



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobce: **MRAZÍRNY SCHMIDT s. r. o.**, IČ 28010809, Jižní 389, 330 02
Dýšina,
zastoupeného Mgr. Jiřím Maškem, advokátem, Lochotínská 1108/18,
301 00 Plzeň,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2017, č.j. 51940/17/5300-22443-712144,
takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 12. 2017, č.j. 51940/17/5300-22443-712144, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 32 684 Kč k rukám zástupce žalobce Mgr. Jiřího Maška do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Plzni (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

„správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 12. 9. 2016, č.j. 1640115/16/2301-51522-402467, byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 1 128 067 Kč. Správce daně v rozhodnutí neuznal nárok na odpočet daně ve specifikovaných přijatých zdanitelných plněních ani oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, u uskutečněných plnění pro specifikovaného odběratele v jiném členském státě. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání.

2. Správce daně v souladu s § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), rozhodnutím o odvolání ze dne 10. 2. 2017, č.j. 223783/17/2301-51522-402467, sám rozhodl tak, že žalobci částečně vyhověl v části oprávněnosti osvobození od DPH v celkové hodnotě, nárok na odpočet DPH v celkové výši však zamítl. Tímto rozhodnutím byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 56 774 Kč.
3. Žalobou ze dne 31. 1. 2018, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenu osobně téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2017, č.j. 51940/17/5300-22443-71244 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí prvoinstančního správního orgánu ze dne 10. 2. 2017, č.j. 223783/17/2301-51522-402467.
4. Daň z přidané hodnoty byla v rozhodném období upravena zákonem č. 235/2004 Sb., ve znění účinném pro rok 2014 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“).
5. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

[III] Žaloba

6. Žalobce připomněl, že podal jakožto daňový subjekt a plátce daně z přidané hodnoty v řádném termínu daňové tvrzení, konkrétně daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, za zdaňovací období srpen 2014.
7. Správci daně vznikly po přezkoumání uvedeného daňového přiznání pochybnosti o tom, zda byla předmětná zdanitelná plnění skutečně přijata a zda byl u těchto přijatých zdanitelných plnění uplatněn odpočet v souladu s § 72 a § 73 ZDPH a zda byly splněny podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu v souladu s § 64 ZDPH. V důsledku toho zahájil výzvou k odstranění pochybností ze dne 30. 9. 2014, č.j. 1631433/14/2301-24902-403015 postup k odstranění pochybností. Jelikož dle názoru správce daně nebyly veškeré pochybnosti zcela odstraněny, byla dne 28. 4. 2015 zahájena u žalobce daňová kontrola stran daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 (protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 1032463/15/2301-61564-404727). Daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole dne 6. 9. 2016, o čemž byl sepsán protokol č.j. 1628435/16/2301-61564-404727.
8. Dne 12. 9. 2016 vydal správce daně rozhodnutí – platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014, a to pod č.j. 1640115/16/2301-51522-402467, ve kterém žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období ve výši 1 128 067 Kč. Žalobci nebyly uznány následující uplatněné nároky:
 - a. nárok na odpočet daně uvedený na ř. 41 daňového přiznání z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Malec a Vavrik spol. s r. o., Šumberova 341/18,

162 00 Praha 6 - Veleslavín, (dále jen „M. a V.“) s předmětem plnění kuřecí prsní řízky solené v celkové výši základu daně 6 071 644,42 Kč a daně ve snížené 15 % sazbě ve výši 910 746 Kč, a

- b. oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty uvedené na ř. 20 daňového příznání u uskutečněných plnění pro odběratele v jiném členském státě (Slovensko), a to obchodní korporaci J-ten s. r. o., Mliekárenská 8, 821 09 Bratislava, v celkové hodnotě plnění 6 190 541 Kč, tj. v základu daně ve výši 5 099 747 Kč a daně v základní 21 % sazbě ve výši 1 071 293 Kč.
9. Výsledná daňová povinnost se tak změnila z nadměrného odpočtu ve výši 1 068 995 Kč na vlastní daňovou povinnost ve výši 1 128 067 Kč. Celkový finanční dopad do majetkové sféry žalobce činil částku 1 982 039 Kč, která je dána součtem částky neuznaného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (položka i) a částky daně vyměřené z důvodu neuznání splnění podmínek pro osvobození plnění dle § 64 zákona o DPH (položka ii).
10. Žalobce podal dne 14. 10. 2016 proti výše uvedenému rozhodnutí odvolání. Správce daně v souladu s § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu vydal v rámci tzv. autoremedury rozhodnutí o odvolání ze dne 10. 2. 2017, č.j. 223783/17/2301-51522-402467, ve kterém žalobci vyhověl stran položky ii) a ve zbytku (položka i) odvolání zamítl. Vlastní daňová povinnost vyčíslená platebním výměrem ze dne 12. 9. 2016, č.j. 1640115/16/2301-51522-402467, byla snížena z částky 1 128 067 Kč na částku 56 774 Kč, když bylo správcem daně uznáno splnění podmínek pro osvobození plnění dle § 64 ZDPH ze strany žalobce v celkové výši 1 071 293 Kč. Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění uvedených v položce i) ve výši 910 746 Kč byl však správcem daně zamítnut.
11. Žalobce se neztotožnil s názorem správce daně v části výroku o zamítnutí odvolání uvedeným v rozhodnutí ze dne 10. 2. 2017, č.j. 223783/17/2301-51522-402467, a podal proti tomuto rozhodnutí odvolání. Tam namítal, že jsou splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele M. a V. Na podporu svého tvrzení předložil rozsáhlou právní argumentaci opřenu o citaci zákonných právních norem i judikaturu vyšších soudů ČR a SDEU. Žalovaný rozhodl o odvolání rozhodnutím ze dne 1. 12. 2017, č.j. 51940/17/5300-22443-712144, zamítl je a rozhodnutí správce daně ze dne 10. 2. 2017, č.j. 223783/17/2301-51522-402467, potvrdil.
12. Žalobce uplatnil následující žalobní námítky.
 1. žalobní bod (část žaloby označená III.)
13. Žalobce tvrdil, že skutkový stav, z něhož žalovaný vycházel při svém rozhodování, byl nedostatečně zjištěn. Žalovaný se vůbec nevypořádal s odvolací námítkou týkající se nezákonného postupu správce daně při provedení a hodnocení svědecké výpovědi pana Romana Malce.
14. Žalovaný v bodě 74 napadeného rozhodnutí pouze konstatoval, že „ze spisového materiálu vyplývá, že ke svědecké výpovědi správce daně přihlížel a svědeckou výpověď zhodnotil ve zprávě o daňové kontrole a pouze na závěr zhodnocení svědecké výpovědi konstatoval, že výslech svědka neosvědčil jako důkazní prostředek, neboť bylo jisté, že odvolatel (= žalobce) před samotnou svědeckou výpovědí svědka instruoval, co bude předmětem této svědecké výpovědi, a proto byl vybaven škálou písemných dokumentů s cílem dodat věrohodnosti svým odpovědím.“ Dále se žalovaný vyjádřil pouze k tomu, zda

a proč se ztotožňuje se závěry správce daně, že předmětnou svědeckou výpověď nelze brát za důkazní prostředek, jež by osvědčil, že odvolatel nevěděl (nemohl vědět), že je účasten podvodného jednání na DPH. Nijak se však nevyjádřil k otázce zákonnosti průběhu předmětného výsledku.

15. Jak vyplývá ze spisového materiálu, zejména zprávy o daňové kontrole (str. 20), nejprve bylo zástupci žalobce umožněno klást svědkovi otázky s odkazem na skutečnost, že se jedná o svědka, jehož předvolání navrhl sám žalobce. Následně kladl otázky správce daně. Ve zhodnocení svědecké výpovědi, které je uvedeno na straně 27 a násl. zprávy o daňové kontrole, bylo konstatováno, že správce daně neosvědčil výslech svědka jako důkazní prostředek, kterým by bylo prokázáno faktické přijetí zdanitelných plnění v rozsahu, který je uveden na předmětných daňových dokladech. Důvodem je skutečnost, že žalobce navrhl svědka a instruoval jej, co bude předmětem svědecké výpovědi, svědek se dostavil k podání výpovědi a byl vybaven širokou škálou písemných dokumentů s cílem dodat věrohodnosti svým odpovědím a potvrdit dodání předmětného zboží daňovému subjektu.
16. Z ustanovení § 92 odst. 1 a § 96 odst. 5 daňového řádu je zřejmé, že svědeckou výpověď provádí správce daně. Správce daně je tím subjektem, který má pochybnosti o skutečnostech deklarovaných žalobcem, které má žalobce odstranit. Správce daně je tím subjektem, který přesně ví, jaké konkrétní pochybnosti mají být výpovědí svědka odstraněny. Jak bylo uvedeno, je pouze právem, nikoliv povinností žalobce jakožto daňového subjektu být přítomen výsledku svědka. Pokud by žalobce svého práva nevyužil, lze z postupu správce daně při provádění předmětné svědecké výpovědi dovodit, že svědecká výpověď by nebyla provedena, neboť by žalobce nevyužil svého práva klást svědkovi otázky přesto, že sám svědka navrhl.
17. Takový postup žalovaného nutno odmítnout jako nezákonný. Jednak z důvodu, že se žalovaný s výše uvedenou odvolací námitkou žalobce vůbec nevypořádal, a dále z důvodů ztotožnění se s postupem správce daně. Pokud bylo v průběhu daňového řízení žalovaným, resp. správcem daně, namítáno, že svědeckou výpovědí nebyly některé skutečnosti dostatečně prokázány, resp. nelze brát tuto svědeckou výpověď za důkazní prostředek, jež by osvědčil, že žalobce nevěděl (nemohl vědět), že je účasten podvodného jednání na DPH, nelze toto přičítat k tíži žalobce (k tomuto analogicky náleží Ústavního soudu ze dne 6. 4. 2005, sp. zn. II. ÚS 94/03).
18. Byl to správce daně, který prováděl, resp. měl provádět, výslech svědka a který z důvodů na své straně (např. nevhodně či nedostatečně formulovanými otázkami na svědka) zapříčinil, že výpověď svědka nepostačuje k prokázání některých pro řízení rozhodných skutečností. Žalovaný tak v důsledku výše popsaného postupu vycházel při vydání napadeného rozhodnutí ze skutkového stavu, který byl nedostatečně zjištěn. Takový postup žalovaného žalobce považoval za nesprávný a nezákonný, vedoucí k vydání nezákonného rozhodnutí.

2. žalobní bod (část žaloby označená IV.)

19. [IV.1] Žalobce namítal, že skutkový stav, z něhož žalovaný vycházel při svém rozhodování, byl v rozporu s obsahem spisu. Provedená svědecká výpověď R. M. nebyla žalovaným vyhodnocena jako důkaz nezvratně prokazující nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele M. a V.. Žalovaný konstatoval, že *„ve světle ostatních objektivních okolností popsaných v bodech [35] až [53] tohoto rozhodnutí, nelze tuto svědeckou výpověď brát za důkazní prostředek, jež by osvědčil, že odvolatel nevěděl (nemohl*

vědět), že je účasten podvodného jednání na DPH.“ Stran toho žalobce namítal, že předmětem dokazování byly obchodní transakce na základě výše specifikovaných dodávek mezi dodavatelem M. a V., jehož byl svědek jednatelem, a žalobcem. Při hodnocení svědecké výpovědi mělo být postupováno v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť správce daně má povinnost posuzovat každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.

20. Vzhledem k judikatuře SDEU (např. kauza Mahagében) a Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 30. 5. 2012, č.j. 1 Afs 26/2012-34) dále nutno konstatovat, že správce daně nese důkazní břemeno k prokázání existence tzv. objektivních okolností, přičemž se každá obchodní transakce posuzuje sama o sobě, nicméně jako celek (viz rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2014, č.j. 6 Afs 156/2017-47).
21. V souladu s judikaturními závěry SDEU, NSS i zásadami daňového procesu je nutno posuzovat komplexnost dané obchodní operace mezi dodavatelem M. a V. a žalobcem s tím, že se žalovaný musí vypořádat s námitkami ohledně standardnosti každé jednotlivé podmínky této transakce, a to jednotlivě a zároveň ve vzájemné souvislosti.
22. Postup žalovaného, který posoudil předmětnou svědeckou výpověď jako důkaz, kterým není možné osvědčit, že žalobce nevěděl (nemohl vědět), že je účasten podvodného jednání na DPH, lze hodnotit jako nezákonný, neboť výsledkem svědka byly jednoznačně potvrzeny skutečnosti vylučující tzv. indicie o existenci objektivních nestandardních okolností, a tudíž bylo prokázáno, že žalobce nevěděl a nemohl vědět o podvodu na DPH.
23. Žalovaný se opřel o řadu nepřímých důkazů, které sám v napadeném rozhodnutí označil jako indicie, jejichž získání a relevance jsou v přímém rozporu s judikaturou SDEU i NSS (viz výše uvedené a dále viz žalobní bod 3), a zcela vyloučil jako osvědčující důkaz skutečnosti, které v rámci dokazování získal jako přímé důkazy z provedené svědecké výpovědi pana Romana Malce, což navíc nedostatečně odůvodnil. Tento postup vyloučil Nejvyšší správní soud, když ve svém rozsudku ze dne 19. 7. 2006, č.j. 2 Afs 83/2005, stanovil, že *„nelze vyjmout pouze určité části důkazů a z těch vyvodit skutkové závěry obecné, zejména ne za situace, kdy všechny důkazy (...) nejsou jednoznačné, či jsou dokonce protikladné.“*
24. Shora uvedený postup žalobce považoval za nesprávný a nezákonný, vedoucí k vydání nezákonného rozhodnutí.
25. [IV.2] Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 53, str. 18) uvedl, že „z kontroly na DPH u dodavatelské korporace M. a V. za zdaňovací období září 2015 se prvoinstančnímu správci daně podařilo zajistit „Dohodu o všeobecných obchodních podmínkách kupních smluv na dodávání masa a masných výrobků“, podepsanou mezi odvolatelem a jeho dodavatelem M. a V., kdy odvolatel je v pozici odběratele. Cílem této dohody je detailní nastavení jasných obchodních pravidel, vztahujících se k dodávkám masa včetně příslušných detailů, např. záruční doby, obalového materiálu, reklamačního řízení, místa plnění, ustanovení o dodržování veterinárně-hygienických předpisů, způsob objednání, doba plnění, platební podmínky aj.“.
26. Žalobce k tomu uvedl, že nebyl v průběhu dosavadního daňového řízení (rozuměno daňové kontroly ani následného odvolacího řízení) o této skutečnosti vyrozuměn a nemohl se k ní vyjádřit. Jelikož ani z napadeného rozhodnutí nevyplývá, v které fázi daňového řízení si správce daně uvedený dokument zajistil, byl výše popsáným způsobem

žalovaného, resp. tím, že žalovaný akceptoval postup prvoinstančního orgánu, porušen § 88 odst. 1 daňového řádu, zakládající povinnost správce daně uvést ve zprávě o daňové kontrole mj. skutečnosti zjištěné správcem daně mimo jednání [písm. c) předmětného ustanovení], resp. § 115 odst. 2 daňového řádu, podle něhož prováděl odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.

27. Shora uvedeným postupem se žalovaný dopustil nesprávného a nezákonného postupu, který vedl k vydání nezákonného rozhodnutí.
28. [IV.3] Žalovaný nesprávně dovodil, že správce daně správně přehodnotil své závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole ze dne 6. 9. 2016, když neuznal nárok žalobce na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele M. a V. s odůvodněním, že žalobce sice splnil jak formální, tak hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nicméně s ohledem na skutkové okolnosti daného případu bylo shledáno podvodné jednání na DPH u subjektu RH ROYAL Cook s.r.o., o čemž svědčily nestandardní okolnosti řešených obchodních transakcí mezi dodavatelem M. a V. a žalobcem, jichž si žalobce měl být s ohledem na své profesní zkušenosti vědom. Jako nestandardní okolnosti označil žalovaný mj. skutečnost, že se žalobce deklarovaných obchodních transakcí osobně nezúčastnil, že si neověřil způsobilost skladovacích prostor, že instrukce ohledně zajištění přepravy deklarovaného zboží odběrateli do jiného členského státu EU byly sdělovány pouze telefonicky, že s dodavatelem uzavřel velmi strohé a nejednoznačné smlouvy. Pokud žalobce za takové situace nepřijal potřebné interní kontrolní mechanismy, kterými by byl schopen prokázat svou neúčast v daňovém podvodu, lze dle žalovaného učinit relevantní závěr, že o svém zapojení do daňového podvodu vědět mohl a měl.
29. Žalobce byl s žalovaným ve shodě, že v souladu s judikaturními závěry SDEU i NSS jsou to daňové orgány, které mají povinnost právně postačujícím způsobem prokázat, že nastaly objektivní okolnosti svědčící o tom, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno či poskytnuto plnění, věděla nebo mohla vědět, že se účastní plnění, které je součástí úniku na DPH. Rozpor však panuje v tom, zda v konkrétním případě byly právně dostačujícím způsobem žalovaným, resp. správcem daně, prokázány objektivní okolnosti, které by dále opravňovaly daňové orgány zkoumat, zda žalobce přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby předešel své účasti na daňovém podvodu.
30. Žalobce v průběhu daňového řízení předložil řadu důkazních prostředků, z nichž jednoznačně vyplývalo, že řešené obchodní transakce [viz položka i) výše] se uskutečnily tak, jak žalobce deklaroval a za standardních obchodních podmínek pro dané obchodní vztahy s daných dodavatelem. Jednalo se například o listinné důkazy a vyjádření týkající se řešených obchodních transakcí, zejména daňové doklady, písemné smlouvy, dodací listy, důkazy prokazující dlouhodobost obchodních vztahů s předmětným dodavatelem, čestné prohlášení p. K., či důkaz v podobě svědecké výpovědi svědka R. M a jím předložené listinné důkazy. Žádný z těchto důkazních prostředků a z nich plynoucí důkazy žalovaný ve shodě se správcem daně neosvědčil jako důkazy prokazující uskutečnění žalobcem deklarovaných plnění za standardních obchodních podmínek. Naopak, předložil řadu indicií a domněnek, které dle jeho závěru tvoří ucelený a logický soubor nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že

žalobce o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl.

31. Žalobce však v průběhu daňového řízení tyto indicie a domněnky znevěrohodnil z hlediska zákonnosti jejich získání, aplikace na danou skutkovou situaci i hlediska obsahového, a to jak jednotlivě, tak ve vzájemných souvislostech (viz například reakce žalobce na výzvu k prokázání skutečností ze dne 6. 1. 2017, č.j. 11292/17/2301-61564-404727, či reakce žalobce na výzvu k prokázání skutečností ze dne 22. 4. 2016, č.j. 907101/16/2301-61564-404727). Vyvrátil tedy, že by v daném případě existovaly dílčí indicie tvořící logický a ucelený soubor nepřímých důkazů prokazující vědomé zapojení žalobce do podvodu na DPH.
32. Žalovaný se ve shodě se správcem daně s těmito tvrzeními a důkazy nijak nevypořádal. V rozhodnutích byly tyto pouze ocitovány, žalovaný ani správce daně neuvedli žádné logické úvahy svědčící o jejich zhodnocení jakožto důkazů, a to ani jednotlivě ani ve vzájemných souvislostech. Žalovaný neuvedl, proč žalobcem uvedené skutečnosti neosvědčil jako důkaz a proč své závěry opírá o žalobcem vyvrácené indicie o existenci tzv. objektivních nestandardních okolností. Žalovaný nijak neodůvodnil, proč považuje nepřímé indicie nadřazené přímým důkazům. Závěry žalovaného, resp. správce daně, s jehož závěry se žalovaný ztotožnil, tak nebyly dostatečně odůvodněny.
33. Žalobce shrnul, že žalovaný porušil svým postupem § 92 odst. 5 a § 8 odst. 1 daňového řádu, když neprokázal skutečností vyvracející věrohodnost důkazních prostředků předložených žalobcem a své závěry nedostatečně odůvodnil.
34. Dále, žalovaný v rozporu s výše citovanými právními normami a judikaturou dostatečně právně neprokázal existenci tzv. objektivních nestandardních okolností provázejících průběh řešených obchodních operací nasvědčující tomu, že si žalobce měl být vědom nebo minimálně mohl být vědom toho, že předmětné obchodní transakce jsou zasaženy podvodem na DPH.
35. Rozhodnutí žalovaného vydané na základě výše popsaného nezákonného postupu tak vychází ze skutkového stavu, který je v rozporu s obsahem spisu. Z obsahu spisu je zřejmé, že veškeré zkoumané obchodní transakce mezi dodavatelem M. a V. a žalobcem probíhaly za standardních okolností mezi danými obchodními partnery v daném obchodním odvětví, v daném místě a čase. Takovéto rozhodnutí je stíženo vadou nezákonnosti. Shora uvedený postup žalovaného proto žalobce považoval za nesprávný a nezákonný a žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné.
36. Žalobce v té souvislosti odkázal na závěry Policie ČR, která na základě podnětu správce daně prověřovala nestandardní okolnosti uvedených obchodních transakcí ve vazbě na možnost spáchání trestného činu krádeže daně z přidané hodnoty žalobcem (viz řízení Policie ČR sp. zn. KRPP-36645/TČ-2017-030080 vedené u Policie České republiky, Krajské ředitelství policie Plzeňského kraje, Služba kriminální policie a vyšetřování, odbor hospodářské kriminality).
37. Žalovaný tak při svém rozhodování porušil celou řadu procesních norem a zásad. Nejen zásad platných pro daňové řízení, zejména zásadu zákonnosti, součinnosti a legitimního očekávání, ale také zásad ústavně právních, zejména právo na spravedlivý proces. Těmito procesními vadami se žalovaný dopustil nesprávného a nezákonného postupu, které vedl k vydání nezákonného rozhodnutí.

3. žalobní bod (část žaloby označená V.)

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

38. Žalobce rovněž namítal, že věc byla po právní stránce nesprávně právně posouzena.
39. [V.1] Žalovaný se ztotožnil s rozhodnutím správce daně ohledně oprávněnosti vydat výzvu k prokázání skutečností č.j. 11292/17/2301-61564-404727 dle § 113 odst. 2 daňového řádu, když konstatoval, že „*prvoinstanční správce daně vydal předmětnou výzvu ze dne 06. 01. 2017 oprávněně, když vyzval odvolatele k prokázání skutečností, které nebyly dosud šetřeny a ověřovány a doplnil tak odvolací řízení, neboť právě ust. § 113 odst. 2 daňového řádu je mu tato pravomoc dána.*“ Oba daňové orgány posoudily žalobcovo odvolání ze dne 14. 10. 2016 jako podání obsahující nové skutečnosti, konkrétně judikaturu SDEU.
40. Žalobce však tvrdil a tvrdí, že v odvolání proti rozhodnutí správce daně č.j. 1640115/16/2301-51522-402467 podaném dne 14. 10. 2016 nebyly uvedeny žádné nové důkazní prostředky nebo skutečnosti, které nebyly v předchozím řízení předmětem dokazování.
41. Podle § 113 odst. 2 daňového řádu, nemůže-li správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledku již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 6. 9. 2016 zhodnotil správce daně skutkový stav a dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktické přijetí plnění od obchodní korporace M. a V., neboť správce daně definoval schéma dodavatelsko-odběratelských vztahů, jehož součástí byly řešené obchodní transakce, a ve vazbě na tuto skutečnost následně posoudil celý obchodní případ jako nestandardní, neboť „*žalobce pořídil předmětné zboží pouze fakturačně*“, „*čistě účelově s cílem získání neoprávněného daňového zvýhodnění*“ a v neposlední řadě „*bez minimalizace obchodního rizika*“ (například str. 14 zprávy o daňové kontrole). Dále zde uvedl podrobný výčet skutečností, z nichž tak dovozuje, například nekontaktnost obchodní korporace RH ROYAL Cook s.r.o. vůči správci daně, ojedinělost obchodního případu, umožnění jednorázového zapojení žalobce dodavatelem M. a V. do svých obchodních aktivit, nepřítomnost žalobce u nakládky zboží, nesplnění povinností souvisejících s veterinárními předpisy, přijetí zboží do skladů obchodní korporace KAVER - SERVIS, s.r.o. v době, kdy již bylo jednáno o odejmutí schválení a registrace provozu, či způsob úhrady za přijaté zboží až po přijetí prostředků od slovenského odběratele. Závěrem správce daně konstatoval, že vychází z domněnek právě z toho důvodu, že nedisponuje ověřitelnými důkazními prostředky, kterými by žalobce coby daňový subjekt prokázal, že celá obchodní transakce skutečně proběhla tak, jak je uvedeno v předložených daňových dokladech.
42. Žalobce s tímto závěrem nesouhlasil, neboť předložil řadu důkazních prostředků a z nich plynoucí řadu důkazů, kterými prokázal, že uvedené obchodní transakce se uskutečnily tak, jak bylo žalobcem deklarováno v daňovém tvrzení, a to zejména předložením daňových dokladů, písemných smluv, dodacích listů, důkazů o dlouhodobosti obchodních vztahů s dodavatelem M. a V., čestného prohlášení pana K.. Skutečnosti uvedené žalobcem v daňovém tvrzení a předložených důkazních prostředcích byly rovněž prokázány obsahem svědecké výpovědi svědka pana R. M. Tyto důkazy žalovaný ve shodě se správcem daně neosvědčil jako důkazy prokazující tvrzení žalobce.
43. Z výše uvedeného je zřejmé, že správce již v průběhu daňové kontroly uvažoval s ohledem na skutkové okolnosti shrnuté ve výše citované zprávě o daňové kontrole o podvodu na DPH a zapojení žalobce do tzv. řetězového obchodu s účelem získání neoprávněné daňové výhody, což sice nepojmenoval pregnantně terminologií judikatury SDEU a NSS,

nicméně z kontextu lze toto dovodit.

44. V podaném odvolání ze dne 14. 10. 2016 tudíž žalobce zvolil adekvátní právní obranu proti výše citovaným závěrům správce daně uvedeným v předmětné zprávě o daňové kontrole, a to judikaturou SDEU (rozhodnutí ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/035, společností Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd., rozsudek ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében Kft a Péter Dávid), Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č.j. 5 Afs 129/2006-142, rozsudek ze dne 20. 10. 2015, č.j. 6 Afs 78/2015-42, či rozsudek ze dne 10. 11. 2015, č.j. 1 Afs 61/2015-46) a Ústavního soudu (nález ze dne 5. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06), z níž dovodil řadu procesních pochybení správce daně, nikoliv, jak bylo řečeno, nové důkazní prostředky či skutečnosti.
45. Stran toho žalobce rovněž sdělil, že správce daně má postupovat v daňovém řízení v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, tj. je jeho povinností dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž není vázán jen návrhy daňového subjektu. Doplnění řízení ze strany prvoinstančního orgánu je tak možné pouze v případě, kdy daňový subjekt jakožto odvolatel uvede v odvolání nové důkazní prostředky nebo skutečnosti, které nebyly v předchozím řízení předmětem dokazování. Z výše citovaného nálezu Ústavního soudu lze dovodit jednoznačný závěr, že nesprávný postup správce daně, který v rámci daňové kontroly nevyvaložil patřičné úsilí podložené odborností a profesionalitou k tomu, aby zjistil všechny podstatné skutečnosti pro rozhodnutí ve věci, nemůže být zásadně k tíži žalobce, nýbrž k tíži státu. Tyto úvahy pak lze vztáhnout nejen na možnost provádění opakované daňové kontroly, ale i další procesní postupy správce daně, kterými opakovaně narušuje autonomní sféru jednotlivce, například doplňování daňové kontroly v průběhu odvolacího řízení. Toto doplňování lze připustit pouze v případech, kdy nové důkazní prostředky navrhuje žalobce coby odvolatel a správce daně je v předchozím řízení opatřit a provést nemohl.
46. Jelikož ale správce daně již pracoval s termíny nestandardnosti obchodních transakcí, účelovost obchodních transakcí s cílem vylákání daňové výhody či minimalizace rizik ze strany žalobce, nelze jeho neprofesionalitu a nedostatečnou odbornost, která měla za následek procesní nedostatky dokazování v průběhu daňové kontroly, zhojit v rámci odvolacího řízení s nezákonným odkazem na obsah odvolacích námitek žalobce obsažených v odvolání ze dne 14. 10. 2016.
47. Žalovaný se dopustil zásadního pochybení, když se ve svém rozhodování plně ztotožnil s postupem a odůvodněním správce daně, že výzva k prokázání skutečností ze dne 6. 1. 2017, č.j. 11292/17/2301-61564-404727, byla vydána oprávněně. Žalovaný se ztotožněním se se závěry správce daně dopustil nezákonné aplikace právní normy za použití nepřipustného extenzivního výkladu majícího za následek negativní zásah do sféry majetkových práv žalobce, což je nezákonné.
48. Shora uvedený postup žalobce považoval za nesprávný a nezákonný, a napadené rozhodnutí proto za nezákonné.
49. [V.2] Žalovaný v napadeném rozhodnutí mj. konstatoval, že obchodní transakce mezi žalobcem a jeho dodavatelem M. a V. neodpovídaly podmínkám, jež jsou typické a v daném obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosáhnout zisku, minimalizovat možná rizika a předcházet negativním dopadům na jejich podnikání. V

návaznosti na tato zjištění žalovaný zkoumal, zda lze žalobce považovat za účastníka podvodu na DPH, a zda tak byly naplněny podmínky pro vyloučení jím uplatněného nároku na odpočet daně, tedy jestli je na základě objektivních skutečností prokázáno, že žalobce jako osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží či poskytnuta služba zakládající nárok na odpočet daně, vědět mohl a měl, že v řešeném sporu přijaté zdanitelné plnění je součástí podvodu na DPH.

50. Žalovaný se ztotožnil s postupem správce daně, který za tímto účelem vydal výzvu k prokázání skutečností ze dne 6. 1. 2017, č.j. 11292/17/2301-61564-404727, v níž byl žalobce vyzván k prokázání přijetí interních kontrolních mechanismů a relevantních opatření, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu na DPH se zřetelem ke všem okolnostem mohl vědět.
51. Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného a opakovaně odkázal na judikaturní závěry SDEU (zejména rozsudky SDEU z kauzy Optigen a Kittel či rozhodnutí ve věci C- 80/11 a C-142/11 M. K. a P. D.) a novější judikaturu Nejvyššího správního soudu (například rozsudek ze dne 10. 4. 2008, č.j. 2 Afs 35/2007-111, či rozsudek ze dne 23. 4. 2014, č.j. 1 Aps 18/2013-52).
52. Žalobce s odkazem na žalobní bod 2. uvedl, že mu nevznikla povinnost přijmout interní kontrolní mechanismy a relevantní opatření včetně povinnosti prověřování dodavatele, neboť se nenacházel v situaci, kdy existovaly konkrétní indikace nesrovnalostí nebo podvodu na DPH. Pokud takovéto indicie nejsou dány, nelze po žalobci s odkazem na výše citovanou judikaturu SDEU a NSS oprávněně vyžadovat, aby přijal interní kontrolní mechanismy a relevantní opatření jako prevenci účasti na podvodu na DPH, a to včetně ověřování plnění daňových či jiných povinností (např. plnění povinností souvisejících s veterinárními předpisy či ne/vyhovující podmínky využívaných skladovacích prostor) jiných článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci.
53. Zvýše citovaných rozsudků SDEU a NSS jednoznačně vyplývá, že se žalovaný ztotožněním se s postupem správce daně dopustil nesprávné aplikace právní normy, když dovodil povinnost žalobce k přijetí interních kontrolních mechanismů a relevantních opatření jako prevence účasti na podvodu na DPH u přezkoumávaných obchodních transakcí za situace, kdy nebyly ze strany žalovaného, resp. správce daně, dostatečně právně prokázány objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet je součástí podvodu spáchaného jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.
54. Žalobce považoval postup žalovaného v důsledku nesprávného právního posouzení věci za nesprávný a nezákonný a žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné.

4. žalobní bod (část žaloby označená VI.)

55. Žalobce rovněž namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatečné odůvodnění.
56. [VI.1] Žalovaný neuznal jako důvodnou odvolací námitku ohledně nezákonného postupu správce daně, který ukončil postup k odstranění pochybností bez řádného projednání se žalobcem, a následně zahájil daňovou kontrolu za stejné zdaňovací období, aniž by žalobci sdělil reálné existující pochybnosti o pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů a skutečností vykázaných žalobcem v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014.

57. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že ze spisového materiálu je patrné, že správce daně informoval žalobce v průběhu postupu k odstranění pochybností, že v rámci dokazování využil institut mezinárodní výměny informací. Dále konstatoval, že v době zahájení daňové kontroly byl jako zástupce žalobce ustanoven pan Josef Staněk, se kterým byl v průběhu postupu k odstranění pochybností dohodnut další postup správce daně. Mimo jiné bylo dohodnuto, že rozsah daňové kontroly bude odpovídat pochybnostem specifikovaným ve výzvě k odstranění pochybností.
58. Ve vazbě na tento dílčí závěr žalovaný dále neakceptoval další odvolací námitku žalobce, v níž žalobce z výše uvedených důvodů nepovažoval daňovou kontrolu za řádně zahájenou a posoudil celé další daňové řízení za nezákonné.
59. Žalobce nijak nepopíral možnost zahájení daňové kontroly za podmínek daných § 89 a § 90 daňového řádu. Nicméně, nadále považoval předmětnou daňovou kontrolu za nezákonně zahájenou, neboť správce daně ani ve zprávě o daňové kontrole nekonkretizoval důvody zahájení daňové kontroly.
60. V souladu s § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu, nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností s tím, že tomuto následně svědčí 15 denní lhůta pro podání návrhu v pokračování dokazování, resp. pro zahájení daňové kontroly z moci úřední bez návrhu daňového subjektu.
61. Dikci § 90 odst. 2 daňového řádu je však nutno vykládat v kontextu dalších zákonných ustanovení daňového řádu, zejména § 147 odst. 4 daňového řádu a § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu. Správce daně tedy musí daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností nejen sdělit, ale musí jej s daňovým subjektem projednat. V protokolu, resp. úředním záznamu, správce daně musí uvést vyjádření a důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, případně důvody přetrvávajících pochybností.
62. Dle žalobcova názoru se žalovaný dopustil nesprávného právního postupu a nedostatečně hájil jeho práva a oprávněné zájmy, když akceptoval postup správce daně, který bez řádného projednání s žalobcem ukončil postup k odstranění pochybností a návazně zahájil daňovou kontrolu bez toho, aby existovaly a k datu zahájení daňové kontroly byly žalobci sděleny reálné pochybnosti o pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů a skutečností vykázaných žalobcem v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014.
63. Jestliže tedy žalobci nebylo řádně odůvodněno, jaký je konkrétní důvod zahájení daňové kontroly, nebylo mu řečeno, v čem konkrétně přetrvávají pochybnosti správce daně, nelze považovat daňovou kontrolu za řádně zahájenou a celé navazující daňové řízení za zákonné.
64. Dle vlastního vyjádření správce daně jsou důvody pro přechod na daňovou kontrolu uvedeny v protokolu ze dne 28. 4. 2015, tj. v protokolu o zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014, což je v přímém rozporu s ústavně konformním výkladem § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu.
65. Rozhodně nelze akceptovat výklad žalovaného, podle kterého „bylo by totiž v rozporu se zásadou přiměřenosti, hospodárnosti a rychlosti řízení, pokud by prvoinstanční správce daně již od určitého okamžiku v rámci prováděného postupu k odstranění pochybností věděl, že bude potřeba zahájit daňovou kontrolu, avšak byl nucen nejprve zpracovat dosavadní výsledek

postupu k odstranění pochybností, seznámit s ním odvolatele, dát mu možnost se k němu vyjádřit, přičemž by následně zahájil bez ohledu na toto vyjádření daňovou kontrolu.“

66. Nad to žalobce zopakoval, že důvody pro přechod na daňovou kontrolu uvedené v protokolu ze dne 28. 4. 2015 jsou ryze obecného charakteru a rozhodně nesplňují zákonné požadavky. Z citace, že probíhající dokazování se jeví coby složité a časově náročné, nelze považovat za sdělení zcela konkrétního důvodu pro zahájení daňové kontroly, resp. za sdělení zcela konkrétních přetrvávajících pochybností na straně správce daně.
67. Pokud správce daně odůvodnil zahájení daňové kontroly tím, že nebyly předloženy důkazní prostředky jednoznačně prokazující splnění podmínek pro osvobození uskutečněného plnění dle § 64 zákona o DPH, pak dle právního názoru žalobce měla být zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 pouze v uvedeném rozsahu, tzn. předmětem daňové kontroly mělo být ověření správnosti vykázané daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 pouze v rozsahu ověření splnění podmínek pro osvobození uskutečněných plnění dle § 64 ZDPH. S touto odvolací námitkou se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí vůbec nevypořádal.
68. [VI.2] Žalovaný se dále ztotožnil s rozhodnutím správce daně obsaženém v rozhodnutí o odvolání ze dne 10. 2. 2017, č.j. 223783/17/2301-51522-402467, ohledně posouzení oprávněnosti nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty z dokladů vystavených dodavatelem M. a V. Oba daňové orgány shodně konstatovaly, že ačkoliv žalobce unesl prvotní důkazní břemeno a prokázal splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH, nárok na odpočet z dokladů vystavených dodavatelem M. a V. mu nenáleží, neboť bylo v souladu s judikaturou SDEU prokázáno, že odvolatel mohl a měl vědět, že se uvedenými plněními účastní podvodu na DPH.
69. Žalovaný dovodil, že v případě řešených obchodních transakcí mezi dodavatelem M. a V. a žalobcem existovaly tzv. objektivní okolnosti, z nichž lze usuzovat na nestandardnost těchto obchodních transakcí. Jako nestandardní okolnosti označil žalovaný mj. skutečnost, že se žalobce deklarovaných obchodních transakcí osobně nezúčastnil, že si neověřil způsobilost skladovacích prostor, že instrukce ohledně zajištění přepravy deklarovaného zboží odběrateli do jiného členského státu EU byly sdělovány pouze telefonicky, že s dodavatelem uzavřel velmi strohé a nejednoznačné smlouvy. Žalovaný v napadeném rozhodnutí, konkrétně bodu 19, argumentuje judikaturou Nejvyššího správního soudu a dovozuje, že každá obchodní transakce musí být posuzována sama o sobě, přičemž obchodní podmínky a okolnosti obchodní transakce se nehodnotí izolovaně, ale komplexně jako celek. Je tedy nutno přihlídnout k prostředí, v jakém se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním, platebním a záručním podmínkám. Tyto objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá o sobě nemusí být nezákonná, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl nebo minimálně vědět mohl.
70. Žalobce k tomuto uvedl, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadami formální logiky a v přímém rozporu s výše citovanou judikaturou, když nesprávně dovodil, že důkazní prostředky, které žalobce předložil v průběhu celého daňového řízení na podporu svého tvrzení a z nich vylučující důkazy, dostatečně neprokazují skutečnost, že předmětná přijatá zdanitelná plnění byla přijata od dodavatele a v rozsahu dle předložených daňových dokladů, za účelem použití k ekonomické činnosti žalobce a za zcela

standardních podmínek. Žalobce se domníval, že svá tvrzení prokázal dostatečně, a že tedy bylo na žalovaném, aby tato tvrzení vyvrátil a prokázal (podrobněji viz žalobní bod 2.).

71. Žalovaný se ztotožnil s postupem správce daně, a to přesto, že ten ve zprávě o daňové kontrole zcela nejednoznačně zdůvodnil, které rozhodné skutečnosti má za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně ve zprávě o kontrole konstatoval, že žalobci nelze přiznat nárok na odpočet daně z plnění uvedených v položce i), neboť žalobce neprokázal, že řešená přijatá zdanitelná plnění skutečně přijal, neboť celý obchodní případ byl nestandardní. Následně v rozhodnutí o odvolání ze dne 10. 2. 2017, č.j. 223783/17/2301-51522-402467, za zcela shodné důkazní situace tento závěr přehodnotil tak, že žalobce uvedená plnění přijal, ale celý obchodní případ byl nestandardní, stížen podvodem na DPH, a tudíž mu nelze přiznat nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění uvedených v této položce.
72. Žalovaný se s těmito závěry správce daně ztotožnil, aniž by se vypořádal s žalobcovým odvolacím důvodem a aniž by dostatečně odůvodnil, jakými logickými úvahami při posuzování jednotlivých důkazních prostředků a z nich plynoucích důkazů se řídil, proč jednotlivé důkazy neosvědčil jako důkazy prokazující skutečnosti uvedené žalobce v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014, resp. proč se za stejné důkazní situace liší závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole a v rozhodnutí o odvolání.
73. Žalovaný tímto postupem porušil § 8 odst. 1 daňového řádu ve vazbě na § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Rovněž jednal v rozporu s judikaturními závěry Nejvyššího správního soudu citovanými v rozsudku ze dne 26. 2. 2007, č.j. 8 Afs 31/2005-98: „(...) *podarí-li se daňovému subjektu tvrzené skutečnosti prokázat a předkládá-li hodnověrné důkazy pro svá tvrzení, avšak správce daně takové důkazy nehodlá přijmout - je na správci daně, aby prokázal, že důkazy subjektem předložené nejsou sto obstat.*“
74. Žalovaný zákonnou povinnost nesplnil. V konkrétním daňovém řízení (rozuměno daňové kontrole i odvolacím řízení) žalovaný neprokazoval a dostatečně neodůvodnil své závěry, nýbrž pomocí domněnek a indicií znevěrohodnil důkazy předložené v průběhu důkazního řízení jak jednotlivě, tak všechny ve vzájemné souvislosti. Z postupu žalovaného je zřejmé, že v rozporu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu přenášel důkazní břemeno na žalobce a následně učinil výše uvedený závěr o vědomosti si podvodného jednání na DPH na straně žalobce, to vše aniž by sám správce daně dostatečně právně prokázal a odůvodnil existenci objektivních okolností umožňující učinit závěr, že odvolatel věděl, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného jedním ze subjektů v dodavatelském řetězci na vstupu.
75. Své rozhodnutí následně žalovaný opíral o nepřímé důkazy, indicie, které navíc neměly oporu v judikatuře SDEU a NSS pro jejich použití v konkrétním případě. Jako indicie totiž byly použity informace z jiných daňových řízení, k nimž nemá žalobce přístup, informace a skutečnosti z jiných obchodních vztahů než vztahu mezi dodavatelem M. a V. a žalobcem (například vztah dodavatele M. a V. s jeho dodavatelem RH ROYAL Cook s. r. o. či pronajímatelem skladovacích prostor v Holešovicích), o nichž žalobce nemá reálnou možnost vědět, či dokonce informace týkající se obchodního vztahu mezi dodavatelem M. a V. a žalobcem, nicméně z období, které následovalo o více jak rok po kontrolovaném zdaňovacím období. Toto žalobce považoval za zcela v rozporu s výše

citovanými judikaturními závěry.

76. Žalobce shrnul, že žalovaný dostatečně právně neprokázal a neodůvodnil, jakými úvahami se řídil při hodnocení přímých důkazů, které mu byly v průběhu důkazního předloženy či které získal. Tímto postupem se dopustil porušení základních zásad daňového řízení, zejména § 8 odst. 1 a § 92 daňového řádu a navazující judikatury NSS.
77. Shora uvedený postup žalovaného byl nesprávný a nezákonný. Jeho důsledkem bylo vydání nedostatečně odůvodněného rozhodnutí, které je stíženo vadou nezákonnosti.
78. [VI.3] Žalovaný v napadeném rozhodnutí dovodil, že správce daně správně přehodnotil své závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole ze dne 6. 9. 2016, když neuznal nárok žalobce na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele M. a V. s odůvodněním, že žalobce sice splnil jak formální, tak hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nicméně s ohledem na skutkové okolnosti daného případu bylo shledáno podvodné jednání na DPH u subjektu RH ROYAL Cook s.r.o., o čemž svědčily nestandardní okolnosti řešených obchodních transakcí mezi dodavatelem M. a V. a žalobcem, jichž si žalobce měl být s ohledem na své profesní zkušenosti vědom.
79. Žalobce byl se žalovaným ve shodě, že v souladu s judikaturními závěry SDEU i NSS leží důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu na správci daně. Rozpor však panuje v tom, zda v konkrétním případě došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce a zda žalobce důkazní břemeno unesl.
80. Jak žalovaný uvedl v žalobou napadeném rozhodnutí, žalobce byl za účelem přenosu důkazního břemene vyzván výzvou ze dne 6. 1. 2017, č.j. 11292/17/2301-61564-404727, ve smyslu § 92 odst. 4 a § 113 odst. 2 daňového řádu k prokázání přijetí interních kontrolních mechanismů a relevantních opatření, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu na DPH se zřetelem ke všem okolnostem mohl vědět.
81. Žalobce v rozporu s názorem žalovaného tvrdil, že k přenosu důkazního břemene na žalobce nedošlo, neboť výzva ze dne 6. 1. 2017 byla vydána nezákonně z důvodů uvedených v žalobním bodě 3. této žaloby. Důkazní prostředky a z nich vyplynuvší důkazy, které tedy byly získány na základě nezákonně vydané výzvy, jsou rovněž stíženy vadou nezákonnosti, a nelze jej použít pro rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce.
82. Shora uvedený postup žalovaného proto žalobce považoval za nesprávný. Pokud žalovaný použil takto získané důkazy pro rozhodnutí, je uvedené rozhodnutí z důvodu nedostatečného odůvodnění nepřezkoumatelné, a tudíž nezákonné.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

83. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 15. 5. 2018 a ze dne 19. 10. 2021. Navrhl žalobu zamítnout, když argumentačně vycházel z odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[IV] Původní rozhodnutí krajského soudu, rozsudek Nejvyššího správního soudu

84. Krajský soud rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 22. 1. 2020, č.j. 30 Af 12/2018-135, když žalobu jako nedůvodnou zamítl. Stran námitek týkajících se výsledku svědka R. M. krajský soud uvedl, že se jednalo nepochybně o důkaz, který mohl prokázat pro věc podstatné okolnosti. Soud však neshledal, že by správce daně stran vedení výsledku i hodnocení svědecké výpovědi pochybil. Zabýval se i těmi skutečnostmi, které svědčily ve

prospěch žalobce. A nedotazoval-li se žalobce svědka na další skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, nelze to považovat za pochybení správce daně. Krajský soud dále zdůraznil, že dohodu o obchodních podmínkách, kterou žalobce uzavřel s jiným dodavatelem, měl k dispozici – správce daně tuto dohodu žalobci na jeho žádost zaslal jako přílohu e-mailu ze dne 23. 1. 2017. Nebylo tedy pravdou, že by se k této dohodě nemohl vyjádřit. Ve vztahu k výzvě ze dne 6. 1. 2017 krajský soud uvedl, že žalobce neuvedl, jak bylo touto výzvou zasaženo do jeho práv. Žalobce neuvedl, jaké konkrétní negativní důsledky pro něj tato výzva měla, omezil se pouze na tvrzení, že správce daně neměl právo ji vydat. Vydání sporné výzvy však považoval soud v kontextu skutkových okolností případu za správné. Co se týče věcného hodnocení, zda skutečně správce daně prokázal existenci objektivních okolností svědčících o podvodu, krajský soud uzavřel, že žaloba je v této části obecná. Žalobce neuvedl dostatečně konkrétně, co a jakými důkazními prostředky prokázal. Nespecifikoval, s čím se správce daně nevypořádal. Žalobce pouze obecně vypočítával závěry správce daně s tím, že s nimi nesouhlasí. Chtěl-li být však úspěšný, byl povinen přesně specifikovat, v čem je ten či onen závěr správce daně, resp. žalovaného nesprávný a čím to žalobce zdůvodňuje. Nic takového však neučinil.

85. Nejvyšší správní soud k žalobcově kasační stížnosti zrušil původní rozsudek krajského soudu, a to rozsudkem ze dne 8. 9. 2021, č.j. 5 Afs 157/2020-61. Kasační soud mj. konstatoval následující: *„[27] Krajský soud se sice v napadeném rozsudku věnoval dílčím procesním námitkám stěžovatelky, jež se týkaly výsledku svědka, existence dohody o dodávkách masa s jiným dodavatelem a výzvy ze dne 6. 1. 2017; k samotné podstatě věci se však nevyjádřil. Neuvedl, zda skutečně byly prokázány takové objektivní okolnosti, jež by svědčily o podvodu na DPH a v důsledku kterých stěžovatelka musela vědět o své účasti na něm. Podstatu žaloby krajský soud pomínil s tím, že v této části je žaloba obecná. Pouze obecně proto popsal rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a více se samotnou existencí podvodu nezabýval.*

[28] S tímto hodnocením krajského soudu Nejvyšší správní soud nesouhlasí a uvádí, že v podané žalobě stěžovatelka zcela konkrétně rozporovala, že objektivní skutečnosti svědčící o podvodu správce daně (resp. žalovaný) neprokázal (viz str. 9 podané žaloby). Stěžovatelka namítala, že ze správního spisu lze dovodit pouze to, že společnost RH ROYAL cook s.r.o. nezaplatila daň, kterou vykázala v daňovém přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014, jak zdůrazňovala i v podané kasační stížnosti. Také zcela konkrétně namítala, že jí nelze klást k tíži nesplnění povinností vyplývajících z veterinárních předpisů ze strany jejího dodavatele či nevyhovující skladovací podmínky před tím, než zboží nakoupila (str. 20 podané žaloby). Tyto námitky představovaly základ žaloby, ke kterému měl krajský soud povinnost se vyjádřit a podat na ně náležitou odpověď. Namísto toho odpověděl na dílčí námitky týkající se vedení výsledku svědka, existence dohody s jiným dodavatelem a výzvu ze dne 6. 1. 2017, aniž by však odpověděl na to, co bylo podstatou sporu. K takto vymezené podstatě věci uvedl toliko to, že v této části je žaloba obecná. Výslovně uvedl, že stěžovatelka „pouze obecně vypočítává závěry správce daně, aby následně vyjevila, že s nimi ve světle judikatury evropské a národní nesouhlasí. To ale nestačí. Žalobkyně, chtěla-li být úspěšná, byla povinna uvést konkrétně, přesně uvést, v čem je ten či onen závěr správce daně nesprávný a čím to žalobkyně zdůvodňuje;“ viz bod 120 napadeného rozsudku (obdobný závěr uvedl také v bodech 116 a 123, ve kterých reagoval právě na ty části žaloby, v nichž stěžovatelka existenci objektivních okolností o podvodu na DPH rozporovala).

[29] Krajský soud sice výše uvedené žalobní námitky zcela neopomněl (uzavřel, že jsou obecné),

avšak z odůvodnění jeho rozsudku není zřejmé, jakými úvahami se vlastně řídil při utváření závěru o skutkovém stavu projednávané věci. Není tak možné seznat, z jakého důvodu považoval závěry žalovaného o existenci podvodu na DPH za správné. Napadené rozhodnutí Nejvyššímu správnímu soudu znemožňuje přezkoumat, z jakých důvodů krajský soud se závěry žalovaného o existenci objektivních okolností, které by dostatečným způsobem svědčily o podvodném jednání, souhlasí. Na takto vymezenou podstatu věci krajský soud dostatečně nereagoval. Neodpověděl přitom na pro věc zcela zásadní otázku – a sice zda subsumpce popsaného skutkového stavu pod daňový podvod byla správná či nikoli. Bez odpovědi na takto vymezenou podstatu věci nemohl Nejvyšší správní soud nahrazovat úvahy krajského soudu; tím by totiž fakticky převzal jeho roli a zkrátil tak účastníky řízení na možnosti podat proti právnímu názoru krajského soudu kasační stížnost. V dalším řízení tak bude úkolem krajského soudu konkrétně posoudit, zda správce daně, resp. žalovaný postupoval v souladu s právními předpisy a unesl své důkazní břemeno týkající se prokázání skutečností svědčících o podvodu na DPH. K tomuto posouzení zdejší soud odkazuje na níže uvedené závěry týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.

(...)

[37] Úkolem krajského soudu tak bude jednotlivě se zabývat tím, zda v nyní projednávané věci nastaly některé z výše popsaných okolností, které by mohly svědčit o podvodném jednání, příp. skutečnosti další. Posoudí tedy, od kdy jsou stěžovatelka a její dodavatel registrováni k DPH, zda v osobách těchto společností existuje personální či kapitálové propojení, zda nedocházelo k častým změnám v osobách jejich jednatelů, kde má stěžovatelka a její dodavatel sídlo, jak probíhal časově prodej kuřecího masa (zda nebyly oproti běžným podmínkám tyto transakce doprovázeny zvláštnostmi či nestandardnostmi), mezi jakými účty platby probíhaly apod. Krajský soud zhodnotí také obsah kupních smluv, které stěžovatelka se svým dodavatelem uzavřela. Vyjádří se také k tomu, zda dohoda zjištěná při kontrole u společnosti M. a V. spol. s r.o., kterou stěžovatelka uzavřela s jiným dodavatelem masa, svědčí o její běžné (obecné) praxi s dalšími dodavateli, když se jedná o jedinou dohodu uzavřenou s konkrétním dodavatelem.

(...)

[41] Jsou-li však objektivní okolnosti o existenci podvodu ze strany daňových orgánů prokázány a daňový subjekt své důkazní břemeno ohledně přijetí kontrolních mechanismů neunesl, je namísto nárok na odpočet odepřít bez ohledu na to, zda u společnosti, která daň neodvedla, byly vydány zajišťovací příkazy, prostřednictvím kterých byla neodvedená daň uhrazena. Jak správně uvedl žalovaný, odepření nároku na odpočet v takové situaci nesplňuje výběr chybějící daně, ale chrání smysl a účel směrnice o společném systému DPH, ze které uplatňovaný nárok vychází.“.

[V] Nové rozhodnutí krajského soudu

86. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
87. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
88. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
89. Podle § 110 odst. 3 věty první soudního řádu správního, zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v

novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

90. Při opětovném jednání před soudem strany setrvaly na svých stanoviscích.
91. Žaloba je důvodná.
92. Soud se i po zrušení jeho původního rozsudku Nejvyšším správním soudem opakovaně zaměřil na námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a setrval na svém závěru, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné ani pro nesrozumitelnost, ani pro nedostatek důvodů. Žalovaný správní orgán srozumitelně vyjevil vše, co považoval za významné pro závěry, které ho vedly k vydání rozhodnutí. Stejně tak jsou z napadeného rozhodnutí seznatelné důvody, z nichž vyplývá, proč správní orgán rozhodl tak, jak rozhodl. Ostatně, žalobce sám s těmito důvody obsáhle polemizoval v žalobě. Fakt, že s nimi nesouhlasil, příp. se neztotožnil s formou, jakou byly vyjeveny, nezakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí.
93. Nedůvodná byla i tvrzení uplatněná v žalobní námitce 2, části IV.2 (str. 8 žaloby). Žalobce tvrdil, že nebyl v průběhu daňového řízení zpraven o tom, že správce daně má k dispozici „Dohodu o všeobecných obchodních podmínkách“ (viz níže bod [104]). Žalovaný ve vyjádření k žalobě (bod [38]) uvedl, že na existenci oné dohody a fakt, že jí disponuje, upozornil žalobce „ve výzvě k prokázání skutečností (viz č.j. 11292/17/2301-61564-404727 ze dne 6. 1. 2017), kde bylo na straně 7 uvedeno, že správce daně disponuje předmětnou Dohodou“ s tím, že „Dohoda byla zástupkyni žalobce zaslána dne 23. 1. 2017 prostřednictvím emailu“, přičemž „žalobce se k Dohodě vyjádřil v podání „Věc: Vyjádření daňového subjektu na výzvu k prokázání skutečností“ (viz č. j. 203766/17)“. Soud tato tvrzení žalovaného ověřil ve správním spisu a zjistil, že se zakládají na pravdě. Ve výzvě ze dne 6. 1. 2017 je na Dohodu o všeobecných obchodních podmínkách odkazováno v bodě 3 na str. 7. Žalobce, resp. jeho zástupce, se stran Dohody o všeobecných obchodních podmínkách vyjádřil v podání ze dne 3. 2. 2017 doručeném správci daně dne 5. 2. 2017 (zaevidovanou pod č.j. 203766/17). Žalobce neuvedl, že listinu nemá k dispozici, naopak, stran nutnosti ji uzavřít se k ní vyjadřuje na str. 12 a 15 podání.
94. Stran námitek uplatněných v žalobním bodu č. 2 (část IV.3) dospěl soud k těmto závěrům. Předně je nutno opět konstatovat značnou obecnost uplatněných tvrzení (= konstatování toho, k jakým závěrům dospěl správce daně). Dále, tvrdil-li žalobce, že předložil řadu důkazních prostředků, které podporují jeho tvrzení a naopak vyvracejí „indicie“ správce daně, pak soud postrádal konkrétní tvrzení ohledně toho, co a jak prokazují a vyvracejí žalobcovy důkazy. A obdobně, tvrdil-li žalobce, že se žalovaný s čímkoliv nevypořádal, musí být uvedeno přesně, co správce daně opomněl vypořádat a jaký negativní důsledek to pro žalobce mělo. To však žalobce v této části žaloby neučinil, a nebylo proto možné akceptovat jeho tvrzení o tom, že žalovaný nerespektoval § 8 odst. 1, resp. 92 odst. 5 daňového řádu.
95. Důvodnými soud neshledal ani námitky obsažené v žalobním bodu č. 3 (část V.1, str. 11 - 14 žaloby). Nebylo totiž možné seznat, čím bylo výzvou ze dne 6. 1. 2017, č.j. 11292/17/2301-61564-404727, negativně zasaženo do žalobcových práv. Rozhojnil-li totiž žalobce v odvolání svoji argumentaci o závěry/skutečnosti vyplývající z judikatury SDEU, resp. soudů tuzemských, nelze ve výzvě správce daně k doplnění dokazování spatřovat něco, co by žalobce krátilo na jeho právech. Žalobce sám v této části žaloby nespécifikoval, jaké konkrétní negativní důsledky pro něj ona výzva měla v daňovém řízení, omezil se pouze na to, že správce daně neměl důvod/právo ji vydat. Konkrétní stran

negativního dopadu výzvy do žalobcových práv byla vyjevena až v bodu č. 4 žaloby (část VI.3, str. 21 a 22 žaloby), kdy žalobce namítal nezákonné přenesení důkazního břemene. Ani v tomto případě soud neshledal žalobcovy argumenty důvodné, neboť vydání výzvy správcem daně bylo v kontextu skutkových okolností věci správné. A Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 9. 2021, č.j. 5 Afs 157/2020-61, stran oné výzvy konstatoval toto: „[50] (...) Výzvu k prokázání skutečností ze dne 6. 1. 2017 vydal správce daně poté, co stěžovatelka podala proti platebnímu výměru na DPH odvolání. Dospěl totiž k tomu, že jeho závěry, na základě kterých platební výměr vydal, nemají oporu ve spise, neboť stěžovatelka přijetí zdanitelných plnění prokázala, stejně jako prokázala dodání kuřecího masa do jiného členského státu – na Slovensko. Svůj názor proto přehodnotil a po stěžovatelce uvedenou výzvou požadoval, aby prokázala přijetí takových opatření, prostřednictvím kterých by vyloučila svou účast na podvodném jednání. Přestože totiž stěžovatelka přijetí kuřecího masa prokázala, existovaly dle správce daně takové objektivní okolnosti, na základě kterých o podvodu stěžovatelka musela vědět (tyto skutečnosti správce daně ve výzvě popsal).

[51] Daňový řád nebrání tomu, aby v odvolacím řízení byl správní spis doplňován o další podklady. Naopak, § 113 daňového řádu výslovně počítá i s tím, že správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, avšak údaje uvedené v odvolání nemůže z výsledků již provedeného řízení posoudit, řízení doplní o nezbytné úkony. Teprve pokud o odvolání sám správce daně nerozhodne, postoupí jej bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu. I ten může v doplňování dokazování pokračovat, je-li to s ohledem na okolnosti věci potřeba (srov. § 115 daňového řádu), s výsledky dokazování však musí daňový subjekt seznámit. Sama skutečnost, že správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností poté, co stěžovatelka podala odvolání, tak není nezákonná. (...)“.

96. Pokud jde o žalobní odkaz na závěry Policie České republiky (str. 11 žaloby), i v tomto ohledu je možné odkázat na napadené rozhodnutí, příp. vyjádření k žalobě, kde žalovaný ve světle judikatury zejména Nejvyššího správního soudu přesvědčivě poukázal na rozdílnost mezi daňovým řízením a řízením trestním (zejména zásadní odlišnosti v rozložení důkazního břemene, příp. povinnosti prokazovat), na základě čehož správně dospěl k závěru, že není-li něco shledáno trestným činem, nemá to automaticky dopad, pokud jde o daňové řízení.
97. Nedůvodnou soud shledal i námitku č. 4 [= přechod z postupu k odstranění pochybností k daňové kontrole (bod VI.1)]. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č.j. 4 Afs 238/2015-29, dospěl mj. k těmto závěrům: „[30] Nejvyšší správní soud se následně zabýval námitkami stěžovatelky stran posouzení otázky související s neposkytnutím lhůty 15 dnů pro podání návrhu na pokračování v dokazování před zahájením daňové kontroly. Na tomto místě je vhodné odkázat předně na příslušnou zákonnou úpravu. Podle ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu „[n]jedlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.“ Podle odst. 3 téhož ustanovení „[p]okud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.“

[31] Z citovaných ustanovení plyne, že správci daně se nabízejí dva způsoby ukončení postupu

k odstranění pochybností, a to stanovení daně nebo zahájení daňové kontroly. Stanovení daně přichází v úvahu jednak v případě, kdy předcházející pochybnosti byly náležitě odstraněny a výše daně byla dostatečně věrohodně prokázána, a následně též v případě, kdy správce daně i navzdory návrhu daňového subjektu na pokračování v dokazování neshledá k tomuto důvody. Zahájení daňové kontroly přichází v úvahu v případě, kdy správce daně naopak důvody k pokračování v dokazování shledá (ať už z vlastní iniciativy nebo na základě návrhu daňového subjektu).

[32] V této souvislosti lze taktéž odkázat na již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, v němž zdejší soud konstatoval následující: „Stěžovatelka je názoru, že je-li zahájen postup k odstranění pochybností a není ukončen vydáním rozhodnutí, pak je jen na daňovém subjektu, zda navrhne pokračování v dokazování a iniciuje zahájení daňové kontroly či nikoliv. Podle stěžovatelky není tato iniciativa již v rukou správce daně. Tento právní názor však Nejvyšší správní soud nesdílí. Daňová kontrola (§ 85 a násl.) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy v něm) vede. Dospě-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu. Bylo by zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout (bez řádné znalosti a prověření celé věci), který z instrumentů zvolí – zda užije postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. Zvolením jednoho z nich by pak podle logiky stěžovatelky vylučovalo užití druhého; tato alternativa nemůže obstát již jen z toho důvodu, že každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a násl. užije v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správcovy pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.“

(...)

[34] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k posouzení námitek stěžovatelky souvisejících se zahájením daňové kontroly. Jak již bylo nastíněno výše, jedním ze způsobů ukončení postupu k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 a 90 daňového řádu je jeho „přechod“ k daňové kontrole. Citovaná ustanovení nicméně způsob zahájení a vedení daňové kontroly již výslovně nestanoví (s výjimkou části související s rozsahem daňové kontroly, jelikož § 90 odst. 3 věty první daňového řádu stanoví, že „[p]okud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.“; při zahájení daňové kontroly po ukončení postupu k odstranění pochybností je proto správce daně vázán rozsahem důvodů představujících pochybnosti, jež i navzdory předcházejícímu postupu k odstranění pochybností přetrvávají – blíže viz níže odst. [38] tohoto rozsudku). V tomto ohledu se proto použijí obecná ustanovení upravující daňovou kontrolu, tzn. ustanovení § 85 až 88 daňového řádu. Podle ustanovení § 87 odst. 1 věty první daňového řádu „[d]aňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a

stanovení daně.“

[35] Jak uvádí komentář k daňovému řádu (viz komentář k ustanovení § 87 in: BAXA, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011), „[a]by byla zahájena daňová kontrola, musí správce daně vymezit předmět daňové kontroly a rozsah, v němž bude předmět kontroly prověřovat. (srov. komentář k § 85 odst. 1 a 3). Kontrola je pak zahájena dnem, kdy provede první úkon, jímž tyto skutečnosti daňovému subjektu oznámí a začne fakticky daňovou kontrolu provádět. Daňová kontrola bude zpravidla zahájena při jednání, na němž správce daně daňový subjekt seznámí s předmětem a rozsahem kontroly a začne současně provádět konkrétní kontrolní úkony. To bude zpravidla možné tehdy, pokud správce daně bude daňový subjekt předem informovat o zamýšlené daňové kontrole a daňový subjekt bude připraven okamžité zahájení kontroly umožnit. Pokud by se správce daně při jednání omezil jen na oznámení předmětu a rozsahu kontroly, aniž by konal faktické úkony s prováděním kontroly související, nebylo by možno za den zahájení daňové kontroly považovat den, kdy bylo konání kontroly daňovému subjektu pouze oznámeno, ale až den, kdy správce daně začal v kontrole fakticky konat. O jednání musí být vyhotoven protokol v intencích § 60 odst. 3. Požadavek provádění konkrétních kontrolních úkonů dle předchozí poznámky ovšem neznamená, že správce daně musí ihned začít kontrolovat, tedy že by daňová kontrola byla zahájena až okamžikem, kdy správce daně začne např. prověřovat konkrétní doklady. Za faktické zahájení kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne např. klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázky, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a kdy je daňový subjekt správcem daně předloží, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod. Lze si představit i možnost zahájení daňové kontroly, kdy správce daně sdělí daňovému subjektu údaje o předmětu a rozsahu daňové kontroly písemně a oznámí mu, kdy se k daňovému subjektu, popř. na místo, kde má daňový subjekt účetní a další doklady, dostaví a tyto začne prověřovat, a tento den pak bude dnem zahájení daňové kontroly.“

[36] Je proto nepochybné, že zahájení daňové kontroly nastane jakýmkoli prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, písemným či ústním, který materiálně naplní tři zákonem předepsané náležitosti – je při něm vymezen (a) předmět a (b) rozsah daňové kontroly a (c) správce daně při něm současně začne provádět konkrétní kontrolní úkony (např. kladení otázek daňovému subjektu nebo též sdělení, které podklady bude správce daně od daňového subjektu požadovat). Pokud jde o rozdíl mezi předmětem a rozsahem daňové kontroly, v této souvislosti lze taktéž odkázat na komentář k daňovému řádu (viz komentář k ustanovení § 85 in: BAXA, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011), jenž poměrně přehledně, leč zároveň stručně a jednoduše vysvětluje, že „[z]atímco předmět daňové kontroly určuje, k jakému daňovému řízení se daňová kontrola vztahuje, rozsah daňové kontroly vymezuje, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci daného předmětu prověřovat. Rozsah daňové kontroly vymezuje správce daně při zahájení daňové kontroly (srov. komentář k § 87 odst. 1). Rozsah daňové kontroly může být zaměřen na ověřování všech tvrzení a rozhodných skutečností vážících se k daňové povinnosti v daném zdaňovacím období nebo může být zaměřen na ověření plnění vybraných povinností.“

[37] Jak již bylo naznačeno výše, v případě zahájení daňové kontroly po ukončení postupu k odstranění pochybností je správce daně co do rozsahu daňové kontroly vázán pochybnostmi, jež do skončení postupu k odstranění pochybností odstraněny nebyly a nadále přetrvávají. Tento názor ostatně sdílí i doktrína, když uvádí, že „[p]okud správce daně shledal důvody k pokračování v dokazování, toto dokazování již nemůže probíhat v rámci postupu k odstranění pochybností a správce daně musí v rozsahu těchto důvodů zahájit daňovou

*kontrolu. Rozsah daňové kontroly v době jejího zahájení tak musí být vymezen pouze v takto zákonem stanoveném rozsahu. Podle autorů však nic nebrání tomu, aby rozsah prověřování nemohl být v jejím průběhu rozšířen v intencích komentovaného odstavce, zúžení však s ohledem na podstatu této úpravy zřejmě nebude možné.“ (viz komentář k ustanovení § 85 in: BAXA, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011). Lze proto přisvědčit stěžovateli, že v případě „přechodu“ od postupu k odstranění pochybností k daňové kontrole se pro stanovení přípustného rozsahu daňové kontroly použije ustanovení § 90 odst. 3 věty první daňového řádu ve vztahu k ustanovení § 87 odst. 1 věty první téhož zákona jako *lex specialis*. Nejvyšší správní soud se však již neztotožňuje s názorem, že rozsah daňové kontroly překročil v posuzovaném případě rámeček ustanovení § 90 odst. 3 věty první daňového řádu. (...)*“.

98. Zdejší soud je ve světle uvedených názorů kasačního soudu přesvědčen, že ani v tomto případě nebyla žalobcova práva porušena. Správce daně dospěl k závěru, že předcházející pochybnosti nebyly náležitě odstraněny a přistoupil k zahájení daňové kontroly. Stalo se tak protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 4. 2015, č.j. 1032463/15/2301-61564-404727, přičemž důvody k zahájení kontroly, a tedy sdělení důvodů, pro které nebylo účelné dále pokračovat v postupu k odstranění pochybností, byly náležitě a podrobně (nikoliv obecně, jak tvrdí žalobce) vyjeveny na str. 4 a 5 protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 4. 2015.
99. Leitmotivem žalobních tvrzení pak bylo zpochybnění závěrů správců daně obou stupňů o tom, že žalobce neměl nárok na odpočet DPH ve stanovené výši.
100. Správní orgány v žalobcově věci správně založily své úvahy na tom, že je nezbytné nejprve zkoumat existenci daňového podvodu. Pokud dojde k jeho zjištění, je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani, tedy v tomto případě žalobce, věděla nebo vědět mohla a měla. Teprve tehdy je možné osobu povinnou k dani činit zodpovědnou za zapojení se do obchodní transakce zasazené daňovým podvodem. Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. Správce daně musí v rámci vědomostního testu nejprve zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce (tzv. objektivní okolnosti) a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. V případě nepřijetí dostatečných opatření lze mít s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se svou transakcí účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. V této souvislosti lze odkázat na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015-47, kde kasační soud uvedl mj. toto: „[27] (...) Při prokazování karuselových podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.“. Shrnuto, správce daně prokazuje tzv. objektivní skutečnosti, povinností daňového subjektu je prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.
101. Jak je uvedeno výše, kasační soud se neztotožnil se závěry vyjevenými krajským soudem v rozsudku ze dne 22. 1. 2020, č.j. 30 Af 12/2018-135, a zavázal jej stran žalobcova nároku

jednotlivě se zabývat především tím, od kdy jsou žalobce a jeho dodavatel registrováni k DPH, zda v osobách těchto společností existuje personální či kapitálové propojení, zda nedocházelo k častým změnám v osobách jejich jednatelů, kde má žalobce a jeho dodavatel sídlo, jak probíhal časově prodej kuřecího masa (zda nebyly oproti běžným podmínkám tyto transakce doprovázeny zvláštnostmi či nestandardnostmi), mezi jakými účty platby probíhaly apod. Stejně tak byl krajský soud zavázán ku zhodnocení obsahu kupních smluv, které žalobce se svým dodavatelem uzavřel, a vyjádření se stran toho, zda dohoda zjištěná při kontrole u společnosti M. a V. spol. s r.o., kterou žalobce uzavřel s jiným dodavatelem masa, svědčí o jeho běžné (obecné) praxi s dalšími dodavateli, když se jedná o jedinou dohodu uzavřenou s konkrétním dodavatelem.

102. Soud, vázán právním názorem kasačního soudu, dospěl co do registrace žalobce a jeho dodavatele (M. a V. spol. s r.o.) k DPH ke zjištění, že žalobce je registrován k dani ode dne 14. 8. 2008 (nebyl veden jako nespolehlivý plátce), jeho dodavatel byl pak registrován k dani v období od 22. 3. 1999 do 10. 9. 2019. Dále, nebylo zjištěno, že by v osobách těchto společností existovalo personální či kapitálové propojení, stejně tak nedocházelo ke změnám v osobách jejich jednatelů (jednatel společnosti žalobce byl od roku 2008 R. S., jednatel Malec a Vavrik spol. s r.o. byl od roku 1999 R. M.). Společnost žalobce sídlí od svého vzniku v Dýšině (u Plzně), zatímco Malec a Vavrik spol. s r.o. v Praze.
103. Ve vztahu ke smlouvám o dodávce zboží, které mezi sebou uzavřely společnosti žalobce a M. a V. spol. s r.o. (smlouva č. 7/2014/001 ze dne 22. 8. 2014; smlouva č. 7/2014/002 ze dne 25. 8. 2014; smlouva č. 7/2014/003 ze dne 27. 8. 2014), soud nedospěl k závěru o jejich neobvyklosti či nestandardnosti. Byť se jedná o smlouvy velmi stručné (jednostránkové), obsahují vše podstatné – identifikaci dodaného zboží co do druhu, množství, ceny a země původu, dále specifikaci místa a data dodání, splatnost ceny i formu úhrady.
104. Soud se rovněž zabíral obsahem Dohody o všeobecných obchodních podmínkách kupních smluv na dodávání masa a masných výrobků uzavřené mezi společností Bajer a spol. s r. o., Jatky Bučovice a žalobcem (signované dne 12. 3. 2013, resp. 14. 3. 2013) zjištěné při kontrole u společnosti Malec a Vavrik spol. s r.o. Byť má žalovaný jistě pravdu v tom (viz bod [53] napadeného rozhodnutí), že *„cílem této dohody je detailní nastavení jasných obchodních pravidel vztahujících se k dodávkám masa včetně příslušných detailů, např. záruční doby, obalového materiálu, reklamačního řízení, místa plnění, ustanovení o dodržování veterinárně-hygienických předpisů, způsob objednání, doba plnění, platební podmínky aj.“*, nelze na základě takové jediné smlouvy uzavřít (jak to učinil žalovaný rovněž v bodu [53] napadeného rozhodnutí), že *„tyto skutečnosti jasně prokazují, že odvolatel (= žalobce) smluvní ujednání a řešení detailů ve vztahu k obchodování s masem a masnými výrobky považuje za zcela obvyklé.“* Naopak, lze se ztotožnit s tvrzením žalobce uvedeným v jeho vyjádření ze dne 3. 2. 2017 na výzvu k prokázání skutečností ze dne 6. 1. 2017, podle kterého *„konkrétní dodavatel si v dohodě/smlouvě vždy definuje vlastní požadavky na podmínky obchodní spolupráce a z jedné smlouvy nelze dovozovat podmínky obchodní spolupráce v jiných dodavatelsko-odběratelských vztazích.“* Soud je toho názoru, že k závěru o určitém dodavatelsko-odběratelském smluvním standardu nepostačí vycházet pouze z jedné dohody. Ostatně, stejně tak by se mohlo dojít k závěru, že žalobcovým smluvním standardem je ona stručná podoba, která byla zvolena ve smlouvách uzavřených mezi žalobcem a Malec a Vavrik spol. s r.o. Chtěl-li správce daně, příp. žalovaný relevantně dokumentovat smluvní úzus, s jakým žalobce přistupuje k uzavírání dohod s dodavateli, musel by tak nutně učinit na základě většího množství smluv, které by vzájemně v detailech porovnal a konfrontoval je se smlouvami s Malec a Vavrik spol. s

r.o. *Obiter dictum* pak soud konstatuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod [53]) chybně uvedl, že Dohoda o všeobecných obchodních podmínkách kupních smluv na dodávání masa a masnách výrobců byla uzavřena mezi žalobcem a M. a V. spol. s r.o.

105. Soud rovněž zaměřil pozornost na časový aspekt prodeje kuřecího masa v linii žalobce a jeho odběratele, tedy slovenské společnosti J-ten. Ano, solené kuřecí prsní řízky, které byly předmětem smluv č. 7/2014/001, č. 7/2014/002 a č. 7/2014/003 uzavřených mezi žalobcem a Malec a Vavrik spol. s r.o., byly v ten samý den, kdy byly dodány žalobci, jím dále prodány společnosti J-ten. Ani v tom však soud nespatořoval zjevnou mimořádnost, neboť se jednalo o obchod se syrovým masem, kde lze jistě očekávat podstatně kratší „prodejní“ lhůty, než například u zboží spotřebního. Ony krátké časové úseky mohou být ovlivněny nejen faktem, že se jedná o potraviny náchylné k rychlému kažení se, dodržení teplotního režimu atd., ale i například blízcím se datem spotřeby.

106. Soud ve věci rovněž považuje za významné zdůraznit další argumenty vyjevené v žalobcův prospěch v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, č.j. 5 Afs 157/2020-61. Kasační soud zde uvedl mj. toto (zvýraznění podtržením provedl krajský soud): „[38] Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že existence daňového podvodu nemůže spočívat jen a pouze na skutečnosti, že jiný dodavatel v řetězci, se kterým nadto daňový subjekt sám nikdy nespolečně pracoval a o němž se dozvěděl až při provádění daňové kontroly, nezaplátil DPH. Daňové orgány totiž nemohou extenzivně dovozovat, že daňové subjekty musí vyjma svých obchodních partnerů prověřovat věrohodnost také veškerých jejich dodavatelů, tj. nelze povědomost daňového subjektu a jeho obezřetnost rozšiřovat na nekonečně dlouhý řetězec osob. Je logické, že každý daňový subjekt si údaje o svých dodavatelích určitým způsobem chrání; v opačném případě by se jeho vlastní odběratelé mohli obrátit přímo na původní dodavatele, čímž by se daňový subjekt z realizace některých obchodů sám vyloučil.

[39] Nelze také klást k tíži daňovému subjektu ty skutečnosti, které nemohl ovlivnit. Co se tedy týče podmínek skladování masa v Holešovickém přístavu v Praze, lze sice konstatovat, že si stěžovatelka podmínky jeho skladování mohla osobně ověřit před tím, než jej od svého dodavatele nakoupila. Na druhou stranu ji však nelze činit odpovědnou za obchodní rozhodnutí svého dodavatele (společnosti M. a V. spol. s r.o.). Bylo pouze na něm, s jakým subjektem smlouvu o skladování (a zda vůbec) uzavře. Stejně tak bylo na něm, aby převzetí masa nahlásil Státní veterinární správě, jak vyplynulo ze sdělení Státní veterinární správy založeného ve správním spise.

[40] K tomu Nejvyšší správní soud dále poznamenává, že splnění povinností vyplývajících z jiných (veterinárních) předpisů, které sledují odlišný cíl než odhalování podvodů v oblasti DPH, nelze hodnotit jako opatření, jehož přijetí lze od osoby povinné k dani rozumně požadovat, aby svou účast na daňovém podvodu vyloučila (k tomu srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 10. 2019, Altic, věc C-329/18). K prokazování přijetí kontrolních mechanismů je však možno přistoupit teprve poté, co jsou objektivní skutečnosti svědčící o podvodu náležitě popsány a prokázány. Teprve poté přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen prokázat, že přijal taková opatření, jimiž svou účast na podvodu vyloučil, tj. s ohledem na přijatá opatření o něm nemohl vědět. Mezi taková opatření můžeme řadit důsledné prověřování svých obchodních partnerů, ověřování registrace k DPH a příslušných účtů, náležitou smluvní dokumentaci, případné uzavření pojištění nakupovaného zboží, je-li to s ohledem na jeho povahu vhodné, apod. Závěr o existenci podvodu však nelze postavit pouze na tom, že daňový subjekt své dodavatele (příp. dodavatele svých dodavatelů) dostatečně neproověřoval. V takovém případě by totiž byl stírán rozdíl mezi prokázáním

objektivních skutečností svědčících o podvodu (jež tíží správce daně) a mezi prokázáním přijetí kontrolních mechanismů (což je naopak úkolem daňového subjektu) a důkazní břemeno týkající se uvedených objektivních skutečností by tak bylo fakticky přeneseno na daňový subjekt.“.

107. Rovněž nebylo možné odhlédnout od dalšího ze závěrů Nejvyššího správního soudu o tom, že je ve shodě s žalobcem v tom, že svědkyně R. M. nebylo možné hodnotit jako nevěrohodného (resp. žalobcem instruovaného) pouze proto, že předložil doklady potvrzující skutečnosti tvrzené žalobcem a byl připraven odpovídat na dotazy správce daně (viz body [45] – [49] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, č.j. 5 Afs 157/2020-61). Krajský soud se tak nemohl odchýlit od názoru kasačního soudu o tom, že žalovaný (resp. správce daně) nemohl uzavřít, že je svědek R. M. nevěrohodný, když jeho výpověď naopak potvrzuje průběh dodávek masa tak, jak je popsán žalobce (viz bod [49] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, č.j. 5 Afs 157/2020-61).
108. Soud na základě výše uvedených skutečností, s přihlédnutím k závěrům Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 8. 9. 2021, č.j. 5 Afs 157/2020-61, dospěl stran leitmotivu žaloby k závěru, že správce daně ani žalovaný jednoznačně neprokázali (a nebylo tak možno o tom učinit jednoznačný závěr), že daňový subjekt (= žalobce) minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Nebylo tak možno uzavřít, že žalobce neměl nárok na odpočet DPH ve stanovené výši.
109. Vzhledem k tomu, že žaloba byla shledána důvodnou, soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž bude správní orgán vázán právním názorem vyjeveným v rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[VI] Náklady řízení

110. Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem. K tomu soud poznamenává, že pro přiznání nároku na náhradu nákladů řízení je rozhodující finální úspěch ve věci.
111. Soud proto žalobci přiznal částku ve výši 32 684 Kč, sestávající ze zaplacených soudních poplatků za žalobu a kasační stížnost celkem ve výši 8 000 Kč (3 000 Kč a 5 000 Kč), a dále z odměny advokáta, resp. daňového poradce za šest úkonů právní služby v plné výši, tj. po 3 100 Kč/úkon, a z náhrady hotových výdajů za šest úkonů právní služby po 300 Kč/úkon podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též „advokátní tarif“). Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení žalobce společností VECTIGALIA s. r. o. v řízení před krajským soudem, podání žaloby, účast na jednání před soudem dne 22. 1. 2020, a dále převzetí a příprava zastoupení žalobce Mgr. Jiřím Maškem, advokátem (po prvním rozhodnutí krajského soudu), podání kasační stížnosti a účast na jednání před krajským soudem dne 1. 3. 2022.
112. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly navýšeny o částku 4 284 Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

113. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možností žalovaného tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 1. 3. 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu