



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **MRAZÍRNY SCHMIDT s. r. o.**, IČ 28010809, Jižní ulice, 330 02
Dýšina,
zastoupeného **VECTIGALIA s. r. o.**, IČ 03799808, společnost
vykonávající daňové poradenství, V Obilí 1230/44, 326 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, čj. 51940/17/5300-22443-712144,
takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Plzni (dále jen „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“) doručenou 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:
 - i. 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 „Malec a Vavrik“) 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

- ii. oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty uvedené na ř. 20 daňového přiznání u uskutečněných plnění pro odběratele v jiném členském státě (Slovensko), a to obchodní korporaci J-ten s. r. o., Mliekárenska 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 Malec a Vavrik. 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 námitky.
13. **1. žalobní bod (část žaloby označená III.)**
14. Žalobce tvrdil, že skutkový stav, z něhož žalovaný vycházel při svém rozhodování, byl nedostatečně zjištěn. Žalovaný se vůbec nevypořádal s odvolací námitkou týkající se nezákonného postupu správce daně při provedení a hodnocení svědecké výpovědi pana R. M..
15. 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.

16. 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.
17. 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 výpovědi 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.
18. 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 nález Ústavního soudu ze dne 6. 4. 2005, sp. zn. II. ÚS 94/03).
19. 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.
20. **2. žalobní bod (část žaloby označená IV.)**
21. [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 Malec a Vavrik. 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 Malec a Vavrik, 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.

22. 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).
23. V souladu s judikturními závěry SDEU, NSS i zásadami daňového procesu je nutno posuzovat komplexnost dané obchodní operace mezi dodavatelem Malec a Vavrik 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.
24. 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.
25. 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 R. M., 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.“
26. Shora uvedený postup žalobce považoval za nesprávný a nezákonný, vedoucí k vydání nezákonného rozhodnutí.
27. [IV.2] Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 53, str. 18) uvedl, že „z kontroly na DPH u dodavatelské korporace Malec a Vavrik 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 Malec a Vavrik, 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.“.
28. 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 popsaným 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 provádí-li 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.

29. Shora uvedeným postupem se žalovaný dopustil nesprávného a nezákonného postupu, který vedl k vydání nezákonného rozhodnutí.
30. [IV.3] Žalovaný nesprávně dovedl, 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 Malec a Vavrik 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 Malec a Vavrik 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.
31. 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.
32. 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 indicí 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.
33. 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.

34. 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.
35. 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.
36. 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.
37. 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 Malec a Vavrik a žalobcem probíhaly za standardních okolností mezi danými obchodními partnery v daném obchodním odvětví, v daném místě a čase. Takovéto rozhodnutí je stiženo vadou nezákonnosti. Shora uvedený postup žalovaného proto žalobce považoval za nesprávný a nezákonný a žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné.
38. 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).
39. 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.
40. **3. žalobní bod (část žaloby označená V.)**
41. Žalobce rovněž namítal, že věc byla po právní stránce nesprávně právně posouzena.
42. [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.

43. 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.
44. 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 Malec a Vavrik, 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 Malec a Vavrik 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.
45. 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 Malec a Vavrik, 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.
46. 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.
47. 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.

48. 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 nevynaložil 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.
49. 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.
50. 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 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.
51. Shora uvedený postup žalobce považoval za nesprávný a nezákonný, a napadené rozhodnutí proto za nezákonné.
52. [V.2] Žalovaný v napadeném rozhodnutí mj. konstatoval, že obchodní transakce mezi žalobcem a jeho dodavatelem Malec a Vavrik 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.

53. 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.
54. 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 Mahagében Kft a Péter Dávid) 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).
55. 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.
56. Zvýše citovaných rozsudků SDEU a NSS jednoznačně vyplývá, že se žalovaný ztotožněním se s postupem správce daně dopustil nesprávné aplikace právní normy, když dovedl 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.
57. Žalobce považoval postup žalovaného v důsledku nesprávného právního posouzení věci za nesprávný a nezákonný a žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné.
58. **4. žalobní bod (část žaloby označená VI.)**
59. Žalobce rovněž namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatečné odůvodnění.
60. [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.
61. 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 J. S., 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.

62. 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.
63. 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.
64. 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.
65. 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.
66. 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.
67. 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.
68. 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.
69. 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.“*
70. 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.

71. 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.
72. [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 Malec a Vavrik. 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 Malec a Vavrik mu nenáleží, neboť bylo v souladu s judikaturou SDEU prokázáno, že odvolatel mohl a měl vědět, že se uvedenými plněními účastní podvodu na DPH.
73. Žalovaný dovodil, že v případě řešených obchodních transakcí mezi dodavatelem Malec a Vavrik 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.
74. 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 vyplynuvší 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.).

75. 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, stižen podvodem na DPH, a tudíž mu nelze přiznat nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění uvedených v této položce.
76. Žalovaný se s těmito závěry správce daně ztotožnil, aniž by se vypořádal s žalobcovým odvolacím důvodem a aniž by dostatečně odůvodnil, jakými logickými úvahy 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.
77. 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.*“
78. 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.
79. 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 Malec a Vavrik a žalobcem (například vztah dodavatele Malec a Vavrik 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 Malec a Vavrik 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.
80. 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.

81. Shora uvedený postup žalovaného byl nesprávný a nezákonný. Jeho důsledkem bylo vydání nedostatečně odůvodněného rozhodnutí, které je stíženo vadou nezákonnosti.
82. [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 Malec a Vavrik 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 Malec a Vavrik a žalobcem, jichž si žalobce měl být s ohledem na své profesní zkušenosti vědom.
83. 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.
84. 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.
85. 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 vyplývající 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.
86. 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

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

[IV] Rozhodnutí soudu

88. 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.“).
89. 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.

90. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
91. Při jednání před soudem strany setrvaly na svých stanoviscích.
92. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, když o žalobních námitkách uvažil následovně.
93. Pro přehlednost soud primárně uvádí dva základní principy, jimiž se při rozhodování řídil.
94. Princip první. Významnou otázkou řešenou v souzené věci byla otázka dokazování, resp. rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení. Institut dokazování byl do 31. 12. 2010 upraven zejména v § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, od 1. 1. 2011 je upraven zejména v § 92 daňového řádu. Jelikož nová právní úprava vychází ze staré, lze se v řadě ohledů obdobně dovolávat závěrů předchozí soudní praxe.
95. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
96. K tomu se v důvodové zprávě uvádí: „Odstavec 2 přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejúplněji. Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt.“ (Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona – daňový řád. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 5. volební období, 2006 – 2010, sněmovní tisk 685/0, část č. 2/4).
97. Rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno především v 92 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu.
98. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podání.
99. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
100. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
101. Stran distribuce břemen se odborná literatura vyjádřila např. takto: „Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti se bude přímo vztahovat k důkaznímu břemenu daňového subjektu. Vystane-li důkazní břemeno daňovému subjektu ve vztahu k jeho daňovému tvrzení, ustojí jej nejčastěji předložením účetních dokladů. V takovémto případě vzniká

důkazní břemeno správci daně. To však neznamená, že by správce daně byl povinen prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. Jak vyplývá z komentovaného ustanovení, správce daně prokazuje pouze skutečnosti vyvracející věrohodnost (§ 7 odst. 2 ÚčZ), průkaznost (§ 8 odst. 4 ÚčZ), správnost (§ 8 odst. 2 ÚčZ) či úplnost (§ 8 odst. 3 ÚčZ) účetnictví daňového subjektu, a to až už účetnictví jako celku či pouze jeho jednotlivých účetních dokladů. Dostojí-li správce daně této povinnosti, bude povinností daňového subjektu předložit další důkazní prostředky mimo rovinu účetnictví. V opačném případě bude správce daně nucen konstatovat, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Předloží-li daňový subjekt nové důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, celá situace se opakuje s tím, že správce daně bude nově prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto důkazních prostředků. Celý tento proces pak můžeme nazvat jako přenos důkazního břemene, byť se fakticky nejedná o přenos jako spíše o opětovný vznik až už na té či na oné straně.“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondříšek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 179-180).

102. K tomu, které skutečnosti je kdo povinen prokazovat, se soudní praxe ustálila hlavně na těchto názorech: *„Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72; toto i další zde zmíněná rozhodnutí kasačního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz), *„Daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119) a *„K prokázání existence skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného daňovým subjektem, nedochází nesplněním určité procesní povinnosti daňového subjektu či třetí osoby ani pouhým zpochybněním jejich tvrzení, nýbrž toliko vlastní procesní aktivitou správce daně v podobě provedení takového důkazního prostředku, který je způsobilý vyvolat stav objektivní nejistoty o rozhodné skutečnosti.“* (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2008, č.j. 15Ca 259/2006-44).
103. K průběhu dokazování v daňovém řízení se pak Nejvyšší správní soud sumárně vyslovil takto: *„Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. ... Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky. Ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňový subjekt má v*

první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví [§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“)], či jiné povinné záznamy nebo evidence (viz také § 39 zákona o správě daní a poplatků, jakož i příslušná ustanovení Opatření 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, vyhlášeného ve Sbírce zákonů pod č. 51/2000). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně), věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona. ... Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nabradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86).

104. Princip druhý. Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí být z žalobního bodu patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Každá taková námitka (bod) musí být dostatečně konkrétní. Z povahy soudního řízení správního vyplývá, že je to žalobce, který obsahem podání – žaloby – vymezuje rozsah přezkumu jím napadeného rozhodnutí. Je tedy na žalobci, jak prostřednictvím žalobních bodů vymezí přezkumnou činnost soudu. Nejvyšší správní soud došel ohledně náležitostí žaloby proti rozhodnutí správního orgánu k tomuto závěru: *I. Líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od*

charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. II. Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. III. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti. [viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58, publikovaný pod č. 835/2006 Sb. NSS, toto i další zde zmíněná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz]. Účastníci řízení by tedy měli svá podání náležitě konkretizovat. Námitka, má-li být kvalifikovaná, by měla být konkrétní, protože na obecnou námitku těžko žádat jinou odpověď, než opět relativně obecnou. A to se netýká jen žalobních bodů, toto kritérium jistě dopadá i na námitky odvolací, jakož i na nejruznější vyjádření účastníků řízení či obsah podkladů pro vydání rozhodnutí.

105. Soud se z logiky věci primárně zaměřil na námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, neboť bylo-li by toto tvrzení důvodné, nezbyla by soudu jiná možnost, než napadené rozhodnutí zrušit. Soud však tento nedostatek rozhodnutí neshledal.
106. 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.
107. Důvodná nebyla ani další žalobní tvrzení.
108. Relevantní ustanovení daňového řádu a přílehlavá judikatura stran rozložení důkazního břemene byly uvedeny výše. 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 zasažené daňovým podvodem. Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. K přenesení tohoto důkazního břemene zpět na daňový subjekt dochází na základě tzv. vědomostního testu. 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. Lze v této souvislosti 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.“. Shrnutí, správce daně prokazuje tzv. objektivní skutečnosti a 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.

109. Byť názor správce daně zaznamenal určitý vývoj, nelze se ztotožnit s žalobcem v tom, že správce daně „zásadním způsobem měnil důvody“. Soud se proto stran leitmotivu žaloby nejprve zaměřil na to, zda správce daně *prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý 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*. Soud dospěl k závěru, že ano.
110. Žalobce namítal pochybení správce daně týkající se svědecké výpovědi R. M., konkrétně jejího provedení a hodnocení. Z pozice správce daně a daňového subjektu v případě možné účasti v karuselovém podvodu (viz výše rozsudek ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015-47) přitom vyplývá, že každá z těchto stran má nutně odlišné představy o tom, které skutečnosti je třeba prokázat.
111. Podle § 92 odst. 6 daňového řádu platí, že *navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit*. Žalobce navrhl výslech R. M. dne 11. 3. 2016 ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění (protokol ze dne 27. 1. 2016, č.j. 116826/16/2301-61564-404727). Jako skutečnosti, které má svědek prokázat, byly uvedeny prokázání skutečného přijetí předmětných plnění, včetně vysvětlení nesouladu stran nemožnosti překládky z kamionu na kamion v jedné ze zkoumaných dodávek zboží, a poskytnutí dokladů ze skladové evidence. Výslech byl uskutečněn dne 19. 5. 2016 (protokol č.j. 1106967/16/2301-61564-402162).
112. Není pochyb o tom, že svědecká výpověď R. M. mohla prokázat pro věc významné skutečnosti. Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy [každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v souvislosti (§ 8 odst. 1 daňového řádu)], avšak jestliže z nějakého důvodu nevznese dotaz k prokázání tvrzení, které je rozhodné pro daňový subjekt, pak to nelze považovat za jeho pochybení. Daňový subjekt musí být v řízení aktivní, pokud jde o prokázání skutečností svědčících v jeho prospěch, a k tomu slouží mj. i jeho účast při takovém výslechu. Správce daně směřuje vedení výslechu především k prokázání toho, co je jeho povinností prokázat. Tedy, nepřinesla-li svědecká výpověď (další) skutečnosti, které by hovořily ve prospěch daňového subjektu, tak je to třeba přičíst daňovému subjektu samotnému.
113. Soud v intencích žalobních tvrzení neshledal, že by ze strany správce daně došlo stran vedení výslechu a hodnocení svědecké výpovědi ke zneužití postavení správce daně, příp. že se správce daně nezabýval skutečnostmi, které jsou ve prospěch daňového subjektu. R. M. byl v rámci výslechu obsáhle dotazován nejen správcem daně, ale i ze strany daňového subjektu. Ovšem, nebyl-li jím (tedy daňovým subjektem) dotazován ve vztahu k případným dalším okolnostem, které mohly být interpretovány ve prospěch žalobce,

pak tato skutečnost nemůže být považována jako pochybení správce daně a jeho postupu při vedení výslechu. Jednalo se totiž o množinu práv náležejících do dispozice daňového subjektu.

114. Stran druhého žalobního bodu, konkrétně tvrzení obsažených v části označené IV.1, soud musí konstatovat, že ona část žaloby nesplňuje kritéria na řádně uplatněný bod specifikovaná v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58. (viz výše). Žaloba je totiž nesena ve velmi obecné rovině. V prvním odstavci (str. 6 žaloby) je konstatováno, jak správce daně hodnotil svědeckou výpověď, v dalších odstavcích (2 - 4) je pak připomínána povinnost správce daně hodnotit svědeckou výpověď v intencích § 8 odst. 1 daňového řádu, resp. povinnost prokázat existenci objektivních okolností při prokazování existence daňového podvodu a povinnost vypořádat se s námitkami ohledně podmínek konkrétní transakce. Soud však postrádal konkrétní tvrzení, tedy v čem žalovaný dle žalobce nesplnil povinnost plynoucí mu z § 8 odst. 1 daňového řádu, jak nesplnil povinnost prokázat existenci objektivních okolností, či s jakou námitkou se nevypořádal. Obecná jsou i tvrzení vyjevená v posledním odstavci na str. 7 žaloby. Případnou důvodnost námitek by totiž bylo možné posoudit pouze tehdy, pokud by žalobce přesně specifikoval, které důkazy, příp. které odpovědi R. M. vyvracejí tu či onu „indicii“, o kterou opírají své závěry správci daně obou stupňů.
115. Nedůvodná byla i tvrzení uplatněná v žalobní námitce 2, části IV.2 (str. 8). Žalobce tvrdil, že nebyl v průběhu daňového řízení zpraven o tom, že správce daně má k dispozici „Dohodu o všeobecných obchodních podmínkách“ (dále jen „Dohoda“, viz výše). 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 odkazováno v bodě 3 na str. 7. Žalobce, resp. jeho zástupce, se stran Dohody vyjádřil v podání ze dne 3. 2. 2017 doručeném správci daně dne 5. 2. 2017 (zaevidovanou pod č.j. 203766/17). Žalobce neuvedl, že Dohodu nemá k dispozici, naopak, stran nutnosti ji uzavřít se k ní vyjadřuje na str. 12 a 15 podání.
116. 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 mělo pro žalobce. 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.
117. 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.

118. 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, či 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 břemen. Ani v tomto případě soud neshledal žalobcovy argumenty důvodné, neboť vydání výzvy správcem daně bylo v kontextu skutkových okolností věci správné.
 119. Stran žalobního bodu č. 3 (část V.2) soud uvážil následovně.
 120. Žalobce znovu (viz obdobný závěr soudu výše) pouze obecně vypočítává závěry správce daně, aby následně vyjevil, že s nimi ve světle judikatury evropské a národní nesouhlasí. To ale nestačí. Žalobce, chtěl-li být úspěšný, byl povinen uvést konkrétní, přesně uvést, v čem je ten či onen závěr správce daně nesprávný a čím to žalobce zdůvodňuje. Ani v této části žaloby však žalobce nic takového neučinil.
 121. 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]edošlo-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. Dospěje-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 vymežit 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]latímco 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 rámec ustanovení § 90 odst. 3 věty první daňového řádu. (...)“.

122. 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.
123. Obecné a rekapitulující jsou úvodní odstavce žalobní námitky č. 4, bodu VI.2. Žalobce v prvním odstavci na str. 19 žaloby sice namítá, že „žalovaný postupoval v rozporu se zásadami formální logiky a v přímém rozporu s výše uvedenou judikaturou“, avšak ani v tomto případě nejsou uvedena žádná konkrétní – tj. které zásady formální logiky byly porušeny, resp. co v postupu a závěrech správce daně bylo chybné a s jakými závěry judikatury bylo v rozporu. Soud se stejně tak neztotožnil s tvrzením (první odstavec na str. 20 žaloby), že „žalovaný neprokazoval a dostatečně neodůvodnil své závěry“. Jednak i tu chybí přiléhavá polemika s konkrétními závěry, nadto soud je toho názoru, že správci daně obou stupňů dostatečně popsali, na základě čeho dospěli ke svým závěrům (soud v podrobnostech odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí).
124. Vzhledem k tomu, že žaloba nebyla shledána důvodnou, soud ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.

[V] Náklady řízení

125. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

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 dne 22. 1. 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu