



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **MONTS s.r.o.**, IČ 25949969
Vážní 1147, 500 03 Hradec Králové
zastoupena Mgr. Jakub Hajdučík, advokátem
Sluneční náměstí 14, 158 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2019, č. j. 34449/19/5300-21444-711869

takto:

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

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce do platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce ledna, března, dubna, května, června srpna, září a října roku 2014 a dále zdaňovací období měsíce února, května, srpna, listopadu a prosince roku 2015 a v neposlední řadě i zdaňovací období měsíce dubna a května roku 2016. Danými

platebními výměry bylo současně rozhodnuto i o zákonné povinnosti žalobce uhradit za jednotlivá zdaňovací období penále.

I. Obsah žalobních bodů

Neseznámení se spisem

2. Žalobce uvedl, že správce daně na základě telefonické dohody s žalobcem zaslal výsledek kontrolního zjištění č. j. 66529/17/2809-60563-602498 do datové schránky právního zástupce žalobce současně s rozhodnutím o stanovení lhůty pro vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění. K nim se ale žalobce vyjádřit nemohl, protože mu nebyl znám spis. Proto v rámci ústního jednání konaného dne 28. 2. 2017, jehož obsah je zachycen v protokolu č. j. 281136/17/2809-60563-602498, požádal o nahlížení do spisu, což mu nebylo umožněno s odůvodněním, že správce daně spis nemá. Žalobce tak byl nucen sestavit odvolání jen na základě skutečností obsažených v prvostupňových platebních výměrech a byl ochuzen o možnost se seznámit s podklady pro rozhodnutí. Pochybení správce daně potvrdil žalovaný, když uvedl, že správce daně neměl spis z objektivních důvodů k dispozici (bod 78. napadeného rozhodnutí). Žalovaný však neozřejmil, proč požadavku na nahlížení do spisu nevyhověl správce daně později, či proč tak neučinil sám žalovaný.
3. Žalobce poukázal na výklad práva na seznámení s podklady pro rozhodnutí v daňovém řízení, jak je proveden v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2018, č. j. 4 Afs 156/2018 – 32 a potvrzen v rozsudku téhož soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 15/2018 – 27: „Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze to, že daňový subjekt má povědomí o všech skutečnostech relevantních pro věc. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy v jeho věci správní orgán hodlá použít, a aby měl v rámci vyjádření možnost předestřít správnímu orgánu vlastní interpretaci těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout vlastní důkazy, z nichž vyplývá skutkový stav pro něj příznivější. Pokud stěžovatel toto právo žalobci upřel, dopustil se závažné procesní vady, a zásadně tím zpochybnil skutková zjištění, k nimž v odvolacím řízení dospěl.“

Neseznámení s důkazy shromážděnými žalovaným

4. Žalovaný, jak žalobce uvedl, v bodě 5. napadeného rozhodnutí konstatoval, že v odvolacím řízení prováděl dokazování, ale s jeho výsledky neseznámil žalobce, protože předmětné důkazy v odvolacím řízení nepoužil. Žalobce namítal, že § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) takový postup neumožňuje. Podle něho je dle mínění žalobce odvolací orgán povinen seznámit žalobce s výsledkem důkazního řízení prováděného v odvolacím řízení, ať z něj vyšlé důkazy pro řízení použije či ne. Důvodem je skutečnost, že když nevyhovují záměrům žalovaného, mohou vyhovovat zájmům žalobce. Slovy výše cit. rozsudku 4. senátu Nejvyššího správního soudu jde o to, aby žalobce měl v rámci vyjádření možnost předestřít správnímu orgánu vlastní interpretaci těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout vlastní důkazy, z nichž vyplývá skutkový stav pro něj příznivější.

Absence ztracené daně leden 2014, duben 2016 a květen 2016

5. Žalobce uvedl, že mu byl v daňovém řízení odepřen nárok na odpočet na základě aplikace tzv. Axel Kittel testu (rozsudek Soudního dvora EU ve spojených věcech C 439/04 a C 440/04 Alex Kittel proti Belgickému státu, www.curia.eu). Žalobce v

odvolání namítal, že žalovaný neprokázal existenci ztráty daní, a proto mu byl nárok na odpočet DPH odepřen neoprávněně, protože cit. rozsudek Soudního dvora EU podmiňuje odepření nároku na odpočet daně tím, že se tato daň ztratila v předchozích článcích řetězce. Žalovaný v napadeném rozhodnutí analyzoval ztrátu daně a v bodě 39. Dospěl k závěru, že DPH se prokazatelně neztratila za zdaňovací období leden 2014, duben 2016 a květen 2016, ale přesto žalobci nárok na odpočet těchto daní odepřel. S tímto závěrem se žalobce neztotožnil.

6. Absence ztracené daně březen až červen 2014, srpen 2014 až říjen 2014, květen 2015, srpen 2015, listopad a prosinec 2015
7. Žalobce dále konstatoval, že v odvolání namítal, že tvrzení správce daně o ztracené dani je založeno jen na spekulacích: *„Přesně tímto nedostatkem trpí napadená rozhodnutí, když k daňové ztrátě správce daně představil jen spekulace. Na str. 10 a 11 zprávy o daňové kontrole tvrdí, že dodavatelem dodavatele byla kopr. REMOEX CZ a.s., která převáděla vysoké finanční částky korporacím, které správce daně nespecifikoval, peněžní prostředky převedené od korp. REMOEX CZ a.s. byly většinou buď vybrány v hotovosti, nebo převedeny na další nekontaktní společnosti, u kterých byly následně vybrány v hotovosti atd. Správce daně tak neuvedl jediný důkaz, že by reklamní služby nakoupené dodavatelem MERDENT s.r.o. od korp. REMOEX CZ a.s. byly nakoupeny od kohokoliv, kdo by byl nekontaktní či měl daňové nedoplatky. Správce daně nebyl schopen ani uvést obchodní firmy dodavatelů korp. REMOEX CZ a.s. Veškeré poznatky správce daně pochází jen z popisu převodů finančních prostředků, aniž by byla prokázána jakákoliv souvislost s reklamními službami nakoupenými daňovým subjektem. Když správce daně hovoří o tom, že statutární orgány dodavatelů korp. REMOEX CZ a.s. byli tzv. bílí koně, neuvedl žádné jméno, a ani jinou skutečnost, která by to prokazovala. Správce daně sice na str. 12 zprávy o daňové kontrole uvedl jakési schéma, které je ale bez opory ve spise, protože správce daně nijak nedoložil, že by jednotlivé subjekty mezi sebou obchodovaly, nedoložil, že obchodovaly s reklamními službami, z nichž si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně, nedoložil, že šlo o reklamní služby. Správcem daně zkonstruovaný řetězec je bez podkladu ve shromážděných důkazech. Napadená rozhodnutí jsou jako celek nepřezkoumatelná, protože neobjasňují, zda vůbec došlo k porušení principu daňové neutrality / ztrátě daně a nebyl tak splněn první krok Axel Kittel testu.“* Žalovaný se dle žalobce v napadeném rozhodnutí (body 41. až 44.) se změnil pouze na zopakování závěrů správce daně a odkazy na spisový materiál, který žalobci nezpřístupnil.
8. Žalobce poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 4. 2019, č. j. 5 Af 65/2016- 39-45, ve kterém byla posuzována zákonnost zajišťovacích příkazů vydaných k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015 až únor 2016 korp. REMOEX CZ a. s., IČ: 27121372, se sídlem Poděbradská 538/46, Praha 9. Tamní správce daně opřel pravděpodobnost budoucího stanovení daně v podstatě o tytéž analýzy, o které opírá odepření nároku na odpočet DPH žalobci. Městský soud v Praze k ni v bodě 14. a dále cit. rozsudku uvedl:
9. Ve vazbě na shora uvedené žalobce upozornil, že přitom v řízení o zajišťovacích příkazech je správce daně povinen obhájit jen pravděpodobnost, že určitá daň bude v budoucnu stanovena (blíže rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č.j. 1 As 27/2014-31, ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015-66, ze dne 7. 1. 2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104), přičemž i jen velmi slabá pravděpodobnost budoucího stanovení daně je kompenzovatelná vysokou pravděpodobností nedobytností téže daně (a naopak). Na podkladě toho žalobce tvrdil, že když nejsou stejné informace (jaké finanční prostředky

corp. REMOEX CZ a.s. přijala a jaké dále převedla a na koho a přitom není možné z nich zjistit, jakým způsobem bylo s těmito finančními prostředky dále nakládáno) dostatečné pro vydání zajišťovacího příkazu, tím méně mohou být dostatečné pro odepření nároku na odpočet daní žalobce, kde musí být ztráta daně důkazně podložena jistě.

10. Žalobce tak byl přesvědčen, že žalovaný neprokázal ztrátu daně, protože dokázal zmapovat jen pohyby finančních prostředků, aniž by uměl označit, z jakého titulu byly uhrazeny, a že důsledkem této úhrady byl snížen konkrétní nárok státu na DPH, který lze v důsledku toho označit za tzv. ztracenou daň ve smyslu cit. rozsudku ve věci Axel Kittel.
11. Žalobce proto navrhl, aby si krajský soud vyžádal výpis z osobního daňového účtu na DPH corp. REMOEX CZ a. s., z něhož by bylo možno zjistit, zda vzniklým přeplatkem nebyly uhrazeny i nedoplatky za jiná zdaňovací období na DPH a došlo by tak k zániku tzv. ztracených daní i u jiných zdaňovacích období než vzniklých za zdaňovací období leden 2014, duben 2016 a květen 2016. Tímto výpisem z osobního daňového účtu žalobce navrhl provést důkaz v soudním řízení. Pokud došlo k zaplacení dalších doměrků na DPH, tak žalobce namítá, že v těchto případech touto úhradou zanikl tzv. ztracená daň, a proto nárok na odpočet nelze žalobci odepřít.

Absence podvodného jednání

12. Žalobce uvedl, že v odvolání namítal, že druhým krokem Axel Kittel testu je posouzení, zda je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání. Správce daně jen zdůrazňuje, že bližší informace nemohl získat pro nekontaktnost zapojených subjektů, a z toho prý plyne existence podvodného jednání. K posuzování nekontaktnosti dodavatele se Soudní dvůr EU (dále jen „SDEU“) vyjádřil v rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech sp. zn.: C-80/2011 a C- 142/2011 (dále jen „rozsudek Mahagében“) a v rozsudku ze dne 22. 10. 2015, sp. zn.: C- 277/14, ve věci PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (dále jen „rozsudek PPUH“). V rozsudku Mahagében SDEU aproboval myšlenku, že: „Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na otázky položené ve věci C-142/11 odpovědět tak, že články 167, 168 písm. a), 178 písm. a), 220 bod 1 a 226 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat osobě povinné k dani nárok odečíst od částky DPH, 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.“ (rozsudek Mahagében, bod 50). Žalobce tento názor interpretoval tak, že SDEU považuje za protiprávní jednání vystavitele faktury i jeho pozdější nekontaktnost (nedosažitelnost) pro daňové orgány a odepřít nárok na odpočet daně P. D. je možné jen v případě, kdy by daňové orgány prokázaly, že P. D. věděl nebo musel vědět, že jím přijaté plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. SDEU poskytuje vodítko pro pochopení svých úvah, když považuje formální i hmotněprávní podmínky za splněné (rozsudek Mahagében, bod 44), je-li k dispozici faktura obsahující veškeré údaje požadované Směrnicí Rady 2006/112/ES

ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“). SDEU klade důraz na skutečnost, že nebylo prokázáno, že by se samotný tamní žalobce dopouštěl manipulací, jako je předkládání nepravdivých daňových přiznání nebo že vystavoval vadné faktury. Žalobce tak napadenému rozhodnutí vytkl, že nebylo objasněno, v čem spočívalo podvodné jednání kopr. REMOEX CZ a. s. (či kohokoliv zapojeného do řetězce), když žalovaný popsal jen úhrady finančních prostředků a nikoliv jejich hospodářský účel.

Místní příslušnost

13. Dále žalobce konstatoval, že v napadeném rozhodnutí bylo konstatováno, že daňová kontrola byla na základě dožádání Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj provedena Finančním úřadem pro Pardubický kraj. Žalobci však žádné dožádání není známo. Žalobce nezpochybňoval právo daňový orgánů provést dožádání celé daňové kontroly, nicméně uvedl, že pro takový postup musí ale svědčit mimořádně silné důvody, protože právní úprava umožňuje delegovat místní příslušnost k provedení (i) úkonů nebo (ii) dílčích řízení (iii) nebo jiných postupů. Z této posloupnosti podle názoru žalobce plyne, že když se správce daně rozhodne delegovat celé postupy, kterými je mj. i daňová kontrola, musí umět vysvětlit, jaké (nejsilnější) důvody tomu svědčí. Opak by byl v rozporu se zásadou hospodárnosti. To se však nestalo, a proto žalobce tvrdí, že byl nezákonně odeprán z pravomoci svého místně příslušného správce daně. Na tom nic nemění ani to, že došlo k novelizaci zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, provedené zákonem č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona. V rámci této novely byla s účinností ode dne 29. 7. 2016 zavedena vybraná působnost finančních úřadů (§ 10 odst. 4), kterou se rozumí jednak provádění vyhledávací činnosti při správě daní, jednak provádění postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní. Na rozdíl od § 17 daňového řádu cit. § 10 odst. 4 nepodmiňuje zahájení daňové kontroly jinými podmínkami. Daňové orgány jsou si při tom oprávněny vybrat. Pokud si v případě žalobce zvolily zahájení daňové kontroly na základě dožádání, pak musí beze zbytku splnit všechny podmínky, které daňový řád stanoví v § 17 odst. 1, o jejich splnění, aby se proti nim mohl žalobce bránit odvoláním ve věci samé. Žalobce však v tomto smyslu zpraven nebyl, což činí napadené rozhodnutí nezákonným, protože žalobci bylo upřeno právo (i) znát důvody pro delegaci místní příslušnosti a (ii) brojit proti nim odvoláním.

Přednost ručení

14. Žalovaný, jak žalobce dále uvedl, v napadeném rozhodnutí odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 – 56 a o něj opřel zamítnutí odvolací námítky přednosti ručení. Dle žalobce však žalovaný opomněl uvést, že po zrušení rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č.j.: 22 Af 33/2016 – 60 tento soud předložil předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU vedenou pod sp. zn. C-520/19 (www.curia.eu), jejíž materiální podstatou je nesouhlas ze závěry obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 – 56.
15. Žalobce namítal, že jeho situace je srovnatelná jako ve věci sp. zn. C-520/19, a proto mu neměl být odepřen nárok na odpočet, ale daňové orgány měly primárně aplikovat § 109

odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a proto napadené rozhodnutí označil za nezákonné.

Čtvrtý krok tzv. Axel Kittel testu

16. Dále žalobce konstatoval, že posledním krokem tzv. Axel Kittel testu je ověření, zda žalobce věděl či vědět měl a mohl, že jím realizované obchodní transakce byly s podvodným jednáním spojeny.
17. Žalovaný se zaměřil na podrobnosti smluvního vztahu mezi žalobcem a korp. MERDENT s.r.o., IČ: 27382214, jejichž podstatou je zveličování různých běžně se vyskytujících nesrovnalostí v obchodním vztahu a z toho dovozující vědomosti žalobce o existenci daňového podvodu.
18. Oproti tomu žalobce nehodlal vyvracet jednotlivé spekulace žalovaného a omezí se na konstatování, že podle tvrzení samotného žalovaného se žádná daň u korp. MERDENT s.r.o., IČ: 27382214 neztratila, když je v bodě 44. napadeného rozhodnutí uvedeno: *„Ze zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že prvostupňový správce daně porovnáním daňových dokladů zjistil, že společnost MERDENT odvolateli za jednotlivé prezentace fakturovala totožné částky, jaké jí za tyto prezentace fakturoval její dodavatel společnost REMOEX.“*. Z uvedeného podle žalobce plyne, že si vybral svého obchodního partnera tak, aby ten „nezašantročil“ žádnou daň, když jeho dodavatel kopr. REMOEX CZ a. s. postupoval stejně, protože ze shromážděných informací jen plyne, co zaplatil bezhotovostně a co hotovostně. Za co a proč daňové orgány neobjasnily, a proto nelze hovořit o vědomém zapojení žalobce do karuselového podvodu, když ten nebyl nikdo schopen identifikovat. Žalobce proto namítal, že přijal všechna opatření, aby se nezapojil do daňového podvodu, když ten prokázán ani nebyl.

Absence zavinění

19. K poslednímu kroku tzv. Axel Kittel testu, tj. ověření, zda žalobce věděl či vědět měl a mohl, že jím realizované obchodní transakce nejsou zasaženy daňovým podvodem, žalobce namítal, že mu nebyla ničím dána povinnost předvídat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného daňovým právem, a proto nemohl jednat zaviněně. Zároveň dle svého mínění vysvětlil na podkladě judikatury, proč je existence zavinění nezbytná pro možnost daňových orgánů mu odeprít nárok na odpočet DPH. Tato odvolací námitka nebyla v rozporu s § 114 odst. 2 daňového řádu vyřízena, a proto je napadené rozhodnutí založeno na podstatných vadách řízení před správním orgánem.

Nepřezkoumatelnost prvostupňových rozhodnutí

20. Žalobce konstatoval, že v odvolání namítal, že ze zprávy o daňové kontrole není patrné, z jakého důvodu mu byla doměřena daň, resp. že jednotlivé právní tituly jsou změnitelné a vzájemně se vylučují. Správce daně hovořil o daňové optimalizaci coby důvodu pro neuznání nároku na odpočet (str. 7, 8, 9 a 17 zprávy o daňové kontrole), aniž by jakkoliv objasnil co pojmem „daňová optimalizace“ míní. V jiných částech zprávy o daňové kontrole správce daně postavil doměření daně na neunesení důkazního břemene žalobcem (str. 13, 14 a 17 zprávy o daňové kontrole). Správce daně tvrdil, že žalobce je povinen prokázat svou neúčast na daňovém podvodu a shledal, že žalobce takové důkazní břemeno neunesl, a proto mu doměřil jednotlivé daně. Konečně správce daně tvrdil, že i odepírá nárok na odpočet daně pro nevědomou účast žalobce na daňovém podvodu. Žalovaný postupoval tak, že prohlásil, za jediný důvod pro doměření daně odeprání

nároku na odpočet daně podle tzv. Axel Kittel testu z důvodu vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu.

21. Z uvedeného bylo podle přesvědčení žalobce zřejmé, že žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, když doměření daně založil jen na odepření nároku na odpočet daně pro vědomou účast žalobce na daňovém podvodu a nikoliv na odepření nároku na odpočet daně pro nevědomou účast žalobce na daňovém podvodu, nepřípustné daňové optimalizaci a neunesení důkazního břemene žalobcem, jak tak učinil správce daně.
22. Žalobce upozornil, že vysvětlil v odvolání s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č.j.: 1 Afs 92/2015 - 35 a ze dne 27. 1. 2016, č.j.: 4 Afs 233/2015 - 47, že nevědomá účast je chápána jako zavinění z nedbalosti v trestněprávním slova smyslu, kdežto vědomá účast jako úmyslný čin podle § 240 trestního zákoníku. Pokud tedy žalovaný změnil právní kvalifikaci jednání žalobce z nedbalosti na úmyslnou, měl jej o tom zpravit a umožnit mu k tomu vznést odpovídající odvolací argumentaci, protože jde o podstatnou změnu právního názoru, přičemž povinnost žalovaného odlišný právní názor předestřít žalobce odvozuje od usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 1 Afs 438/2017 - 32. V popsáném případě měl žalovaný dle přesvědčení žalobce postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu a žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí se změnou právního názoru seznámit. Žalovaný tak neučil, a proto podstatným způsobem porušil právní předpisy pro vedení daňového řízení.

II. Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný konstatoval, že žalobce polemizuje primárně s aplikací tzv. Axel Kittel testu, tedy s posouzením, že v jeho případě byly při obchodování s obchodní korporací MERDENT naplněny podmínky tzv. podvodu na DPH. Dále vznáší námitky proti procesnímu postupu správce daně i žalovaného.

Ad 1 a 2) Neseznámení se spisem, neseznámení s důkazy v odvolacím řízení

24. K námitce neumožnění žalobci při projednání zprávy o daňové kontrole nahlédnout do spisu žalovaný odkázal na body 70 až 79 napadeného rozhodnutí, kde se sice primárně zabývá otázkou, zda byla zpráva o daňové kontrole projednána v souladu s daňovým řádem, nicméně v rámci vypořádání tohoto odvolacího důvodu se vyjádřil i k právu nahlížet do spisu a k tomu, že správce daně (Územní pracoviště v Hradci Králové) neměl dne 28. 2. 2017 fyzicky k dispozici spis daňového subjektu. V odvolání žalobce namítal, že mu nebylo umožněno se seznámit s písemnostmi, které byly součástí vyhledávací části spisu dle ustanovení § 65 odst. 2 daňového řádu. V žalobě již však namítal (bod II. žaloby), že se nemohl vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění (písemnost č. j. 66547/17/2809-60563-602498 ze dne 20. 1. 2017, doručená dne 23. 1. 2017), když mu nebyl znám spis. Sám přitom uvádí, že výsledek kontrolního zjištění mu byl zaslán do datové schránky a byla mu stanovena 14-denní lhůta k vyjádření. Žalovaný k tomu předně uvádí, že nahlížení do spisu, resp. seznámení daňového subjektu s obsahem spisu, není předpokladem pro projednání ani ukončení daňové kontroly. Daňový řád takovou povinnost neupravuje, jakkoli právo daňového subjektu nahlížet do spisu se vztahuje ke všem fázím řízení. V písemnosti Výsledek kontrolního zjištění ze dne 20. 1. 2017 jsou uvedeny veškeré důkazní prostředky, které správce daně hodnotil v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, tedy včetně těch, které případně dosud byly součástí

vyhledávací části spisu. V dané věci je dle žalovaného stěžejní základní princip dokazování v daňovém právu zakotvený v ustanovení § 92 daňového řádu, tedy že je to daňový subjekt, kdo prokazuje veškeré skutečnosti, které uvedl nebo byl povinen uvést v daňovém tvrzení. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je předmětem bohaté soudní judikatury. Ustanovení § 92 daňového řádu obsahuje také informaci o tom, které skutečnosti prokazuje správce daně. Také tyto skutečnosti byly předmětem písemnosti Výsledek kontrolního zjištění. Dále, jak je uvedeno v § 65 odst. 2 daňového řádu, písemnosti z vyhledávací části, které jsou hodnoceny jako důkazní prostředek (bez rozdílu, zda jsou „v prospěch“ či „v neprospěch“ daňového subjektu), musí být do provedení hodnocení důkazů přerazeny do části veřejné. Je tedy zřejmé, že v rámci sdělení výsledku kontrolního zjištění a následně zprávy o daňové kontrole mohou být hodnoceny pouze důkazy, které jsou zařazeny ve veřejné části spisu.

25. Žalovaný uvedl, že žalobce namítal, že nebyl před vydáním platebních výměrů seznámen se spisem, a v bodu III. žaloby (žalobní námitka 2) pak namítal, že ho ani žalovaný neseznámil s důkazy, které shromáždil. Žalovaný k tomu uvedl, že žalobci nic nebránilo, aby jak správce daně, tak žalovaného pro potřeby nahlížení do spisu kontaktoval a dohodnul si termín, kdy se k nahlížení do spisu dostaví, případně mohl požádat o tzv. korespondenční nahlížení do spisu. Další možností pro takové případy je zřízení daňové informační schránky (§ 69 a násl. daňového řádu). Žalobce ve své žalobě odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 27. 9. 2018, č. j. 4 Afs 156/2018-32, a ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 15/2018-27, z nichž vyvozuje povinnost správce daně, resp. žalovaného umožnit mu nahlédnout do spisu a seznámit ho s podklady pro napadené rozhodnutí. Citovaná judikatura se však týká pouze situace v odvolacím řízení, tj. ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v citovaných rozsudcích uvádí, že podstatné je, aby daňový subjekt věděl, který důkaz v jeho věci správní orgán hodlá použít. Jak již bylo výše uvedeno, správce daně po provedení hodnocení důkazů vydal písemnost (poř. č. 22) Výsledek kontrolního zjištění, kde uvedl veškeré důkazy, které hodlá použít. Stejně tak učinil i ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce měl možnost se k Výsledku kontrolního zjištění vyjádřit po dobu stanovené lhůty, ve skutečnosti celkem 5 týdnů, avšak neučinil tak. Tvrzení o neseznámení s podklady tak žalovaný považuje za účelové.
26. K námitce týkající se seznámení s podklady v rámci odvolacího řízení žalovaný uvedl, že jak vyplývá z žalobcem citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu, daňový subjekt má být seznámen s tím, které důkazy v jeho věci správní orgán hodlá použít, resp. s důkazy, které nebyly hodnoceny v prvostupňovém řízení, ačkoli hodnoceny být měly. Tomuto požadavku žalovaný dostal. Jak totiž žalovaný výslovně uvedl v žalobcem citovaném bodu 5 napadeného rozhodnutí, doplnění dokazování provedené správcem daně na základě jeho pokynu nebylo v dané věci využito jako důkaz, tj. ani nemělo žádný vliv na výsledek řízení.
27. Žalovaný dále odkázal na bod 78 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že nahlížení do spisu bylo možno realizovat kdykoli. V době, kdy žalobce nahlížení do spisu požadoval, tedy při projednání zprávy o daňové kontrole, jak je zachyceno v protokolu č. j. 281136/17/2809-60563-602498 (poř. č. 27), však byl spis fyzicky mimo budovu správce daně Územního pracoviště v Hradci Králové. Na termínu projednání zprávy o daňové kontrole se správce daně původně dohodl se zástupkyní žalobce, Ing. D. G., dle plné moci z 20. 4. 2001, avšak k jednání se dostavil Mgr. J. H., dle plné moci uplatněné u

správce daně dne 28. 2. 2017, tedy v den plánovaného projednání zprávy. Žalobci jistě nic nebránilo, aby si přítomnost spisu na tento den např. telefonicky zajistil předem. V citovaném protokolu je uvedeno, že se zástupce žalobce domnívá, že teprve při projednání zprávy o daňové kontrole má daňový subjekt první možnost nahlížet do spisu, tato domněnka se však nezakládá na skutečnosti (viz bod 19 tohoto vyjádření). Zástupce žalobce je přitom osobou daňového práva znalou (advokát i daňový poradce). Učinil tak už při předmětném jednání bez dalšího závěr o tom, že „správce daně upírá daňovému subjektu přístup k důkazním prostředkům“, což vzhledem k výše uvedenému není pravda. Žalobce obdržel Výsledek kontrolního zjištění vydaný Finančním úřadem pro Pardubický kraj, Územním pracovištěm v Ústí nad Orlicí, datovou schránkou dne 20. 1. 2017. Po dobu pěti týdnů měl pak možnost do spisu nahlédnout právě tam či se alespoň informovat o tom, kde se spis bude nacházet při projednání daňové kontroly, které bylo dohodnuto na konec února na žádost žalobce na Územním pracovišti v Hradci Králové s tím, že žalobci bylo správcem daně nabídnuto projednání zprávy ve třech termínech a alternativně na Územním pracovišti v Pardubicích nebo Územním pracovišti v Hradci Králové (viz písemnost č. 24 a 25). Ze spisového materiálu nevyplývá, že by žalobce zájem o nahlížení do spisu projevil. Zájem o nahlížení do spisu neprojevil ani po celé odvolací řízení, kdy se spis fyzicky nacházel v Brně v sídle žalovaného.

Ad 3, 4, 5 a 8) K aplikaci tzv. Axel Kittel testu a absenci chybějící daně

28. K těmto žalobním námitkám žalovaný odkazuje na body 15 až 34 napadeného rozhodnutí. Dále konstatoval, že tzv. Axel Kittel test, na který žalobce odkazuje, vychází z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL (dále jen „Axel Kittel“). Na jeho základě byl vytvořen procesní postup, dle kterého lze činit daňový subjekt odpovědným za účast na podvodu na DPH. V odborné literatuře jsou v souvislosti s tímto rozsudkem uváděny čtyři otázky, které si musí správce daně zodpovědět kladně, aby mohl učinit závěr o existenci tzv. podvodu na DPH.
29. Dále zdůraznil, že posuzování účasti na podvodu na DPH již v současné chvíli nelze omezit pouze na rozsudek ve věci Axel Kittel z roku 2006, ale je třeba vzít v potaz i další skutečnosti, které jsou pro danou otázku relevantní, a to jak judikaturu SDEU, tak judikaturu vnitrostátní. V současné době judikatura NSS chápe podvod na DPH jako kombinaci chybějící daně u některého z článků řetězce (narušení neutrality) a podezřelých okolností, které ve svém souhrnu poskytují dostatek podkladů pro závěr, že byl obchod zasažen podvodným jednáním (viz rozsudky NSS č. j. 1 Afs 53/2016-58 nebo 1 Afs 16/2017-47). Žalovaný v bodu 15 napadeného rozhodnutí uvedl, že ke zjištění toho, zda se daňový subjekt účastní podvodu na DPH (resp. test stanovující postup, který je nutné dodržet, aby bylo možné daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně z důvodu jeho účasti na podvodném jednání), se provádí test ve třech krocích: 1. existence podvodu na DPH, 2. objektivní okolnosti, 3. přijatá opatření. Kroky 2. a 3. pak lze označit za tzv. vědomostní test, který slouží primárně jako prostředek ochrany podnikatelů jednajících v dobré víře. V bodech 35 až 68 žalovaný, jak dále uvedl, v oddílu Aplikace právního základu na skutkový stav podrobně osvětlil, jakým způsobem aplikoval dané zásady na případ žalobce. Uvedl také (viz bod 36), že v případě žalobce byly splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet dle ustanovení § 72 a 73 zákona o DPH, což je předpokladem pro posouzení, zda v daném případě mohlo dojít k podvodu na DPH. V první fázi řízení tedy žalobce své důkazní břemeno unesl,

hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet byly splněny. Co se rozumí podvodným jednáním, žalovaný uvedl také v bodu 11 napadeného rozhodnutí. V bodu 19 pak žalovaný konstatoval, že základním prvkem podvodu na DPH je narušení neutrality, tedy „chybějící daň“. Jak bylo výše uvedeno, judikatura NSS chápe podvod na DPH jako kombinaci chybějící daně a podezřelých okolností. V dalším textu právního základu se žalovaný zabýval dalšími teoretickými východisky pro existenci podvodu na DPH. Uvedl, že jako chybějící daň nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. V rámci správní praxe se správci daně ve většině případů setkávají s tím, že skutečnost, zda byla daň z předmětného plnění v řetězci odvedena, nelze ověřit pro nekontaktnost některých článků obchodního řetězce tzv. missing traders (což je ostatně jejich účel, jak napovídá označení), přičemž tato skutečnost musí být také považována za narušení neutrality daně z důvodu řádného fungování systému DPH a efektivního odhalování podvodů na této dani.

30. Jak žalovaný uvedl v bodu 91 napadeného rozhodnutí, správce daně popsal ve zprávě o daňové kontrole na str. 12 a 13, že chybějící daň byla detekována jak u přímého dodavatele žalobce, společnosti MERDENT, tak u společnosti REMOEX (dodavatel společnosti MERDENT), přičemž všechny relevantní informace byly zjištěny v rámci vedené daňové kontroly a mají oporu ve spisovém materiálu. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole sice striktně neodlišil okolnosti svědčící o podvodném jednání a okolnosti svědčící o žalobcově vědomosti o tomto jednání, žalovaný jako odvolací orgán však toto napravil a v bodech 41 až 44 a 48 až 56 napadeného rozhodnutí tyto okolnosti rozlišil.
31. Žalovaným bylo, jak dále uvedl, prokázáno, že došlo k neodvedení daně za nestandardních okolností a zároveň žalovaný prokázal existenci objektivních okolností svědčících o tom, že subjekty, se kterými žalobce bezprostředně spolupracoval (MERDENT), vykazovaly podezřelé znaky, a že žalobce mohl a měl vědět o tom, že se účastní podvodného jednání. Žalovaný dále odkázal na body 41 až 44 napadeného rozhodnutí, z nichž jasně vyplývá existence podvodného jednání v případě žalobce, a body 48 až 56, z nichž plyne vědomost žalobce o účasti na podvodu (tzv. objektivní okolnosti). V bodech 61 až 65 napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvedl, z jakých skutečností zjistil, že žalobce nepostupoval s dostatečnou obezřetností, aby zabránil své účasti na podvodném jednání. Povinnost takovou obezřetnost zachovat ostatně vyplývá z judikatury citované žalovaným v napadeném rozhodnutí, zejména ve vztahu k reklamě (viz bod 65 napadeného rozhodnutí). Obezřetnost daňového subjektu pak souvisí s jeho dobrou vírou.
32. Žalovaný dále zdůraznil, že správce daně již v rámci daňové kontroly vyzval žalobce (písemnost poř. č. 17) k doložení, že v souvislosti s uskutečněním zdanitelných plnění s dodavatelem MERDENT přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby se přesvědčil, že se nestane součástí daňového podvodu. Žalobci tedy bylo od 9. 12. 2016, kdy byla předmětná výzva vydána, známo, že správce daně šetří případný podvod na DPH. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by se k této výzvě žalobce jakkoli relevantně vyjádřil, resp. odpověděl, že již předložil dostatek důkazů a účast na podvodu prokazuje správce daně (písemnost č. 18). Žalobce tedy dostal možnost opatření, která přijal, doložit, avšak neučinil tak.
33. K otázce důkazního břemene ve vztahu k prokázání účasti na podvodu žalovaný s ohledem na recentní judikaturu NSS uvedl, že již nelze konstatovat, že by žalobce tížilo

důkazní břemeno stran prokázání toho, že o své účasti na podvodu na DPH nevěděl, a tedy nelze konstatovat, že by došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce. Žalobce však zcela opomíjí fakt, že dosavadní judikatura naopak výslovně dovozovala, že důkazní břemeno ohledně toho, zda přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření toho, že přijetí tohoto plnění jej nepovede k účasti na podvodu na DPH, tíží právě daňový subjekt (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, nebo ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51). Závěry NSS o rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt vyslovené v rozsudku č. j. 4 Afs 233/2015-47 následně aproboval též Ústavní soud ve svém usnesení sp. zn. III. ÚS 1203/16 ze dne 10. 10. 2017. Fakt, že ve svých nedávných rozhodnutích NSS konstatoval, že k přenosu důkazního břemene na daňový subjekt v případě, že správce daně učiní závěr o existenci podvodu na DPH, jehož se žalobce účastnil, nedochází, nemůže nic změnit na správnosti postupu správce daně během daňové kontroly (i zaslání výše specifikované výzvy) a jeho závěru o tom, že žalobci uplatněný nárok na odpočet daně nenáleží. Nelze totiž odhlédnout od toho, že správce daně unesl důkazní břemeno, které jej v řízení tížilo, prokázal existenci podvodu na DPH, popsal, v jakých skutkových okolnostech spočíval, a prokázal objektivní okolnosti svědčící závěru, že žalobce o své účasti na tomto podvodu mohl vědět. Zároveň žalobce se všemi zjištěnými skutečnostmi řádně seznámil a dal mu prostor pro to, aby případně předložil tvrzení na svou obranu. Postup prvostupňového správce daně v průběhu daňové kontroly tedy plně vyhověl požadavkům vyplývajícím z judikatury NSS.

34. K údajnému přeplatku vzniklému zrušením zajišťovacích příkazů u společnosti REMOEX a následné úhradě „chybějící daně“ u této společnosti žalovaný podotkl, že předmětem tohoto řízení není nedoplatek této společnosti na DPH. Žalobce vznáší pouze teoretické úvahy ve vztahu k chybějící dani, aniž by doložil, že zrušením předmětných zajišťovacích příkazů ke vzniku přeplatku došlo či jakým způsobem byl v souladu s daňovým řádem použit. Pokud by navíc i k úhradě daně tímto způsobem skutečně došlo, chybějící daň byla u REMOEX v inkriminované době detekována, případná úhrada navíc nebyla dobrovolná. Z pouhého faktu zrušení zajišťovacích příkazů vydaných v dubnu 2016 rozsudkem vydaným v dubnu 2019 tak nelze vyvozovat nic z toho, co žalobce v bodu V. žaloby uvedl. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 15/2014-59 ze dne 10. 6. 2015, ze kterého plyne, že za neodvedenou daň považuje judikatura i takovou, která nebyla uhrazena dobrovolně. Podstatné však je, že přímým dodavatelem žalobce byla obchodní společnost MERDENT, u které byla taktéž detekována chybějící daň.
35. Žalovaný odkázal na bod 93 napadeného rozhodnutí, v němž uvedl, že v rámci několikastupňového testu, na jehož základě lze odeprít nárok na odpočet z důvodu účasti daňového subjektu na podvodném jednání, musí správce daně postavit najisto pouze určení, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval a následně pak vědomostní stránku daňového subjektu k tomuto podvodu. Správce daně není tím, kdo zjišťuje či prokazuje, zda žalobce věděl či vědět měl a mohl, v jaké fázi došlo ke spáchání podvodu. V situaci, kdy správce daně prokáže existenci tzv. objektivních okolností, je na subjektu, aby tvrdil a doložil, že učinil veškerá opatření k zabránění účasti na podvodu na DPH. Podrobně viz body 84 až 90 napadeného rozhodnutí. Žalovaný s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí dále zdůraznil, že chybějící daň je jednou, nikoli jedinou podmínkou existence podvodu na DPH. V bodu 100 napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul, které okolnosti (nestandardní) jej v případě žalobce vedly k závěru o

podvodu na DPH. Odkázal přitom na rozsudek NSS č. j. 7 Afs 82/2013-34 ze dne 17. 7. 2014, který uvádí: „Nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty se neuznává ani ex officio, ani po prostém splnění obligatorních náležitostí. Správce daně nárok na odpočet daně uzná až po splnění konkrétních podmínek, které musí být plátcem daně prokázány, přičemž případné pochybnosti je nutné odstranit. Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání pak není možné považovat za zdanění určitého plnění. Úvaha stěžovatele, že neuznání nároku na odpočet daně představuje dvojí zdanění téhož plnění, ve svém důsledku znamená popření smyslu a účelu institutu nároku na odpočet daně. Každé neuznání nároku na odpočet daně by za takové situace mělo za následek dvojí zdanění téhož plnění, což by vedlo k nutnosti uznat nárok na odpočet daně vždy, tedy i přesto, že by nedošlo ke splnění zákonných podmínek pro uplatnění tohoto nároku.“ Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty je přitom důsledkem nesplnění podmínek pro jeho uznání, ačkoliv se jedná o podmínky vyplývající z judikatury SDEU a nikoliv explicitně z vnitrostátních právních předpisů, a je proto nutné výše uvedené závěry aplikovat i na nyní řešený případ.

Ad 6) Místní nepřislusnost

36. Žalovaný k této otázce uvedl, že podle ust. § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. o Finanční správě ČR (dále jen „zákon o finanční správě“) finanční úřad vykonává působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu a vybranou působnost na celém území České republiky. Vybraná působnost finančních úřadů je upravena v ust. § 8 odst. 2 a také v ust. § 10 odst. 4 zákona o finanční správě. Podle ust. § 10 odst. 4 se vybranou působností pro účely tohoto zákona rozumí provádění a) vyhledávací činnosti při správě daní, nebo b) postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní. V daném případě Finanční úřad pro Pardubický kraj prováděl daňovou kontrolu, přičemž v dané věci nevydal meritorní rozhodnutí (platební výměry vydal místně příslušný Finanční úřad pro Královéhradecký kraj), tudíž plnil pouze vybranou působnost na základě zákona a nevedl nalézací řízení jako celek.
37. Současně nedošlo k porušení zásady hospodárnosti řízení, neboť skutečnost, že vybranou působnost vykonával Finanční úřad pro Pardubický kraj, není projevem libovůle orgánů Finanční správy, nýbrž logickým důsledkem zákonných opatření přijatých v důsledku skutečností zjištěných při vyhledávací činnosti orgánů Finanční správy při správě daní. Projednání Zprávy o daňové kontrole pak správce daně na výslovnou žádost žalobce (viz bod 21 tohoto vyjádření) prováděl na Územním pracovišti v Hradci Králové. Žalovaný tak konstatuje, že Finanční úřad pro Pardubický kraj byl v souladu s ust. § 8 odst. 2 ve spojení s ust. § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb. oprávněn provádět u žalobce daňovou kontrolu. Územní pracoviště představují pouze vnitřní organizační jednotky finančních úřadů. Daňovou kontrolu tedy vždy vykonává finanční úřad, který je, jak již žalovaný uvedl, oprávněn tuto činnost vykonávat na celém území České republiky. Institut dožádání je tak v dané věci pouze formou komunikace mezi jednotlivými správci daně. Žalobce tedy není oprávněn určovat, které konkrétní územní pracoviště předmětné daňové řízení povede, neboť daňové řízení vede finanční úřad. Právní předpisy neposkytují žalobci ani žádnou možnost zvolit konkrétní finanční úřad. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 269/2017 – 34 ze dne 20. 12. 2017.

Ad 7) Přednost ručení

38. K námitce žalobce, že žalovaný neuznal jeho uplatněný nárok na odpočet, ačkoli měl dát přednost institutu ručení podle § 109 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný uvedl, že rozsudkem č. j. 7 Afs 8/2018-56 ze dne 18. 12. 2018 Nejvyšší správní soud vyslovil právní názor, že institut ručení přednost nemá, resp. že tvrzení o přednosti ručení je mylné. Žalobce poté uvedl, že Krajský soud v Ostravě předložil Soudnímu dvoru EU (SDEU) předběžnou otázku vedenou pod sp. zn. C-520/19 z důvodu nesouhlasu s výše uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu. Žalovaný podotkl, že o návrhu, podaném dne 9. 7. 2019, bylo dne 14. 11. 2019 usnesením SDEU rozhodnuto tak, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je zjevně nepřipustná.

Ad 9) Absence zavinění

39. Žalovaný k námitce žalobce, že se nevypořádal s jeho námitkou ohledně zaviněného jednání, tedy poslednímu kroku tzv. Axel Kittel testu, uvedl, že obecně je posuzování zavinění ve smyslu trestněprávním v případě daní vyloučeno. Je tomu tak proto, že dle ustanovení § 1 daňového řádu je cílem správy daní správné stanovení daně. Kromě toho je vyloučeno také moderační právo soudu dle § 78 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s“), právě z důvodu, že doměření daně není správním trestem, resp. nedodržení povinností daňového subjektu není správním deliktem. Klasické zavinění se proto v daňovém řízení neuplatní. K tomu viz např. rozsudek NSS č. j. 7 Afs 48/2013-31 ze dne 13. 6. 2013, str. 8, kde je uvedeno, že zavinění má své opodstatnění v právu trestním, nikoli v nalézacím řízení při správě daní. Obdobně viz také rozsudek NSS č. j. 5 As 95/2014-45 ze dne 31. 3. 2015. Dále žalovaný uvedl, že v podaném doplnění odvolání z 30. 5. 2017 (které bylo společné pro všechna řešená zdaňovací období - pozn. žalovaného) žalobce uvedl odkaz na posouzení nedbalosti resp. úmyslu trestněprávní doktrínou, včetně posouzení příčinné souvislosti.
40. Žalovaný, jak dále uvedl, se vyjádřil v rámci shrnutí podmínek pro naplnění podvodu na DPH k tomu, že v případě těchto transakcí se provádí tzv. vědomostní test, tedy zda daňový subjekt o tom, že se účastní podvodu na DPH, vědět měl či mohl. Z tohoto pohledu je nutno konstatovat, že v tomto případě postačí i tzv. nedbalostní účast na podvodu. Dle judikatury NSS platí, že závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Z takové analýzy musí plynout, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě. Jak také vyplývá z rozsudku NSS citovaného žalobcem v odvolání, č. j. 4 Afs 233/2015-47 ze dne 27.1.2016, správce daně neprokazuje zavinění, ale existenci objektivních skutečností, z nichž plyne, že daňový subjekt minimálně věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňované jako nárok na odpočet bylo zasaženo podvodem na DPH. Obdobně viz také rozsudek NSS č. j. 1 Afs 13/2013-61 ze dne 30. 5. 2013 či rozsudek ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018 – 79, kde NSS konstatoval, že: „*skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do*

obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty.“ Jak je rozvedeno výše, toto bylo ve zde posuzované věci prokázáno. Nadto je třeba uvést, že chybějící daň byla identifikována i u přímého dodavatele žalobce, společnosti MERDENT. Žalovaný trvá na tom, že v případě žalobce byly tyto podmínky naplněny a že je také náležitě odůvodnil, aniž by se explicitně zabýval posouzením pojmu „nedbalost“ z trestněprávního hlediska. Kromě toho také v souvislosti s tvrzením žalobce, že se nevypořádal s jeho námitkou ohledně zaviněného jednání, žalovaný odkazuje na rozsudek uvedený již v bodu 69 napadeného rozhodnutí, z něhož plyne, že není povinností správních orgánů (ani soudů) vypořádávat každou jednotlivou námitku. Námitka je nedůvodná.

Ad 10) Nepřezkoumatelnost prvostupňových rozhodnutí

41. K pojmu „daňová optimalizace“, žalovaný uvedl, že účast žalobce na daňovém podvodu byla vědomá. Dále zdůraznil, že řízení před správcem daně a následné odvolací řízení tvoří jeden celek. Tato skutečnost jednak vyplývá z logiky daňového řádu, jednak i z judikatury (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 248/2016-55 ze dne č. j.: 51959/19/5100-41455-703064 strana 12 (celkem 13) 3. srpna 2017, bod 24 či č. j. 1 Aps 14/2013-91 ze dne 21. 1. 2014 bod 37). Pokud tedy žalovaný v rámci odůvodnění rozhodnutí o odvolání výslovně neuvedl, že „opravuje“ závěry správce daně, ale učinil vlastní přezkoumatelnou právní úvahu, tato skutečnost nemůže způsobit nepřezkoumatelnost prvostupňových rozhodnutí ani rozhodnutí napadeného žalobou. Z rozhodnutí obou stupňů tak nade vší pochybnost vyplývá závěr, že v případě žalobce došlo k účasti na podvodu na DPH.

Závěr

42. Indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly žalobci známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, dle žalovaného spolehlivě prokazují, že žalobce vědět mohl a měl, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH, a také bylo prokázáno, že žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešel. Takové skutečnosti nelze považovat za „běžné nesrovnalosti v obchodních vztazích“, jak tvrdí žalobce. Lze tedy dle žalovaného konstatovat, že v případě zdanitelných plnění poskytnutých žalobci dle posuzovaných daňových dokladů od dodavatele MERDENT byly zjištěny takové skutečnosti, které značí, že tyto transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Současně pak bylo objektivními okolnostmi ve spojení s absencí rozumných opatření učiněných za účelem prevence účasti na podvodu ověřeno, že žalobce o své účasti v podvodném řetězci minimálně vědět mohl a měl, na základě čehož mu ve smyslu judikatury SDEU nebylo možno nárok na odpočet daně z předmětných daňových dokladů uznat.

III. Nařízené jednání

43. Zástupce žalobce při nařízeném jednání odkázal na písemné vyhotovení žaloby a dále připomněl poslední judikaturu Nejvyššího správního soudu a SDEU. Jednalo se o rozsudek ve věci C-574/15. Dále vzpomněl stanovisko Nejvyššího správního soudu, dle něhož odepření nároku na odpočet a ručení jsou odlišné instituty. V reakci na to dále

vzpomenul názor Generální advokátky při SDEU ve věci C-4/20, dle něhož má ručení přednost. Jednalo se tudíž o odlišný právní názor. Dále zástupce žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 85/2019, který dle názoru žalobce obsahuje jednoznačné stanovisko, že odepření nároku na daň slouží pouze k reparaci této daně. Zástupce vzpomenul i rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 60/2017, dle něhož není možno daň vybírat od vícero článků a dále i rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 160/2020 bod 45, dle něhož vyskytne-li se nekontaktní článek, pak lze nárok na odpočet daně odmítnout pouze za předpokladu, že plátce, u něhož je kontrola prováděna, o tom věděl nebo musel vědět.

44. Krajský soud nevyhověl návrhu žalobce na provedení důkazu osobním daňovým účtem na DPH korporace REMOEX CZ, a.s., a to z důvodu, že chybějící daň byla zjištěna i u přímého dodavatele žalobce.
45. Zástupkyně žalovaného odkázala na napadené rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Dále upozornila, že společnost REMOEX CZ, a.s., byla pouze dodavatelem dodavatele, když přímým dodavatelem žalobce byla společnost MERDENT, s.r.o., u níž byla chybějící daň detekována.

IV. Posouzení věci krajským soudem

46. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
47. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že předmětem ekonomické činnosti žalobce ve sledovaných zdaňovacích obdobích byla výroba kafilerních zařízení, potravinářství, chemie, petrochemie, zemědělství, farmacie a likvidace komunálního odpadu. Dne 16. 9. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období měsíců ledna až prosince roku 2014, měsíců ledna až prosince roku 2015 a měsíce ledna roku 2016 (viz protokol č. j. 1506055/16/2809-60563-602498) a dne 18. 10. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola za zdaňovací období měsíců dubna a května roku 2016 (viz protokol č. j. 1592714/16/2809-60563-602498). Daňová kontrola byla na základě dožádání Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj provedena Finančním úřadem pro Pardubický kraj. V rámci daňové kontroly byla prvostupňovým správcem daně prověřována přijatá zdanitelná plnění od společnosti MERDENT s.r.o., DIČ: CZ27382214, nyní MERDENT s.r.o. v likvidaci (dále jen „MERDENT“). Žalobce si za zdaňovací období měsíců ledna, března až června a srpna až října roku 2014, měsíců února, května, srpna, listopadu a prosince roku 2015 a měsíců dubna a května roku 2016 uplatnil nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od dodavatele MERDENT v celkové výši 2 903 250 Kč.
48. Dále krajský soud zjistil, že na základě provedeného dokazování v rámci daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti MERDENT byl žalobcem uplatněn neoprávněně, neboť tato plnění byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobce mohl a měl vědět. Postup při projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 221959/17/2809-60563-602498 je zachycen v protokolu č. j. 281136/17/2809-60563-602498 ze dne 28. 2. 2017, z něhož plyne, že námitky vznesené žalobcem při ústním jednání posoudil správce daně jako nedůvodné a s odkazem na ust.

§ 88 odst. 6 daňového řádu prohlásil daňovou kontrolu za ukončenou, když zástupce žalobce odmítl zprávu podepsat. Následně správce daně vydal dodatečné platební výměry, proti kterým podal žalobce odvolání.

49. Z průběhu daňového řízení je dále zřejmé, že žalovaný jako odvolací orgán uložil správci daně daňové řízení doplnit. Žalovaný následně neprovedl ve smyslu ust. § 115 odst. 2 daňového řádu seznámení žalobce s provedeným doplněním, neboť měl za to, že správcem daně uvedené informace a doplněné důkazní prostředky nebyly při provedeném hodnocení důkazů využity. Dne 29. 8. 2019 žalovaný vydal napadené rozhodnutí, jímž odvolání zamítl a platební výměry potvrdil.
50. Spor mezi účastníky řízení je veden o to, zda finanční orgány postupovaly v souladu se závaznou právní úpravou, když žalobci neuznaly nárok na odpočet DPH za jednotlivé měsíce zdaňovacího období roku 2014, 2015 a 2016. Žalobce dle finančních orgánů sice prokázal splnění zákonem stanovených formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, posuzovanými transakcemi se však účastnil plnění, která byla součástí podvodu na DPH.
51. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, a ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84).
52. Nicméně i v případě, že plátce splní všechny zákonem stanovené (formální i hmotněprávní) podmínky nároku na odpočet daně, nemusí mu být tento nárok přiznán, a to tehdy, pokud jej uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem. K problematice podvodů na DPH existuje bohatá judikatura Soudního dvora [viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „Optigen“); 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 (dále jen „Kittel“); a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „Mahagében“)]. Soudní dvůr označuje jako podvod na DPH situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH (respektive předchozí tzv. šesté směrnice), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“); směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17.

května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně („šestá směrnice“)].

53. Soudní dvůr zároveň ve věci Optigen zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Jak Soudní dvůr uvedl ve věci Mahagében: *„Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“* (bod 49). Výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu; viz např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60.
54. Na základě citované judikatury se zformuloval několikastupňový test, jehož kritéria musí být splněna, aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Prvním krokem testu je zjištění, zda k podvodu na DPH došlo. Ve druhém kroku je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Ve třetím kroku se hodnotí, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (druhý a třetí krok, které spolu úzce souvisí, jsou někdy také souhrnně označovány jako vědomostní test). V terminologii žalovaného jde tedy v prvním kroku o posouzení existence podvodu na DPH, ve druhém kroku se posuzují objektivní okolnosti a ve třetím kroku přijatá opatření.
55. Žalobcem uplatněné námitky postupně rozporují závěry, k nimž finanční orgány dospěly při hodnocení jednotlivých kroků uvedeného testu. Krajský soud bude z uvedeného členění žalobních námitek vycházet, předesílá ovšem, že s ohledem na rozsah žaloby nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Ostatně i dle judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu nelze povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení.
56. Krajský soud při přezkoumávání napadeného rozhodnutí vycházel rovněž z aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 28. 4. 2021, č.j. 3 Afs 85/2019-44, z níž vyplývá, že při posuzování podezření podvodu na DPH je třeba přihlížet k tomu, zda vyměřená daň byla plátcí daně uhrazena. Je přitom zcela nerozhodné, zda u daňového dlužníka byla provedena úhrada daně dobrovolně či nikoliv. Nejvyšší správní soud totiž dovodil, že *„V žádném případě tedy nelze dovozovat, že by nedobrovolná úhrada započtená na daňovou povinnost neměla za následek zánik (části) daňového nedoplatku.“*

Existence podvodu na DPH

57. V nyní posuzované věci správce daně, jak vyplynulo z odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve vztahu k přímému dodavateli žalobce společnosti MERDENT zjistil, „že tato společnost sice podávala za prověřovaná zdaňovací období daňová přiznání, avšak jí uváděné daňové povinnosti byly v důsledku vyvážené výše uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění velmi nízké. Ze zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že společnost MERDENT v šetřeném období obchodovala mimo žalobce, od kterého v tomto období přijala platby ve výši 13 milionů Kč, i s dalšími subjekty, od kterých přijímala platby v řádech milionů Kč, přičemž více než 18 milionů Kč převedla na společnost REMOEX a 28 milionů Kč vybrala ze svého účtu v hotovosti (viz zpráva o daňové kontrole str. 13). Popsané přesuny finančních prostředků ve značné výši a jejich následné výběry v hotovosti nemají v běžném obchodním styku reálné opodstatnění a takové jednání nelze označit za běžné. Popsané nasvědčuje závěru, že společnost MERDENT si tímto způsobem pomocí uměle vytvořených transakcí účelově snižovala svou daňovou povinnost a vzbuzuje pochybnosti o správnosti údajů uvedených společností MERDENT v podaných přiznáních k DPH. Blížší informace k popsáním zjištěním však nebylo možné z důvodu nekontaktnosti společnosti MERDENT získat (na výzvu prvostupňového správce daně ze dne 19. 8. 2016 č. j. 1436154/16/2809-60563-607123 společnost MERDENT nereagovala). Jak plyne z bodu [20], skutečnost, že nelze z důvodu nekontaktnosti daňového subjektu prověřit, zda byla z šetřených plnění odvedena daň v řádné výši, lze podřadit pod pojem „chybějící daň“. Přestože tedy bylo zjištěno, že společnost MERDENT za příslušná zdaňovací období podala daňová přiznání k DPH, současně vznikly pochybnosti o správnosti údajů vykázaných v těchto přiznáních, které však z důvodu nekontaktnosti společnosti MERDENT nebylo možné blíže prověřit. Výše popsání zjištění přitom nasvědčují závěru, že společnost MERDENT účelově zkreslovala své daňové povinnosti, čímž došlo k narušení neutrality daně. Ze spisového materiálu dále vyplynulo, že také u společnosti REMOEX byl zjištěn obdobný způsob obchodování, kdy docházelo k přesunům peněžních prostředků v řádech milionů Kč na množství vzájemně propojených společností a jejich následným výběrům v hotovosti (viz zpráva o daňové kontrole str. 12). Společnosti, které se těchto transakcí účastnily, byly zakládány účelově a po uskutečnění předmětných operací byly převedeny na zahraniční osoby, čímž se staly nekontaktními. V rámci daňového řízení vedeného u společnosti REMOEX bylo zjištěno krácení daně v účelově vytvořených řetězcích (viz zpráva o daňové kontrole str. 12 a 13) a společnosti REMOEX byla za předmětná zdaňovací období, kromě zdaňovacích období měsíců dubna a května roku 2016, doměřena DPH, kterou vyjma zdaňovacího období měsíce ledna roku 2014 neuhradila. Za všechna zdaňovací období, kromě uvedených, tak lze konstatovat existenci chybějící daně i u společnosti REMOEX. Na základě výše uvedeného lze tedy konstatovat, že ve výše popsáném řetězci společností, mezi kterými docházelo k převodu reklamních služeb, došlo k daňovému úniku a narušení principu neutrality DPH.“
58. Krajský soud se na základě shora konstatovaných zjištění přiklonil k závěru žalovaného, že v daném případě existují okolnosti svědčící o tom, že daň nebyla odvedena v důsledku podvodného jednání. Z podkladů založených ve správním spise vyplynulo, že společnost MERDENT sídlí na tzv. virtuální adrese, kde má zapsáno sídlo více než 100 společností (aplikace ARES, dostupné na http://www.info.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz), což signalizuje větší rizikovost této společnosti. Na tuto skutečnost jako rizikovou poukazuje i odborná veřejnost (viz např. článek dostupný z <https://www.podnikatel.cz/clanky/pozor-na-virtualnich-adresy-je-na-nich-znacne-vyssi-podil-nespolehlivych-platcu/>). Společnost MERDENT nemá v živnostenském rejstříku uvedenou žádnou provozovnu (dostupné na <https://www.rzp.cz>). Na internetu nelze

dohledat webové stránky společnosti MERDENT, ze kterých by bylo možné zjistit informace běžné v obchodním styku. Ode dne 20. 1. 2006 byl jediným jednatelem společnosti pan T. H., a to až do dne 27. 5. 2016, kdy byla společnost převedena na pana J. N. (viz Veřejný rejstřík a Sbírka listin, dostupné z <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>). Pan T. H., bývalý jednatel společnosti MERDENT, figuruje v několika dalších subjektech zapsaných v obchodním rejstříku (viz úřední záznam č. j. 1763779/16/2809-60563-602498). Pan J. N., který pana T. H. ve funkci jednatele nahradil, má trvalé bydliště na adrese Městského úřadu v Hronově. Z Veřejného rejstříku a Sbírký listin dále vyplynulo, že společnost MERDENT je ode dne 9. 2. 2018 nespolehlivým plátcem a ke dni 3. 6. 2019 jí byla zrušena registrace k DPH. Usnesením Městského soudu v Praze č. j. 85 Cm 292/2019-3 byla společnost MERDENT ke dni 2. 4. 2019 zrušena s likvidací.

59. Žalovaný tedy důvodně naznačené skutkové okolnosti hodnotil se závěrem, že vše nasvědčuje podvodnému jednání v řetězci, neboť uvedená společnost figurující v tomto řetězci nevykazuje znaky běžného podnikatelského subjektu, který vykonává obchodní činnost za účelem dosažení ekonomického zisku. Společnost MERDENT totiž v šetřeném období obchodovala mimo žalobce, od kterého v daném období přijala platby ve výši 13 milionů Kč, i s dalšími subjekty, od kterých přijímala platby v řádech milionů Kč, přičemž více než 18 milionů Kč převedla na společnost REMOEX a 28 milionů Kč vybrala ze svého účtu v hotovosti (viz zpráva o daňové kontrole str. 13).
60. Dále je ze skutkových okolností projednávané věci zřejmé, že dodavatel společnosti MERDENT, společnost REMOEX, praktikovala způsob obchodování, který rovněž nelze označit za běžný. V rámci daňového řízení vedeného u této společnosti bylo zjištěno, že v šetřených zdaňovacích obdobích společnost REMOEX poukazovala vysoké finanční částky v řádech desítek až stovek milionů Kč na účty jiných společností, které vykazovaly znaky společností zakládaných účelově (virtuální sídla, časté změny statutárních orgánů, po ukončení transakcí převod společnosti na osobu cizí národnosti apod.). Část těchto finančních prostředků byla vybrána v hotovosti, část převedena na další společnosti a poté rovněž vybrána v hotovosti (viz zpráva o daňové kontrole str. 12 a úřední záznam č. j. 1763851/16/2809-60563-602498). Společnosti, s nimiž společnost REMOEX v šetřeném období obchodně spolupracovala, byly vzájemně personálně propojené a všechny tyto společnosti byly založeny krátce před zahájením spolupráce s REMOEX. Ze zjištění správce daně vyplynulo, že v konečném důsledku bylo více než 90 % peněžních prostředků převáděných mezi REMOEX a těmito společnostmi vybráno v hotovosti.
61. Na základě shora uvedeného má krajský soud za prokázané, že v posuzovaném případě došlo k podvodu na DPH.

Objektivní okolnosti

62. V dalších krocích testu je nutné zhodnotit, zda daňový subjekt, tedy žalobce, o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděl nebo vědět mohl a zda učinil přiměřená opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil (účast na podvodu na DPH tedy může být i nedbalostní). Po daňovém subjektu lze legitimně požadovat zvýšenou obezřetnost, pokud existují objektivní okolnosti, na jejichž základě může nabýt podezření o podvodném charakteru transakce. Při posuzování těchto objektivních okolností se přihlíží k prostředí, v němž se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním,

platebním a záručním podmínkám atd. Objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 – 47, a ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 58). Pokud jde o hodnocení daňovým subjektem přijatých opatření, pak platí, že čím výraznější indicie svědčící o možném zapojení do podvodného řetězce existují, tím vyšší požadavky lze klást na obezřetnost daňového subjektu.

63. Z průběhu daňového řízení je dále zřejmé, že žalovaný dále zkoumal, zda lze žalobce považovat za účastníka popsáného podvodu na DPH a zda bylo na základě objektivních okolností prokázáno, že o své účasti na popsáném podvodném jednání na DPH vědět mohl a měl. K tomu žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že trvá na závěru uvedeném ve zprávě o daňové kontrole, že se žalobce účastnil podvodného jednání, o kterém vědět mohl a měl. Žalobce totiž, jak žalovaný upozornil, převážnou většinu své ekonomické činnosti v daném období realizoval v zahraničí (cca 90 %), přičemž však ze zjištění správce daně vyplynulo, že v roce 2014 odvolatel neinvestoval do své propagace v zahraničí žádné finanční prostředky, v roce 2015 investoval cca 400 000 Kč a v roce 2016 (do května roku 2016) částku 1216 Kč. Oproti tomu v tuzemsku žalobce investoval za období let 2014, 2015 a 2016 (do května roku 2016) do své propagace částku ve výši téměř 14 milionů Kč, přičemž sporné reklamní služby byly cíleny na tuzemsko (viz zpráva o daňové kontrole str. 7 a 8). Žalovaný považoval za naprosto nelogické a ekonomicky neopodstatněné, že žalobce v tuzemsku, kde svou ekonomickou činnost realizuje pouze okrajově (10 %), investoval do své propagace částku v milionech Kč, přičemž v zahraničí, kde realizuje většinu své ekonomické činnosti, investoval do reklamy částku neporovnatelně nižší. Uvedená skutečnost dle žalovaného nasvědčuje vědomosti žalobce o účelovosti posuzovaných obchodních transakcí. S tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje.
64. Dále je zřejmé, že ve smlouvách o reklamě je uvedena cena za předmět smlouvy, přičemž je zde deklarováno, že cena byla sjednána dohodou smluvních stran, způsob jejího sjednání pak ze smluv nevyplývá. Žalobce ke svému tvrzení nepředložil žádný důkazní prostředek, ze kterého by způsob stanovení ceny vyplýval a nebyla doložena ani žádná komunikace mezi žalobcem a společností MERDENT ohledně sjednání ceny a tato skutečnost není zřejmá ani z předložených daňových dokladů. Žalobce ke způsobu stanovení ceny uvedl, že cena byla vždy předmětem jednání a její přiměřenost ověřoval citem, přitom je zřejmé, že prověření či porovnání adekvátnosti ceny za uskutečnění požadovaných služeb žalobce neprovedl. Žalovaný rovněž zastával názor, že žalobce nevěnoval dostatečnou pozornost kontrole smluvních ujednání, neboť ve smlouvě týkající se poskytnutí reklamy na Taneční show Lord of the dance je uvedeno, že dodavatel zajistí odvolateli přístup „na domácí zápasy“, kdy je zřejmé, že správně mělo být uvedeno „na taneční show“. I tomuto názoru žalovaného krajský soud přisvědčil. Lze tak uzavřít, že smlouvy o reklamě byly uzavřeny bez náležité pozornosti věnované jednotlivým ustanovením i samotné problematice a že žalobce bez dalšího pouze akceptoval smlouvy předložené společností MERDENT, aniž by je zkontroloval a aniž by požadoval konkrétnější vymezení rozsahu poskytovaných reklamních služeb včetně ceny za tyto služby tak, aby zabezpečil řádný průběh obchodního vztahu.
65. Dále žalovaný provedl podrobné posouzení smluv o reklamě s tím, že v čl. III. je uvedeno, že žalobce má právo ověřit a zkontrolovat, zda byl předmět plnění proveden dle smluvního ujednání. Již zde však není specifikováno, jakým způsobem bude kontrola

provedena, či jakým způsobem bude provedení služby ze strany dodavatele doloženo. Žalobce ke kontrole reklamy uvedl, že ji provedl na základě monitoringů a z odezvy zaměstnanců. K tomu žalovaný uvedl, že z obrazové dokumentace v rámci monitoringů je zřejmé umístění loga žalobce spolu s logy dalších subjektů na propagačních materiálech z jednotlivých akcí (plakáty, bannery apod.), nicméně již z něj nelze ověřit, jestli požadovaná služba byla poskytnuta např. v požadovaném rozsahu (počet ks plakátů, pozvánek apod.). Žalovaný dále upozornil, že ze zprávy o daňové kontrole (str. 8 a 9) vyplývá, že žalobce v souvislosti se smlouvou o reklamě vztahující se k závodům Českého poháru horských kol v roce 2014 předložil důkazní prostředky (fotodokumentace, brožury apod.), které se týkaly závodů, které nebyly předmětem této smlouvy (příloha č. 1 smlouvy). Žalobce k tomu uvedl, že neví, že zřejmě došlo k chybě, dále uvedl: „asi takhle to proběhlo. Já to vidím, že je to v pořádku.“ Následně pak uvedl, že lokality, které jsou v monitoringu, lépe vyhovovaly jeho potřebám propagace geograficky, přičemž přiznal, že danou skutečnost zjistil až nyní, tj. v den ústního jednání. Z těchto skutečností žalovaný dovodil, že žalobce ke kontrole poskytnutí reklamních služeb, na které vynaložil nemalé finanční prostředky, přistoupil naprosto pasivně, což by žádný racionálně uvažující obchodník neučinil, neboť bylo v jeho zájmu ověřit si, že služby byly provedeny v souladu s uzavřenou smlouvou. To dle žalovaného nasvědčuje žalobcově vědomosti o účelovosti předmětných obchodních transakcí. I s tímto názorem se lze ztotožnit.

66. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že výše popsané skutečnosti nasvědčují žalobcově vědomosti o podvodném jednání v daném řetězci, neboť žalobce vědět mohl a měl, že dané obchodní transakce jsou zatíženy podvodným jednáním. Žalovaný v souladu se zákonem konstatoval, že postup žalobce v posuzovaných obchodních transakcích byl natolik neobvyklý, až nelogický, že nasvědčuje závěru, že žalobce o detekovaném podvodu na DPH dokonce věděl.

Přijatá opatření

67. Žalovaný k této otázce uvedl, že na výzvu správce daně ve vztahu k přijatým opatřením (č. j. 1782433/16/2809-60563-602498) žalobce uvedl, že správci daně předložil dostatečné množství důkazních prostředků vylučujících jeho účast na daňovém podvodu (č. j. 1816195/16) a dále že důkazní břemeno tíží správce daně. Z reakce žalobce na výzvu vyplývá, že žalobce se ve vztahu k přijatým opatřením nijak nevyjádřil, žádná opatření neuvedl. Hodnocením postoje žalobce v této fázi daňového řízení se lze přiklonit k názoru žalovaného, že jeho povinností bylo ověřit si údaje o svém dodavateli ve veřejně dostupných evidencích, a to především proto, že s touto společností realizoval obchody v řádech statisíců korun. Kdyby tak učinil, zjistil by, že sídlo společnosti MERDENT je sídlo virtuální, tedy neodpovídající požadavkům na skutečné sídlo (viz ust. § 4 odst. 1 písm. j), od 1. 1. 2015 písm. i) zákona o DPH). Tato skutečnost ve spojení s absencí provozovny poukazuje mj. na nedostatečné materiální zabezpečení této společnosti. Uvedená zjištění by pak v žalobci vyvolala pochybnosti o důvěryhodnosti daného dodavatele. Dále by žalobce zjistil, že společnost MERDENT neměla v předmětném období vlastní webové stránky, na kterých by zveřejnila informace běžné v obchodním styku - předmět činnosti, informace o společnosti, kontaktní údaje, reference obchodních partnerů apod., což nasvědčuje neserióznosti uvedené společnosti a toto zjištění by mělo být varovným signálem pro každého obchodníka.

68. Krajský soud se rovněž přiklonil k názoru žalovaného, že přestože žalobce uzavřel se společností MERDENT písemné smlouvy o reklamě, nedbal na řádné smluvní ujednání podrobností realizovaných obchodních transakcí. Smlouvy neobsahují náležitosti, které jsou pro úspěch reklamy zásadní (např. velikost loga a jeho umístění). Ve smlouvách o reklamě nebyl uveden způsob stanovení ceny a žalobce přiměřenost ceny za propagaci nijak neověřoval. Nelze proto dospět k závěru, že žalobce v obchodních vztazích se společností MERDENT postupoval obezřetně. Tento postoj je nezbytný zejména proto, že, jak výstižně uvedl žalovaný, oblast trhu, kde dochází k poskytování reklamy, je zasažena častými daňovými úniky, o čemž svědčí i množství rozhodnutí správních soudů zabývajících se touto problematikou (viz např. rozhodnutí sp. zn. 1 Afs 25/2015 ze dne 30. 9. 2015, sp. zn. 7 Afs 237/2015 ze dne 22. 10. 2015, sp. zn. 5 Afs 53/2008 ze dne 15. 5. 2009, sp. zn. 31 Af 74/2012 ze dne 26. 4. 2013, nebo sp. zn. 31 Af 84/2012 ze dne 30. 5. 2013).
69. Krajský soud uzavírá, že na základě shora provedených zjištění lze konstatovat, že žalobce nepřijal taková opatření, která by jeho účast na shora popsáném podvodném jednání vyloučila, když si nepočínal dostatečně opatrně a obezřetně. Závěr finančních orgánů, dle něhož žalobci nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti MERDENT nenáleží, je proto zákonný.
70. Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky žalobce upozorňující na procesní postup finančních orgánů v probíhajícím daňovém řízení. Z průběhu daňového řízení nepochybně vyplývá, že správce daně vypracoval dne 20. 1. 2017 písemnost nazvanou Výsledek kontrolního zjištění, v níž jsou uvedeny veškeré důkazy, které byly správcem daně v daňovém řízení využity. Žalobce měl přitom možnost se k tomuto výsledku ve stanovené lhůtě vyjádřit, svého práva však nevyužil. Krajský soud dále zjistil, že i zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem řádně projednána. Za této situace pak žalobní námitky zpochybňující umožnění žalobce nahlížet do daňového spisu, resp. seznámení žalobce s obsahem spisu, nelze považovat za důvodné.
71. Žalobci lze přisvědčit v názoru, že povinností žalovaného je seznámit daňový subjekt s důkazy, které byly pořízeny v rámci odvolacího řízení. V daném případě žalovaný toto seznámení neprovedl, jeho pasivita však práva žalobce neomezila. Z průběhu odvolacího řízení totiž nepochybně vyplynulo, že důkazy doplněné v odvolacím řízení totiž nebyly žalovaným nakonec pro stanovení daňové povinnosti žalobce využity. Žalovaný tak nepostupoval v rozporu s ust. § 115 daňového řádu, neboť těmito důkazy dokazování v odvolacím řízení neprováděl.
72. K námitce místní nepřislušnosti správce daně krajský soud ve shodě s názorem žalovaného uvádí, že v daném případě Finanční úřad pro Pardubický kraj prováděl daňovou kontrolu ve smyslu ust. § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR. Plnil tak pouze vybranou působnost na základě zákona a nevedl nalézací řízení jako celek, neboť platební výměry vydal místně příslušný Finanční úřad pro Královéhradecký kraj. Nedošlo tedy k porušení zásady hospodárnosti řízení. Daný postup tak odpovídal požadavkům zmiňované právní úpravy i judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č.j. 10 Afs 269/2017-34.
73. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, dle níž měl žalovaný v dané věci dát přednost institutu ručení dle ust. § 109 odst. 1 zákona o DPH. Pokud tak neučinil,

postupoval v souladu se závaznou judikaturou Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č.j. 7 Afs 8/2018-56, dle níž institut ručení nelze za přednostní považovat.

74. Krajský soud se plně ztotožnil s názorem žalovaného, že doměření daně není správním deliktem, takže posuzování otázky zavinění v daňovém řízení je nepřipadné. Správce daně tedy neprokazuje zavinění, ale existenci objektivních skutečností, z nichž plyne, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňované jako nárok na odpočet bylo zasaženo podvodem na DPH. Tato povinnost byla v projednávané věci správcem daně splněna. Navíc z prvostupňového i druhostupňového rozhodnutí nepochybně vyplývá, že v případě žalobce došlo k účasti na podvodu na DPH.
75. Dále krajský soud ve vazbě na shora uvedené konstatuje, že prvostupňové ani napadené rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Obě rozhodnutí tvoří jeden celek a z jejich obsahu je naprosto zřejmé, že plnění, která žalobce převzal od svého dodavatele, byla zasažena podvodem na DPH.

V. Závěr a náklady řízení

76. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
77. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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.

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

Hradec Králové 16. září 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu