazních prostředků k doložení existence objektivních skutečností, že daňový subjekt vědět mohl, že je součástí podvodu.

V posuzovaném případě dospěl správce daně k názoru, že si daňový subjekt při svém obchodním jednání s dodavatelem nepočínal tak, jak je obvyklé, a tudíž lze takové jednání označit jako nebezpečné a nezodpovědné. Tím, že daňový subjekt ignoroval okolnosti, které mohou být hodnoceny pouze jako spojení jeho transakcí s podvody na dani z přidané hodnoty, nepřijal přiměřená opatření a nepostupoval s náležitou obezřetností, aby tyto skutečnosti eliminoval, pak se zapojením do obchodu účastnil podvodu na dani z přidané hodnoty a tímto svým konáním se tak zbavuje nároku na odpočet daně. Na základě toho, že daňový subjekt ignoroval nestandardní okolnosti průběhu obchodních případů, lze konstatovat, že vědět mohl, že je součástí podvodného jednání, a proto mu nebyly uznány nároky na odpočet daně za zdaňovací období v celkové výši 3 949 296 Kč (ze základu daně 18 806 174 Kč) dle ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.

4. Proti výše uvedeným rozhodnutím správce daně podal žalobce dne 30.6. 2014 odvolání. V rámci odvolání vymezil žalobce 4 odvolací důvody, a to: (1) vyměřovací řízení byla vedena nezákonným způsobem, což způsobuje nezákonnost napadených rozhodnutí; (2) odvolatel neměl možnost seznámit se s veškerými důkazy a podat k nim relevantní vyjádření; (3) pro závěry přijaté dvoustupňovým správcem daně v odůvodnění jeho rozhodnutí není opora ve spisu, v důsledku čehož tak byla daň vyměřena v rozporu se zákonem a judikaturou SDEU a NSS; (4) v rámci vyjádření odvolatele k Seznámení odvolatel trvá na tom, že prvostupňový správce daně ani odvolací orgán neprokázal, že odvolatel o svém zapojení do daňového podvodu vědět měl a mohl (tzv. nevědomá nedbalost).
5. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že pro vznik právního nároku na odpočet DPH musí být splněny podmínky dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty (dále i jako „ZDPH“). Z hlediska hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně zdůrazňuje SDEU, že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito pro uskutečňování ekonomické činnosti (srov. C-324/11 Gábor Tóth bod 26). To je v souladu s § 72 ZDPH, kde je stanoveno, že nárok na odpočet daně má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v odst. 1 písm. a) až e) § 72 ZDPH. Lze proto uzavřít, že k učinění závěru o existenci nároku na odpočet daně, je nezbytné ověřit, zda bylo plnění opravdu uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (srov. C-285/11 Bonik Eood). Nárok na odpočet prokazuje plátce dle § 73 odst. 1 ZDPH daňovým dokladem vystaveným plátcem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, ztán. náležitosti dle § 26 až 35a ZDPH, což představuje formální podmínku nároku na odpočet daně. Za splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán, neboť, jak SDEU ve svých rozsudcích opakovaně rozhodl, je nárok na odpočet daně daný článkem 167a dalšími Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále i jako „Směrnice“) nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu poté představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem (srov. C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid bod 41). Při zaměření se na skutkový stav vylučující jednání zneužívajícím způsobem, ale naopak svědčící pro existenci podvodného jednání, je nutno zdůraznit, že pouhá existence daňového podvodu nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu nárok na odpočet daně nebyl přiznán. SDEU

uvedl, že otázka, zda byla nebo nebyla DPH za předchozí nebo následující prodej zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok na odpočet daně. Nárok na odpočet není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 C-439/04 a 440/04 Alex Kittel a Recolta Recycling). Zaprvé je nutno zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Za takových podmínek lze poté osobu povinnou k dani činit odpovědnou za zapojení se do obchodní transakce zasažené daňovým podvodem. Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. K přenesení tohoto důkazního břemene zpátky na daňový subjekt dochází na základě tzv. vědomostního testu. V rámci vědomostního testu správce daně musí nejdříve zkoumat nedstandardnosti posuzované obchodní transakce (tzv. objektivní okolnosti) a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. V případě nepřijetí dostatečných opatření lze mít s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo vědět měl, že se svou transakcí účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

6. Daňovým podvodem (resp. podvodem na DPH) judikatura SDEU vymezuje situaci, kdy ve své podstatě není daňovým subjektem odvedena určitá částka získaná jako DPH. Takto je podvod na DPH vymezen zcela nejobecněji. Ve skutečnosti však mohou existovat různé varianty jako například neoprávnění použití DIČ nebo případy, kdy daňový subjekt zmizí ještě dříve, než stihnou daňové orgány zasáhnout nebo případ, kdy nelze zaplacení daně ověřit z důvodu nekontaktnosti daňového subjektu, a to i kdyby daný subjekt daň skutečně zaplatil. Obdobně podvod na DPH definuje judikatura NSS (podvodem na DPH vymezuje situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám - viz rozsudek NSS č.j. 9 Afs 111/2009-247). Podvody na DPH tak mohou nabývat nejrůznějších variant, kdy nejčastěji se na podvodu podílí více než dva daňové subjekty v řetězci za sebou (tzv. řetězové podvody), nerozhodno zda podvodné jednání zasahuje plnění tuzemské nebo se zahraničním prvkem. Lze souhlasit s generálním advokátem Colomerem, který ve stanovisku pro SDEU uvedl, že ve skutečnosti existují varianty (podvodu na DPH) tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují. Z judikatury SDEU (viz Alex Kittel a Recolta Recycling) lze dokonce vysledovat ustálené názvosloví spojené výlučně s podvodným jednáním, když subjekt, který neodvádí státu daň či u něj nelze tuto skutečnost ověřit je nazýván jako „missing trader“, subjekt působící v řetězci čistě formálně za účelem legalizace plnění, znesnadnění šetření řetězce a zároveň vykazující nízkou daňovou povinnost jako „buffer“ a nakonec subjekt, který si nárokuje v řetězci daň na vstupu a čerpá výhody plynoucí z řetězce jako „broker“. Případy, kdy shodný předmět plnění putuje v řetězci v kruhu, tzn. vyskytuje se opakovaně u stejných subjektů, jsou označovány jako tzv. „kolotočové či karuselové podvody“. Správní orgány pak musí při identifikaci řetězových obchodů vzít v úvahu a popsat právní, obchodní a osobní znaky transakce a vazby mezi zúčastněnými subjekty této transakce. Z judikatury lze dovodit určité typické znaky řetězových podvodů na DPH jako např. nekontaktnost subjektů v řetězci a nemožnost ověření jejich daňových přiznání k DPH, virtuální sídla těchto subjektů, nadhodnocené ceny přeprodávaných plnění, neplnění si daňových povinností,

personální či kapitálová propojenost účastníků plnění. Povinností daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudky NSS č.j. 9 Afs 111/2009-274 a 1 Afs 37/2012-50).

7. Samotná existence daňového podvodu neumožňuje daňovému subjektu nepřiznat nárok na odpočet daně, pokud o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl. Naopak se dle rozsudku SDEU C-285/09 R nemůže zásady neutrality nebo právní jistoty dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém důvodu (viz bod 54). Z bodu 60 rozsudku SDEU Mahagében lze dovodit, že se jedná o situace, kdy existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (tedy zde existují určité objektivní okolnosti). Příkladmo lze uvést objektivní okolnost, která vzbuzuje podezření o nesrovnalosti nebo o podvodu, označit nesoulad mezi plněním deklarovaným na dokladu a plněním fakticky přijatým, kdy by se tato plnění měla shodovat (viz body 41 a 42 rozsudku SDEU C-33/13 Jagiello). Dále požadavek odběratele, aby bylo utajeno místo dodání a osoba zákazníka (viz rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn. 57 Af 13/2013-92). Naopak v rozporu se zásadou proporcionality bude neuznání nároku na odpočet daně z důvodu, že daňové identifikační číslo dodavatele (DIČ) bylo se zpětným účinkem vyškrtáno z rejstříku (srov. body 64 a 65 rozsudku SDEU ve věci C-273/11 Mecsek-Gabona). Z hlediska objektivních okolností se každá transakce posuzuje sama o sobě (viz rozsudek NSS č.j. 1 Afs 26/2102-34). Na druhou stranu však obchodní podmínky a okolnosti obchodní transakce nehodnotí izolovaně, ale komplexně jako celek (viz rozsudek NSS č.j. 6 Afs 156/2014-47). Ve věci zkoumání objektivních okolností je tak potřeba ze strany daňového subjektu přihlídnout k prostředí, v jakém se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám (viz rozsudky NSS č.j. 1 Afs 26/2012-34, č.j. 6 Afs 156/2014-47, rozsudek Krajského soudu v Ostravě č.j. 22 Af 13/2013). Tyto objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl (viz rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 58/2013). Jsou to právě daňové orgány, které mají povinnost právně dostačujícím způsobem prokázat, že nastaly objektivní okolnosti svědčící o tom, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno či poskytnuto plnění, věděla nebo mohla vědět, že se pořízením či přijetím tohoto plnění, účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (viz bod 43 Bonik). Tyto povinnosti nelze přenášet na daňové subjekty (viz viz bod 61 Mahagében). Nalezení objektivních skutečností v konkrétním případě je podmínkou pro to, aby mohly daňové orgány zkoumat, zda daňový subjekt přijal všechna rozumná opatření, kterými by předešel své účasti na daňovém podvodu (viz bod 66 Mahagében a rozsudek NSS č.j. 9 Afs 111/2009-274). V rozporu s unijním právem není (viz Teleos, Kittel, Mahagében), aby bylo po daňových subjektech požadováno přijetí veškerých opatření, která mohou s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována, aby tak zajistily svou neúčast na daňovém podvodu. Po daňových subjektech je tak požadována určitá obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích, na základě kterých je pak možno zhodnotit, zda daňový subjekt jednal v dobré víře či nikoliv. Jinými slovy řečeno, ačkoliv právní úprava DPH spojuje prokazování nároku na odpočet daně zejména s držetím daňového dokladu (tzn. splnění formálně právní podmínky pro

uplatnění nároku na odpočet daně), je možno při existenci objektivních okolností požadovat po daňovém subjektu i další důkazní prostředky, kterými svůj nárok na odpočet daně prokáže (viz zejména rozsudek Mahagében).

8. Konkrétní požadavky na množství, formu a obsah samotných opatření (důkazních prostředků), která by měl daňový subjekt přijmout, vždy záleží na okolnostech každého jednotlivého případu. Přijatá opatření tak musí být adekvátní s ohledem na druh činnosti daňového subjektu, jeho zkušenosti v oboru, rozsahu a hodnotě plnění, na znalosti a významnosti obchodních partnerů a osob za nich jednajících, zkušenosti obchodních partnerů a době jejich působení v daném oboru, způsobu navázání spolupráce, formě a průběhu obchodních jednání, nabízených a sjednaných obchodním podmínkám a dalších okolnostech souvisejících s danou transakcí. Dle rozsudku Mahagében nelze od každého daňového subjektu, který chce uplatnit nárok na odpočet, požadovat, aby si rozsáhle prověřoval svého obchodního partnera (viz Mahagében body 59 až 62), ale čím větší existují v konkrétním případě náznaky popř. nestandardnosti, které by mohly vzbudit podezření, že může dojít nebo došlo k nesrovnalostem nebo podvodu, je možné od obezřetného subjektu vyžadovat o to vyšší míru obezřetnosti a klást vyšší požadavky na rozsah a kvalitu jím učiněných opatření, zejména aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti. Požadavek na přijetí přiměřených opatření akcentuje i tuzemská judikatura (viz rozhodnutí NSS č.j. 9 Afs 67/2007). Pokud by tak daňový subjekt rezignoval na minimalizaci podnikatelského rizika, mohla by jeho neobezřetnost, kterou nelze posuzovat jako jednání v dobré víře, vyústit ve ztrátu nároku na odpočet daně (viz rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č.j. 10 Af 15/2014). Pro určení adekvátnosti a dostatečnosti daňovým subjektem přijatých opatření je třeba zohledňovat zejména kvalitu přijatých opatření z hlediska jejich reálné schopnosti eliminace rizika účasti daňového subjektu na podvodných transakcích, a zda jsou tato přijatá opatření prokazatelným způsobem dodržována (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě č.j. 22 Af 22/2012-247). JUDr. Ondřej Lichnovský uvádí (viz Podvody na DPH a jejich prokazování, 15. 4. 2013, Daňový expert, str. 26) lze podle judikatury NSS za neopatrnost, neobezřetnost či absenci běžných obchodních podmínek usuzovat zejména z těchto skutečností: rezignace na ověření identity obchodního partnera; nulová nebo vágní smluvní dokumentace; platby před obdržení zboží tam, kde je obvyklé platit až po obdržení zboží a naopak; pravidelné úhrady kupních cen vysoké výše jinak, než prostřednictvím bankovních účtů; vstup daňového subjektu do pro něj neznámého odvětví bez znalostí a patřičných zkušeností; neprovedení průzkumu trhu, tj. neobeznámení se s fungováním trhu a jeho principy a charakteristikami před samotným započítím obchodování; rezignování na provádění kontrol zboží a pojištění zboží. K otázce daňových subjektů v obchodních vztazích uvedl Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku č.j. 31 Af 3/2013-41, že povinností daňového subjektu související i s určitou dávkou obchodní obezřetnosti je, aby si ověřil, od koho zboží nakupuje a toto ověření i podložil potřebnými důkazy. Mezi ně lze například zařadit ověřování si obchodního partnera a jeho důvěryhodnosti a solventnosti před uzavřením obchodní transakce, kvalitní úpravu obchodních, smluvních a platebních podmínek, obstarání si dostatečných informací o odvětví a fungování trhu, na který daňový subjekt nově vstupuje, získání podrobných informací o výrobku s nímž standardně neobchoduje, provádění kontrol dodávek zboží nebo prací, opatrování a archivace veškeré obchodní

komunikace apod. (viz například rozsudek Krajského soudu v Plzni č.j. 57 Af 13/2013-92 a rozsudky Krajského soudu v Ostravě č.j. 22 Af 22/2012-247 a č.j. 22 Af 13/2013).

9. Pokud daňový subjekt nepřijme vůbec žádná opatření nebo přijme pouze taková opatření, která svou povahou nejsou schopna reálně předejít a zabránit účasti na daňovém podvodu, popřípadě tato opatření nejsou ze strany daňového subjektu bezvýhradně a prokazatelně dodržována, lze považovat s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokazané, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Pro účely Směrnice je potřeba daňový subjekt brát jako účastníka (spolupachatele) podvodu na DPH, a to i pokud z dané transakce nemá žádný užitek (viz body 55 až 59 Kittel). Za takových okolností jsou daňové orgány legitimně oprávněny nárok na odpočet daně nepřiznat i v případě, že neexistuje vnitrostátní právní úprava možnosti odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu podvodu na DPH (viz rozsudek SDEU ve věci Schoenimпорт „Italmoda“ Mariano Previti).
10. Ze spisu je dle odvolacího orgánu zřejmé, že v průběhu dokazování vedeného v souvislosti s vyměřovacím řízením na DPH za předmětná zdaňovací období byl zjištěn řetězec společností zapojených do obchodu s mobilními telefony. V rámci něhož docházelo k předprodeji zboží mezi subjekty GAB-PHONE -> OSKAR GROUP -> OZZY GROUP -> BRALOVANE -> odvolatel (PHOBOS BOHEMIA) -> osoby registrované v jiných členských státech. Společnost GAB-PHONE byla dle informací poskytnutých příslušným správcem daně nekontaktní, svá daňová přiznání k DPH nepodávala a daňové povinnosti nehradila. Společnost OSKAR GROUP dle dostupných informací svá daňová přiznání podávala, nicméně tato daňová tvrzení byla předmětem prověřování ze strany jejího místně příslušného správce daně, který současně vyslovil své pochybnosti o fakticitě uskutečnění prověřovaných obchodních případů. Společnost BRALOVANE byla pro svého správce daně kontaktní do 21. 3. 2013, k uvedenému datu bylo vůči jednateři této společnosti zahájeno trestní stíhání ze strany Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality. Ke společnosti OZZY GROUP je dále vhodné doplnit, že její jediný jednatel a společník shodné funkce zastával rovněž ve společnosti OSKAR GROUP. V posuzovaném případě bylo zjištěno, že přeprodávané zboží bylo v průběhu jednotlivých nákupů a prodejů mezi tuzemskými články řetězce bez jakéhokoli zjištění fyzického pohybu uloženo ve skladu společnosti Hellmann, přičemž existence předmětného zboží i okolnosti týkající se jeho skladování byly ověřeny prostřednictvím podaného vysvětlení a následné svědecké výpovědi J. P. Ve všech případech se jednalo o nákup zboží neznámého původu. Odvolací orgán tak dospěl na základě posouzení dostupných podkladů a s ohledem na zjištění uvedená výše ke stejnému závěru jako prvostupňový správce daně. Dle odvolacího orgánu byly prověřované obchodní transakce zasázeny podvodem, přičemž prvostupňový správce daně v průběhu dokazování vyhledal dostatek objektivních skutečností ve smyslu judikatury NSS i SDEU, které prokazují, že odvolatel (žalobce) mohl a měl vědět, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu.
11. Žalovaný dovodil, že v daném případě byla společnost GAB-PHONE tzv. missing trader, kdy neodvedl do státního rozpočtu daň, kterou inkasoval v rámci úhrady za prodané zboží od svého odběratele, čímž došlo k narušení principu daňové neutrality, na kterém nezaložen systém DPH. V daném řetězci pak společnosti OSKAR GROUP, OZZY GROUP a BRALOVANE fungovaly jako tzv. buffer a společnost PHOBOS BOHEMIA

(žalobce) jako broker. Dané skutečnosti jsou také v souladu se zjištěními Policie ČR. V daném případě lze zjistit informace o transakcích prováděných v účelově vytvořeném řetězci obchodních společností, popisuje vazby mezi osobami udílejícími pokyny a ovládanými a ovládajícími společnostmi, včetně informací o prováděných losovacích záznamech k elektronickému bankovníctví k provádění plateb za nebo ve prospěch obchodních společností zapojených v řetězci. Informace od Policie ČR odrážejí rozsah podvodu na DPH, přičemž zjištění prvostupňového správce daně u žalobce s těmito výsledky šetření korespondují. Dle zjištění Policie ČR jednatel společnosti GAB-PHONE jako jeden z hlavních organizátorů podvodného řetězce ve skutečnosti řídil i další společnost, jejímž prostřednictvím bylo zboží po dohodě a s vědomím jednotlivých jednatelů napojených společností vykazováno jako prodané v řetězci, přičemž v některých případech se jednalo o pouhé fakturační transakce. Aktivním účastníkem a organizátorem transakcí byl taktéž jednatel a společník OSKAR GROUP, resp. OZZY GROUP. Jednatel společnosti GAB-PHONE prostřednictvím dalších osob mimo jiné řídil a kontroloval i společnost BRALOVANE. Platby v rámci řetězce byly neekonomické a měly pouze budit dojem řádného obchodování. Společnosti zařazené v řetězci byly toliko uměle vytvořenou fikcí obchodních, fakturačních a ekonomických vztahů, neboť bylo zřejmé, že společnosti zařazené na prvním a posledním článku řetězce mohly obchodovat přímo mezi sebou.

12. Okolnosti, které prokazovaly účast žalobce na obchodních transakcích zasažených podvodem v rámci přenesení důkazního břemene byly následující:

- a. Žalobce byl osloven třetí osobou (P. K.), která mu navrhla uskutečnění obchodních transakcí spočívajících v nákupu a prodeji zboží, s kterým odvolatel neobchodoval,
- b. dodavatele i odběratele zboží určovala tato třetí osoba (P. K.), veškeré finanční transakce byly prováděny na vymezeném bankovním účtu, který žalobce založil po dohodě s touto třetí osobou,
- c. finanční prostředky na krytí obchodních transakcí souvisejících s nákupem a prodejem mobilních telefonů poskytla třetí osoba (P. K.), veškeré finanční transakce byly prováděny na vymezeném bankovním účtu, která žalobce založil po dohodě se třetí osobou,
- d. k jednotlivým obchodním transakcím v řádu několika milionů Kč nebyly uzavírány písemné smlouvy, žalobce smluvně neřešil např. pojištění zboží či případné reklamace,
- e. žalobce neznal původ zboží (i přesto, že se jednalo o rizikovou komoditu – na tento typ zboží byl následně uvalen reverse charge) ani neměl k dispozici jednoznačnou identifikaci obchodovaného zboží, která je v daném případě zajišťována výrobními čísly jednotlivých telefonů, tzv. „IMEI“
- f. zboží bylo uloženo ve skaldových prostorách logistické společnosti, žalobce zboží fyzicky nepřebíral ani nepředával a fakticky zboží vůbec neviděl.

13. Výše uvedené je potřeba vnímat i v souvislosti s tím, že se jednalo o velmi hodnotné (a objemné) transakce, kdy transakce byly ve výši 3 000 000 Kč až 13 000 000 Kč, kdy úhrnná hodnota základu daně přesahovala 16 000 000 Kč. Současně uvedené obchodní transakce významně převyšovaly běžný rozsah velkoobchodu realizovaného žalobcem, který se pohyboval okolo 900 000 Kč v základu daně za předchozí období. Zmíněné indicie každá sama o sobě nejsou nezákonné, ale v souhrnu vytváří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl. Žalobce ani neučinil žádná opatření, aby se účasti na podvodu vyvaroval, mimo výše uvedené ani nečinil žádné kroky vedoucí k ověření aktuální situace na trhu s mobilními telefony, např. neporovnával nabídku a poptávku zboží u konkurence ani důkladně neprověřoval své obchodní partnery (osobní setkání, ověření totožnosti osob vystupujících jménem obchodních společností, informace z www stránek, ověření existence faktického sídla apod.).

14. Ke konkrétním bodům odvolání žalobce pak žalovaný uvedl:

- a. k tomu, že postup pro odstranění pochybností (dále také jako „POP“) trval příliš dlouho, a to v rámci období za 4. čtvrtletí roku 2012 celkem 14 měsíců a v rámci období měsíce března 2013 celkem jedenáct měsíců, a že postup správce daně byl nezákonný (viz § 93 odst. 1 d. ř.), a tím pádem jsou všechny prostředky získané tímto postupem nepoužitelné (z důvodu nezákonného získání), žalovaný uvedl, že v rámci daných řízení byly časové úseky, u nichž nebylo jasné proč prvostupňový správce daně nečinil úkony směřující k ukončení postupů, nicméně lze poukázat na § 38 d. ř. , který svým obsahem dopadá na dané situace, a který nemůže být hodnocen v odvolacím řízení. Správce daně nečinil nadlimitní množství úkonů. Bylo učiněno toliko jedno mezinárodní dožádání, dále odeslány 3 žádosti o poskytnutí informací a jediná výzva k poskytnutí informací Policií ČR. V tomto ohledu konstatoval, že vydání jedné výzvy k odstranění pochybností, dvě ústní jednání s žalobcem a několik výše uvedených úkonů nenasvědčují tomu, že prvostupňový správce daně prováděl kapacitně náročné dokazování. Pro srovnání v žalobcem namítaném rozsudku NSS č.j. 1 Aps 20/2013-61 byly vydány celkem 4 výzvy k odstranění pochybností, probíhaly výslechy řady svědků, a vedle odeslání dožádání jiným správcům daně byl zpracován také znalecký posudek. Zároveň je z rozhodnutí NSS patrné, že žalobkyně opakovaně podávala podněty na ochranu před nečinností. Žalovaný se tak neztotožnil s námitkou nezákonnosti v případě obou POP, neboť částečně důvodná námitka nemá intenzitu vyvolávající nezákonnost celého postupu.
- b. k tomu, že žalobce neměl možnost seznámit se s listinami získanými prvostupňovým správcem daně na základě výzvy adresované Policií ČR, žalovaný uvedl, že tato vada byla zhojena v rámci odvolacího řízení, a to v rámci korespondenčního nahlížení do spisu.
- c. k tomu, že pro závěry přijaté prvostupňovým správcem daně v odůvodnění jeho rozhodnutí není opora ve spisu a tvrdí, že daň byla vyměřena v rozporu

se zákonem a judikaturou SDEU a NSS a k rozsudkům SDEU ve věci C-324/11 Gábor Tóth, Mahagében, Kittel a dalším rozsudkům C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen, rozhodnutím NSS č. j. 9 Afs 2/2011, č.j. 2 Afs 60/2011 a namítal, že postupoval s péčí řádného hospodáře, že vedl jednání standardními komunikačními prostředky, údaje o odběrateli si ověřil v obchodním rejstříku a registru plátců DPH, ubezpečil se, že za společnost BRALOVANE jedná oprávněná osoba – jednatel společnosti BRALOVANE, a že BRALOVANE není veden jako nespolehlivý plátec DPH, že standardní byl i pohyb zboží, které bylo uloženo v logistickém centru a bylo uvolňováno po proběhlých platbách, když úhrady dodávek byly převodem na bankovní účet v tuzemsku, přitom správce daně chce saturovat chybějící daň u žalobce, který však nenese odpovědnost za neplnění daňových povinností jinými subjekty (srov. rozsudek NSS č.j. 7 Afs 66/2013-78) žalovaný uvedl, že žalobcem citovaná judikatura SDEU, jejímž společným jmenovatelem je mj. otázka přenosu důkazního břemene na základě objektivních okolností, je součástí právního rámce uvedeného žalovaným v rozhodnutí, přičemž právní rámec byl primárním východiskem pro zhodnocení posuzované věci. Přičemž žalovaný z ní dovodil závěry od žalobce odlišné. Obdobně se tak stalo i ve vztahu k rozsudkům NSS č.j. 9 Afs 2/2011 a č.j. 2 Afs 60/2011, jejichž citované pasáže reflektují právě stěžejní závěry rozhodnutí SDEU. Dle zjištěných okolností žalobce neučinil všechna potřebná opatření k zabránění podílení se na daňovém podvodu, a to i s ohledem na nestandardnost daných transakcí. S ohledem na to, že žalobce společnost BRALOVANE dle svého tvrzení neznal, je vyvráceno tvrzení žalobce o jeho dobré víře. Prvostupňový správce daně zjistil patřičné okolnosti a své rozhodnutí řádně odůvodnil, nelze proto nesouhlas s jeho závěry opírat o nepodložené hypotézy. Došlo k řádnému přenesení důkazního břemene na žalobce, bylo dostatečně prokázáno, že žalobce věděl, či minimálně vědět mohl, že prověřované obchodní transakce byly zasaženy podvodem. Předmětem zkoumání povědomí o daňovém podvodu byl toliko žalobce, nikoliv další osoby uvedené žalobcem tedy osobní přítel jednatele žalobce pan P. K. či obchodní zprostředkovatel J. M. Pokud žalobce svěřil některé ze svých pravomocí jiné osobě, pak bylo na něm, aby případné nežádoucí důsledky řešil osobně přímo s dotčenou osobou.

15. V podané žalobě žalobce namítl, že daň byla vyměřena v rozporu se zákonem a judikaturou Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu. Zároveň bylo vyměřovací řízení vedeno nezákonným způsobem, a z toho důvodu jsou nezákonná i napadená rozhodnutí. Žalobce argumentoval především judikaturu SDEU ve věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen a C-439/04 a C-440/04 Kittel. Soudní dvůr v ní vyslovil názor, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátec daně neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty lze úspěšně zpochybnit pouze a výhradně v případech, kdy s přihlédnutím k objektivním

skutečností bude prokázáno, že se dodání uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Takové osobě povinné k dani by pak přiznání nároku na odpočet odmítnuto bylo. Dle judikatury SDEU C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft a Péter Dávid je pak důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl nebo měl vědět, nese jednoznačně správce daně. Zároveň nelze po daňovém subjektu požadovat prokazování skutečností, ohledně kterých stíhá důkazní břemeno zcela jiný subjekt (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 131/2004-45). Za daných okolností tak bylo na finančních orgánech, pokud přetrvávaly jejich pochybnosti o nároku daňového subjektu na odpočet daně, zaměřit se na subjektivní stránku jednání daňového subjektu, tedy musely prokázat vědomost daňového subjektu o tom, že v celém řetězci obchodů se zbožím, které předcházely dodání zboží daňovému subjektu, docházelo či mohlo docházet k podvodnému jednání. Tento závěr potvrzuje i judikatura SDEU C-18/13 Maks Pen Eood a C-285/11 Bonik Eood. Ze strany správce daně je tak potřeba prokázat, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu (je zasaženo podvodem) a současně plátce daně věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastní daňového podvodu.

16. V rámci judikatury Kittel a Optigen SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet DPH je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být omezen. Z toho žalobce dovodil, že podvodu se dopustí ten subjekt, který neodvedl daň, jež mu byla uhrazena jeho odběratelem spolu s úhradou ceny plnění, nikoliv subjekt, který daň již jednou uhradil svému dodavateli a nyní pouze nárokuje její vrácení. Nárok na odpočet daně na vstupu osobě povinné k dani nenáleží pouze v případě, že se prokáže, že osoba povinná k dani o zasažení věděla nebo vědět měla (viz judikatura NSS č.j. 8 Afs 59/2013-33, č.j. 5 Afs 129/2006 a č.j. 1 Afs 15/2008-100). V rozsudku Kittel však není specifikováno, jak lze stanovit, že daňový subjekt „měl vědět“ o podvodu s DPH. Nelze rovněž dovodit, že by SDEU přenášel na osoby povinné k dani odpovědnost za kontrolu toho, zda se jiné osoby povinné k dani dopouštějí podvodů na DPH pod sankcí ztráty nároku na odpočet DPH. Navíc v rámci rozsudku Kittel bylo referováno rovněž k rozsudku ve věci C-384/04, kdy předmětem řízení bylo posuzování souladu právní úpravy solidární odpovědnosti osob povinných k dani za její odvod v případech, kdy taková osoba věděla nebo měla důvody se domnívat, že za jakékoliv předchozí nebo následné dodání vymezených druhů zboží zůstane daň nezaplacena (srov. § 109 zákona o dani z přidané hodnoty). Daný případ se tak netýkal uplatnění nároku na odpočet, ale SDEU se v něm zabýval existencí právního podkladu k právu Evropské unie (dále i jako „EU“) k přijetí takové národní úpravy a posouzením, zda taková národní úprava vyhovuje základním zásadám práva EU, a to zejména zásadě proporcionality a právní jistoty.
17. Na vymezení toho, co znamená, že osoba povinná k dani „měla vědět“, se soustředil Court of Appeal of England and Wales (dále jen „Odvolací soud“), který byl odvolacím soudem v případě tří daňových subjektů, jimž byl britskou daňovou správou odepřen nárok na odpočet právě s odvoláním na rozsudek SDEU ve věci Kittel. Ačkoliv rozhodnutí britských soudů nejsou pro Českou republiku závazná, mohou dle názoru žalobce poskytovat inspiraci pro rozhodnutí. Dle rozhodnutí Odvolacího soudu nepostačuje, že osoba věděla pouze o možnosti spojení transakce s podvodem, ale musí být postaveno najiště, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že spojení s transakcí s podvodem

jistě existuje. V případě osob, které nevěděly, ale vědět měly, pak Odvolací soud stanovil, že podmínky odnětí nároku na odpočet budou splněny, pokud jediným rozumným vysvětlením okolností provázejících plnění bylo spojení dané transakce s podvodem. Závěry Odvolacího soudu byly v další judikatuře SDEU potvrzeny viz C-80/11 a C-142/11 Mahagében Kft a Péter Dávid, C-324/11 Gábor Tóth, C-285/11 Bonik Food, C-78/12 Evita K Food nebo C-18/13 Maks Pen Food. Z hlediska odnětí nároku na odpočet je podstatná otázka, zda osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se zapojuje do transakce spojené s podvodem. Správce daně musí rozlišit mezi tím, zda osoba skutečně věděla nebo „jen“ měla vědět a podložit toto zjištění okolnostmi, ze kterých ho vyvodil. Z hlediska žalobce pak není ani směrodatné, zdali daná osoba dodavatele prověřila, neboť ani prověření dodavatele nemusí vést k odhalení případného daňového podvodu. Za situace, kdy neexistují konkrétní indicie podvodu, tedy nelze ani po obezřetném plátcovi požadovat, aby své dodavatele prověřoval a de facto tak nahrazoval činnost daňové správy na poli prevence daňových úniků. V případě, že by zde povinnost prověřovat dodavatele byla, pak by rozsah takového prověřování měl odpovídat okolnostem transakce, které potřebu prověření vyvolaly. Zároveň nelze po plátcovi požadovat, aby prováděl prověřování v takovém rozsahu, který reálně není v jeho možnostech nebo který je nepřiměřený okolnostem. Jedná se typicky o prověřování informací, jejichž získání je mimo právní či faktické možnosti plátce daně. Příkladem takových informací, které nejsou z hlediska daňového subjektu dostupné, může typicky být ověřování plnění daňových povinností dodavatelů jinak než formou potvrzení správce daně o bezdlužnosti nebo dokladování dodavatelů či ziskovosti transakce pro dodavatele.

18. V případě žalobce nejsou ve spise založeny takové důkazní prostředky, které by prokazovaly, že věděl nebo měl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Správce daně nedoložil a neprokázal, že jediným rozumným vysvětlením okolností provázejících plnění bylo spojení daných transakcí s podvodem. Naopak žalobce ve svých podáních svůj postup řádně osvětlil a zdůvodnil. Podle správce daně si žalobce při svém jednání s dodavatelem nepočínal tak, jak je obvyklé, tedy s péčí řádného hospodáře. Žalobce si není jistý v čem konkrétně pochybil, neboť to z tvrzení správce daně není patrné. Žalobce vedl se svým jediným dodavatelem společností BRALOVANE s. r. o. standardní obchodní jednání standardními komunikačními prostředky, v daném případě zaslal objednávku e-mailem. Před uzavřením obchodu si ověřil údaje o společnosti BRALOVANE s.r.o. v obchodním rejstříku (zdali za ni jedná oprávněná osoba) a registru plátců DPH (zdali je registrována jako plátce a zdali není evidována jako nespolehlivý plátce). Jiné prostředky pro prověření solidnosti svého obchodního partnera neměl a nemá k dispozici. Pohyb zboží byl rovněž standardní, jak je tomu v obdobných případech. Zboží se nacházelo v logistickém centru a bylo uvolňováno po proběhnutých platbách. Platby za zboží byly prováděny na bankovní účty v tuzemsku. To, že se zboží v rámci předcházejících transakcí nepohybovalo a zůstávalo na skladě, bylo žalobci zcela jedno a neměl důvod to zjišťovat. Pro něj bylo důležité, že nakoupené zboží bylo ve skladu a v pořádku odešlo k odběrateli. Žalobce tedy přijal veškerá opatření, která lze po něm rozumně vyžadovat, aby prověřil solidnost svých obchodních partnerů. V tomto ohledu odkázal na rozhodnutí NSS č.j. 8 Afs 14/2010-195. Rovněž žalobce odkázal na rozhodnutí NSS č.j. 5 Afs 83/2012-46, dle kterého přijetí „všech“ opatření (v rámci prevence účasti na daňovém podvodu) může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb. Jestliže žalovaný tvrdí, že žalobce nepřijal

veškerá opatření, která po něm mohou být požadována, potom měl zároveň uvést, jaká jiná další opatření měl žalobce přijmout. V tomto ohledu odkázal žalobce na rozhodnutí NSS č.j. 22 Af 22/2012-247. Správce daně dostatečně neprokázal, že by žalobce věděl či vědět mohl, že se účastní daňového podvodu. V podstatě tak správce daně neunesl své důkazní břemeno, přitom zavedl systém odpovědnosti odběratele za plnění daňových povinností svého dodavatele či dokonce subdodavatele, a to bez zavinění. To však překračuje rámec nezbytné ochrany plateb do veřejného rozpočtu (viz odstavec 48 rozsudku Mahagében). Provádění kontrol za účelem odhalování nesrovnalostí nebo daňových podvodů a ukládání sankcí osobám, které se jich dopustily, je úlohou daňové správy, přičemž tyto nároky nelze přenášet pod hrozbou ztráty nároku na odpočet na osoby povinné k dani (viz odstavce 62 až 65 rozsudku Mahagében).

19. Z hlediska vymezení slovního spojení „vědět měl a mohl“ se jedná o nevědomou nedbalost. Je tak potřeba vycházet z ustanovení § 16 odst. b) trestního zákoníku, který ji upravuje. S ohledem na to, že žalobce je právnickou osobou, tedy pouze formální konstrukcí, za kterou jednají fyzické osoby. Je potřeba tuto nevědomou nedbalost potřeba prokázat u těchto fyzických osob, které za žalobce jednají (J. O. – jednatelka daň. subj., P. O. – jednatel daň. subj., P. K. – osobní přítel P. O. J. M. – obchodní zprostředkovatel). K tomu však dle názoru žalobce nedošlo. Správce daně tudíž pouze tvrdí a nikoliv prokazuje, že o podvodu dané osoby vědět měly a mohly.
20. Obchodování v rámci logistického řetězce tak, že se zboží nachází v logistickém skladu a přejímku zboží a kontrolu zboží z hlediska kvality a množství provádí logistická firma, je zcela běžným způsobem obchodování, což bylo potvrzeno i výsledkem svědka J. P., zaměstnance společnosti Hellman Worldwide Logistic s.r.o. a rovněž odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze č.j. 47 Af 21/2012-52. Uzavření písemné smlouvy nemusí být samo o sobě účinné v rámci zabránění daňového podvodu.
21. Postupy k odstranění pochybností trvaly: v případě zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2012 14 měsíců (22. 2. 2013 až 22. 4. 2014) a v případě zdaňovacího období březen 2013 jedenáct měsíců (23. 5. 2013 až 22. 4. 2014). To je dle názoru žalobce nezákonným postupem dle judikatury NSS č.j. 1 Aps 20/2013-61. A to z důvodu kapacitně i časově náročného dokazování. V daném případě tak měla být zřejmě zahájena daňová kontrola dle § 89 a § 90 d. ř. Jestliže byl postup, v rámci kterého byly získány důkazy poukazující na porušení zákona žalobcem, nezákonný, pak dané důkazy nelze použít, neboť se jedná o nezákonně získané důkazy. Dle rozsudku NSS č.j. 1 Afs 105/2012-37 je tak nezákonný nejen postup, ale i platební výměr.
22. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout, setrval přitom na svých skutkových zjištěních a právní argumentaci.
23. Procesní stanoviska účastníků se nezměnila ani při ústním jednání. Žalobce mj. poukázal na judikaturu týkající se řetězových transakcí a převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. V tomto ohledu odkázal na rozsudek SDEU C-237/09 De Fruytier, k obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 3 Afs 41/2014 a rozsudku č.j. 2 Afs 55/2016-38., přitom ze závěrů judikatury vyplývá, že k dodání zboží mohlo dojít i bez fyzického předání zboží. K povědomosti daňového subjektu o zapojení do daňového

podvodu žalobce poukázal na závěry NSS v rozsudku č.j. 5 Afs 252/2017-31 (Trimetal) a na rozsudek č.j. 5 Afs 60/2017-60 (V.).

24. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jejich vydání, a shledal, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
25. K postupu správce daně v rámci postupu o odstranění pochybností, lze uvést, že postup se řídí zejména § 89 a 90 d.ř. V rámci něj je správce daně oprávněn vyzvat subjekt k odstranění pochybností týkajících se správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Judikatura NSS dbá zejména na to, aby byla chráněna práva daňového subjektu v tom, aby správce daně nezasahoval do jeho práv svévolně. Proto NSS definoval vztah mezi postupem pro odstranění pochybností a daňovou kontrolou, tak aby bylo jasné, kdy se má který postup uplatnit (viz bod 19 až 22 rozsudku č.j. 1 Aps 20/2013-61). POP se má tedy použít tam, kde není potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu, a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků subjektem daně, v tomto duchu jej k tomu také správce daně vyzve. Reálná existence pochybností správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je nutnou podmínkou pro zahájení vytykácího řízení (viz usnesení NSS č.j. 9 Afs 110/2007-102). Dané pochybnosti musí spočívat na objektivních důvodech a nikoli pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Objektivní důkazy mohou spočívat právě v tom, že se odlišuje přiznávaná daň v určitém období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích. V rámci textu výzvy musí být rovněž stanoveno, v čem přesně je pochybnost spatřována (viz bod 28 a násl. rozsudku č.j. 1 Afs 105/2012-37), přitom po subjektu není správce daně oprávněn žádat žádné jiné vysvětlení a doklady, než k dané pochybnosti (tamtéž). Dle rozsudku č.j. 2 Afs 177/2006 je pak základ pro odpočet daně nutno spatřovat v reálně uskutečněném plnění a nikoliv pouze ve formálních dokladech, které by měly prokazovat danou existenci plnění. V rámci zjištění skutečné existence, resp. zda plnění bylo skutečně provedeno, je správce daně oprávněn zkoumat danou situaci právě skrze dožadování dokladů o reálném uskutečnění daného plnění. S ohledem na zásah způsobený daňovou kontrolou je namístež preferovat postup skrze POP, který však bude spočívat zejména v komunikaci s daňovým subjektem (viz bod 26 rozsudku NSS č.j. 1 Aps 20/2013-61), kdy tento postup by měl trvat co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován, a to s ohledem na velkou právní nejistotu týkající se prvotně vyměřené daně (viz bod 22 rozsudku NSS č.j. 1 Aps 20/2013-61). Z rozsudku NSS č.j. 1 Ans 10/2012-52 vyplývá, že POP by měl spočívat v „*důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty). Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů.*“.

26. Z výše uvedeného je tak patrné, že NSS v rámci judikatury sleduje zejména zabránění svévole v rámci subjektivního, nedostatečně odůvodněného a nad zákonnou míru zatěžujícího vedení POP z pohledu vyžadování důkazů, které nesouvisí s tím, o čem má správce daně pochybnosti a také zbytečně časově protahovaného POP. V tomto ohledu je z pohledu soudu jisté, že práva daňových subjektů by měla být šetřena, nicméně výše uvedené postupy není možné chápat tak, že by správce daně musel postupovat s návazností na minuty nebo na dny. Je zejména nutné zohlednit, že v rámci zahájení daňové kontroly jsou zasažena práva daňového subjektu mnohem více než v případě POP. Pokud tedy správce daně zahájil dané řízení ze zákonných důvodů, které dostatečně sdělil daňovému subjektu, požadoval po něm pouze důkazy související s danou pochybností, a dané důkazy spočívaly toliko ve vyžádání si ústních vysvětlení nebo listinných důkazech, pak byla díkce zákona dodržena. I kdyby se stalo, že některý z úkonů byl učiněn s určitou prodlevou, pak je daný POP dle názoru soudu stále zákonný, jelikož je potřeba zohlednit, že v případě zahájení daňové kontroly by došlo k většímu zásahu do práv daňového subjektu.
27. Je tedy na správci daně, aby šetřil práva daňového subjektu v tom smyslu, že musí zejména určit jaké důkazní prostředky bude v daném případě potřeba vynaložit. Pokud shledá, že dané prostředky jsou dostupné toliko v rámci dožádání písemností či osobního výslechu osob oprávněných jednat za daňový subjekt, pak i v případě, že by nebylo možné ukončit POP v co nejkratší době, bude o něco delší trvání (ne však značně přesahující obvyklou délku POP) postupu pro odstranění pochybností přijatelné s ohledem na zásah práv, který by způsobila daňová kontrola. Je však potřeba, aby v rámci POP správce daně dostatečně rychle učinil závěr o tom, zdali bude k prokázání dané věci postačovat pouze POP a nebo bude potřeba přistoupit k daňové kontrole. Nežádoucí je v daném zejména situace, kdy by POP trval delší dobu a nakonec na jeho základě byla zahájena i daňová kontrola, což by mělo negativní dopad do právní jistoty daňového subjektu a zároveň by dané řízení nadměrně časově tento subjekt zatěžovalo. Dle názoru soudu je správce daně oprávněn vést POP o něco déle než je obvyklé, pokud si je jist, že daný POP postačí k prokázání daných skutečností a nebude potřeba zahajovat daňovou kontrolu pro získání dalších důkazů. Tato výjimka má své opodstatnění v šetření práv daňového subjektu, který by jinak byl zahájením daňové kontroly zasažen podstatně více. Ospravedlnitelnost prodloužení POP však musí být vždy dávana do kontextu míry zásahu způsobeného daňovou kontrolou, a to v tom smyslu, že nadměrné protahování POP by zřejmě v rámci právní nejistoty daňového subjektu způsobilo ve svém důsledku takové následky, které by byly se zahájením daňové kontroly srovnatelné, ne-li horší. Netřeba dodávat, že pokud by správce daně POP protahoval z důvodu výše uvedeného a následně i přesto zahájil daňovou kontrolu, pak se bude jednat o nezákonný postup.
28. V daném případě soud neshledal v tomto ohledu žádné pochybení, neboť z rozhodnutí prvostupňového správce daně čj: 3835588/14/2005-24907-110122 ze dne 4. 6. 2014 a čj. 3819091/14/2005-24907-110122 ze dne 4. 6. 2014 je patrné, že je prvostupňový správce daně zahájil na základě objektivních skutečností (nadměrný základ daně a odpočet DPH oproti předchozím obdobím, viz výše), tyto skutečnosti v rozhodnutích řádně popsal (viz Výzva k odstranění pochybností čj: 3251384/13/2005-24907-110122 ze dne 23. 5. 2013 a Výzva k odstranění pochybností čj: 727558/13/2005-24907-110122 ze dne 22. 2. 2013, ve kterých uvedl, že s ohledem na významné navýšení hodnoty nadměrného odpočtu na ř. 65 oproti hodnotě za předchozích 12 měsíců, a to zejména vlivem přijatých zdanitelných

plnění, má správce daně pochybnosti, zda tato přijatá zdanitelná plnění byla opravdu přijata, zda vykazovaný nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, zejména pak zda tvrzená zdanitelná plnění jsou určena k uskutečnění ekonomické činnosti), a vyzval daňový subjekt k předložení písemností souvisejících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období (tamtéž, byly žádány zejména smlouvy, objednávky, dodací listy, atd., dále prokázání provedení plnění ev. sdělení, kdy budou plnění provedena). Správce daně zahájil POP před zahájením daňové kontroly, neboť v daném případě neměl objektivní indicie o tom, že by nepostačovaly předkládané listiny k tomu, aby mohl učinit závěr o potřebě dále dokazovat či budou předložené důkazy postačující pro závěr o vyměření daně. V rámci POP si pak správce daně opatroval zejména vyjádření jednotlivých stran transakce a neprováděl žádné složité dokazování. V tomto ohledu nespátril soud žádný rozpor se zákonem a výše uvedenou judikaturou.

29. Co se týče namítaného časového protahování POP nad hranici zákona, pak soud zkoumal časový harmonogram POP. V případě rozhodnutí správce daně v prvním stupni čj. 3819091/14/2005-24907-110122 ze dne 4. 6. 2014 byl postup následující: podání daňového přiznání dne 25. 1. 2013, výzva k odstranění pochybností dne 22. 2. 2013, protokol o jednání s osobou oprávněnou 25. 4. 2013, žádost o poskytnutí informací z ÚzP pro Prahu 3, 10 a 1 odeslány mezi 6. 5. 2013 a 27. 5. 2013, protokol o ústním jednání s osobou oprávněnou 22. 7. 2013, SCAC (mezinárodní výměna informací, pozn. soudu) do GB (Velká Británie, pozn. soudu) a LT (Litva, pozn. soudu) odeslány 27. 5. 2013, výzva k poskytnutí informací na Policii ČR 15. 8. 2013, sdělení o výsledku POP 22. 4. 2014, platební výměr na DPH za 4.Q/2012 dne 4. 6. 2014. V rámci postupu je patrné, že správce daně činil kroky logicky a návazně na sebe (v rámci těsné návaznosti, viz výše). Prodlevu lze spatřovat mezi výzvou k poskytnutí informací na Policii ČR ze dne 15. 8. 2013 a sdělením o výsledku POP ze dne 22. 4. 2014. Tato prodleva však dle záznamů nebyla způsobena svévolí správce daně, ale objektivními okolnostmi, a to například tím, že ÚzP pro Prahu 10 podal odpověď na dotaz ze dne 6. 5. 2013 týkající se OSKAR GROUP až dne 14. 1. 2014. Je tedy patrné, že prodlevu v řízení ve výši celkem 6 měsíců nezpůsobil prvostupňový správce daně, který vydal výše uvedené rozhodnutí o vyměření daně, ale ÚzP pro Prahu 10. Nejeví se jako přiměřené, aby kvůli časovému prodlení jednoho z úřadů, v případě, že není potřeba činit rozsáhlé dokazování, bylo nutné zahajovat daňovou kontrolu (viz výše). Soud zde neshledal žádné pochybení, neboť kroky správce daně na sebe logicky navazovaly a byly činěny v krátkých úsecích za sebou. V případě rozhodnutí čj: 3835588/14/2005-24907-110122 ze dne 4. 6. 2014 byl postup následující: podání daňového přiznání 25. 4. 2013, výzva k odstranění pochybností 23. 5. 2013, ústní jednání s osobou oprávněnou 22. 7. 2013, SCAC (mezinárodní výměna informací, pozn. soudu) do GB (Velká Británie, pozn. soudu) a LT (Litva, pozn. soudu) odeslány 27. 5. 2013, výzva k poskytnutí informací na Policii ČR 15. 8. 2013, sdělení o výsledku POP 22. 4. 2014, platební výměr na DPH za 4.Q/2012 dne 4. 6. 2014. V daném případě je vidět, že postup byl časově shodný s postupem v případě rozhodnutí správce daně v prvním stupni čj. 3819091/14/2005-24907-110122 ze dne 4. 6. 2014. Rovněž zde časová prodleva byla způsobena ÚzP pro Prahu 10, neboť i když o tom není ve správním spisu informace, je zřejmé, že v obou případech vycházel správce daně ze stejných skutečností a tedy zohlednil informace z ÚzP rovněž i v případě druhého rozhodnutí, což vyplývá z obsahu daného rozhodnutí. Soud tak neshledal v případě POP žádný rozpor se zákonem.

30. Žalobci byl odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu účasti v podvodném obchodním řetězci. Problematika nároku na odpočet daně je upravena v § 72 ZDPH. Otázky podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně upravuje zákon o dani z přidané hodnoty ve svém § 73. Primárně právě v souvislosti s předmětnými ustanoveními rozhodoval správce daně a následně i žalovaný. V souladu s konstantní a dlouhodobou judikaturou SDEU přitom platí, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely Směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli (tzv. vědomostní test). V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz body 56 a 57 rozsudku ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C- 439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161). Z judikatury dále plyne, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS); musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Dospěje-li pak správce daně k závěru, že se daňový subjekt účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, byl povinen shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága). Důkazní břemeno v tomto ohledu nese správce daně. Platí přitom, že k přesunu důkazního břemene na daňový subjekt v tom smyslu, že má prokázat, že se daňového podvodu neúčastnil, nedochází (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28).
31. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně jsou pro učinění závěru o existenci daňového podvodu rozhodné všechny objektivní okolnosti vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty, v úvahu je nutné vzít okolnosti obchodních transakcí, např. zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda způsob obchodování nebyl dlouhodobě nestandardní nebo zda nedošlo k absenci účinných kontrolních mechanismů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, a ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38 byly (čistě demonstrativním způsobem) jako typické rysy daňového podvodu definovány následující okolnosti: *„jedná se o řetězovou transakci s prvotním nákupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po uskutečněné transakci neodvedl DPH a je nekontaktní a přeprodej zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl. Řada účastníků dané obchodní transakce se registrovala k dani těsně před zahájením obchodní operace, je dáno osobní propojení mezi jednotlivými subjekty, sjednané smlouvy nejsou datovány a neodpovídají skutečnosti, řada jednotlivců je nekontaktních či nemá žádné bližší informace o provedené transakci, jednotlivé subjekty operovaly s více bankovními účty, které*

neoznámily správci daně, a docházelo k výběrům značných částek v hotovosti zúčastněnými subjekty“.

32. Jde-li potom o vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu, Nejvyšší správní soud k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně ustáleně judikuje, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání a v jiných podáních nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 375/2015 Sb.). Daňový subjekt dokládá svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, přičemž 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. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62 nebo ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60).
33. Pokud daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně odmítnout nárok na odpočet daně v případě, že dostatečně prokáže objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že daňový subjekt věděl nebo minimálně mohl a měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47). Odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci včetně zjištění objektivních okolností, z nichž plyne, že se daňový subjekt zapojil do daňového podvodu, tedy nese správce daně. Nelze přitom v žádném případě uvažovat o přesunu důkazního břemene na daňový subjekt, jde-li o prokázání, že se daňového podvodu neúčastnil. Daňový subjekt nicméně může důkazní pozici správce daně do jisté míry zjednodušit tím, že zjištění správce daně nevyvrací, nenabízí jiné varianty skutkového děje nebo nerozporuje dosud učiněné závěry. „*Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal. Totéž platí o situaci, kdy daňový subjekt sice o tom, že se svými transakcemi účastní podvodu, nevěděl, ale jen proto, že se nechoval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat – nenabídne-li daňový subjekt sám omluvitelné vysvětlení své neobezřetnosti, nelze po správci daně požadovat, aby za něho taková hypotetická vysvětlení domýšlel a prověřoval je.*“ Je tedy na správci daně, aby prokázal buď vědomost daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takovou neobezřetnost, že kdyby k ní nedošlo, daňový subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na

DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34).

34. Správce daně při posuzování vědomosti daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu hodnotí, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu. Povinnost tvrdit a prokázat přijetí adekvátních opatření, resp. dobrou víru v to, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, má pak daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, a ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).
35. Z kontextu závěrů výše uvedené judikatury vychází i žalobcem namítaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017-60 (ve věci V. a. s.), který opět zdůraznil, že důkazní břemeno stran vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání či účasti na něm a neobezřetnosti při uzavírání obchodu nese správce daně a nelze je přenášet na daňový subjekt. Že důkazní břemeno ohledně opatření přijatých k prevenci účasti daňového subjektu na daňovém podvodu nese daňový subjekt, Nejvyšší správní soud v tomto směru vycházel z rozsudku č. j. 5 Afs 83/2012-46, v němž bylo vysloveno, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně přijatých opatření (byť se nejedná o důkazní břemeno bezbřehé). Rovněž soud odkázal na své rozsudky ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016- 38 a ze dne 15.2.2017 č.j. 1 Afs 53/206-55 týkajících se okolností indikujících daňový podvod. V kontextu této judikatury a skutkového stavu, z něž soud v tomto konkrétním případě vycházel, je pak nutné interpretovat závěry soudu ve vztahu k projednávané věci. Předně ve věci V. soud vycházel ze skutkového stavu, kdy u daňového subjektu nenastala žádná z typových situací indikujících daňový podvod. Obchodní kontrakt byl uzavřen na základě výběrového řízení, přitom daňový subjekt postupoval dostatečně obezřetně. Správce daně pak vědomost o daňovém podvodu dovodil pouze ze skutečnosti, že jeden z dodavatelů v řetězci nesplnil své daňové povinnosti (k argumentaci žalobce rozsudkem V. viz také odůvodnění tohoto rozsudku níže).
36. Naopak v předmětné věci žalobce postupoval krajně neopatrně, výběrem nevěrohodných obchodních partnerů za existence dalších žalobci zjevně známých typových znaků svědčících o existenci daňového podvodu, souvislosti obchodních transakcí vědomě ignoroval. Z vazeb mezi zúčastněnými subjekty bylo prokázáno, že žalobce v dobré víře v prováděné obchodní transakce z pohledu existence daňového podvodu nebyl, tedy v souladu s výše uvedenou judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu lze konstatovat jeho účast na daňovém podvodu. Z výše uvedeného lze poukázat zejména na to, že se žalobce vůbec nezajímal o danou transakci, celou ji za něj v podstatě domlouval známý jednatel žalobce pan P. K. Takto postupoval i přesto, že daná transakce byla velmi hodnotnou transakcí, která více než 13 krát přesahovala běžný daňový základ za předchozí období. Přes tyto skutečnosti žalobce neprojevil žádný zájem o situaci na trhu, o osoby, kterým měla být dodávka prodána a ani si danou transakci dostatečně neupravil smlouvou. Je s podivem, že žalobce uzavíral závazky s daňovým základem 900 000 Kč smluvně a na částku přesahující 13 000 000 Kč by neuzavíral žádnou smlouvu, ve které by stanovil podmínky celé transakce podrobněji. Zejména právo odstoupit od smlouvy, výši provize za prodej, dobu a způsob uskladnění zboží, jeho kvalitu, jeho specifikaci (barva, typ iPhone), počet dodaných kusů, přesné označení zboží (kódy IMEI) apod. K transakci bylo

přistoupeno s tím, že společnost BRALOVANE s. r. o. (tedy společnost sídlící v ČR na Praze 3) odmítala prodat zboží do zahraničí bez zjevného důvodu (sám P. K. vypověděl, že to bylo právě kvůli tomu, že by vznikl nadměrný odpočet na dani). Ačkoliv o tomto konkrétním důvodu nemusel žalobce vědět, již samotná situace, kdy subjekt sídlící v ČR odmítá prodávat zboží do zahraničí zakládá otázku, proč tomu tak je.

37. Celý obchod ani nebyl domluven v rámci běžného obchodního styku dosud žalobcem realizovaného. Nejednalo se o situaci, kdy by se žalobce pokusil podnikat v daném oboru, tedy prodávat telefony, a učinil by tak po prozkoumání trhu a zjištění možných odběratelů, zisku atd. Nedošlo k tomu, že by sám žalobce oslovil dodavatele a odběratele a následně se rozhodl pro podnikání v dané oblasti. Celá situace byla nastavena jako „pouhý“ přeprdej zboží, kvůli tomu, že společnost BRALOVANE s. r. o. tento přeprdej odmítala provést. Z celé transakce tak bylo patrné, že půjde o nezvyklou transakci spočívající v (podstatě zbytečném) převedení zboží mezi 2 subjekty za zprostředkovatelskou provizi. Ekonomické zdůvodnění transakce mohlo u žalobce rovněž vyvolat pochybnosti, zpochybnitelný byl totiž i objektivní důvod jejího uskutečnění. V tomto ohledu bylo na místě zaobírat se důsledně tím, proč subjekty na jednom konci transakce neobchodují mezi sebou navzájem přímo.
38. Daná transakce se vymykala běžnému obchodování, jelikož byla nadměrně objemná (hodnotná) a navíc byla v oblasti, ve které žalobce běžně neobchodoval. Žalobce ani nebyl schopen doložit, jaké zboží k němu přišlo a od něj odešlo (kódy IMEI).
39. Žalobce si musel být vědom dopadů dané transakce ohledně nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, neboť ve smlouvě s MNC bylo uvedeno, že půjčku (navíc bezúročnou, což není běžné v rámci standardního obchodního styku) splatí z přeplatku na dani (viz výše). Jednalo se tak o mezinárodní nezvyklou transakci v níž přímo výslovně ve smlouvě hrál roli přeplatek na dani.
40. Z výše uvedeného je patrné, že prvostupňový správce daně řádně prokázal existenci daňového podvodu ve smyslu daňového řádu, zákona o dani z přidané hodnoty a judikatury NSS a SDEU. Nelze se ztotožnit s tvrzením žalobce, že jednal v dobré víře, neboť celá transakce byla nestandardní. Sám žalobce nevynaložil přiměřený zájem o okolnosti obchodu a s tím související opatrnost v rámci celé transakce. De facto přenechal celou záležitost osobě jemu známé a blízké, a to bez jakýchkoliv dalších opatření. Navíc za situace transakce, kdy měl pouze převést mezi dvěma subjekty zboží pro něj neobvyklé (v rámci jeho běžného podnikání) hodnoty a charakteru, a to osobám, které neznal, spolu s čerpáním bezúročné půjčky, která měla být splacena skrze nadměrný odpočet DPH v rámci mezihraničního převodu zboží. Uvedený proces byl bez jakéhokoliv smluvního základu celé transakce, bez objektivního odůvodnění toho, proč společnost BRALOVANE s. r. o. nemohla provést prodej napřímo, za situace, kdy se společnost BRALOVANE s. r. o. (tedy subjekt z pohledu žalobce obchodující na daném trhu mobilních telefonů) danému převodu napřímo bez dostatečného a akceptovatelného vysvětlení bránila, a kdy žalobce společnost BRALOVANE s. r. o. ani neznal.
41. V rámci výše uvedeného tak lze shledat, že žalobce vstoupil do podezřelé transakce bez přijetí opatření, které by účast žalobce na daňovém podvodu eliminovaly. Pokud se

žalobce v podstatě najednou angažoval v (z jeho pohledu) neprobádané oblasti podnikání bez jakékoliv analýzy trhu nebo dodavatelů a odběratelů, a do transakce, z níž nutně vyplývalo, že se zřejmě nejedná o transakci z výše uvedených důvodů standardní, nemůže být naplněna ani dobrá víra žalobce, nelze takový postup považovat ani za postup s péčí řádného hospodáře.

42. Ohledně úmyslu osob jednajících za žalobce nelze než shledat, že nutně musely výše popsané okolnosti obchodní transakce vnímat (viz jejich výpovědi) a p. O. (bratr p. O.) ji dokonce s P. K. domlouval. Daná věc vyplývá již jen z logiky věci, kdy pokud určité osoby za danou osobu jednají (resp. dle nové úpravy ji zastupují, tedy jednají za ni jako její zástupci), pak si musí být vědomi daných okolností. Není možné, aby právnická osoba „nevěděla“ o těch samých skutečnostech jako členové jejího statutárního orgánu.
43. Je potřeba podotknout, že judikatura SDEU, na kterou odkazuje žalobce, opravňuje subjekt k odpočtu DPH v mnoha případech, ale pouze za podmínek, že nevěděl nebo nemohl vědět, že se jedná o podvod na DPH (viz výrok 3 rozhodnutí C-324/11 Gábor Tóth, bod 60 rozhodnutí C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid a bod 60 rozsudku C-439/04 a C-440/04 Kittel a Recolta Recycling SPRL). Zde však subjekt měl jasné indicie o tom, že se nejedná o transakci v běžném obchodním styku. Opačný závěr by vedl k tomu, že by bylo v podstatě povoleno, aby subjekty činily transakce jakožto „buffery“ bez jakýchkoliv důsledků za situace, kdy je někdo osloví, aby pro něj provedly nezvyklou transakci spočívající v přeprodání zboží do cizího státu s tím, že budou inkasovat nadměrný odpočet DPH. Kdokoliv by tak mohl oslovit jakoukoliv společnost a skrze ni v rámci nezvyklé transakce si zboží převést na jiný (formálně existující) subjekt. Takový stav však nelze mít za souladný s právem (viz bod 54 rozsudku C-439/04 a C-440/04 Kittel a Recolta Recycling SPRL).
44. Odkaz žalobce na rozsudek ve věci V. soud neshledal případným ani ve vztahu k namítané nutné souvislosti mezi podvodem a vědomím daňového subjektu o něm. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vycházel ze skutkového stavu, kdy u daňového subjektu nenastala žádná z typových situací indikujících daňový podvod. Obchodní kontrakt byl uzavřen na základě výběrového řízení, přitom daňový subjekt postupoval dostatečně obezřetně. Správce daně pak vědomost o daňovém podvodu dovodil pouze ze skutečnosti, že jeden z dodavatelů v řetězci nesplnil své daňové povinnosti. Naopak v předmětné věci žalobce postupoval krajně neopatrně (viz odůvodnění rozsudku výše). Z vazeb mezi zúčastněnými subjekty bylo prokázáno, že žalobce v dobré víře v prováděné obchodní transakce z pohledu existence daňového podvodu nebyl, tedy v souladu s výše uvedenou judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu lze konstatovat jeho účast na daňovém podvodu. Řešení propojenosti mezi daňovým subjektem uplatňujícím nárok na odpočet daně a subjektem, u kterého daňový dluh vznikl, pak bylo reakcí Nejvyššího správního soudu na stav, kdy nebyl nárok přiznán daňovému subjektu, který byl v dobré víře v získané zdanitelné plnění, za současně existujícího řetězce subjektů, které daňovou povinnost plnily, a byl jim rovněž přiznán nárok na odpočet daně, tedy nárok na odpočet nebyl uznán daňovému subjektu, ve vztahu ke kterému to bylo nespravedlivé. Jde o korekci (zamezení) postupu daňové správy vůči „nejsnazší oběti“ bez objektivně existujících podmínek pro takový postup. V takové situaci žalobce s ohledem na výše popsané okolnosti obchodní transakce a okolnosti, za jakých se do ní žalobce zapojil, nebyl, na

případ žalobce rozsudek V. aplikovatelný není. Rovněž pak rozsudek ve věci Trimetal vychází z jiného skutkového stavu než toho, který konstatoval správce daně u žalobce. V žalobcem namítaném případě nebyla smluvní dokumentace pořízena u dodavatele, s nímž daňový subjekt historicky obchodoval, konstatováno bylo, že transakce sama byla ekonomicky zdůvodněná. Takový stav v případě žalobce nenastal. Transakce, jíž se žalobce účastnil, nebyla domluvena v rámci pro žalobce běžného obchodního styku, nejednalo se o situaci, kdy by žalobce podnikal v oblasti prodeje telefonů, nedošlo k tomu, že by sám žalobce oslovil dodavatele a odběratele a následně se rozhodl pro podnikání v dané oblasti. Celá situace byla nastavena jako přepravek zboží vedený nestandardními pohnutkami dodavatele. Ekonomické zdůvodnění mohlo u žalobce rovněž vyvolat pochybnosti, zpochybnitelný byl totiž i objektivní důvod uskutečnění transakce. V tomto ohledu bylo na místě zabývat se tím, proč subjekty na jednom konci transakce neobchodují mezi sebou navzájem přímo. Prověřování dodavatele na webu finanční správy za těchto okolností není jedinou relevantní skutečností, pro úsudek žalobce, zda se transakce zúčastní, měly a zjevně musely být zásadní zejména výše popsané rysy obchodní transakce, nezkušenost žalobce v obchodování s danou komoditou a v té souvislosti nutně i posouzení, jaké jsou důvody pro zapojení žalobce do řetězce. Vyhodnocení těchto skutečností žalobcem zodpovědné nebylo (v tomto ohledu lze pouze pro úplnost ve vztahu k žalobcem namítnuté judikatuře britského soudu konstatovat, že jiné rozumné vysvětlení účasti žalobce v obchodním řetězci, než účast na daňovém podvodu, se po vyhodnocení skutkového stavu, správcem daně nenabízela). Faktické dodání žalobci nebylo správcem daně zpochybňováno, tato okolnost byla dána do kontextu dalších zjištěných skutečností, z nichž měl a mohl žalobce seznat, že se účastní daňového podvodu. Závěry správce daně i žalovaného proto ob stojí i v souvislosti s judikaturou SDEU namítnutou při jednání soudu k otázce vlastnické dispozice se zbožím (C-237/09 Belgický stát vs. Nathalie De Fruytier, resp. C-108/17 Enteco Baltic UAB) či judikaturou Nejvyššího správního soudu.

45. Správce daně v prvním stupni splnil všechny zákonem i judikaturou požadované povinnosti, takže jeho postup nebyl v rozporu se zákonem. Odvolací orgán jeho rozhodnutí důvodně potvrdil, nezákonnost rozhodnutí ve světle žalobních bodů soud neshledal. Soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl.
46. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., a contrario. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, náklady řízení nad rámec jeho administrativní činnosti mu však nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **l z e** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout. 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.

Praha 29. ledna 2019

Mgr. Aleš Sabol
předseda senátu