



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: TSR Czech Republic s.r.o., se sídlem v Praze 8 – Karlín, Sokolovská 192/79,

zastoupený JUDr. Jiřím Jarošem, advokátem advokátní kanceláře JAROŠ s.r.o., se sídlem v Praze 4, Na Pankráci 11/449, Praha 4, proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem v Brně, Masarykova 31

o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2016, č. j. 52223/16/5300-22442-702972, a proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2016, č. j. 52235/16/5300-22442-702972,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2016, č. j. 52223/16/5300-22442-702972, a žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2016, č. j. 52235/16/5300-22442-702972, s e z a m í t a j í.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

1. Žalobou ze dne 23. 1. 2017 projednávanou pod sp. zn. 11 Af 3/2017 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 52223/16/5300-22442-702972 ze dne 23. 11. 2016 (dále také jako „žalobou napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání
a potvrzena rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále také jako „správce daně“, a to
 - dodatečný platební výměr č. j. 176726/15/4200-11772-507706 ze dne 5. 8. 2015, kterým byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010 ve výši 18.918 438,- Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 3.783 687,- Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 176789/15/4200-11772-507706 ze dne 5. 8. 2015, kterým byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2010 ve výši 18.450 223,- Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 3.690 044,- Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 176808/15/4200-11772-507706 ze dne 5. 8. 2015, kterým byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2010 ve výši 10.526 728,- Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2.105 345,- Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 176820/15/4200-11772-507706 ze dne 5. 8. 2015, kterým byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2010 ve výši 3.894 347,- Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 778 869,- Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 177266/15/4200-11772-507706 ze dne 5. 8. 2015, kterým byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2010 ve výši 3.827 975,- Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 765 595,- Kč.
2. Rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě daňové kontroly daně z přidané hodnoty zahájené u žalobce dne 10. 12. 2012 za zdaňovací období leden, únor, duben, květen, červen, červenec, srpen, září a říjen roku 2010. Správce daně dospěl k závěru, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve zdaňovacích obdobích únor, duben, květen, červen a červenec 2010 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti Tochajda s.r.o., DIČ: CZ27520340, Vysoké Mýto – Litomyšlské Předměstí, Husova 542, (dále také jako „Tochajda, společnost Tochajda či dodavatel Tochajda“) v souvislosti s nákupem Ni a Cu katod nebyl oprávněný, neboť žalobce při nákupu zboží měl a mohl vědět, že pořizuje plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, přitom ve vztahu k dodavateli Tochajda žalovaný vycházel z následujících objektivních okolností:
 - Žalobce uskutečňoval obchodní spolupráci se společností Tochajda, přitom o této společnosti věděl, že nemá zkušenosti s nakládáním s odpady,
 - společnost Tochajda nevyvíjela před zapojením do řetězce žádnou obchodní činnost, s obchodováním s kovovými odpady, neměla žádné zkušenosti, přičemž se zapojila do obchodních případů značných objemů a hodnot,
 - na počátku obchodní spolupráce, tj. v okamžiku uzavření rámcové smlouvy ze dne 28.6.2009, neměla společnost Tochajda příslušné živnostenské oprávnění,

- žalobce zapojil společnost Tochajda jako mezičlánek mezi svého dodavatele SUR-METAL a sebe, přitom společnosti spolupráci nabídl sám s tím, že SUR-METAL neplní všechny požadavky žalobce a je nedůvěryhodná,
- společnost Tochajda neměla žádné zaměstnance ani areál pro výrobu, sběr či výkup odpadu,
- uváděl-li základní popis odpadu (jako dokument vystavený při dodání odpadu) společnost Tochajda jako vlastníka a původce odpadu a název a adresu provozovny, kde odpad vznikl, sídlo společnosti Tochajda, žalobce vědomě akceptoval nákupy odpadu neznámého původu a přijímal doklady obsahující nepravdivé údaje,
- ve dvou případech byla faktura vystavena společností Tochajda dříve, než na nich uvedené zboží do provozovny žalobce dorazilo, což je v přímém rozporu s výpovědí svědka Ing. K., který uvedl, že faktury zasílá až po předání zboží,
- cena za zboží byla určována žalobcem jako konečným odběratelem,
- objem obchodu byl určován žalobcem
- žalobce neprokázal výhodnější podmínky, které mu vznikly zapojením společnosti Tochajda do obchodního řetězce, naopak byla zjištěna marže této společnosti ve výši 100 EUR/t,
- zboží bylo částečně přepravováno zahraničními přepravci, žalobce tak mohl mít pochybnosti o původu zboží, resp. o tom, že je zboží z České republiky.

Daňový podvod přitom spočíval v následujících skutečnostech:

- Společnost BORENSTE, která byla dodavatelem společnosti OVIRAPTOR, neprokázala přijatá plnění za nákup zboží od tuzemského dodavatele E+M barevné kovy s.r.o., resp. společnost E+M barevné kovy s.r.o. prohlásila, že faktury nevystavila,
- z přehledu transakcí bankovních účtů vyplývá, že společnost BORENSTE nehradila v roce 2010 zboží v řádech statisíců ani společnosti E+M barevné kovy s.r.o., ani žádnému jinému tuzemskému subjektu,
- z přehledu transakcí naopak vyplývá, že společnost BORENSTE zasílala platby v řádech statisíců do zahraničí, své daňové povinnosti týkající se daně z přidané hodnoty v roce 2010 neuhradila,
- společnost BORENSTE se správcem daně přestala spolupracovat v roce 2010 a je nekontaktní,
- vzhledem k tomu, že společnost E+M barevné kovy s.r.o. faktury, které měla společnost BORENSTE zahrnutý na řádku 40 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, nevystavila a z bankovních výpisů vyplývá, že zboží, které bylo následně prodáno společnosti OVIRAPTOR byl pořízeno z jiného členského státu, neměla mít nárok na odpočet z titulu přijatých zdanitelných plnění z tuzemska, došlo tím k daňovému úniku přibližně 109 000 000 Kč,
- společnost BORENSTE tak dává příležitost jak sobě, tak i jiným subjektům zapojeným v řetězci, k obohacení z nárokových odpočtů.

3. Žalobou ze dne 23. 1. 2017 vedenou původně pod sp. zn. 11 Af 4/2017 se pak žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 52235/16/5300-22442-

702972 ze dne 23. 11. 2016 (dále také „rozhodnutí o odvolání“), kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzena rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu, a to

- dodatečný platební výměr č. j. 177276/15/4200-11772-507706 ze dne 5. 8. 2015, kterým byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010 ve výši 14.898 049,- Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2.979 609,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 177280/15/4200-11772-507706 ze dne 5. 8. 2015, kterým byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2010 ve výši 26.935 957,- Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 5.387 191,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 177286/15/4200-11772-507706 ze dne 5. 8. 2015, kterým byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2010 ve výši 29.512 899,- Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 5.902 579,- Kč.

Rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě daňové kontroly daně z přidané hodnoty zahájené u žalobce dne 10. 12. 2012 za zdaňovací období leden, únor, duben, květen, červen, červenec, srpen, září a říjen roku 2010. Správce daně dospěl k závěru, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve zdaňovacích obdobích srpen, září a říjen roku 2010 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od obchodních společností AYOMA s.r.o., DIČ: CZ29210615, Praha 2, Vyšehradská 1349/2, (dále také jako „AYOMA, společnost AYOMA či dodavatel AYOMA“) a společnosti Tochajda v souvislosti s nákupem Ni a Cu katod nebyl oprávněný, neboť žalobce při nákupu zboží měl a mohl vědět, že pořizuje plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty.

4. Žalovaný ve vztahu k dodavateli společnosti AYOMA vycházel z těchto objektivních okolností:

- žalobce navázal obchodní spolupráci se společností AYOMA, která byla zapsána do obchodního rejstříku dne 29.3.2010, k 31.5.2010 došlo ke změně sídla daňového subjektu, změně jednatele a společníka a dále ke změně předmětu podnikání. První dodávky zboží od tohoto dodavatele byly uskutečněny v polovině srpna 2010,
- za společnost AYOMA jednal p. Z., který nebyl znalý podnikání ani okolností souvisejících s podnikáním; tyto skutečnosti musel žalobce jako zkušený obchodník na trhu zjistit,
- žalobce obchodoval bez podepsané rámcové kupní smlouvy, ačkoliv šlo o nového dodavatele,
- žalobce obchodoval bez potvrzených kupních smluv na jednotlivé dodávky (předložena byla pouze jedna smlouva opatřená razítkem AYOMA a nečitelným podpisem),
- veškerá komunikace se odehrávala telefonicky, popř. e-mailem, žalobce neměl smluvně ošetřeny důsledky pozdního dodání zboží,
- žalobce obchodoval bez předložení základního popisu odpadu, i když jej museli na začátku roku jinak předložit všichni dodavatelé, resp. bez prohlášení o shodě (dodáno bylo pouze k měděným katodám),

- podpisy na předložených fakturách od společnosti AYOMA nesouhlasí s podpisem na smlouvě o běžném účtu v cizí měně, kterou měl žalobce k dispozici,
- žalobce při přebírání zboží akceptoval prohlášení řidiče, od jakého dodavatele zboží přivezl, přitom na základě prohlášení řidiče a předběžného avíza dodávky již dále neprověřoval.

5. Daňový podvod ve vztahu ke společnosti AYOMA přitom spočíval v tom, že společnost ADVER své daňové povinnosti týkající se daně z přidané hodnoty v roce 2010 neuhradila. Rovněž společnost AYOMA neuhradila svou daňovou povinnost za 3. čtvrtletí roku 2010. Obchodované zboží tak bylo prodáváno za nestandardních okolností v řetězci společností, v němž byla detekována chybějící daň. Neuhrazením vlastní daňové společnosti dávají společnosti AYOMA a ADVER příležitost sobě i jiným v řetězci zapojeným společnostem k finančnímu obohacení z neuhrazené daňové povinnosti. Ve vztahu ke společnosti Tochajda vycházel žalovaný z obdobných objektivních okolností, z nichž dovedl účast žalobce na daňovém podvodu, jak je uvedeno výše, obdobné jsou rovněž skutkové okolnosti, v nichž daňový podvod spočívá.
6. Soud při jednání konaném dne 20.12.2018 věc vedenou pod sp.zn. 11 Af 3/2017 a 11 Af 4/2017 spojil ke společnému projednání a rozhodnutí, přitom věc je nadále vedena pod sp. zn. 11 Af 3/2017.
7. Ve vztahu k dodavateli Tochajda žalobce v žalobě namítl, že v daňovém řízení prokázal splnění všech podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých plnění na základě dokladů vystavených tímto dodavatelem, a to, že žalobci bylo za úplatu provedenou bezhotovostně na účet dodavatele zboží skutečně dodáno, žalobce obdržel od dodavatele daňové doklady vystavené oprávněnou osobou, plnění a daňové doklady byly od plátce daně a žalobce použil přijatá zdanitelná plnění pro svou ekonomickou činnost. Dodání zboží potvrdil i dodavatel Tochajda, podává se pak i z ostatních okolností obchodních případů. Skutečnosti, z nichž bylo v daňovém řízení dovozeno, že obchodování v řetězci bylo zatíženo podvodem na DPH, se vztahují výhradně k subjektům odlišným od žalobce, žalobce o těchto skutečnostech nevěděl, vědět nemohl, nebylo ani jeho povinností takové skutečnosti zjišťovat či prověřovat. Zjištění správce daně tak nemají ve vztahu k žalobci žádnou relevanci. Žalobce nic o člancích dodavatelského řetězce, tj. společnostech BORENSTE s.r.o. a OVIRAPTOR s.r.o. nevěděl. Pokud žalobce do obchodování s barevnými kovy zapojil společnost Tochajda jako nového obchodníka, není tato skutečnost v rozporu s žádným právním předpisem.
8. Z výčtu objektivních skutečností uvedených na str. 13 a 14 napadeného rozhodnutí se závěr žalovaného, že žalobce o účasti na daňovém podvodu věděl či vědět měl a mohl, nepodává. Žalobce zapojil společnost Tochajda do obchodního řetězce proto, aby z důvodu problému na osobní bázi nepřišel o dodávky od předchozího dodavatele SUR-METAL, přitom zisku dosahoval i po odpočtu cenové přírážky 100 EUR za tunu. Základní popis odpadu pak nemusel být ani vydáván, byl-li vydán, pak obě strany chápaly takový stav tak, že společnost Tochajda se stane vlastníkem barevných kovů zakoupených od předchozího dodavatele a žalobci bude dodávat barevné kovy získané její obchodní činností. Je zcela nesprávné, pokud žalovaný dospěl k závěru, že žalobce vědomě akceptoval nákupy odpadu neznámého původu, v praxi totiž žádný dodavatel barevných

kovů neuvede v prohlášení pro odběratele svého vlastního dodavatele, aby nebyl při dalším obchodu obejit. Je pak obvyklou obchodní praxí žalobce jako velkoobchodníka s barevnými kovy, že pro své odběratele (hutě a slévárny) obstarává takový objem zboží, po kterém je poptávka a na kterém je možné realizovat zisk, sděluje tak objem zboží a cenu, za kterou je připraven zboží koupit. Tyto skutečnosti nijak nesvědčí o vědomosti žalobce o podvodném jednání subjektů BORENSTE nebo OVIRAPTOR. Vystavení faktur dříve, než bylo zboží k žalobci přepraveno, pak bylo avízem spočívajícím v zaslání daňových dokladů k aktuální dodávce na cestě. Žalobce zcela běžně obchoduje se zahraničím, s ohledem na volný pohyb zboží v rámci Evropské unie není důvod spatřovat jakoukoliv negativní skutečnost, je-li zboží přepravováno zahraničními přepravci.

9. Pokud žalovaný neustále obecně opakuje, že žalobce nepřijal všechna rozumná adekvátní opatření, která mohou být od něj rozumně vyžadována k zajištění, aby jeho plnění nebyla součástí daňového podvodu, není zřejmé, jaká další opatření měl žalobce ve vztahu k dodávkám od dodavatele Tochajda provést. Tvrzení žalovaného je vágní a nepřezkoumatelné, jak v podobném případě judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku 2 Afs 55/2016-38.
10. Rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Žalovaný obdobně jako správce daně zpochybnil, že zboží jako takové bylo dodáno žalobci společností Tochajda, současně však žalovaný staví důvody neuznání nároku na odpočet na skutečnosti, že předmětná plnění jsou zasažena daňovým podvodem, o němž žalobce věděl, resp. vědět měl a mohl. Výše uvedený závěr je nepřezkoumatelný, potvrzuje to i soudní judikatura (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.201, č.j. 6 Afs 252/2016-35).
11. Žalobce namítl nesprávné právní posouzení věci, přitom v tomto ohledu odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve věci Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, rozsudek ve věci Optigen, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 a rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve věci Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04). Správce daně i žalovaný byli povinni dostatečně prokázat objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že žalobce věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci, musí být prokázána vědomost o reálné existenci podvodu, nikoliv jeho riziku. Tuto povinnost však nesplnili, naopak přenesli kontrolní úkoly na žalobce, a to v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, v rozporu se zásadou neutrality daně z přidané hodnoty, proporcionality, rovného zacházení, právní jistoty a jednoty systému DPH v Evropské unii. K odnětí nároku na odpočet daně přitom nestačí pouhé vyjádření pochybností, nýbrž faktické prokázání objektivních okolností umožňujících učinit závěr, že žalobce věděl nebo musel vědět, že plnění bylo součástí podvodu. Pojem „měl vědět“ a požadavek na „učinění všech opatření, která lze rozumně vyžadovat k ověření, že plnění prováděná plnění nepovedou k účasti na daňovém podvodu“, není totožný. Posléze uvedený požadavek judikatura SDEU klade vždy pouze do souvislosti s existencí prováděcí vnitrostátní úpravy (bod 51 rozsudku Mahagében), na případ žalobce měl však být vztažen bod 61 tohoto rozsudku.

12. Pro úplnost pak žalobce k dodání zboží společností Tochajda poukázal na bod 31 rozsudku ve věci C-18/13 Maks Pen EOOD. Tvzení žalovaného, že žalobce neprokázal přijetí zboží od společnosti Tochajda, nestačí k tomu, aby byl žalobci odepřen nárok na odpočet daně. Žalovaný nespécifikoval, jaké další důkazy by měl žalobce předložit, aby správce daně považoval transakce za uskutečněné deklarovaným dodavatelem. V tomto ohledu poukázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, z něž vyplývá, že v řízení musí vyjít najevo konkrétní skutečnost, z níž by vyplynulo, že dodávky byly subjektu dodány někým jiným než tvrzeným dodavatelem.
13. Žalobce namítl nerespektování principů rozložení důkazního břemene a neunesení důkazního břemene správcem daně. Namítl nerespektování soudní judikatury daňovými orgány, a to rozsudků ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 26.9.2012, č.j. 8 Afs 14/206-61. V předmětném daňovém řízení nenastala situace, kdy by došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce, neboť správce daně ani žalovaný neunesli důkazní břemeno ohledně vyvrácení správnosti dokladů předložených žalobcem, jakkoliv zmiňují skutečnosti nasvědčující podvodu na dani u jiných subjektů. Neplatí zcela principy rozložení důkazního břemene podle § 92 daňového řádu, tedy že by správci daně postačovalo prokázání vážných a důvodných pochybností; naopak správce daně je povinen prokázat, že žalobce věděl nebo musel vědět, že přijímá plnění zasažené podvodem na dani. Žalovaný tak byl povinen prokázat vědomost žalobce o skutečnostech uvedených na straně 10 až 13 napadeného rozhodnutí. V tomto ohledu však správce daně důkazní břemeno neunesl, namísto toho vydává za prokázání vědomosti žalobce skutečnosti uvedené v jedenácti bodech na str. 13 a 14 napadeného rozhodnutí.
14. Žalobce namítl porušení zásad hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu) a nesprávné posouzení důkazních prostředků. Žalovaný opomenul hodnotit význam vážných listků samostatně i s dalšími důkazními prostředky, zejména výpověďmi svědků. Dodávky zboží byly přitom sjednány vždy s konkrétním dodavatelem, na ověřený účet tohoto dodavatel bylo také zapláceno, tomu pak odpovídají žalobcem předložené daňové doklady.
15. Žalobce namítl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí přistupuje nekonzistentně k provedeným důkazním prostředkům, jejich hodnocení si svévolně přizpůsobuje tak, aby pasovalo do šablony odepření odpočtu daně. Měl-li žalovaný pochybnosti o výkladu žalobce v odvolání, popř. jím předkládaných odkladech, měl doplnit dokazování, což však bylo žalovaným nesprávně odmítnuto. Doplnil, v této souvislosti, že fyzická přítomnost zástupce dodavatele při dodávkách zboží, vyžadovaná fakticky žalovaným, nebyla s ohledem na obvyklou obchodní praxi nutná.
16. Žalobce vytkl žalovanému neprovedení důkazů, které v odvolacím řízení navrhoval, a to provedení výslechu svědkyně A. B. S., jednatelky společnosti SUR-METAL a výslech svědkyně M. Š., která pracovala v předmětné době jako asistentka obchodního oddělení žalobce v pobočce Hradec Králové. M. Š. měla být slyšena k okolnostem vydání daňových dokladů č. 2010007 a 2010019 uvedených žalovaným mezi objektivními okolnostmi týkajícími se subjektivní stránky jednání žalobce. Odmítnutím výslechu A. B. S. žalovaný odmítl prověřit svůj názor o tom, že obchodní případy byly vykazovány formálně,

připravil tak žalobce o možnost účastnit se svědecké výpovědi. Odmítnuty tak byly důkazy, které mohly zpochybnit závěry správce daně a žalovaného.

17. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. K žalobcovu tvrzení, že v rámci daňového řízení prokázal splnění všech podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH z plnění přijatých na základě dokladů vystavených společnostmi Tochajda, žalovaný uvedl, že v zásadě sice platí, že k prokázání nároku na uplatnění odpočtu DPH stačí předložení formálně perfektních daňových dokladů, avšak vznik nároku na odpočet daně je správce daně oprávněn vyloučit (i za existence daňových dokladů předložených plátcem daně), a to v případě, kdy plátce daně uplatňuje nárok na odpočet daně podvodným způsobem, což je dle závěrů žalovaného právě daný případ. V rozhodnutí o odvolání žalovaný uvedl skutečnosti, které svědčí o tom, že předmětná plnění byla zasažena podvodem na DPH - tyto skutečnosti dokládají nestandardnost obchodních transakcí v řetězci a jsou podmínkou pro identifikaci podvodu na DPH - následně pak žalovaný uvedl i objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že se přijetím zboží účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (viz str. 13 a násl. rozhodnutí o odvolání). Žalobci pak byly v návaznosti na absenci opatření učiněných za účelem prevence účasti na podvodu kladeny k tíži pouze objektivní okolnosti, z nichž je seznatelné, že žalobce věděl či alespoň vědět mohl a měl, že se účastní podvodu na DPH. Postačuje pak, aby v dané věci bylo žalobci prokázáno, že výše uvedené vědět mohl a měl. Žalovaný jednoznačně specifikoval skutečnosti, na základě kterých mohly žalobci vzniknout pochybnosti, že předmětná plnění jsou zasažena podvodem a že skutková zjištění tak zakládají důvodné pochybnosti o tom, že žalobce o podvodném jednání nevěděl, a tedy že byl s existencí podvodného jednání alespoň srozuměn a měl a mohl přijmout taková opatření, jež by vyloučila účinky podvodného jednání, resp. účast žalobce na takovém jednání.
18. K odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. sp. zn. 2 Afs 55/2016-38 ze dne 31. 8. 2016 žalovaný namítl, že nyní řešený případ se s případem popsáním v citovaném rozsudku sice shoduje v tom, že v obou případech objektivní okolnosti nasvědčovaly podvodnému jednání, avšak je zde i zásadní odlišnost, a to, že se daňové orgány vydaly směrem prokazování uskutečnění faktického plnění mezi plátcem daně a jeho dodavatelem. V nyní posuzovaném případě byl odpočet daně odmítnut z důvodu účasti žalobce na daňovém podvodu, přičemž správce daně opatřil dostatečné důkazy o tom, že žalobce o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním věděl nebo vědět mohl. Žalobce má obecnou povinnost učinit opatření k zamezení podvodům na DPH. Důkazní břemeno ohledně opatření, které žalobce přijal k zabránění podvodu na dani, pak spočívá výlučně na žalobci, jakožto daňovém subjektu, jenž požaduje nárok na odpočet DPH, přičemž není povinností správce daně tato opatření identifikovat či vymezovat, stačí pouze, aby správce daně prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývá, že žalobce věděl nebo mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek NSS č.j. 4 Afs 233/2015 – 47 ze dne 28. 1. 2016. V souvislosti s žalobcovou argumentací obsaženou v úvodu odvolání, že je žalobce obchodní společností, která na trhu recyklace železného šrotu a neželezných kovů v České republice působí téměř 25 let, žalovaný poukázal na judikaturu NSS, ze které plyne, že vyšší nároky ohledně opatření k zamezení podvodu na DPH bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na DPH prokazatelně seznámené. Ze závěrů judikatury Soudního dvora Evropské Unie i

NSS k podvodům na DPH učiněným již před rokem 2010 lze dovodit, že objektivní princip podvodu musel být žalobci známý již v roce 2010, kdy žalobce uskutečňoval předmětné obchodní transakce (k tomu žalovaný odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 15/2014).

19. K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost žalovaný poukázal na to, že nárok na odpočet DPH nebyl v žádném případě odepřen z důvodu neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Naopak správce daně i žalovaný nikdy nezpochybnili, že zboží jako takové bylo žalobci dodáno, pouze zpochybnili fakt, že zboží bylo žalobci dodáno právě daňovým subjektem Tochajda. Správce daně i žalovaný tak ve shodě dospěli k závěru, že zdanitelné plnění, od něhož by žalobce byl oprávněn dovozovat nárok na odpočet DPH, bylo uskutečněno, byť není postaveno na jisto, od kterého dodavatele. Existence zdanitelného plnění tedy byla, jak ze strany správce daně, tak ze strany žalovaného, uznána. V návaznosti na tuto skutečnost (tj. v návaznosti na existenci fakticky uskutečněného zdanitelného plnění) pak správce daně a žalovaný zkoumali okolnosti zakládající podezření z účasti žalobce na daňovém podvodu, přičemž ve shodě dospěli k závěru, že předmětná plnění vykazují zřetelné znaky podvodného jednání tak, jak je vymezuje judikatura SDEU a současně i judikatura NSS. Z odůvodnění rozhodnutí o odvolání jednoznačně vyplývá, že nárok na odpočet DPH byl odepřen, neboť k jeho uplatnění došlo podvodným způsobem. Odůvodnění odepření nároku na odpočet v rozhodnutí o odvolání tedy spočívá v tom, že bylo s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání zboží bylo uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, tj. žalobce věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním.
20. Žalobce nesprávně aplikuje a účelově dezinterpretuje závěry příslušné judikatury SDEU a NSS v dané věci. Žalovaný v souladu s judikaturou SDEU i NSS opatřil dostatečné důkazy o tom, že žalobce věděl nebo mohl vedet o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním. Žalovaný prokázal účast žalobce na daňovém podvodu a s tím související podvodné uplatnění nároku na odpočet DPH, tedy zcela unesl důkazní břemeno, které v případě účasti plátce daně na daňovém podvodu tíží správce daně.
21. Ve vztahu k dodavateli AYOMA žalobce v žalobě namítl, že objektivní skutečnosti, z nichž žalovaný dovodil existenci daňového podvodu, se týkají jiných daňových subjektů, o jejichž podnikání žalobci nebylo nic známo. Žalobce nebyl povinen zkoumat původ zboží ani jeho předchozího vlastníka, dodavatel AYOMA by pak svého dodavatele nikdy neprozradil, neboť v příštím obchodu by byl obejit. Žádná z objektivních okolností uvedených žalovaným na str. 12 žalobou napadeného rozhodnutí, z nichž bylo dovozeno, že žalobce věděl nebo vědět mohl, že se účastní plnění zapojeného do podvodného jednání, takový stav neprokazuje. Žalovaný i správce daně vybrali několik izolovaných faktů, které potom spojili s účelovými konstrukcemi. Obdobně jako u dodavatele Tochajda žalobce namítl ve vztahu i k dodavateli AYOMA nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí spočívající v konkurenci důvodů neuznání nároku na odpočet daně (neprokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelem oproti účasti na daňovém podvodu).

22. Rovněž ve vztahu k tomuto dodavateli byly nesprávně posouzeny důkazní prostředky a porušeny zásady hodnocení důkazů. V souvislosti s návrhem na doplnění výpovědi svědka J. Š. žalovaný na straně 32 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že nemá „žádné pochybnosti ohledně výše uvedeného“, avšak na straně 33 uvedl, že svědek vypovídal ve svých výpovědích nekonzistentně. Tyto dva závěry ohledně jedné svědecké výpovědi se vylučují. Výpověď tohoto svědka pak není v rozporu s tvrzením žalobce, pokud svědek uvedl, že kupní smlouvy byly „potvrzeny“ oproti tvrzení žalobce, že se kupní smlouvy uzavíraly operativně, zejm. telefonicky a jednalo se o ústní dohody.
23. Žalovaný se dostatečně nevypořádal s odvolací námitkou týkající se rozdílných podpisů P. Z., resp. s otázkou, zda tato osoba používala internet. Odkaz žalovaného na výsledky kontrolního zjištění není vypořádáním odvolací argumentace žalobce. Doplnujícím výsledkem měla být osvětlena i e-mailová komunikace mezi svědkem a P. Z. za dodavatele AYOMA. Žalovaný nevzal v potaz výpověď svědka L. M. ohledně okolností dodávek zboží od dodavatele AYOMA do areálu žalobce v Hradci Králové.
24. Rovněž k tomuto dodavateli žalobce namítl porušení procesních předpisů při opatřování důkazních prostředků a použití nezpůsobilých důkazních prostředků. Žalovaný postavil své závěry zpochybňující dodávky od společnosti AYOMA na podkladech, které v dříve probíhajícím daňovém řízení opatřil Finanční úřad pro Prahu 8 v rozporu s daňovým řádem. Nezákonný způsob spočíval v opatřování svědeckých výpovědí v rámci místních šetření bez přítomnosti zástupce žalobce, a to zejména při místním šetření dne 8.12.2011 v bytě P. Z. zaznamenaném v protokolu ze dne 9.3.2012. Takový postup je přitom v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp.zn. II. ÚS 232/02. Rovněž v rozporu s daňovým řádem vycházel žalovaný z úředního záznamu Policie České republiky ze dne 7.3.2012.
25. Výpověď svědka Z. před policií nebyla podrobena hodnocení důkazní síly, zákonnosti a věrohodnosti obsahu, a to v rozporu se závěry soudní judikatury (rozsudky NSS 2 Afs 83/2005-72, 5 Afs 57/2011-63). Žalovaný naopak pominul důkazní sílu výpovědi svědka Š., nevypořádal se pak ani s odvolací námitkou takovou vadu namítající. Žalobce sporoval závěr žalovaného o nekonzistentnosti výpovědi svědka Š. ve vztahu k popisu osoby P. Z., opomenuta byla i výpověď tohoto svědka, pokud uvedl, že občanský průkaz P. Z. svědek viděl a jeho totožnost ověřil. Nesprávně pak žalovaný zhodnotil daňové přiznání podepsané P. Z. a svědčící o tom, že tato osoba jednala za společnost AYOMA ve větším rozsahu, než jak uváděla před policií či při místních šetřeních.
26. Úkony provedené finančními úřady (Praha 8 a Zlín) popř. Policií České republiky nebyly způsobilými důkazními prostředky. Jak vysvětlení podaná podle § 79 daňového řádu, tak vysvětlení podaná podle § 158 odst. 6 trestního řádu totiž nejsou důkazními prostředky. Při místním šetření bylo fakticky P. Z. podáno vysvětlení, které jako důkaz použito být nemůže (§79 odst. 3 daňového řádu, které je v poměru speciality k § 93 daňového řádu). K tomu žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.7.2009, č.j. 9 Afs 98/2008-137.
27. Vysvětlení před orgány činnými v trestním řízení pak nemůže být v trestním řízení důkazem, nemůže být tedy důkazem ani v řízení daňovém. V tomto ohledu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 29.1.2014, č.j. 2 Afs 45/2012-62, resp.

na rozsudky ze dne 22.7.2009, č.j. 1 Afs 19/2009-57, a ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119. Odůvodnil-li pak správce daně použití těchto důkazních prostředků úmrtím P. Z., nelze tuto okolnost přičítat k tíži žalobce (k tomu namítl žalobce náleží Ústavního soudu ze dne 1.9.2010, sp. zn. IV.ÚS 591/08). Finanční úřad se nepokusil tuto osobu převést, jakkoliv s ní komunikoval, nezvolil postup směřující k zajištění svědecké výpovědi. Žalovaný pak také pominul okolnosti, za kterých P. Z. vypovídal; v rozhodné době byl prověřován policií pro spáchání trestného činu, jeho výpovědi pak nutně musely být nevěrohodné. V žalobou napadeném rozhodnutí se pak žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou napadající argumentaci správce daně při hodnocení výpovědi P. Z.

28. Žalobce ve vztahu ke společnosti AYOMA namítl vady řízení spočívající v neprovedení žalobcem navržených důkazů, a to svědecké výpovědi V. M., J. F. a P. M., jakož i prověření věrohodnosti důvodů opakovaného nedostavení se P. Z. k podání svědecké výpovědi. Svědek M. měl pak dosvědčit zapojení P. Z. do činnosti společnosti AYOMA. Žalovaný se nepokusil odstranit opakováním výsledku P. M. rozpory ve výpovědi tohoto svědka a svědka L. M. V neprospěch žalobce bylo nepřipustně argumentováno délkou daňového řízení, a tedy v důsledku časovým odstupem mezi uskutečněnou a navrhovanou výpovědí svědka. Porušena tak byla ustanovení § 5 odst. 3 a 92 odst. 2 daňového řádu.
29. Ve vztahu k dodavateli Tochajda žalobce v žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23.11.2016, č.j. 52235/16/5300-22442-702972, namítl obdobné skutečnosti jako v žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 52223/16/5300-22442-702972 ze dne 23. 11. 2016, zároveň pak byly částečně tyto žalobní body vztaženy i k dodavateli AYOMA; ve vztahu k dodavateli AYOMA byly tedy soudem výše uvedeny žalobní body týkající se pouze tohoto subjektu. Tykají-li se žalobní body obou dodavatelů (Tochajda i AYOMA), vztahuje se argumentace soudu na oba tyto subjekty.
30. Žalovaný ve vyjádření k této žalobě argumentoval obdobně, jak je již uvedeno výše, a to i ve vztahu k dodavateli AYOMA. Žalobcem užitou citaci nálezu Ústavního soudu IV. ÚS 591/08 ze dne 1. 9. 2010 žalovaný nepovažuje za přílehu, neboť v uvedeném nálezu byla řešena otázka, zda stěžovatel prokázal ve smyslu požadavku příslušných ustanovení, že došlo ke zdanitelnému plnění, ohledně něhož předložil daňové doklady. Nyní je však stěžejní otázkou účast žalobce na daňovém podvodu. Pokud žalobce v návaznosti na výše zmíněný náleží Ústavního soudu uvedl, že měl k dispozici např. výpis z obchodního rejstříku, živnostenského rejstříku i osvědčení o registraci plátce DPH, a s tímto se bez dalšího spokojil, pak je zjevné, že ze strany žalobce bylo zkoumáno pouze to, aby bylo obchodováno s existujícím subjektem, případně bylo zkoumáno obchodní riziko, nikoli již daňové riziko (resp. riziko zapojení žalobce do daňového podvodu na DPH). Tento závěr dokládá i výpověď J. Š., který uvedl, že *dodavatelem se mohl stát každý, kdo v pořádku doložil firemní údaje* (viz str. 12 zprávy o daňové kontrole). Doplnil, že jedním ze znaků podvodných obchodních transakcí je mimo jiné i obchodování s dodavateli stejných typových charakteristik (společnosti s nulovou historií na trhu, s jediným jednatelem, s minimálním základním kapitálem, se sídlem charakteru hromadného virtuálního sídla apod., k tomu poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 15/2014). Tyto skutečnosti musely být žalobci známy, pokud jak uvedl, prověřoval nového dodavatele AYOMA, např. z výpisu z obchodního rejstříku. Žalobce se však možnosti daňových podvodů vůbec nevěnoval. Význam pojmu žalobcovy „rezignace na práva“ spočívá v tom,

že žalobce rezignoval na podpis Rámcové kupní smlouvy, jakož i na podpis Kupních smluv, přičemž akceptací obchodování bez podepsání smluv ustoupil ze svých práv minimalizovat jak podnikatelské riziko, tak riziko daňové (zejm. v případě zapojení nového dodavatele), závěr žalovaného tak není nepřezkoumatelný. Žalovaný odkázal zejm. na str. 89 a 90 zprávy o daňové kontrole, přitom trval na tom, že pasivita žalobce (tj. aby žalobce spolupráci s novým dodavatelem, který je současně novým subjektem na trhu, nejistil smluvní dokumentací) je nelogická a neobvyklá.

31. K tvrzení žalobce, že mu nic nebylo známo o zapojení do dodavatelského řetězce realizujícího podvodné jednání s následkem daňového úniku, žalovaný namítl, že postačuje, aby v dané věci bylo žalobci prokázáno, že výše uvedené vědět mohl a měl. Žalovaný dále namítl, že žalobce se snaží dezinterpretovat závěry žalovaného a hodnocení důkazů tak, aby nekonzistentně působily. Jako příklad uvedl námitku žalobce ohledně svědecké výpovědi pana J. Š. (viz druhý odstavec str. 21 žaloby), kdy žalobce vytrhává jednotlivé informace z kontextu a uměle tak vytváří konstrukci ke své námitce ohledně dvou závěrů žalovaného k jedné svědecké výpovědi. Žalovaný se vypořádal s námitkou ohledně rozdílnosti podpisu P. Z. i ohledně otázky, zda P. Z. používal internet.
32. Při jednání účastníci řízení setrvali na své právní argumentaci a procesních stanoviscích. Žalobce poukázal ve vztahu k dodavateli Tochajda, že historicky obchodoval se svým jediným dodavatelem, a to společností SUR-METAL. Mezi touto společností a vedoucím obchodníkem žalobce panem Š. nastaly určité komplikace, kdy tento obchodník se necítil dobře v jednáních právě s jednatelkou ve společnosti SUR-METAL a požádal svého obchodního známého pana K., který jinak je zdatným obchodníkem, má několik společností a obchoduje, aby místo něj s touto osobou jednal, to zboží pro žalobce nejprve nakoupil podle dispozic žalobce a pak jej žalobci sám do své společnosti prodal. Obchody následně probíhaly standardně, žalobce dodávky přijímal, fyzické uskutečnění dodávek přitom není zpochybňováno. Dodávky byly připraveny žalobci, žalobce je přijal na sklad a pak je následně prodal svým zákazníkům, typicky jsou to hutě a továrny ze zpracovatelského průmyslu, jako jsou např. automobilky nebo společnosti pracující v elektrotechnickém průmyslu. Žalobce měl právo si vybrat svého dodavatele, postupoval legálně. V souladu s rozsudkem Vyrtých by pak měl být správně hodnocen řetězec, který je žalobci znám, tj. od společnosti SUR-METAL přes společnost Tochajdu až po žalobce. Ve vztahu k dodavateli AYOMA žalobce uvedl, že byl osloven potenciálním dodavatelem, s tím, že ten mu nabídl dodávky zboží, s nímž žalobce obchoduje. Pan Š. se s dodavatelem osobně sešel, na první schůzce jednal podle své svědecké výpovědi, kterou poskytl správci daně, s panem P. Z., jehož totožnost ověřil, požádal ho, aby mu doložil dokumenty, které umožňují ověřit, že společnost existuje, je zapsána v rejstříku, je registrována jako plátce daně a aby doložila i smlouvu, kterou vede, nebo na základě které jí banka vede běžný účet, aby si mohl ověřit, že bude platit právě na správný účet tohoto dodavatele a nikam jinam. Na té schůzce se dohodli, že dodávky budou probíhat tak, že v případě, že žalobce bude mít poptávku po určitém zboží (zboží je obchodováno velice rychle, je poměrně cenné nebo drahé jednotkově, nedá se tedy nakupovat tzv. na sklad), bude komunikace s dodavatelem probíhat online, telefonicky, e-mailem a budou sjednávány jednotlivé smlouvy tímto způsobem, přitom poté, co dodavatel dodá do určené provozovny v Hradci Králové zboží, které žalobce překontroluje, překontroluje ho jednak zvážením a jednak kvalitativně, žalobce za dodávku zaplatí. Ze strany žalobce se jednalo o bezpečný

způsob obchodování, protože nejprve dostal zboží, které si řádně překontroloval, převzal do své držby a teprve potom platil. Uvedl také, že svědek Z. v rámci svých svědeckých výpovědí prokazatelně lhal, pokud přiznal, že pouze někomu podepsal nějaké dokumenty a ničeho dalšího se neúčastnil. Svědek přitom musel poskytnout součinnost k tomu, aby byl zapsán jako jednatel, zřizoval bankovní účty, jednal s žalobcem osobně, jeho podpisy jsou pak uvedeny i v daňových přiznáních podaných za společnost AYOMA. Svědek prokazatelně nemluvil pravdu, pokud tvrdil, že o ničem neví a s nikým neobchodoval.

33. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jejich vydání, a shledal, že žaloby nejsou důvodné (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
34. 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 zákona o dani z přidané hodnoty. 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 Soudního dvora EU 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 [směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty, jednotný základ daně č. 77/388/EHS tzv. „Šestá směrnice“, resp. směrnice Rady 2006/112/ES, ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, která nahradila (bez obsahové změny) původní Šestou směrnicí] 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS); musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicit 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).

35. 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 uskutečnění transakce neodvedl DPH a je nekontaktní a přeprava 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“.*
36. 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).
37. 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, aby prokázal, 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).

38. Správce daně při posuzování vědomosti daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu pak 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).
39. Z kontextu závěrů výše uvedené judikatury vychází i žalobcem namítaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017-60 (ve věci VYRTYCH 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 Vyrtých 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. Naopak v předmětné věci žalobce postupoval krajně neopatrně, výběrem nevěrohodných obchodních partnerů či jejich dosazením do řetězce, za existence dalších žalobci zjevně známých typových znaků svědčících o existenci daňového podvodu,

souvislosti obchodních transakcí vědomě ignoroval (dodavatel AYOMA), resp. je zastřel (dodavatel Tohajda). Z vazeb mezi zúčastněnými subjekty bylo prokázáno, že žalobce v dobré víře v provádění 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 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 nejméně očekávatelné, resp. nespravedlivé. Jde o korekci (zamezení) postupu daňové správy vůči „nejsnazší oběti“ bez objektivně existujících podmínek pro takový postup. V takové situaci žalobce s přímou vazbou na dodavatele AYOMA a s účelově dosazeným dodavatelem Tohajda nebyl, v tomto ohledu na případ žalobce rozsudek Vyřtych aplikovatelný není.

40. Další žalobcem namítnuté závěry soudní judikatury v jeho podáních ze dne 14.12.2018 byly správcem daně i žalovaným respektovány, jejich postup soud hledal s uvedenou judikaturou souladný.
41. Námitku žalobce, že splnil všechny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, když veškeré okolnosti podvodného obchodování v řetězci se týkají subjektů od žalobce odlišných, přitom žalobce o těchto okolnostech nevěděl, vědět nemohl a ani nebylo jeho povinností takové skutečnosti zjišťovat, soud neshledal důvodnou. Podstata věci stojí na zodpovězení otázky, zda žalobce postupoval obezřetně tak, aby korigoval své jednání a přijal taková opatření, která by jeho účast v obchodním řetězci zatíženém daňovým podvodem eliminovala, resp. aby na základě takto přijatých opatření mohl být učiněn závěr, že o účasti na daňovém podvodu vědět neměl, resp. nemohl (k tomu viz výše uvedenou soudní judikaturu - 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).
42. Soud se neztotožnil s námitkou žalobce, že objektivní skutečnosti, z nichž žalovaný dovodil, že žalobce o účasti na daňovém podvodu vědět měl a mohl, učinění takového závěru neumožňují. V tomto ohledu soud odkazuje na podrobnou argumentaci žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí a na hodnocení těchto skutečností provedené správcem daně ve zprávě o daňové kontrole. Jde-li o společnost Tohajda, bylo zásadní okolností svědčící o nestandardním postupu žalobce zapojení této společnosti do dodavatelského řetězce, a to žalobcem samotným. Důvody, proč tak žalobce učinil, jsou zcela nepřesvědčivé. Mělo-li být důvodem pro takový postup žalobce zhoršení vztahů s jeho předchozím přímým dodavatelem SUR – METAL (dle žalobce na osobní bázi), pak není zřejmé, jak měl nový mezičlánek řetězce takový stav eliminovat. Společnost Tohajda byla na trhu nová, bez zkušeností, není proto zřejmé, jak mohla mít výhodnější vyjednávací pozici, než žalobce. Žádné konkrétní vysvětlení svého postupu, který se na první pohled jeví iracionální, žalobce nepředložil, neuvedl ani objektivní skutečnosti, z nichž by bylo možné dovodit jakýkoliv pozitivní efekt pro žalobce. Jediným takovým v realitě projeveným efektem byla marže společnosti Tohajda na úkor žalobce. Závěry žalovaného a správce daně jsou zcela přiléhavé. Fakt, že zapojení dalšího subjektu do

obchodního řetězce není v rozporu s žádným právním předpisem, pak nevylučuje nastolení stavu vedoucího ke konstatování, že žalobce o daňovém podvodu vědět měl a mohl.

43. Tvzení, že s ohledem na informace uvedené v základních popisech odpadu (dokumentaci odpadu obsahující základní údaje o jeho vlastnostech, původci, vlastníku a předpokládaných dodávkách) měl žalobce za to, že původcem odpadu byla společnost Tochajda, a že místo původu odpadu je v České republice, neobstojí. Žalobce si musel být vědom, že takto nově zapojený článek do obchodování s odpady neprovozuje žádnou činnost, při které by kovový odpad mohl vznikat, muselo mu pak být zřejmé, že informace uvedené v dokumentaci nemohou být pravdivé. Jeho vysvětlení, že jako původce odpadu vnímá i společnost, která s ním pouze obchoduje, je účelové. Lze doplnit, že původcem odpadu je ten, kdo odpad svou činností produkuje, nikoliv ten, kdo jej v rámci řetězce dále prodává. I v tomto ohledu je argumentace žalovaného správce daně přílehlavá. Neobstojí ani tvrzení žalobce, že žádný z dodavatelů neposkytne údaje o svém dodavateli, aby nebyl napříště obejit. Pokud žalobce dle svého tvrzení společnost Tochajda zapojil do obchodování k usnadnění komunikace s jeho předchozím dodavatelem, pak nepochybně nebyl důvod, aby žalobce svého koncového dodavatele, kterého pro svou potřebu do této pozice účelově instaloval, napříště obcházel a vracel se k dodavateli původnímu, s nímž měl dle svého tvrzení problematický vztah. Vznik obav na straně dodavatele Tochajda, jak je popisován žalobcem, dle názoru soudu do úvahy nepřipadá. Rovněž konstatování správce daně o stanovování cen žalobcem jako koncovým odběratelem, když takový stav může indikovat znaky podvodného jednání, není nijak zpochybněno tvrzením žalobce, že jde o obvyklou praxi velkoobchodníka s barevnými kovy. Žalobce fakticky takovou praxi nevyvrací, hodnocení této skutečnosti správcem daně pak zapadá do kontextu ostatních okolností, na jejichž základě žalobci nárok na odpočet daně nebyl přiznán. Poukázal-li žalobce na své tvrzení o zasílání avíza k dodávce odpadu „na cestě“, nijak takovým obecným tvrzením nezpochybnil v logických souvislostech podaný rozbor faktur č. 2010007 a 2010019 provedený správcem daně na č. 127 zprávy o daňové kontrole ani provedenou konfrontaci těchto dokumentů s výpovědí Ing. K. Další podstatnou okolností pro závěry správce daně bylo konstatování, že žalobce nevěnoval dostatečnou pozornost původu dodávaného zboží. V kontextu tohoto závěru jsou pak také relevantní výtky správce daně vůči žalobci, že nevěnoval pozornost maďarsky mluvícím řidičům procujícím pro přepravce, kteří uskutečňovali přepravu. Byť nelze z této skutečnosti bez dalšího dovozovat, že místo nakládky bylo v zahraničí, jednalo se o okolnosti, které měly u žalobce vzbudit pochybnosti o původu zboží, kdy u žalobce měla přinejmenším vyvstat potřeba věnovat původu tohoto zboží zvýšenou pozornost.
44. Nedůvodný je také požadavek žalobce, aby žalovaný uvedl, jaká další opatření měl žalobce učinit ve vztahu k dodávkám zboží, pokud ty u žalobce zjištěné neshledal dostačujícími. Nenabídne-li totiž daňový subjekt sám vysvětlení své neobezřetnosti (objektivně správcem daně popsané prokazané), nelze po správci daně požadovat, aby za něho taková hypotetická vysvětlení domýšlel a prověřoval je. Stejně tak po něm nelze požadovat, aby opakovaně vyvracel pouhá nesouhlasná tvrzení daňového subjektu s jeho zjištěními, nejsou-li žádným způsobem podložena, zejména nejsou-li předloženy či navrženy takové důkazy, které by mohly rozumně vést k jejich prokázání. Odkaz žalobce na rozsudek

Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 55/2016-38 soud v tomto směru neshledal případným, neboť závěr dovozovaný žalobcem se z tohoto rozsudku nepodává. Správce daně respektoval výše uvedenou soudní judikaturu ohledně břemene tvrzení a břemene důkazního, prokázáním nebezpečnosti žalobce při obchodních transakcích se společností Tochajda na žalobce nepřenesl své kontrolní povinnosti, jak namítl žalobce, nýbrž plnil svou povinnost správně stanovit daň.

45. Soud se neztotožnil s tvrzením žalobce o kolizi dvou důvodů neuznání nároku na odpočet daně uvedených v rozhodnutí. Ze zprávy o daňové kontrole i z žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že nárok nebyl uznán pro účast žalobce na daňovém podvodu, nikoliv pro neprokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelem (tato skutečnost byla uváděna jako okolnost svědčící o nestandardnosti obchodních praktik žalobce, a to zejména v souvislosti s účelovým zapojením společnosti Tochajda do obchodního řetězce). Rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné. V tomto ohledu pak uskutečnění dodávky ve vztahu k uznání nároku na odpočet daně nebylo sporné, námitky žalobce a odkazy na soudní judikaturu týkající se prokazování dodání zboží deklarovaným dodavatelem (rozsudek SDEU ve věci C-18/13 Maks Pen EOOD) neshledal soud pro posouzení věci relevantní. Důvody pro nepřiznání nároku na odpočet daně nespočívaly v prokázání vědomosti žalobce o účasti na podvodu, nýbrž v prokázání takové nebezpečnosti, bez níž (tedy nedopustil-li by se nebezpečného jednání) by žalobce s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat. Neobstojí tedy vývody žalobce s judikatury Soudního dvora EU, že mu musela být prokázána vědomost o reálné existenci podvodu, nikoliv jeho riziku. Zcela nedůvodná je v tomto ohledu námitka přenesení kontrolní působnosti z daňových orgánů na žalobce. Obecné ustanovení bodu 61 rozsudku Mahagében bylo v daném případě respektováno, na případ žalobce jako obezřetného subjektu pak byla zároveň aplikována další ustanovení tohoto rozsudku (např. bod 60).
46. Účast žalobce v podvodném řetězci správce daně dovedl i z okolností souvisejících s přejímkami zboží, jednalo se přitom o jednu z okolností, které ve svém souhrnu svědčily o tom, že měl a mohl vědět, že v řetězci k podvodu došlo. Žalobce tvrdí, že dodávky měly v projednávané věci probíhat v souladu s rámcovou smlouvou, že jejich uskutečnění bylo prokázáno vážnými listy, které k dodávkám vystavovali její zaměstnanci po přivezení zboží do její provozovny, že množství na vážných listcích odpovídalo množství na fakturách a těm zase odpovídaly částky, které své dodavateli uhradil. Klade-li žalobce důraz na obsah vážných listků a vysvětluje, že tento způsob kontroly dodávek je v obchodním odvětví běžný, mívá svým tvrzením podstatu věci. Nestandardnost postupu žalobce totiž nespočívala v prostém nekontrolování dodávaného zboží, nýbrž v okolnostech, za kterých dodavatel žalobce (společnost Tochajda) dodávky realizoval. Ze shromážděných důkazů (výpověď Ing. K.) vyplývá, že zástupce dodavatele nebyl přejímkám zboží přítomen, komunikace probíhala zejména e-mailem, popř. telefonicky, dokumentace, kterou dodal žalobci, obsahovala nesprávné údaje o původci odpadu, neorientoval se ve stanovování ceny odpadu. Tyto skutečnosti ve svém souhrnu vedou k závěru, že Ing. K. nevěnoval dodávkám kovového odpadu patřičnou pozornost. Žalobce přes takové okolnosti dodávky od tohoto dodavatele přijímal. Pokud pak žalobce do řetězce dodavatele Tochajda zapojil, nutně musel vnímat i problematičnost dodavatele SUR-METAL, konstatovanou samotným Ing. K. v jeho výpovědi. V kontextu výše

popsaných okolností průběhu obchodních transakcí pak ob stojí hodnocení vážných lístků provedené žalovaným, tj. jako dokladů prokazujících hmotnost dodaného zboží, nikoliv však totožnost dodavatele. Ve vztahu k otázce standardnosti transakcí a vynaložení adekvátní obezřetnosti žalobce nemají tyto důkazy zásadní význam, to samé platí o faktickém provedení plateb za dodané zboží. Namítl-li žalobce, že fyzická přítomnost zástupce dodavatele nebyla nutná, pak skutečně pro realizaci obchodu nezbytná nebyla, to však nic nemění na tom, že adekvátní obezřetnost obchodním transakcím žalobce nevěnoval. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že žalobce vůbec nevěnoval pozornost nestandardním rysům obchodních operací a v některých ohledech k nim přispíval, nelze mu nic vytknout. Pokud by žalobce vynaložil úsilí, které od něj bylo s ohledem na okolnosti projednávané věci možné rozumně požadovat, musel by vědět, že dodávky kovového odpadu byly v předchozích člancích zasaženy podvodem. Důvodně jej pak správce daně považoval za účastníka daňového podvodu a nárok na odpočet daně z přidané hodnoty mu odepřel.

47. Jde-li pak o neprovedení výsledku svědkyně M. Š., pak námitka žalobce, že žalovaný ignoroval fakt, že výsledek byl navržen v souvislosti s potřebou osvětlit okolnosti daňových dokladů č. 2010007 a 2010019, neobstojí. Žalobce fakticky nijak nepolemizuje s důvody, pro které důkazy provedeny nebyly, správce daně i žalovaný přitom ve vztahu k neprovedení svědecké výpovědi přesvědčivě argumentovali (str. 127-128 zprávy o daňové kontrole a str. 38 – 39 žalobou napadeného rozhodnutí č.j. 5223/16/5300-22442-702972). Tvzení, že žalovaný důvody důkazního návrhu ignoroval, není důvodné. Podle ustálené soudní judikatury pak správce daně nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány; správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností (viz např. rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71, nebo ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014 - 32), tomu ovšem odpovídá povinnost daňového subjektu přesně svědka označit a uvést, co má být jeho výpovědi prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudek ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79, a obdobně i rozsudek ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 - 101).
48. Ani ve vztahu k neprovedení výsledku svědkyně S. žalobce konkrétně nepolemizuje s důvody, pro které nebyl výsledek proveden, zpráva o daňové kontrole i žalobou napadené rozhodnutí je přitom obsahují. Námitku, že odmítnutí provedení výsledku bylo bezdůvodné, soud důvodnou neshledal. Pro úplnost lze uvést, že žalobce navrhoval provedení výpovědi mj. k prokázání okolností obchodování mezi společnostmi SUR-METAL a Tochajda. Existence smluvního vztahu mezi těmito společnostmi nebyla správcem daně zpochybňována, důvody, pro které byla výpověď odmítnuta, ob stojí. Existovaly-li důvodné skutečnosti pro neprovedení důkazu, a tedy důkaz proveden nebyl, nevznikla žalobci ani práva dokazování se účastnit. Ani námitku této procesní vady soud neshledal důvodnou.
49. Rovněž ve vztahu k dodavateli AYOMA soud námitku žalobce, že splnil všechny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, když veškeré okolnosti podvodného obchodování v řetězci se týkají subjektů od žalobce odlišných, přitom žalobce o těchto

okolnostech nevěděl, vědět nemohl a ani nebylo jeho povinností takové skutečnosti zjišťovat, neshledal důvodnou. Rozhodující je otázka, zda žalobce postupoval obezřetně tak, aby korigoval své jednání a přijal taková opatření, která by jeho účast v obchodním řetězci zatíženém daňovým podvodem eliminovala, resp. aby na základě takto přijatých opatření mohlo být učiněn závěr, že o účasti na daňovém podvodu vědět neměl, resp. nemohl (k tomu viz výše uvedenou soudní judikaturu - 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).

50. Soud se neztotožnil s námitkou žalobce, že objektivní skutečnosti, z nichž žalovaný dovodil, že žalobce o účasti na daňovém podvodu vědět měl a mohl, učinění takového závěru neumožňují. V tomto ohledu soud odkazuje na podrobnou argumentaci žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí a na hodnocení těchto skutečností provedené správcem daně ve zprávě o daňové kontrole. 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 uskutečnění transakci neodvedl DPH a je nekontaktní a přepravek 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“*. V tomto rozsudku soud také konstatoval: *„z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. [...] Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů.“* V rozsudku ze dne 15. 12. 2011, čj. 9 Afs 44/2011-343, Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval: *„Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“* V případě žalobce jde přitom o skutkové okolnosti typově obdobné. Žalobce začal obchodovat se subjektem, který byl založen krátce před tím, než došlo k obchodním transakcím. Pro žalobce se jednalo o dosud neznámého dodavatele, zjevně bez předchozích zkušeností s obchodováním s kovovým odpadem, přesto byly uzavírány obchody velkého rozsahu. Důvěra žalobce v takového dodavatele je překvapující. Rovněž průběh obchodování, zajištění dodávek a plateb na základě převážně ústně uzavřených kupních smluv neodpovídá situaci, kdy je obchodováno s dodavatelem, s nímž žalobce neměl žádnou předchozí zkušenost, navíc pak s dodavatelem i v oboru zjevně nezkušeným, s ohledem na krátkou dobu podnikání nutně bez ustálené dodavatelské struktury. I okolnosti uzavření obchodní spolupráce, kdy se žalobce setkal s dodavatelem osobně pouze jednou, objektivně nemohly u žalobce založit tak velkou důvěru ve svého nového dodavatele.

Pokud se tak stalo, nelze hovořit o tom, že by žalobce jednal obezřetně. Zcela proto obстоjí konstatování žalovaného, že žalobce nepřijal všechna rozumná adekvátní opatření, kterými by účasti na daňovém podvodu předešel.

51. Ani v případě dodavatele AYOMA se potom soud neztotožnil s tvrzením žalobce o kolizi dvou důvodů neuznání nároku na odpočet daně uvedených v rozhodnutí. Ze zprávy o daňové kontrole i z žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že nárok na odpočet nebyl uznán pro účast žalobce na daňovém podvodu, nikoliv pro neprokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelem (tato skutečnost byla uváděna jako okolnost svědčící o nestandardnosti obchodních praktik žalobce, pokud jde o jeho povědomí o skutečném dodavateli odpadu). Rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné. V tomto ohledu pak faktické uskutečnění dodávky ve vztahu k uznání nároku na odpočet daně nebylo sporné, námitky žalobce a odkazy na soudní judikaturu týkající se prokazování dodání zboží deklarovaným dodavatelem (rozsudek SDEU ve věci C-18/13 Maks Pen EOOD) proto neshledal soud pro posouzení věci relevantní.
52. Deklarování absence pochybností správce daně ve vztahu ke smluvní úpravě obchodování mezi žalobcem a dodavatelem AYOMA (strana 32 napadeného rozhodnutí) vychází z objektivně zjištěných skutečností; v tomto ohledu byl shledán nestandardní postup spočívající v absenci písemného potvrzení dodávek ze strany dodavatele AYOMA. Toto konstatování žalovaného odkazující na zjištění správce daně (jímž není výpověď svědka Š. hodnocena) není v logickém rozporu s hodnocením výpovědi svědka Š. jako nekonzistentní, jak je uvedeno na str. 33 žalobou napadeného rozhodnutí. Zásadní je pak v tomto ohledu konstatování žalovaného, že podepsaná rámcová kupní smlouva žalobcem v daňovém řízení předložena nebyla. Absence písemně sjednané smluvní dokumentace byla důvodem pro konstatování nestandardnosti obchodních praktik žalobce. Soud pak neshledal rozporuplným porovnání výpovědi svědka Š. a tvrzení žalobce, jak je prezentoval žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, vypověděl-li svědek, že nákupní kontrakty byly uzavřeny a podepsány, oproti tvrzení žalobce, že šlo o ústní dohody. Odvolací námitky stran pravosti podpisu p. Z. a používání internetu touto osobou jsou přezkoumatelné. K žalobcem namítnutým skutečnostem oponoval žalovaný konstatováním správce daně, přitom je zřejmé, že samotné akceptování rozdílných podpisů, resp. důvěru žalobce v e-mailovou komunikaci ze strany p. Z. považoval žalovaný za jednání neopatrné. Je zřejmé, že námitka nebyla shledána důvodnou. S autenticitou odesílatele z e-mailové adresy se správce daně i žalovaný vypořádali. Není pak soudu zřejmé, jaké nové okolnosti by mohl doplňující výslech svědka Š. ohledně této komunikace přinést, žalobce sám je v žalobě nespecifikuje. Jde-li o výpověď svědka M., žalovaný se s odvolací námitkou vypořádal na straně 41 žalobou napadeného rozhodnutí. Z odkazu na hodnocení výpovědi tohoto svědka, jak je provedeno ve zprávě o daňové kontrole (str. 106 a 107), se podává, že odvolací námitku žalovaný neshledal důvodnou. Žalobcem v žalobě uvedená interpretace svědecké výpovědi svědka M. nijak nezpochybňuje závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole, na kterou lze pro stručnost odkázat. Namítl-li žalobce že fyzická přítomnost zástupce dodavatele nebyla nutná, pak skutečně pro realizaci obchodu nezbytná nebyla, to nic nemění na tom, že adekvátní obezřetnost obchodním transakcím žalobce, jak je uvedeno výše, nevěnoval. Tato skutečnost pak byla hodnocena v kontextu dalších zjištění správce daně, na jejichž základě byl takový závěr konstatován.

53. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu Podle správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
54. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít „všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
55. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.
56. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že v daňovém řízení lze jako důkaz použít také listiny zachycující výpověď osoby v trestním řízení. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, „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 pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny 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.“
57. Tyto listiny také nemohou být jediným rozhodujícím důkazem zpochybňujícím účetnictví daňového subjektu: „provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), pokud výpověď téže osoby nemohla být opětovně provedena v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Není proto možné, aby takovýto důkaz, mající svůj původ v trestním řízení, byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu.“ (viz rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57). Je-li výslech dotčených osob proveditelný též v daňovém řízení, není možné pouze hodnotit informace z výsledků provedených policejním orgánem (viz rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2012, č. j. 2 Afs 45/2012 - 62).
58. Pokud v případě žalobce správce daně a žalovaný v rámci dokazování hodnotili také úřední záznam o podání vysvětlení podle § 158 odst. 6 trestního řádu, výše uvedená kritéria pro použití tohoto důkazu svým postupem splnili. Důkaz nebyl proveden s cílem znemožnit žalobci uplatňovat jeho procesní práva, nebyl ani s tímto cílem správcem daně získán. Jde-li o důkaz samotný, není jediným důkazem, na němž by stály závěry správce

daně, není pak dle názoru soudu ani důkazem klíčovým. Závěr správce daně o neobezřetném potupu žalobce ve vztahu k jeho dodavateli ob stojí v podstatě již jen na základě objektivních a žalobcem nespornovaných okolností (okolnosti navázání obchodní spolupráce, zkušenosti dodavatele AYOMA s obchodováním s kovovým odpadem, okamžik vzniku tohoto dodavatele, dokumentace k obchodním případům, dodávání zboží a průběh plateb) a na základě výpovědi svědka Š. Z tohoto pohledu není výpověď svědka jediným klíčovým důkazem, na němž by stály závěry správce daně, ve vztahu k nim je důkazem dokreslujícím. Nutno pak pro úplnost uvést, že obsah vysvětlení zapadá do skutkového vymezení případu. Žalobce napadá důkazy, z nichž správce daně vycházel, po jejich formální stránce, pomíjí však správcem daně a žalovaným konstatovaný fakt, že otisk jednání svědka byl ve zjištěném skutkovém stavu minimální. Rovněž soud doplňuje, že z výše uvedených důvodů neshledal důvodnou námitku nesprávného úředního postupu správce daně v daňovém řízení vedeném s daňovým subjektem AYOMA spočívající v nepoužití donucovacích prostředků ve vztahu k P. Z., důvodnou zároveň v tomto ohledu soud neshledal ani námitku, že žalobci byl kladen k tíži fakt, že P. Z. zemřel.

59. Lze doplnit, že omezená použitelnost úředního záznamu o podání vysvětlení jako důkazního prostředku je projevem zásady bezprostřednosti trestního řízení, tento princip však sám o sobě nesnižuje důkazní hodnotu úředního záznamu a v daňovém řízení jej lze použít jako důkaz za podmínek uvedených v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57. Podstatou předmětné judikatury k této otázce je to, že výslech svědka v daňovém řízení nemůže být nahrazen listinou zachycující výslech tohoto svědka v jiném řízení. Tím by byla narušena zásada bezprostřednosti daňového řízení, jelikož daňový subjekt by přišel o možnost účastnit se výslechu svědka a klást mu otázky. Použití takového podkladu v souvislosti s jinými důkazy je však za účelem zjištění skutečného stavu věci (§ 93 odst. 1 daňového řádu) přípustné. Uvedený závěr vyplývá také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016, č. j. 9 Afs 56/2016 - 39, kde Nejvyšší správní soud uvedl, že *„vzhledem k tomu, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení (§ 93 odst. 1, věta první, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů), dokazoval i úředním záznamem o podaném vysvětlení, který navrhla žalobkyně. Důkaz svědeckou výpovědí získanou v daňovém řízení však zcela oprávněně považoval za závažnější a vzhledem k tomu, že ji vyhodnotil jako věrohodnou, je logické, že pozdější zprostředkovanou výpověď nikoli. Tento závěr mohl učinit přesto, že druhý výslech zajistila Policie České republiky, neboť úřední záznam zachycuje položené otázky i odpovědi na ně a stěžovatel konstatoval nevěrohodnost výpovědi z důvodu zásadního rozporu sdělení svědkyně.“*
60. Namítli-li pak žalobce nezákonný postup správce daně v daňovém řízení vedeném s daňovým subjektem AYOMA, soud se s jeho závěry neztotožnil. Záznam o místním šetření je důkazem ve smyslu § 93 odst. 1, odst. 2 daňového řádu. Nešlo přitom v daném případě o obcházení zákona spočívající v nahrazení institutu výslechu svědka institutem místního šetření. Místní šetření je postupem při správě daní sloužícím pouze k vyhledávání důkazních prostředků. Je jedním z prostředků vyhledávací činnosti vymezené v odst. 1 až 3 § 78 daňového řádu. Správce daně využívá dostupných technických,

právních a organizačních prostředků, aby zjistil skutečnosti rozhodné pro správu daně. Místní šetření proběhlo zjevně v reakci na marné pokusy správce daně realizovat svědecký výslech P. Z., rozsah tohoto úkonu nepřesáhl limity stanovené daňovým řádem, správce daně zjevně zprvu popsal stav na místě konání místního šetření, otázky byly kladeny pouze obecně a ve vztahu k určení dalšího směru dokazování. Výsledkem místního šetření (v nyní soudem posuzované věci) pak byl ve vztahu k případu žalobce popis zdravotního stavu P. Z. a orientace svědka v činnosti společnosti AYOMA (viz např. konstatování předložení telefonního čísla napsaného na krabici od mobilního telefonu), tedy zjevně okolnosti, které mohly být zjištěny právě při místním šetření. V dalším se tvrzení p. Z. zaznamenané při místním šetření shodovalo s jeho podrobnější výpovědí (ohledně spolupráce dodavatele AYOMA s žalobcem) před policií, sdělení při místním šetření má v tomto ohledu pouze rámcový charakter. Vycházel-li tedy správce daně z protokolu o místním šetření, které proběhlo dne 8.12.2011 v bytě P. Z., jako z důkazu získaného v souladu se zákonem, ustanovení daňového řádu neporušil. Soud proto shledal postup správce daně souladný s nálezem Ústavního soudu ve věci II. ÚS 232/02.

61. Skutečnost, že se žalobce nemohl výpovědi P. Z. jako svědka účastnit a klást mu otázky, není vadou řízení. Dokazování bylo provedeno v souladu s daňovým řádem, žalovaný nevybočil z principu volného hodnocení důkazů, ve vztahu k závěrům správce daně nejde o klíčové ani jediné důkazy. Závěr správce daně o nestandardní spolupráci žalobce s dodavatelem AYOMA by obstál i bez těchto důkazů. Rovněž z tohoto důvodu není zásadní žalobcová námitka polemizující se závěrem žalovaného o rozdílném popisu osoby P. Z. svědkem Š. Hodnocení výpovědi svědka provedené v tomto ohledu správcem daně a žalovaným je nutné vykládat v kontextu ostatních zjištěných skutečností, jako takové pak zcela ob stojí. Navíc není sporu o tom, že osobní kontakt mezi žalobcem a zástupcem dodavatele AYOMA byl minimální, i v případě shodnosti popisu osoby P. Z. svědkem Š. by se na této skutečnosti nic nezměnilo.
62. Soud se neztotožnil ani s námitkou absence hodnocení důkazní síly důkazů zaznamenávajících výpovědi P. Z. Požadovat podání vysvětlení je oprávněn policejní orgán, k objasnění a prověření skutečností důvodně nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin [§ 158 odst. 3 písm. a) zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád]. Omezené použití takto pořízené listiny jako důkazu, jímž pak také argumentuje žalobce, se vztahuje na trestní řízení, kdy v souladu s principem zákazu sebeobvinění (čl. 37 odst. 1, čl. 40 odst. 2, 3 a 4 Listiny základních práv a svobod), nemůže být ten, kdo podal vysvětlení s takovým tvrzením konfrontován, je-li později vyslýchán jako svědek nebo jako obviněný. Princip se uplatní v rámci trestního řízení, v řízení daňovém však může být takto pořízený úřední záznam správcem daně použit jako důkazní prostředek. Lze doplnit, že v případě, kdy by v trestním řízení bylo dále dokazováno (např. výpovědi svědka), musel by se správce daně vypořádat i s dalšími provedenými důkazy. Jde-li o samotné hodnocení důkazní síly důkazů zaznamenávajících výpovědi P. Z., jakož i faktu, že při výpovědi před policií byl vystaven nebezpečí trestního stíhání, pak lze odkázat na stranu 17 a strany 102-103 zprávy o daňové kontrole (v tomto ohledu soud považuje hodnocení provedené správcem daně za logické a přesvědčivé). Rovněž ohledně konfrontace obsahu výpovědi svědků Š. a Z. lze odkázat na stranu 103 zprávy o daňové kontrole. Odkázal-li pak žalovaný na zprávu o daňové kontrole ve vztahu k hodnocení dodávek společnosti AYOMA (str. 42 žalobou napadeného rozhodnutí), je zřejmé, že se žalovaný ztotožnil s hodnocením důkazů, jak

bylo správcem daně provedeno. Důkazy ve světle odvolacích námitek žalovaný hodnotil na straně 34 až 40 žalobou napadeného rozhodnutí, konfrontaci výpovědi svědků Z. a Š. pak na straně 38 žalobou napadeného rozhodnutí. Otázka předloženého občanského průkazu zástupcem dodavatele AYOMA pak byla řešena na straně 38 a 39 žalobou napadeného rozhodnutí.

63. Soud se neztotožnil ani s námitkou absence prověření věrohodnosti svědka Z. nereflektováním na návrhy doplnění dokazování, resp. tvrzením žalobce, že svědek lhal o svém zdravotním stavu i o rozsahu spolupráce dodavatele AYOMA s žalobcem. Žalobce uvedeným tvrzením fakticky potvrzuje závěr správce daně, že navázání obchodní spolupráce se zástupcem společnosti AYOMA bylo v rozporu s požadavkem elementární žalobcovy opatrnosti. Další dokazování, které by fakticky potvrdilo závěr, že P. Z. byl osobou nedůvěryhodnou, přesto s ním žalobce navázal obchodní spolupráci tak velkého rozsahu, by v tomto ohledu na zjištěném skutkovém stavu nic nezměnilo. Na konstatování nestandardní obchodní spolupráce se společností AYOMA, jak byla popsána výše, by pak nemělo vliv ani doplnění výpovědí svědků M., F. a M., v tomto ohledu soud odkazuje pro stručnost na příléhavé odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (str. 56 až 59). To samé pak platí i o žalobcem namítané existenci podpisu P. Z. na daňových přiznáních společnosti AYOMA, jímž žalobce dokumentuje nevěrohodnost svědka Z., zároveň přitom v důsledku potvrzuje nevěrohodnost svého obchodního partnera. Z žalobou napadeného rozhodnutí se pak nepodává, že by byla žalobci k tíži kladena délka daňového řízení; pokud žalovaný mj. uvedl, že nelze pro časový odstup předpokládat přesnější výpověď svědka (M.) ohledně skutečností, k nimž se svědek již jednou vyjádřil, jde o logické hodnocení správního orgánu, zda důkaz provede, nikoliv o projev snahy doplnění dokazování se vyhnout (k tomu viz také odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 81/2007-42).
64. Soud na základě výše uvedených závěrů neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by mohla mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
65. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 3 s.ř.s ve věci plně úspěšnému žalovanému vzniklo právo na náhradu nákladů řízení, jelikož mu však nad rámec úřední činnosti náklady nevznikly, rozhodl soud tak, že právo na náhradu nákladů řízení nemá žádný z jeho účastníků.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu. 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 nejblíže 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 20. prosince 2018

Mgr. Aleš Sabol

předseda senátu