



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové, soudkyně JUDr. Evy Lukotkové a soudce Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **Mgr. Z. H.**, zastoupeného Ing. Liborem Bryšou, daňovým poradcem, bytem Pivoňkova 13, Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 8. 2012, č. j. 12489/12-1301-704581, č. j. 12490/12-1301-704581, č. j. 12491/12-1301-704581, č. j. 12492/12-1301-704581, č. j. 12493/12-1301-704581 a č. j. 12494/12-1301-704581,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 8. 2012, č. j. 12489/12-1301-704581, č. j. 12490/12-1301-704581, č. j. 12491/12-1301-704581, č. j. 12492/12-1301-704581, č. j. 12493/12-1301-704581 a č. j. 12494/12-1301-704581, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 26.200 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Libora Bryši, daňového poradce, bytem Pivoňkova 13, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 2. 11. 2012 domáhal vydání rozsudku, kterým by byla zrušena rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 8. 2012, **(I)** č. j. 12489/12-1301-704581 [dále jen napadené rozhodnutí (I)], kterým byl změněn dodatečný platební výměr ze dne 3. 2. 2012, č. j. 27591/12/289914709764, na daň z přidané hodnoty žalobce za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008; **(II)** č. j. 12490/12-1301-704581 [dále jen napadené rozhodnutí (II)], kterým byl změněn dodatečný platební výměr ze dne 3. 2. 2012, č. j. 27751/12/289914709764, na daň z přidané hodnoty žalobce za zdaňovací období leden 2009; **(III)** č. j. 12491/12-1301-704581 [dále jen napadené rozhodnutí (III)], kterým byl změněn dodatečný platební výměr ze dne 3. 2. 2012, č. j. 27899/12/289914709764, na daň z přidané hodnoty žalobce za zdaňovací období únor 2009; **(IV)** č. j. 12492/12-1301-704581 [dále jen napadené rozhodnutí (IV)], kterým byl změněn dodatečný platební výměr ze dne 3. 2. 2012, č. j. 27931/12/289914709764, na daň z přidané hodnoty žalobce za zdaňovací období březen 2009; **(V)** č. j. 12493/12-1301-704581 [dále jen napadené rozhodnutí (V)], kterým byl změněn dodatečný platební výměr ze dne 3. 2. 2012, č. j. 27949/12/289914709764, na daň z přidané hodnoty žalobce za zdaňovací období duben 2009 a **(VI)** č. j. 12494/12-1301-704581 [dále jen napadené rozhodnutí (VI)], kterým byl změněn dodatečný platební výměr ze dne 3. 2. 2012, č. j. 28367/12/289914709764, na daň z přidané hodnoty žalobce za zdaňovací období červenec 2009. Všechny dodatečné platební výměry byly vydány ve vazbě na zprávu o daňové kontrole ze dne 1. 2. 2012, č. j. 11325/12/289933707746.

[2] S účinností od 1. 1. 2013 došlo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ke změně organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní tak, že procesním nástupcem Finančního ředitelství v Brně je Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, které je tedy žalovaným v řešeném případě.

[3] Předmětem sporu je doměření daně na základě neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) dle přijatých daňových dokladů od dodavatelů žalobce, a to konkrétně v napadeném rozhodnutí (I) dokladů č. 2122008 a č. 21220081 od dodavatele PORTA MORAVIA s.r.o. (dále jen „Porta“) a č. 1162008 a č. 1182008 od dodavatele Johnny-sys s.r.o. (dále jen „Johnny“); v napadeném rozhodnutí (II) dokladů č. 22009 a č. 32009 od dodavatele Johnny; v napadeném rozhodnutí (III) dokladů č. 09000025 od dodavatele AKOVE s.r.o. (dále jen „Akove“) a č. 27022009 od dodavatele Johnny; v napadeném rozhodnutí (IV) dokladů č. 30309 a č. 50309 od dodavatele Johnny; v napadeném rozhodnutí (V) dokladů č. 090000 od dodavatele Akove a č. 3309 od dodavatele Johnny a v napadeném rozhodnutí (VI) dokladu č. 652009 od dodavatele Johnny.

II. Obsah žaloby

[4] Žalobce pro všechny uvedené sporné daňové doklady odůvodnil žalobu tím, že napadená rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná, neboť v jeho případě jsou hmotněprávní [dle ustanovení § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“)] i formální podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet DPH splněny. Plnění bylo uskutečněno, jak vyplývá z předložených daňových dokladů, které obsahují veškeré údaje požadované zákonem. Žalovaný dle žalobce nezpochybňuje dodání předmětného zboží žalobci, pouze zpochybňuje deklarovaného dodavatele, nepřináší však žádné důkazy o tom, že žalobce měl nějaké indicie odůvodňující podezření, že na straně dodavatelů došlo k nesrovnalostem či podvodu. K tomu pak odkazuje na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, ze kterých cituje body 61-66.

[5] Jako další žalobní námitku pak žalobce s odkazem na ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH uvádí, že závěr žalovaného, že pokud k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo, nemá v dokladech označený dodavatel ani povinnost daň na výstupu přiznat a odvést a současně ani odběratel nemá nárok na odpočet daně, je v rozporu se zákonem.

[6] K dodavateli Porta [sporné doklady a dále uvedené žalobní námitky se vztahují toliko k napadenému rozhodnutí (I)] žalobce po shrnutí závěrů žalovaného uvádí, že není žádným rozporem, pokud je na daňových dokladech uvedeno, že budou hrazeny hotově a zároveň je tam uvedeno i bankovní spojení. Rovněž to, že je podpis nečitelný, je běžné, stejně tak, že na dokladech není uvedena konkrétní osoba, které jsou peníze vyplaceny. Žalobce zdůrazňuje, že číslem musí být při vystavení označen daňový doklad, nikoliv běžný pokladní doklad a to, že bylo k jednomu dokladu ručně dopsáno č. 1 (vznikly tedy doklady č. 2122008 a č. 21220081) není z hlediska žalobce v rozporu s žádným právním předpisem (pokud pochybila společnost Porta, nemůže žalovaný přenášet sankce na žalobce), stejně jako fakt, že se evidují samostatné obchodní případy pod stejným identifikačním platebním znakem, není v rozporu se zákonem. Žalobce konstatuje, že se žalovaný mylí, jestliže uvádí, že žalobce porušil ustanovení § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění účinném pro projednávanou věc.

[7] K dodavateli Johnny (sporné doklady a dále uvedené žalobní námitky se vztahují ke všem napadeným rozhodnutím) žalobce k výsledku svědkyně P. uvádí, že externí účetní zpracovává několik společností a je prakticky nemožné, aby si po více než dvou letech pamatovala dodavatele konkrétního zboží. K výpovědi svědkyně D. jako jednatelky společnosti Johnny žalobce uvádí, že svědkyně potvrdila uskutečnění obchodů, samozřejmě s určitou váhavostí, která odpovídá téměř 3 rokům mezi uskutečněním obchodu a svědeckou výpovědí, a že je prakticky nemožné, aby si po takto dlouhé době místa setkávání s žalobcem (kde se měli uskutečňovat obchodní transakce) přesně pamatovali. Dále žalobce uvádí, že velkou část obchodů dojednával s panem K., který byl do července 2009 ve společnosti Johnny zaměstnán. Žalobce navrhuje jako důkazní prostředek k prokázání uskutečnění obchodních transakcí výpověď svědka pana K., kterou ale žalovaný neprovedl. Žalobce tudíž navrhuje výslech tohoto svědka. K tomu, že na některých dokladech bylo uvedeno číslo účtu jiné společnosti (konkrétně společnosti Porta) žalobce uvádí, že není povinen kontrolovat

číslo bankovního spojení uvedené na dokladu a fakticky to ani nedělal, protože provádí téměř všechny úhrady v hotovosti, jak je to v jeho oboru podnikání běžné.

[8] K dodavateli Akove [sporné doklady a dále uvedené žalobní námitky se vztahují k rozhodnutím (III) a (V)], žalobce k tvrzením žalovaného v napadených rozhodnutích uvádí, že sice tato mohou svědčit o tom, že společnost Akove nejednala řádně, nepostupovala podle zákona, neplnila své zákonné povinnosti vůči správci daně, ale to přece vůbec nemusí znamenat, že neuskutečnila zdanitelná plnění deklarované v daňových dokladech. Žalobce uvádí, že se při sjednávání obchodů se společností Akove seznámil s majitelem domu V. 1798/68, Brno, kde měla mít tato společnost sídlo, panem Ing. L. M., pro kterého pak dělal drobné zámečnické práce a tento se může vyjádřit k tomu, zda společnost Akove na uvedené adrese působila a zda žalobce do její provozovny chodil. Dále se žalobce při sjednávání obchodů seznámil s majitelem společnosti Esprit sport, prodej a servis sportovního zboží, která na uvedené adrese provozuje provozovnu, panem PeaDr. M. M., který se může vyjádřit ke stejným skutečnostem, jako pan Ing. M. – žalobce navrhuje výslech obou těchto svědků.

[9] Žalobce zdůrazňuje, že se správcem daně vždy komunikuje a spolupracuje, plní řádně své povinnosti, je pravidelně správcem daně kontrolován a nemá žádné daňové nedoplatky a řádně splácí daň, penále a úrok z prodlení vyměřené na základě napadených rozhodnutí. Žalobce nemůže za to, že jeho dodavatelé, jak dodatečně po uskutečněných obchodech zjistil správce daně, své povinnosti neplní, mají pasivní přístup ke správci daně, nemají žádné účetnictví a některé z nich řídí osoby bez domova. Dle názoru žalobce je způsob, jakým žalovaný vyhodnotil důkazy v tomto případě, jednoznačným dokladem nesprávného a tendenčního hodnocení důkazů žalovaným.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

[10] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 20. 12. 2012, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zároveň žalovaný uvedl, že vzhledem k tomu, že žalobní a odvolací námitky jsou v zásadě totožné, odkazuje především na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Žalobce zdůrazňuje, že samotné dodání zboží vymezeného v předmětných daňových dokladech nebylo zpochybněno, ale vzhledem k tomu, že žalobcem nebylo prokázáno, že k přijetí předmětných zdanitelných plnění došlo od subjektů deklarovaných na daňových dokladech jako dodavatelé, nebyly uznány nároky na odpočet daně. Osoba dodavatele je totiž pro posouzení věci z hlediska ZDPH klíčová. Žalovaný odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 11. 6. 2012, sp. zn. IV. ÚS 19/02, a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75 a uvádí, že dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „DŘ“), prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. K navrženému svědkovi K. K. žalovaný uvádí, že jeho výslech nepovažuje za důvodný, o čemž vyrozuměl žalobce v souladu s ustanovením § 92 odst. 6 věta druhá DŘ. Rovněž výslech dalších dvou svědků nepovažuje žalovaný s ohledem na to, co by jím mělo být prokázáno, za důvodný. K odkazu na citovaný rozsudek Soudního dvora EU pak žalovaný uvádí, že zde soud řešil předběžné otázky vycházející ze zcela odlišného skutkového stavu, tudíž je na řešení případ nepoužitelný.

K odkazu žalobce na ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH žalovaný uvádí, že je z něj zřejmé, že na případ dodavatelů deklarovaných na předmětných fakturách nedopadá, ale že upravuje jinou situaci.

[11] Žalobce ve své replice, doručené zdejšímu soudu dne 17. 1. 2013, uvedl, že trvá na výsledku svědka K. K., protože uvedl, že s ním velkou část obchodů dojednával, a že tento pojem může zahrnovat i dodání zboží, což tak bylo i v tomto případě, kdy pan K. byl osobně přítomen i u dodávek zboží. K dalším dvěma svědkům pak žalobce dodává, že dle žalovaného se společnost Akove v čase dojednáváných obchodů nenacházela v deklarovaném sídle; z toho by pak logicky vyplývalo, že tam žalobce nemohl obchody dojednávat a zpochybnilo by to i uskutečnění obchodů včetně dodání zboží. Výslech uvedených svědků má tento důkaz žalovaného vyvrátit. Žalobce pak setrvává na svém právním názoru o nutnosti použití citovaného rozhodnutí Soudního dvora EU a o tom, že ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH dopadá také na řešený případ.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[12] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.

[13] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jejich vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná a na základě ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. zrušil bez nařízení jednání napadená rozhodnutí.

[14] Žalobce v žalobě vymezil de facto 5 žalobních námitek; první dvě z nich se týkají všech sporných daňových dokladů a celého řízení před správcem daně a žalovaným, další 3 jsou pak vztaženy k obchodním případům s jednotlivými dodavateli žalobce – společnostmi Porta, Johnny a Akove.

[15] Krajský soud úvodem konstatuje, že mezi stranami není sporu, že došlo k samotnému dodání zboží vymezeného v předmětných daňových dokladech, ale spor je v tom, že k přijetí předmětných zdanitelných plnění došlo od subjektů deklarovaných na daňových dokladech jako dodavatelé. Jinými slovy řečeno, spor je v tom, jestli obchodní společnosti, které jsou tvrzení žalobcem jako jeho dodavatelé, jsou těmi skutečnými dodavateli, jelikož, a v tom je krajský soud plně ve shodě s žalovaným, osoba dodavatele je pro posouzení věci z hlediska ZDPH klíčová.

[16] Krajský soud se tedy musel vzhledem k žalobní námitce uvedené v bodě [4] tohoto rozhodnutí nejprve zabývat na nyní řešenou kausu možností uplatnění závěrů rozsudku Soudního dvora EU (dále také „SDEU“) ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, kde SDEU konstatoval, že „(1) Články 167, 168 písm. a), 178 písm. a), 220 bod 1

a 226 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat osobě povinné k dani nárok odečíst od částky daně z přidané hodnoty, kterou má povinnost odvést, částku daně, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že se vystavitel faktury týkající se těchto služeb nebo některý z jejich poskytovatelů dopustil protiprávního jednání, aniž tento orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. (2) Články 167, 168 písm. a), 178 písm. a) a 273 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat nárok na odpočet z důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury týkající se zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady daně z přidané hodnoty, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, ačkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu. “

[17] Lze přisvědčit žalobci, že *prima facie* by se mohly zdát závěry SDEU použitelné pro řešenou kauzu, ale krajský soud na tomto místě musí uvést, že vždy při aplikaci závěrů SDEU je třeba vycházet nejen ze samotného výroku rozhodnutí, ale také ze skutkových okolností, které byly v řešeném případě řešeny. V citovaném rozhodnutí byly předloženy předběžné otázky, které se vždy vztahovaly k situaci, kdy nebylo sporu o dodavateli daňového subjektu; předmětem řešeného sporu u SDEU tedy byla ta situace, kdy správce daně nerozporoval dodavatele daňového subjektu v tom ohledu, jestli jim byl skutečně ten dodavatel deklarovaný daňovým subjektem na daňových dokladech, ale to, že tento nesporný dodavatel (případně jeho subdodavatel) jednal určitým způsobem. Zdejší soud však musí konstatovat, že v nyní řešené kauze je situace diametrálně odlišná. Správce daně (ev. žalovaný) nerozporuje, jestli dodavatel žalobce (případně jeho subdodavatel) jednal určitým způsobem, z čehož by pak vyplývaly možné závěry pro žalobce (a případná možnost užití závěrů SDEU v citovaném rozhodnutí), ale rozporuje samotný fakt, jestli žalobcem deklarovaní dodavatelé těmito dodavateli ve skutečnosti byli. V této řešené kauze se tedy jedná o „krok předcházející“ případům řešených SDEU v citovaném rozhodnutí, a krajský soud musí shrnout, že uvedené závěry soudní autority Evropské unie nejsou aplikovatelné na řešenou kauzu a tuto žalobní námitku musel shledat jako nedůvodnou.

[18] Obdobně pak zdejší soud musel přistoupit k žalobní námitce uvedené v bodě [5] tohoto rozhodnutí. Z dílce předmětného ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH [pro napadená rozhodnutí (II) až (VI); pro napadené rozhodnutí (I) se jednalo o ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH, které mělo zcela totožné znění]: „*přiznat a zaplatit daň správci daně jsou povinni: osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň*“ by se opět *prima facie* mohlo zdát, že by bylo možné jej aplikovat na řešený případ. Nicméně zákonnou úpravu je třeba vykládat v jejím celkovém kontextu. Citované ustanovení není ničím jiným než implementací

pravidla zakotveného původně v čl. 21 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 77/388/EHS (nyní v čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty), který stanoví: „*Daň z přidané hodnoty je povinná odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře*“. A jak vyplývá ze sbírkového rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 24. 1. 2012, č. j. 10 Af 3/2011-84 [zveřejněno ve Sbírce NSS pod č. 2963/2014 Sb.], který navazuje na výrok I. rozsudku Soudního dvora EU ze dne 18. 6. 2009, ve věci C-566/07, Stadeco; tak toto ustanovení znamená „vznik daňové povinnosti plátce, který uvede daň na dokladu, vůči tomu členskému státu, vůči němuž se vztahuje daň uvedená na faktuře, i když dotčené plnění nebylo v tomto členském státu předmětem daně. Pro určení, ke kterému členskému státu se daň vztahuje, je relevantní zejména sazba uvedené daně, měna, ve které je vyjádřena dlužná částka, jazyk vyhotovení, obsah a kontext dotčené faktury, místo, ve kterém jsou vystavitel této faktury a příjemce poskytnuté služby usazeni, jakož i jejich chování.“ Z citovaného rozhodnutí je tedy zřejmé, že na případ dodavatelů deklarovaných na předmětných daňových dokladech toto ustanovení nedopadá, ale upravuje zcela jinou situaci, která je jednoznačně vymezená ve výše citované části rozhodnutí. Krajský soud tedy musí i tuto žalobní námitku posoudit jako zcela nedůvodnou.

[19] K dalším třem žalobním námitkám týkajících se samotných dokladů od dodavatelů, na základě kterých žalobce požaduje nadměrný odpočet DPH, je nejprve pro všechny společně vhodné uvést zákonnou úpravu a ustálenou judikaturu. Z této je klíčový nálezn Ústavního soudu ze dne 11. 6. 2002, sp. zn. IV. ÚS 19/02, ve kterém byly stanoveny ústavně konformní podmínky pro nárokování nadměrného odpočtu DPH následovně: „(a) *Pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty musí být prokázáno, že si plátce pořídil zdanitelné plnění, dále musí být prokázáno, že tato plnění použil plátce k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění a dále že odpočet je uplatňován na základě daňového dokladu, vystaveného plátcem daně, který zdanitelné plnění uskutečnil.* (b) *Povinností správce daně však není dokazovat daňovému subjektu neexistenci jím tvrzených skutečností, ale je naopak povinností daňového subjektu existenci těchto skutečností správním orgánům doložit.*“ Z tohoto nálezu tedy vyplývá unesení důkazního břemene v procesu provádění dokazování dle ustanovení § 92 DŘ, tak, že v případě, že správce daně prokáže takové „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“ [§ 92 odst. 5 písm. c) DŘ], tak má daňový subjekt jednoznačnou povinnost existenci jím tvrzených skutečností v těchto listinách (v řešeném případě zejména daňových dokladech) dále prokázat, tedy, že důkazní břemeno opět leží jednoznačně na daňovém subjektu. Nicméně i zde je třeba vycházet ze zásady, že „*smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné*“ [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 (zveřejněno ve Sbírce NSS pod č. 1572/2008 Sb.)]. Přesně ve smyslu výše uvedeného, posuzoval krajský soud žalobcem uplatněné námitky.

[20] K dodavateli Porta (žalobní námitka uvedená v bodě [6] tohoto rozhodnutí) krajský soud uvádí, že může přisvědčit žalobci v tom ohledu, že většina informací jím uvedených (s výjimkou faktu o porušení zákona o omezení plateb v hotovosti – bude rozvedeno dále) týkajících se daňových dokladů skutečně není porušením žádného právního předpisu. Ale tyto

žalobcem uvedené informace nesloužily správci daně k tomu, aby prokázal protiprávnost žalobcova jednání, ale toliko k tomu, aby ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ vyvrátily věrohodnost a průkaznost daňových dokladů uplatněných žalobcem [k tomuto krajský soud zcela odkazuje na strany 3 a 4 napadeného rozhodnutí (I)]. A ve spojení se skutečností, že na základě žádosti žalovaného o dožádání, č. j. 184792/10/289933707746, směřujícího k místně příslušnému správci daně dodavatele Porta, mu v odpovědi evidované pod č. j. 203794/10 tento správce daně sdělil, že: „*ve smyslu provedeného důkazního řízení dle ust. § 43 a § 31 ZSDP považuje Finanční úřad Brno IV za prokázané, že zdanitelná plnění dle dokladů předložených Vaším plátcem daně neuskutečnil daňový subjekt PORTA MORAVIA s.r.o, DIČ: CZ27801314.*“ má zdejší soud za jednoznačně prokázané, že se správci daně a žalovanému podařilo jednoznačně zpochybnit věrohodnost a průkaznost daňových dokladů uplatněných žalobcem. A vzhledem k závěru zdejšího soudu o unesení důkazního břemene (viz bod [19] tohoto rozsudku), musí zdejší soud konstatovat, že pak již bylo opětovně na žalobci, aby prokázal oprávněnost nadměrného odpočtu DPH na základě těchto dokladů. Nicméně, žalobce, jak je patrné z předložené spisové dokumentace, správci daně již žádné další důkazní prostředky potvrzující oprávněnost tohoto nadměrného odpočtu nedodal a tedy neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 DŘ a ustálené judikatury a tímto nesplnil podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 73 odst. 1 ZDPH. Z výše uvedeného je pak třeba učinit závěr, že si tak daňový subjekt v případě dodavatele Porta neoprávněně snížil svou daňovou povinnost.

[21] Ohledně tvrzení žalobce, že nedošlo k porušení ustanovení § 4 zákona o omezení plateb v hotovosti, zdejší soud konstatuje, že v případě daňového dokladu č. 21220081 ze dne 25. 1. 2009 na částku 451.773 Kč k tomuto porušení skutečně došlo, jelikož dle ustanovení § 4 odst. 1 citovaného zákona: „*Poskytovatel platby, jejíž výše překračuje částku 15 000 EUR (dále jen "limit") je povinen provést platbu bezhotovostně; to neplatí, jde-li o platbu, která musí být podle zvláštního právního předpisu provedena v hotovosti.*“ a dle ustanovení § 4 odst. 2 citovaného zákona: „*Platba v české nebo jakékoliv cizí měně se pro účely tohoto zákona přepočte na měnu EUR o směnným kursem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou a platným ke dni provedení platby.*“ je zřejmé, že ke dni 25. 1. 2009 a směnnému kursu 28,105 je maximální částka, kterou bylo možno hradit hotově, vyčíslena na 421.575 Kč, tedy, že u předmětného daňového dokladu byl tento limit překročen o více než 30.000 Kč. Zdejší soud musí konstatovat, že v tomto případě došlo jednoznačně k porušení citovaného zákona. Tento závěr pak jen umocňuje závěry zdejšího soudu vyjádřené v bodě [20] tohoto rozhodnutí. Na základě všech výše uvedených informací, musí k dodavateli Porta zdejší soud uzavřít, že tato žalobní námitka je nedůvodná a správce daně i žalovaný postupovali v tomto případě zcela zákonně.

[22] K dodavateli Johnny (žalobní námitka uvedená v bodě [7] tohoto rozhodnutí) krajský soud uvádí, že správce daně (a posléze žalovaný) učinil závěr o vyvrácení věrohodnosti a průkaznosti daňových dokladů uplatněných žalobcem dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ na základě výsledků žalobce a 2 svědků – paní M. P. a paní H. D. K výsledku svědkyně P. krajský soud konstatuje, že jak je patrné z protokolu o její svědecké výpovědi, č. j. 74589/11/289933707746, svědkyně uvedla, že „*u faktického předání zboží jsem nikdy nebyla.*“ a „*u fyzického předávání peněz jsem nikdy nebyla, mám pouze prvotní doklady o úhradách.*“ Tento důkaz tedy dle krajského soudu nelze osvědčit jako důkaz svědčící o

uskutečnění zdanitelných plnění ze strany dodavatele Johnny. Svědkyně D., jednatelka společnosti Johnny, pak v protokolu č. j. 140349/11/289933707746, uvedla, že si dopravu žalobce většinou sháněl sám, domlouvali se s žalobcem, jestli to uhradí dohromady nebo žalobce sám, konkrétní sazba se neúčtovala. Stran vystavení dokladů ze strany společnosti Johnny konstatovala, že „pokud je to z roku 2008 tak si na to až tak nevzpomínám, asi ano.“ V protokolu č. j. 16022/11/289933707746 pak svědkyně D. konstatovala, že „zboží pokud bylo vyskladněné, tak mohlo být vyskladněno v garáži nebo v průjezdu. U těchto transakcí jsem nebyla.“ Správce daně i v porovnání s výpovědí žalobce (zachycenou v protokole č. j. 169184/10/289933707746) konstatoval, že zde došlo k rozporům mezi tvrzením žalobce a svědkyně D. a ve zprávě o daňové kontrole ze dne 1. 2. 2012, č. j. 11325/12/289933707746, uvádí na str. 6 příklady těchto rozporů. Tyto skutečnosti vedly správce daně ke správnímu uvážení, že skutečnosti, které v protokolech svědkyně D. uvedla, neodstranily jeho pochybnosti a ve zprávě o daňové kontrole uzavřel, že daňový subjekt nepředložil správci daně takové důkazní prostředky, které by prokázaly nezpochybnitelným a věrohodným způsobem faktické uskutečnění plnění od dodavatele Johnny.

[23] Nicméně žalobce již ve svém přípisu ze dne 27. 10. 2011, zaevidovaném pod č. j. 290943, vztahující se k výsledkům daňové kontroly, k závěrům správce daně ohledně dodavatele Johnny konstatoval: „Vzhledem k tomu, že jsem v několika obchodních případech jednal i s panem K. K., který byl obchodním ředitelem uvedené firmy, zde jsem ani nevěděl, že pan K. je v příbuzenském poměru k paní D. Vzhledem i k tomu, že pan K. je v současné době ve výkonu trestu za ublížení na zdraví, žádám o jeho svědeckou výpověď, která je v daném zpochybnění mé osoby značně důležitá. Předávám Vám telefonní kontakt na jeho právního zástupce, jedná se o pana Mgr. P. tel: X.“ (sic!) Krajský soud tento přípis musí hodnotit jako jednoznačný návrh na provedení důkazu svědeckou výpovědí. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 98/2008-68 (vynesen ještě ke staré právní procesní úpravě, ale bezpochyby aplikovatelný i pro současnou úpravu daňového řádu): „Navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu (§ 31 odst. 2 zák. o správě daní a poplatků), musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji.“ tak žalobce v tomto ohledu jednoznačně splnil svou zákonnou povinnost, jelikož jednoznačně identifikoval požadovaného svědka, uvedl i pravděpodobné místo jeho pobytu a dokonce telefonní kontakt na jeho právního zástupce a zdůraznil, že je pro něj tato svědecká výpověď důležitá. Krajský soud konstatuje, že správce daně je oprávněn zvážit, zda k výsledku přistoupí, ale přitom by mělo být pamatováno na to, že správce daně hodnotí něco, co nezná, a proto by měl být s odmítáním provedení výsledku zdrženlivý (pro doktrinální názor srov. ONDRÝSEK, Roman, Ondřej LICHNOVSKÝ, Petra NOVÁKOVÁ, Eva KOSTOLANSKÁ a Tomáš ROZEHNAL. *Daňový řád. Komentář*. 2. vyd. Praha: C.H.BECK, 2011. 616 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5. S. 217). Krajský soud se na tomto místě také příklání k závěrům sbírkového rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 12. 2005, č. j. 59 Ca 136/2003-58 (zveřejněno ve Sbírce NSS pod č. 817/2006 Sb.), kde bylo konstatováno: „Správce daně nemůže odmítnout výsledek navržených svědků jen proto, že daňový subjekt neuvedl skutečnosti, o nichž mají vypovídat. Správce daně je v takovém případě povinen vyzvat daňový subjekt k upřesnění okruhu otázek, ke kterým mohou tito svědci podat svědectví.“ Krajský soud vědom si ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 21. 10. 2008, č. j. 2 Afs 90/2008-69, ve kterém:

„Správce daně neporuší zákon, neprovede-li důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci.“) konstatuje, že v tomto případě má z předloženého spisového materiálu za zřejmé, že výslech svědka pana K. K. mohl přinést do skutkových okolností řešeného případu nové souvislosti, tedy zejména, že by dotýčný svědek mohl potvrdit či vyvrátit, jestli byl fyzicky přítomný u dodávek zboží či objasnit další sporné okolnosti, které vzešly z rozporuplných výpovědí svědkyně D. a žalobce. Správce daně byl tedy podle právního názoru zdejšího soudu povinen provést navržený výslech svědka pana K. K., případně požádat žalobce o sdělení okruhu otázek, které měly být navrženému svědkovi položeny, jestli správce daně sám nevěděl (což ale v daném případě vědět měl), k čemu by se dotýčný svědek měl vyjádřit.

[24] Namísto toho správce daně ve svém sdělení ze dne 16. 1. 2012, č. j. 5298/12/289933707746, sdělil ve smyslu ustanovení § 92 odst. 6 DŘ žalobci, že „*správce daně nebude provádět výslech navrhovaného svědka, neboť z návrhu není zřejmé, ve kterých obchodních případech jednal pan K., a ve kterých paní D. [...] Z návrhu dále není zřejmé, k jakým obchodům by správce daně měl provádět výslech svědka pana K. a k jaké změně ve stavu dokazování by mělo dojít v důsledku výslechu tohoto svědka.*“ Krajský soud s odkazem na své závěry a použitou judikaturu uvedenou výše konstatuje, že správce daně v tomto případě měl, když měl tyto citované pochyby o přínosu navrhované svědecké výpovědi, požádat žalobce o doplnění tohoto návrhu, nikoliv tento návrh jednoduše zamítnout. Tento právní závěr zdejšího soudu je umocněn dalším postupem správce daně, který pak ve zprávě o daňové kontrole ze dne 1. 2. 2012, č. j. 11325/12/289933707746, shrnuje, že „*daňový subjekt nepředložil správci daně takové důkazní prostředky, který by prokázaly nezpochybnitelným a věrohodným způsobem faktické uskutečnění plnění, jejich skutečný rozsah a předmět, přijatých od společnosti Johny-sys s.r.o.*“ Dle krajského soudu není možný takový postup správce daně, kdy nejprve odmítne provést výslech navrhovaného svědka, který by mohl přispět ke zjištění stavu věci a následně penalizuje daňový subjekt za neunesení důkazního břemene. Takovýto postup správce daně (který byl aprobevován žalovaným) je dle právního názoru zdejšího soudu v rozporu s ustanovením § 8 DŘ. Krajský soud na tomto místě odkazuje jednak na své rozhodnutí ze dne 22. 1. 2008, č. j. 29 Ca 11/2006-31, kde konstatoval: „*pokud se správci daně nabízejí důkazní prostředky, na jejichž základě je možné ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, musí je správce daně sám nebo prostřednictvím dožádaných orgánů uskutečnit, ačkoliv se mu skutečnosti uvedené žalobcem v daňovém přiznání již podařilo zpochybnit. Porušení této povinnosti představuje podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které může mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].*“ a také na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75 (zveřejněno ve Sbírce NSS pod č. 1702/2008 Sb.), kde kasační soud uvedl: „*(I.) Zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů. (II.) Ani poslední věta § 31 odst. 4 zákona*

č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.“ Takto uvedené závěry lze bezpochyby vztáhnout i na postup podle nové procesní úpravy zakotvené v ustanovení § 8 odst. 1 DŘ. Krajský soud tedy s ohledem na vše výše uvedené musí konstatovat, že správce daně v případě dodavatele Johnny nepostupoval ve vztahu k návrhu na výslech svědka K. K. zákonně, a tuto žalobní námitku musel shledat jako důvodnou. A vzhledem ke skutečnosti, že se tato žalobní námitka vztahovala ke všem napadeným rozhodnutím, musel zdejší soud všechna tato napadená rozhodnutí zrušit, jak je uvedeno ve výroku I. tohoto rozhodnutí.

[25] K dodavateli Akove (žalobní námitka uvedená v bodě [8] tohoto rozhodnutí) krajský soud uvádí, že správce daně (a posléze žalovaný) učinil závěr o vyvrácení věrohodnosti a průkaznosti daňových dokladů uplatněných žalobcem dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ na základě odpovědi Finančního úřadu Brno III na dožádání správce daně ze dne 8. 12. 2010, č. j. 231297/10/290933702233 (evidována u správce daně pod č. j. 210307/10), ze kterého vyplývá, že dodavatelem Akove nebylo za předmětné zdaňovací období únor 2009 vůbec podáno daňové přiznání a to ani po výzvě správce daně, za zdaňovací období duben 2009 pak podáno bylo, ale po zahájení vytýkácího řízení daňový subjekt nereagoval a řízení bylo ukončeno neuznáním vstupů a výstupů (vyměřeno na nulu). Dodavatel Akove je zcela nekontaktní, po provedení místního šetření v deklarovaném sídle společnosti bylo zjištěno, že společnost na uvedené adrese nesídlí. Jednatel společnosti Akove M. Č. byl toho času v databázi celostátně hledaných osob Policie České republiky a byl odsouzen za podvody na 7 let odnětí svobody a toho času byl na útěku. Dne 26. 7. 2010 bylo také zahájeno insolvenční řízení na společnost Akove. Žalobce ve svém ústním vyjádření do protokolu ze dne 3. 3. 2011, č. j. 56108/11/289933707746 uvedl, že se s panem Č. (sic! – doslovný přepis chybného označení jména jednatele dodavatele ze strany žalobce) jednal a obchod s ním uskutečnil. Žalobce pak také navrhl výslech svědků Ing. M. a PeaDr. M., s tím, že tito se mohou vyjádřit k tomu, zda společnost Akove na uvedené adrese působila a zda žalobce do její provozovny chodil. Žalovaný nepovažuje tento důkaz za důvodný s ohledem na to, co by jím mělo být dle žalobce prokázáno, totiž, že společnost Akove na uvedené adrese působila, a že žalobce do její provozovny chodil.

[26] Krajský soud musí s plným odkazem na výše uvedenou judikaturu (kterou použil k dodavateli Johnny) ve vztahu k dodavateli Akove dát plně za pravdu žalovanému. Provedením navržených svědeckých výpovědí by mohlo být prokázáno toliko to, že společnost Akove na uvedeném sídle skutečně provozovala svou provozovnu, a že tam žalobce docházel. Z povahy navržených svědeckých výpovědí však nemůže být těmito výpověďmi prokázáno, že k uskutečnění žalobcem deklarovaných obchodů skutečně došlo, tedy, že společnost Akove byla skutečným dodavatelem předmětného zboží, jelikož ani žalobce netvrdí, že by navržení svědci byli u sjednávání či realizace těchto obchodů. Jinými slovy řečeno, žalovaný zde postupoval zcela v souladu s výše citovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 2 Afs 90/2008-69, když neprovedl navržený důkaz, jelikož ze všech okolností případu bylo zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci. V tomto případě se tedy nejednalo o prokázání skutečností rozhodných pro

správné stanovení daňové povinnosti a provedení těchto důkazů by dle právního názoru zdejšího soudu bylo nadbytečné.

[27] S ohledem na vše výše uvedené má zdejší soud za jednoznačně prokázané, že se správci daně a žalovanému podařilo jednoznačně zpochybnit věrohodnost a průkaznost daňových dokladů uplatněných žalobcem. A vzhledem k závěru zdejšího soudu o unesení důkazního břemene (viz bod [19] tohoto rozsudku), musí zdejší soud konstatovat, že pak již bylo opětovně na žalobci, aby prokázal oprávněnost nadměrného odpočtu DPH na základě těchto dokladů. Nicméně, žalobce, jak je patrné z předložené spisové dokumentace, správci daně již žádné další důkazní prostředky potvrzující oprávněnost tohoto nadměrného odpočtu nedodal a tedy neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 DŘ a ustálené judikatury a tímto nesplnil podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 73 odst. 1 ZDPH. Z výše uvedeného je pak třeba učinit závěr, že si tak daňový subjekt v případě dodavatele Akove neoprávněně snížil svou daňovou povinnost a uvedená žalobní námitka tedy není důvodná.

[28] Tvrzení žalobce uvedené v bodě [9], že se správcem daně řádně komunikuje a plní veškeré své zákonné povinnosti, zdejší soud nikterak nerozporuje a nečiní tak ani žalovaný, tento fakt však nemůže nic změnit na závěrech krajského soudu učiněných výše. Krajský soud se nemůže ztotožnit se závěrem žalobce, že žalovaný hodnotí důkazy tendenčním způsobem, toto nikterak nevyplývá z předložené spisové dokumentace a žalobce toto své tvrzení ani nikterak důkazně nedokládá, krajský soud ho tedy hodnotí jako pouhé subjektivní konstatování žalobce. Ve shrnutí krajský soud konstatuje, že ze všech žalobních námitek shledal za důvodnou pouze tu, která se vztahovala k neprovedení výslechu svědka K. K. ve vztahu k dodavateli Johny, a na základě tohoto pochybení pak zrušil všechna napadená rozhodnutí, jelikož toto podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Žalovaný v navazujícím řízení provede výslech tohoto svědka, případně pak vyzve žalobce k navržení dalších důkazů k prokázání jím tvrzených skutečností, a na základě takto nabytých informací poté opětovně rozhodne ve věci samé.

V. Shrnutí a náklady řízení

[29] S ohledem na vše výše uvedené, tedy při přezkumu žalobou napadených rozhodnutí, jakož i řízení, která jejich vydání předcházela, zdejší soud zjistil, že v dané věci došlo k vydání rozhodnutí, která jsou nezákonná z důvodů uvedených výše. Soud tedy zrušil žalobou napadená rozhodnutí pro vady řízení spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, bez nařízení jednání podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. Krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude vázán právními názory zdejšího soudu dle ustanovení § 78 odst. 5 s.ř.s. (zejména dle bodů [23], [24] a [28] tohoto rozhodnutí).

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci úspěch neměl. Jelikož byl úspěšný žalobce zastoupen

daňovým poradcem (srov. ustanovení § 35 odst. 2 s.ř.s.), tak mu přísluší právo na náhradu nákladů řízení dle Vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění k datu podání jednotlivých podání (§ 15 advokátního tarifu), které představuje odměna za právní zastoupení advokátem (tarifní hodnota dle § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2012), a to za 2 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (převzetí zastoupení a žaloba) a 2x režijní paušál dle § 13 advokátního tarifu, celkově ve výši vyčíslené na částku 4.800 Kč, a dále pak na náhradu nákladů řízení, které představuje odměna za právní zastoupení advokátem (tarifní hodnota dle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2013), a to za 1 úkon právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (replika žalobce k vyjádření žalovaného) a 1x režijní paušál dle § 13 advokátního tarifu, celkově ve výši vyčíslené na částku 3.400 Kč, a dále pak zaplacené soudní poplatky ve výši 18.000 Kč. Vše tedy celkem vyčísleno na částku 26.200 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 18. prosince 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu