



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Milana Taubera a Mgr. Gabriely Bašné ve věci

žalobce: **CZ News s. r. o.**, IČO 27074498
se sídlem Urbánkova 3366/59, Praha 4
zastoupen JUDr. Klárou Long Slámovou, advokátkou,
se sídlem Urbánkova 3360/47, Praha 4

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2013, č. j. 27844/13/5000-14302-700225

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 11. 2013, č. j. 27844/13/5000-14302-700225, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobci na náhradě nákladů 11 228 Kč, a to do rukou jeho zástupkyně JUDr. Kláry Long Slámové, advokátky.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

Odůvodnění:**I.****Základ sporu**

1. Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 11. 2013, č. j. 27844/13/5000-14302-700225, změnil platební výměr na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu v Praze – Modřanech (dále též „správce daně“) ze dne 31. 5. 2012, č. j. 128885/12/012915107273, v části týkající se bankovního spojení a ve zbytku ponechal platební výměr, které napadl žalobce odvoláním, bez změny. Správce daně tímto platebním výměrem vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2010. Mezi vyměřenou a tvrzenou daní shledal rozdíl ve výši 10 166 161 Kč. Správce daně vyloučil uplatněné odpočty daně podle 11 přijatých daňových dokladů v souhrnné výši 10 166 160,62 Kč z pořízených tonerů a náplní do tiskáren od společnosti FRAZBY s. r. o. Na základě provedeného dokazování totiž neosvědčil, že by předložené doklady prokazovaly oprávněnost uplatnění odpočtů daně.
2. Žalovaný dospěl po zhodnocení důkazů k závěru, že žalobce se vědomě účastnil řetězce obchodů dotčených podvodem na dani z přidané hodnoty (dále též „karuselové podvody“). Ohledně zahájení vytykácího řízení žalovaný uvedl, že výzva explicitně obsahuje pochybnosti o správnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních z důvodu vykazání nezvykle vysokých vyrovnaných přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění ve srovnání s předešlými zdaňovacími obdobími. Žalovaný poukázal na to, že správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vyvracel věrohodnost daňových dokladů od společnosti FRAZBY s. r. o. Vycházel přitom zejména ze zjištění dožádaného správce daně – Finančního úřadu pro Prahu 2, podle kterého nebylo možné ověřit, zda z předmětných zdanitelných plnění byla odvedena daň na výstupu. Uvedená společnost totiž od změny sídla na adresu Vyšehradská 1349/2, Praha, přestala spolupracovat a veškeré písemnosti jí byly doručovány do datové schránky fikcí. Přestože daňové přiznání za 2. čtvrtletí roku 2010 podala, vykázaná vlastní daňová povinnost nebyla uhrazena.
3. Uplatněné odpočty neosvědčil ani výslech svědků P. B., bývalého společníka dodavatele, a K. D., jednatele žalobce. Pan Z., který byl od 3. 5. 2010 do 30. 12. 2010 jednatelem dodavatele, se k podání svědecké výpovědi nedostavil. Na základě registračních značek zjistil správce daně provozovatele vozidel: R. K. a společnost Vilasponta s. r. o. R. K. pro společnost FRAZBY s. r. o. a žalobce v roce 2010 žádnou přepravu nezajišťoval, společnost na výzvu nereagovala a jednalo se o společnost, která se správcem daně nespolečně pracovala. Nájemní smlouva ze dne 8. 8. 2010 týkající se pronájmu skladových prostor od 9. 8. 2010 byla vzhledem k posuzování obchodních případů z 2. kvartálu roku 2010 bezpředmětná.
4. Žalovaný uzavřel, že žalobce se jednorázově a bez znalosti trhu zapojil do řetězce obchodů s tonery a náplněmi do tiskáren. Jeho postup neměl ekonomické opodstatnění, nebyl racionální a bylo jej možné vysvětlit jedině tak, že jeho účelem bylo vytvořit další článek řetězce dotčeného na jiných stupních podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalobce nepřijal ve smyslu judikatury Soudního dvora všechna opatření, která je možná po něm rozumně požadovat, aby zajistil, že plnění, které provádí, jej nezapojí do účasti na daňovém podvodu. Proto žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

5. Žalobou podanou dne 10. 12. 2013 u zdejšího soudu napadl žalobce nadepsané rozhodnutí žalovaného. Žalobce namítá, že předložené důkazy byly nesprávně vyhodnoceny a jejich hodnocení odporuje zásadám logiky. Správní orgány na jednu stranu osvědčily správnost odvedení daně z přidané hodnoty za zboží, neboť bylo prokázáno, že bylo dodáno odběratelům, na druhou stranu správní orgány ale neosvědčily odpočet daně z přidané hodnoty ze stejného zboží, protože údajně nebylo prokázáno jeho dodání společností FRAZBY s. r. o. žalobci. Pokud bylo uvedené zboží dodáno žalobcem odběratelům Mironet s. r. o. a eD' system Czech, a. s., muselo být zboží před tím zakoupeno od společnosti FRAZBY s. r. o.
6. Žalobce dále namítá, že vytýkácí řízení bylo zahájeno v rozporu se zákonem. Řízení bylo zahájeno výzvou ze dne 16. 8. 2010, č. j. 100491/10/012915107273, dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), a dále v něm bylo pokračováno dle § 89 a § 90 daňového řádu. Ohledně podmínek zahájení vytýkácího řízení žalobce odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, č. 1729/2008 Sb. NSS. Přitom se domnívá, že pokud výzva dle § 43 ZSDP nesplňuje stanovené předpoklady, pak je v rozporu se zákonem stejně jako navazující vytýkácí řízení. Pokud z takového řízení vzejde rozhodnutí, nemá zákonný podklad. Výzva obsahuje pouze sdělení, že správce daně má pochybnosti o správnosti údajů přijatých a uskutečnitelných zdanitelných plnění, neboť vykazuje nezvykle vysoká vyrovnaná přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění.
7. Žalobce brojí i proti tomu, že správce daně postupoval v rozporu s § 31 odst. 8 ZSDP, případně § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a s judikaturou správních soudů (rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 127/2009, sp. zn. 8 Afs 37/2009). Žalobce doručil správci daně konkrétní odpověď na jeho pochybnosti ohledně nezvykle vysokých a vyrovnaných přijatých a uskutečněných plnění. Žalobce údaje v daňovém přiznání osvědčil jako správné, když k nim předložil i evidenci pro daňové účely podle § 100 ZDPH, skladovou evidenci k realizovaným obchodům, daňové doklady, dodací listy a výpisy z běžného účtu. Uvedené listiny jsou nesporně důkazními prostředky. Nelze z nich dovozovat, že by správce daně unesl svoje důkazní břemeno týkající se důvodných pochybností ohledně daňového tvrzení žalobce. Náležitosti dodacího listu se řídí výhradně dohodou smluvních stran a jeho náležitostmi není uvedení způsobu přepravy, místo nakládky nebo vykládky. Bankovní výpisy dále prokázaly úhradu za uvedené zboží a osvědčily pohyb finanční prostředků. To ale správce daně ani žalovaný v rozporu s § 8 daňového řádu nehodnotili, čímž porušili zásadu volného hodnocení důkazů i zákazu libovůle (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 37/2009).
8. Žádné důkazní prostředky nejsou *a priori* vyloučeny z dokazování. Z postupu správních orgánů není zjevné, jaké jiné důkazy, jež by osvědčovaly přijetí zdanitelného plnění od dodavatele, měl tedy žalobce doložit. Správní orgány spíše přenesly důkazní břemeno na žalobce ohledně skutečností, které nemohl nijak ovlivnit, zejména ohledně splnění daňové povinnosti ze strany společnosti FRAZBY s. r. o. a zajištění dopravy. Žalobce nemá možnost ovlivňovat chování jiných daňových subjektů. Žalovaný ale své rozhodnutí založil, na tom, že s ohledem na nespolupráci prvotního dodavatele a jednoho z dopravců s finančními orgány není osvědčena průkaznost předložených důkazů.

9. Žalobce sám zajistil svědeckou výpověď P. B. Tento důkaz byl ale hodnocen zcela v rozporu se svým obsahem a s § 8 odst. 2 daňového řádu, přestože prokazuje uskutečnění daných obchodů a dodání zboží sám o sobě i ve spojení s dalšími důkazy. Svědek totiž jednoznačně vypověděl, že společnost FRAZBY s. r. o. s žalobcem obchodovala, zboží žalobce dodával odběratelům MIRONET s. r. o. a eD' system Czech, a. s., a za dodané zboží bylo řádně zapláceno. K tíži svědka nebylo možné přičíst, že neznal konkrétní detaily obchodů, protože je prováděl dnes nedosažitelný pan Z.
10. Ohledně důkazních prostředků zajištěných správcem daně, jež se týkají vozidel nebo osob dopravců, žalobce uvádí, že jejich výsledek je zcela irelevantní, protože žalobce dopravu neobstarával, cena byla zahrnuta v ceně zboží a žalobci nebylo známo, kdo prováděl dopravu pro společnost FRAZBY s. r. o. Z judikatury vyplývá, že důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených daňovým subjektem, tedy k jeho daňové povinnosti (nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05). Nelze ale po daňovém subjektu požadovat prokázání negativních skutečností, tedy toho, co netvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 182/2006-115). Žalovaný nezákonně přenášel důkazní břemeno na žalobce ohledně skutečností, které nebyl žalobce povinen osvědčovat a které nemohly mít vliv na rozhodnutí žalovaného. Dodání zboží a následné předání odběratelům je prokázáno nakonec tím, že do společnosti MIRONET s. r. o. a eD' system Czech, a. s., bylo zboží skutečně dopraveno. Skutečnost, že společnost FRAZBY s. r. o. je nekontaktní a patrně neplní své zákonné povinnosti, je mimo odpovědnost žalobce a nijak se ho nedotýká.
11. Správní orgány rozhodly zcela v rozporu s judikaturou Soudního dvora. Nepřiznaly nárok na odpočet, ačkoli podmínky k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a žalobce neměl žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně odběratele nebo dodavatele došlo k nesrovnalostem nebo dokonce podvodům. Případný daňový podvod může spočívat pouze v neodvedení daně ze strany společnosti FRAZBY s. r. o., nikoli v jiné skutečnosti, a nemůže prokazovat, že by konkrétní zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu. Daňové doklady byly vystaveny existujícím subjektem zapsaným v obchodním rejstříku, za který jednal pan L. Z. Žalobce nemohl předvídat jakékoli nezákonné jednání ze strany jiných subjektů. Je-li mu to však vytýkáno, jedná se o porušení zákazu libovůle a principu legality (nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2096/07).
12. Správní orgány při hodnocení důkazních prostředků porušily i zásadu legitimního očekávání dle § 8 odst. 2 daňového řádu, protože na jedné straně poukazují na nedostatečnost předložených důkazních prostředků při dodání společnosti FRAZBY s. r. o., ale na druhou stranu stejné důkazní prostředky využily k osvědčení důkazů o dodání zboží ze strany společnosti MIRONET s. r. o. Žalovaný rovněž nevyhověl návrhům na doplnění dokazování ohledně prověření okolností dodání zboží odběratelům MIRONET s. r. o. a eD' system Czech, a. s., ačkoli tyto společnosti mohly poskytnout další informace ohledně realizovaných obchodů. Rovněž nebylo přihlédnuto k bankovním výpisům, které ale jednoznačně prokazují, že zboží pořízené od společnosti FRAZBY s. r. o. bylo žalobcem řádně uhrazeno. V případě pochybností měl žalobce prověřit i finanční transakce společnosti FRAZBY s. r. o. Žalobce tvrdil a prokázal, že pořídil zboží od společnosti FRAZBY s. r. o., za toto zboží zaplatil a následně uplatnil v souladu se zákonem nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Závěry správních orgánů, že bankovní výpisy neosvědčují tyto úhrady, považuje proto za rozporné s provedenými důkazy.

13. Závěrem žalobce namítá, že správní rozhodnutí postrádají datum a podpis osob oprávněných rozhodnutí vydat.
14. Žalobce soudu navrhuje provést důkazy prověřením bankovních transakcí společnosti FRAZBY s. r. o., prověřením okolností dodání zboží společností MIRONET s. r. o. a eD' system Czech, a. s., výsledkem statutárního orgánu žalobce a obsahem správního spisu.
15. Žalobce navrhuje, aby soud zrušil rozhodnutí obou stupňů a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.
16. Ve vyjádření ze dne 6. 2. 2014, č. j. 3096/14/5000-14504-71142, žalovaný plně setrvává na názoru, který zaujal v napadeném rozhodnutí. Ohledně nezákonného zahájení vytýkacího řízení poukazuje na výzvu ze dne 17. 8. 2010, č. j. 100491/10/012915107273, která podle něj obsahuje všechny požadavky dle § 43 ZSDP. Ve vztahu k dokazování žalovaný konstatuje, že orgány finanční správy postupovaly dle § 8 odst. 1 a 2 a § 92 daňového řádu. Provedené důkazy nasvědčovaly existenci objektivních okolností, že se žalobce vědomě účastnil v řetězci obchodů dotčených podvodem na dani z přidané hodnoty. Ohledně podpisu a data vydaných rozhodnutí nakonec žalovaný odkazuje na § 102 odst. 1 daňového řádu s tím, že obě rozhodnutí byla datována i podepsána. K návrhu žalobce na zrušení rozhodnutí obou stupňů žalovaný odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76. Jelikož podle názoru žalovaného byla napadená rozhodnutí vydána v souladu se zákonem, žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl a nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

III.

Posouzení žaloby

17. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
18. Soud rozhodl ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, protože žádná ze stran s takovým postupem nevyjádřila nesouhlas.
19. Žaloba je důvodná.
20. S ohledem na níže uvedené závěry soud neshledal důvody k tomu, aby provedl žalobcem navržené důkazy. Napadená rozhodnutí a správní spis tvoří totiž dostatečný skutkový základ pro tento rozsudek.

1. Určitost pochybností správce daně ve vytýkacím řízení

21. Žalobce předně napadá zahájení vytýkacího řízení; výzva ze dne 16. 8. 2010, č. j. 100491/10/012915107273, nesplňovala požadavky § 43 odst. 1 ZSDP, protože v ní nebyly konkretizovány pochybnosti správce daně. Pokud byla výzva nezákonná, bylo nezákonné i vytýkací řízení a rozhodnutí ve věci, které postrádá zákonný podklad.

22. Podle § 43 odst. 1 ZSDP, ve znění účinném do 31. 12. 2010, „[v]zniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal“.
23. V usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zabýval nezbytnými náležitostmi výzvy podle § 43 odst. 1 ZSDP a vyslovil, že v ní musí být „[...] uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá“, přičemž „[v]ýjimkou by byla výlučně situace, kdy již přímo ze samotného obsahu daňového přiznání je patrná skutková okolnost, která zakládá pochybnost správce daně. Tak tomu může být zejména v případě početní nebo jiné podobné nesrovnalosti v daňovém přiznání, např. v matematických vztazích mezi údaji v jednotlivých řádcích daňového přiznání (typicky nesoulad v součtech určitých dílčích položek daňového přiznání) či tehdy, opomene-li daňový subjekt určitou kolonku daňového přiznání vyplnit, ač by vzhledem k okolnostem být vyplněna měla.“ Současně však Nejvyšší správní soud například ve svém pozdějším rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117, konstatoval, že „[...] pro zákonný průběh vytýkacího řízení je podstatná rovněž součinnost správce daně a daňového subjektu“. Za nepřipustně formální označil „[...] přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytýkacího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytýkací řízení“. Jinými slovy, povaha vytýkacího řízení je založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž předmětem je právě ona pochybnost a skutkové okolnosti, s nimiž je spojena. Pouze pokud je daňovému subjektu sdělena podstata pochybností, může na tyto pochybnosti adekvátně reagovat a pokusit se je rozptýlit. Právě proto také § 43 odst. 1 ZSDP předepisoval, že vedle toho, že správce daně musí relevantní pochybnosti mít, musí je rovněž daňovému subjektu sdělit, a to zákonem předepsaným způsobem, který umožňuje naplnit smysl a účel vytýkacího řízení. V této fázi je jím především vytvoření možnosti daňového subjektu, aby na podezření správce daně reagoval a jeho pochybnosti rozptýlil a vzniklé nejasnosti či nesrovnalosti týkající se své daňové povinnosti vysvětlil, respektive odstranil.
24. Soud ze správního spisu shledal, že správce daně zahájil vytýkací řízení dle § 43 odst. 1 ZSDP výzvou ze dne 16. 8. 2010, č. j. 100491/10/012915107273. Správce daně v této výzvě uvedl, že po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty za období 2. čtvrtletí roku 2010 mu vznikly pochybnosti o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v oddílu C. přiznání. Za důvod pochybností pouze uvedl, že žalobce vykazuje „[...] nezvykle vysoká vyrovnaná přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění“.
25. V návaznosti na výzvu žalobce sdělil přípisem ze dne 27. 8. 2010 správci daně, že „[n]ezvykle vysoká přijatá a uskutečněná plnění byla způsobena rozšířením činnosti o

velkoobchodní prodej tonerových kazet a náplní do tiskáren. [...] Příjemci zboží byly společnosti eD' system Czech, a. s., IČ: 47974516 a Mironet s. r. o., IČ: 25728946. Dodavatelem zboží byla ve všech případech společnost FRAZBY s. r. o., IČ: 29072425". Správce daně následně začal činit další úkony, kterými zamýšlel ověřit žalobcova tvrzení.

26. Soud v kontextu požadavků § 43 odst. 1 ZSDP, které vyložil Nejvyšší správní soud v citované judikatuře, konstatuje, že uvedená výzva nesplňovala zákonné předpoklady a byla zcela nedostatečná. Z výzvy je zřejmé, v čem spočívaly pochybnosti správce daně, ale zcela chybí důvody, proč pochybnosti vznikly. Jinými slovy, z výzvy nevyplývá konkrétní důvod, který měl být příčinou pochybností správce daně, a prosté sdělení ve výzvě tento důvod neobsahuje ani implicitně. Není tak zjevné, proč by *nezvykle vysoká a vyrovnaná uskutečněná a zdanitelná plnění* měla sama o sobě zakládat pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňové evidence žalobce. Soud poukazuje na skutečnost, že výzva postrádá jakékoli konkrétní skutečnosti a úvahy, které by pochybnosti správce daně legitimovaly. Žalovaný sice uvedl, že správce daně hodnotil uvedená plnění v porovnání s údaji žalobce vykázanými za předchozí zdaňovací období, tato skutečnost ale není zahrnuta ve výzvě a nevyplývá ani ze správního spisu tak, jak byl soudu předložen. Přitom konkrétní pochybnosti správce daně jsou právě podmínkou pro samotné zahájení vytykácího řízení. Z povahy věci proto není možné, aby důvody pro zahájení vytykácího řízení byly doplněny či domyšleny až v odvolacím řízení nebo v řízení před soudem.
27. Ohledně míry konkrétnosti pochybností správce daně soud odkazuje na body 31 až 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58, kde tento soud přehledně shrnul vybranou judikaturu k aplikaci § 43 odst. 1 ZSDP. Dostatečně konkrétními byly pochybnosti správce daně:
 - a. pokud „[...] *správce daně opřel svou pochybnost o skutečnost, že daňový subjekt, jehož hlavní ekonomickou činností byla montáž sádrokartonu, neměl zaměstnance a objem provedených prací činil v rozhodném měsíci 859 842 Kč. Správci daně tak vznikla důvodná pochybnost o tom, kdo práce provedl*“;
 - b. kdy „[...] *výše přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění v rozhodném období značně přesáhla hodnoty vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích*“;
 - c. kdy „[d]aňový subjekt uplatnil nárok na odpočet DPH na základě faktury společnosti, jejíž sídlo zapsané v obchodním rejstříku bylo pouze formální, společnost neposkytovala místně příslušnému správci daně žádnou součinnost a nepodala daňové přiznání k DPH za rozhodné zdaňovací období. Správce daně dále vyjádřil pochybnosti o tom, zda stěžovatelka dodala zboží do jiného státu jiné společnosti, neboť registrace na faktuře uvedeného VAT ID byla zrušena před datem deklarovaného uskutečnění zdanitelného plnění“;
 - d. nebo kdy nastal „[...] *reálný nárůst ekonomické činnosti daňového subjektu se sídlem na hromadné adrese a bez nahlášené provozovny k výkonu faktické ekonomické činnosti*“.
28. Naopak soudy vyhodnotily jako nedostatečně odůvodněné pochybnosti správce daně v případech:
 - e. kdy obsahem pochybností byla pouze „[...] *příliš vysoká hodnota přijatých plnění udávaná na určitém řádku*“;

f. nebo kdy „[...] správce daně vyzval daňový subjekt pouze obecně k prokázání oprávněnosti údajů uvedených v daňovém přiznání a k předložení záznamní povinnosti za celé zdaňovací období, veškerých relevantních dokladů (faktur, smluv, objednávek, pokladničních dokladů, jednotné celní deklarace, výpisů z banky atd.), které byly podkladem pro stanovení základu daně“.

29. Z přehledu judikatury je patrné, že nyní posuzovaný případ se nejvíce podobá případu pod bodem e, kdy správce daně považoval hodnotu na určitém řádku za příliš vysokou. Pokud správce daně hodnotí výši přijatých plnění nebo poměr přijatých a poskytnutých zdanitelných plnění, musí veškeré své úvahy, které zakládají jeho pochybnosti, učinit součástí výzvy. Vhodnou tak může být jak analýza údajů z jednotlivých zdaňovacích období (viz případ pod bodem b), tak hodnocení výše zdanitelných plnění v kontextu jiných faktografických údajů o daňovém subjektu (viz případy pod body a, c a d). Výzva ze dne 16. 8. 2010, č. j. 100491/10/012915107273, kterou bylo zahájeno vytykáací řízení v případě žalobce, tyto náležitosti postrádá. Soud proto nemohl přezkoumat, zda zahájení vytykáacího řízení správce daně bylo opravdu založeno na tehdejší existenci konkrétních pochybností správce daně.
30. Důsledky nezákonné výzvy popsal Nejvyšší správní soud v aktuálním rozsudku ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37. Předně uvedl, že je nutné při hodnocení výzvy zohlednit i reakce daňového subjektu, z nichž je možné dovodit, zda mu byla jasná podstata pochybností. Zdejší soud z reakce žalobce ze dne 27. 8. 2010 na výzvu zjistil, že mu musel být po celou dobu předmět vytykáacího řízení jasný. Ačkoli výzva správce daně byla co do pochybností neurčitá, ve společné součinnosti žalobce a správce daně byl předmět vytykáacího řízení jasně stanoven. Předmětem byl velkoobchodní prodej tonerových kazet a náplní do tiskáren v 2. čtvrtletí roku 2010, kdy dodavatelem žalobce byla společnost FRAZBY s. r. o. a odběratelem byly společnosti eD' system Czech, a. s., a Mironet s. r. o.
31. Ohledně následků neurčité výzvy Nejvyšší správní soud uvedl, že „[...] neurčitost výzvy může svědčit nanejvýš o její vadnosti, nikoli o její neplatnosti. Vadné akty z hlediska práva existují a vyvolávají právní následky; jejich vady mohou být v dalším průběhu řízení odstraněny nebo i zhojeny, pokud si jejich obsah příjemce aktu, i přes nekorektně vyjádřenou vůli původce, správně vyloží a v souladu s touto vůlí i jedná. Podle citovaného rozsudku (rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005-72; pozn. zdejšího soudu) tedy může další průběh vytykáacího řízení (nyní postupu k odstranění pochybností) ukázat, zda daňový subjekt na podkladě vydané výzvy ví, co po něm správce daně žádá, či zda na straně daňového subjektu přetrvává nejistota, jaké skutečnosti má vlastně tvrdit a v čem pochybnosti správce daně spočívají. Pokud by daňový subjekt takové výzvě neporozuměl, v důsledku čehož by mu nebylo umožněno prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, šlo by o důvod, pro který by soud následně vydaná rozhodnutí finančních orgánů pro vadu řízení zrušil a zavázal by je provést nové vytykáací řízení (dle recentní úpravy postup dle § 98 a § 90 daňového řádu)“.
32. Zdejší soud v kontextu těchto závěrů odmítá žalobcův závěr, že nezákonná výzva, kterou bylo zahájeno vytykáací řízení, by mohla mít sama o sobě vliv na zákonnost vytykáací řízení nebo rozhodnutí ve věci samé. Soudu je z vyjádření žalobce ze dne 27. 8. 2010 a provedeného dokazování správcem daně zjevné, že předmětem vytykáacího řízení bylo především výše popsané plnění od společnosti FRAZBY s. r. o., přičemž této skutečnosti si byl po celou dobu řízení vědom i žalobce. Ačkoli tedy výzva neobsahovala zákonem

stanovené náležitosti, předmět vytýkacího řízení byl dostatečně vyjasněn, a to i následnou součinností žalobce. Námitka proto není důvodná.

2. Přijetí zdanitelného plnění

33. Žalobce v dalším žalobním bodě napadá dokazování správce daně. Mnoho dílčích argumentů ohledně jednotlivých důkazů lze shrnout tak, že žalobce považuje za mylný názor správních orgánů, že nebylo prokázáno dodání zboží společností FRAZBY s. r. o. žalobci.
34. Podle § 72 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném do 31. 3. 2011, „[n]árok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu“.
35. Soud předně v nejobecnější rovině konstatuje, že faktická existence zdanitelného plnění je podmínkou pro odpočet daně z přidané hodnoty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107). Při dokazování existence zdanitelného plnění tak nelze vycházet pouze z účetních evidencí, ale je nutné se zaměřit, jak správně uvedly i správní orgány, na posouzení faktické stránky poskytnutých plnění.
36. Ohledně rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje rozsáhlá rozhodovací praxe správních soudů, neboť § 31 ZSDP byl prakticky doslova vtělen do § 92 daňového řádu, protože i starší judikatorní závěry jsou i nadále platné. „Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 21).
37. Žalobce podal dne 23. 7. 2010 přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2010. V návaznosti na ně vydal správce daně předmětnou výzvu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 100491/10/012915107273, kterou vyjádřil pochybnosti ohledně věrohodnosti žalobcem deklarovaného stavu. Ačkoli soud shledal, že prvotní výzva byla vadná, na základě dalšího postupu správce daně a z navazující součinnosti žalobce je zřejmé, že žalobci byl předmět vytýkacího řízení následně dostatečně vyjasněn, protože původní vadnost výzvy byla zhojena.

38. Správce daně v rámci vytykácího řízení prováděl celou řadu důkazů, přičemž žalobce měl možnost jednotlivými důkazními prostředky prokázat pravdivost svých daňových tvrzení (§ 31 odst. 9 ZSDP, respektive § 92 odst. 3 daňového řádu). Správce daně hodnotil v rozhodnutí I. stupně na stranách 7 až 9: (i) daňovou evidenci žalobce, (ii) přijaté doklady a dodací listy od společnosti FRAZBY s. r. o., (iii) informace ke společnosti FRAZBY s. r. o., (iv) výpověď svědka P. B., společníka společnosti FRAZBY s. r. o., (v) výpověď svědka K. D., jednatele žalobce a (vi) informace ohledně poskytnuté dopravy R. K. a společností Vilasponta s. r. o. Přitom správce daně dospěl k závěru, že ani jeden z těchto důkazních prostředků neosvědčil přijetí zdanitelného plnění žalobcem od společnosti FRAZBY s. r. o.
39. Ohledně daňové evidence, přijatých dokladů a dodacích listů soud uvádí, že byly ve smyslu konstantní judikatury správních soudů dostatečným základem žalobcova daňového tvrzení, že přijal od společnosti FRAZBY s. r. o. uvedená zdanitelná plnění. V případě pochybností správce daně však žalobce musel jinými důkazními prostředky prokázat svá daňová tvrzení, že přijal zdanitelné plnění od společnosti FRAZBY s. r. o.
40. Ve vztahu ke společnosti FRAZBY s. r. o. soud vycházel z odpovědi dožádaného Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 1. 12. 2010, č. j. 203292/10/002932104002. Z odpovědi vyplývá, že společnost využívala služeb virtuální kanceláře, nekomunikoval se správcem daně a že neuhradila daňovou povinnost za 2. čtvrtletí roku 2010. Uvedené skutečnosti indikují porušení daňových povinností ze strany společnosti FRAZBY s. r. o. a vzbuzují pochybnosti ohledně její počestnosti. Nelze z nich však dovodit, že by společnost FRAZBY s. r. o. poskytla žalobci předmětná zdanitelná plnění tak, jak tvrdil žalobce.
41. V protokolu ze dne 7. 3. 2011, č. j. 38432/11/012934104510, zaznamenal správce daně výslech svědka P. B., společníka společnosti FRAZBY s. r. o. Z převážné většiny odpovědí je zjevné, že za společnost jednal její jednatel a svědek měl pouze povšechní informace o obchodním vztahu se žalobcem. Na druhou stranu však svědek potvrdil obchodování společnosti FRAZBY s. r. o. se žalobcem. Rovněž věděl, že nakoupené zboží bylo dále žalobcem dodáno společností MIRONET s. r. o. a eD' system Czech, a. s. Také uvedl, že žalobce přijaté zboží řádně zaplatil. Přitom tyto informace mu byly známy od jednatele společnosti FRAZBY s. r. o. Soud konstatuje, že uvedená výpověď svědka měla omezenou důkazní hodnotu z toho důvodu, že svědek byl svědkem nepřímým (odvozená svědecká výpověď), jelikož se osobně nepodílel na obchodním vedení společnosti FRAZBY s. r. o. Výpověď nasvědčuje tomu, že nějaké obchody mezi společností FRAZBY s. r. o. a žalobcem probíhaly, nelze z ní ale učinit závěr, že žalobce od společnosti FRAZBY s. r. o. přijal právě předmětné zdanitelné plnění.
42. V protokolu ze dne 9. 6. 2011, č. j. 119152/11/012934104510, zaznamenal správce daně výslech svědka K. D., jednatele žalobce. Svědek vypověděl, že motivací žalobce k realizaci obchodů byl výdělek. Svědek komunikoval ohledně jednotlivých plnění s panem Z., jednatelem společnosti FRAZBY s. r. o. Z jeho další výpovědi vyplývá, že komunikace probíhala značně neformálně na základě požadavků odběratelských společností MIRONET s. r. o. a eD' system Czech, a. s. O společnosti FRAZBY s. r. o. toho svědek příliš nevěděl a začal s ní obchodovat pouze na základě tipu, který dostal. Dopravu řešila zcela společnost FRAZBY s. r. o. prostřednictvím nákladních aut, a to přímo k odběratelům. Svědek zboží přebíral. Detaily jednotlivých obchodů si ale již nepamatoval. Soud konstatuje, že svědek sice v obecné rovině vypověděl, že jednotlivá zdanitelná plnění žalobce od společnosti FRAZBY s. r. o. přijal, ale soud pokládá za rozhodné, že svědek nebyl schopen svoji výpověď konkretizovat a že obchody probíhaly za nestandardních

podmínek. Svědek začal obchodovat se společností FRAZBY s. r. o. mimo základní rámec své podnikatelské činnosti, nebyl schopen osvětlit detaily jednotlivých obchodů a způsob přebírání zboží, dodavatele neprověřoval a nechal ho zcela zajišťovat dopravu ke svým odběratelům. Soud proto shledal, že ani výslech svědka D. dostatečně neprokázal přijetí předmětného zdanitelného plnění.

43. Ohledně zajišťované dopravy správce daně vycházel jednak z odpovědi dopravce R. K., jednak z prověřování společnosti Vilasponta s. r. o.
44. Z úředního záznamu ze dne 22. 12. 2011, č. j. 197613/11/012934104510, vyplývá, že společnost Vilasponta s. r. o. byla nekontaktní a od července 2010 nepodávala přiznání k dani z přidané hodnoty, a proto jí byla ke 2. 8. 2011 zrušena registrace. Soud konstatuje, že i tato skutečnost neprokazuje, že by bylo předmětné zdanitelné plnění přijato. Navíc vyvstávají pochybnosti ohledně toho, zda byla společnost Vilasponta s. r. o. vůbec schopna dopravu zajistit, tedy zda bylo předmětné zdanitelné plnění žalobci předáno.
45. Ve vztahu k dopravě poskytované R. K. vycházel správce daně v rozhodnutí I. stupně z e-mailové odpovědi ze dne 3. 11. 2011, v níž R. K. uvedl, že pro společnost FRAZBY s. r. o. ani pro žalobce přepravu v roce 2010 nezajišťoval. Navzdory tomu je ale následně ve správním spise zařazen protokol ze dne 10. 9. 2012, č. j. 181730/12/012934104510, jímž správce daně zaznamenal výslech svědka R. K. Svědek byl provozovatelem nákladní autodopravy. Ačkoli svědkovi názvy společnosti FRAZBY s. r. o. a žalobce nic neříkaly, pamatoval si, že realizoval v relevantním období nějakou přepravu pro pana D., nevěděl jen, pro kterou ze jmenovaných společností to bylo. Svědek dále vypověděl, že pravděpodobně přepravoval tonery v krabicích.
46. S touto svědeckou výpovědí se správce daně vůbec nevypořádal a nijak ji ve svém rozhodnutí nehodnotil. Tím se dopustil zásadního pochybení (§ 8 odst. 1 daňového řádu), protože zcela opominul důkaz, z něhož vyplývá, že k dopravě určitého plnění došlo. Povinností správce daně bylo vyhodnotit tento důkazní prostředek jednotlivě i v kontextu jiných důkazních prostředků a učinit své myšlenkové úvahy součástí rozhodnutí.
47. K dalším žalobním námitkám soud shrnuje, že správce daně sice neprokázal pochybnosti ohledně daňové evidence žalobce, soud ale nepřisvědčil žalobcově myšlenkové zkratce, že pokud bylo prokázáno, že žalobce dostal zdanitelné plnění, musel ho obdržet právě od společnosti FRAZBY s. r. o. Žalobce totiž mohl získat zdanitelné plnění i od jiného subjektu. Stejně tak se nelze ztotožnit s názorem žalobce, že listinné důkazy (dodací list, daňové doklady, výpisy z běžného účtu) jsou nesporné důkazní prostředky. Jak již soud uvedl, při dokazování existence zdanitelného plnění nelze vycházet pouze z účetních evidencí, ale je nutné se zaměřit na posouzení faktické stránky poskytnutých plnění.
48. K otázce poskytnutí zdanitelného plnění lze tedy uzavřít, že v průběhu vytykácího řízení byly identifikovány dostatečné pochybnosti ohledně daňového tvrzení žalobce, pročez ve vazbě na přechod důkazního břemene bylo na žalobci, aby prokázal svá daňová tvrzení jinými důkazními prostředky. Ačkoli důkazy dosud hodnocené daňovými orgány také soud vyhodnotil tak, že spíše nedokládaly uskutečnění sporného zdanitelného plnění, je třeba zdůraznit, že správce daně závažným způsobem pochybil, pokud opomněl vyhodnotit svědeckou výpověď dopravce R. K., která ve spojení s jinými důkazními prostředky mohla vést k jiným skutkovým závěrům, popřípadě k potřebě doplnit (i zásadním způsobem) dokazování. Soud proto shledal žalobcovu námitku ohledně hodnocení skutkového stavu důvodnou.

3. Účast žalobce na karuselovém podvodu

49. Žalobce dále napadá závěr žalovaného, že měl nebo mohl vědět o podvodu na dani z přidané hodnoty, kterým bylo zatíženo přijaté zdanitelné plnění. Existence a dodání zboží společností eD' system Czech, a. s., a Mironet s. r. o. bylo dle žalobce prokázáno. Žalobce nemohl ani při vynaložení veškerého úsilí předvídat jakékoli nezákonné jednání ze strany jiných subjektů.
50. Fenomén karuselových podvodů, podmínky pro jejich klasifikaci i rozložení důkazního břemene již dostatečně osvětlila judikatura Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Podrobné shrnutí relevantní judikatury nabízí například již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 55/2016 v bodech 30 až 35:

[30] *Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [viz rozsudky ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, Halifax plc a další, ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd (dále jen „věc Optigen“), ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL (dále jen „věc Kittel“), ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében Kft a Péter Dávid (dále jen „věc Mahagében“)].*

[31] *Judikatura Soudního dvora pod pojmem podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. I když varianty podvodu na DPH mohou být rozmanité a spleť, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 – 232, či ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS).*

[32] *Ve věci Optigen bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce daně neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006 ve věci C 384/04, Federation of Technological Industries a další, jakož i ze dne 21. 2. 2008 ve věci C 271/06, Netto Supermarkt). Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu (srov. rozsudek ze dne 11. 5. 2006 ve věci C 384/04, Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, převzatý rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc Mahagében, bod 49).*

[33] Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Tuto osobu je třeba považovat za účastníka se podvodu bez ohledu na to, zda má z prodeje zboží prospěch či nikoli (viz závěry věci Kittel přejaté rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 AfS 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 AfS 14/2010 – 195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, či již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 AfS 130/2014 – 60; a potvrzené např. usnesením Ústavního soudu ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10). Není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 AfS 15/2014 – 59 a č. j. 6 AfS 130/2014 – 60).

[34] Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního č. j. 9 AfS 94/2009 – 156). Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 AfS 15/2014 – 59 a č. j. 6 AfS 130/2014 – 60).

[35] [...] Mezi jeho typické rysy (podvodného jednání za účelem krácení daně, pozn. zdejšího soudu) se řadí např. tyto: jedná se o řetězovou transakci s prvotním nákupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po uskutečnění transakci neodvedl DPH a je nekontaktní a přeprodej zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl. Řada účastníků dané obchodní transakce se registrovala k dani těsně před zahájením obchodní operace, je dáno osobní propojení mezi jednotlivými subjekty, sjednané smlouvy nejsou datovány a neodpovídají skutečnosti, řada jednotlivců je nekontaktních či nemá žádné bližší informace o provedené transakci, jednotlivé subjekty operovaly s více bankovními účty, které neoznámily správci daně, a docházelo k výběrům značných částek v hotovosti zúčastněnými subjekty.

51. Soud předem uvádí, že odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH lze odmítnout mimo jiné z důvodu účasti daňového subjektu na karuselovém podvodu. Závěry citované judikatury lze ve vztahu k rozložení důkazního břemene shrnout tak, že

- daňové orgány prokazují, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, a dále objektivní okolnosti, které nasvědčují tomu, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět o své účasti na podvodu;
- daňový subjekt naopak prokazuje, že přijal přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu.

52. V nyní posuzovaném případě se správce daně v rámci řízení v I. stupni zaměřil na prokazování skutečnosti, že žalobce nepřijal zdanitelné plnění od společnosti FRAZBY s. r. o. Žalovaný, aniž by jakkoli doplňoval dokazování, zjištěné skutečnosti přehodnotil v rámci výzvy ze dne 12. 8. 2013, č. j. 20531/13/5000-14302-7000225, na závěr, že se žalobce vědomě účastnil karuselového podvodu. Rozhodnutí žalovaného obsahuje jednak přehled základní judikatury a doktrinálních názorů k dani z přidané hodnoty a karuselovým podvodům, na straně 6 obsahuje vlastní hodnocení, proč žalovaný dospěl k závěru, že se žalobce karuselového podvodu účastnil.
53. Žalovaný odůvodnil existenci podvodu a objektivních skutečností, které svědčily o žalobcově zapojení, na základě těchto skutečností:
- Žalobce se zapojil do obchodu s tonery a náplněmi do tiskáren jednorázově mimo rámec své dosavadní podnikatelské činnosti.
 - Podle žalovaného odporuje obchodní logice, racionálnímu významu a obchodním zvyklostem, pokud žalobce na základě jednání s panem Z., jednatelem společnosti FRAZBY s. r. o., nejdříve nakoupil předmětné zboží, následně zajišťoval možné odběratele, zboží přebíral v garáži od neznámého řidiče, o němž pouze věděl, že zboží několikamilionové hodnoty převáží od jeho dodavatele přímo k jeho odběratelům.
 - Podle žalovaného neměly žalobcovy obchody ekonomické opodstatnění, ale jejich jediným racionálním vysvětlením bylo vytvořit další článek řetězce dotčeného na jiných stupních podvodem na dani z přidané hodnoty.
 - Žalovaný přihlédl i ke zvláštnosti přepravy zboží. Žalobce dopravu nezajišťoval, nenesl náklady a odpovědnost za zboží při přepravě.
 - Žalovaný přihlédl k nestandardním platebním podmínkám. K vyrovnání s dodavatelem docházelo až po kontrole, převzetí a úhradě zboží žalobcovými odběrateli.
54. Žalovaný na základě těchto skutečností dospěl k závěru:
- Zjištěné objektivní skutečnosti nasvědčovaly tomu, že žalobce mohl a měl vědět o své účasti na podvodu.
 - Žalobce nepřijal dostatečná opatření, aby ověřil věrohodnost vykazovaných obchodů a bezproblémovost svých obchodních partnerů.
55. Soud souhlasí s žalovaným, že okolnosti žalobcových obchodů vykazují neobvyklé rysy. Žalovaný se ale dopustil několika myšlenkových zkratk a ve smyslu citované judikatury se nezaměřil na prokázání skutečností, které legitimují odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH.
56. Soud předně poukazuje na to, že v napadeném rozhodnutí zcela chybí základní vysvětlení, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Povinností žalovaného nebylo prokázat veškeré detaily karuselového podvodu, ale minimálně popsat jeho základní mechanismus. Žalovaný se však zaměřil pouze na charakteristiku obchodů mezi žalobcem a společností FRAZBY s. r. o. Veškeré další závěry o účasti žalobce na karuselovém podvodu jsou bezpředmětné, pokud nebyl identifikován samotný karuselový podvod.

57. Žalovaný se dále zaměřil na hodnocení povahy obchodů mezi žalobcem a společností FRAZBY s. r. o. Soud považuje za myšlenkovou zkratku, pokud žalovaný uvedl, že obchody odporovaly racionálnímu významu a že jejich jediným účelem bylo vytvoření dalšího článku v řetězci, aniž by tyto závěry jakkoli blíže vysvětlil. Jednatel žalobce K. D. v rámci výsledku ze dne 9. 6. 2011 uvedl, že motivací žalobce pro uskutečnění předmětných obchodů byl výdělek. Není vůbec patrné, na základě čeho žalovaný dovodil, že dané obchody postrádaly ekonomické opodstatnění. Napadené rozhodnutí ani správního spis neobsahuje nic, z čeho by bylo zjevné, že žalobce prodejem zboží sledoval jiný účel než docílení zisku nebo že obchody byly vyloženě neziskové. Přitom právě hodnocení, zda realizovaný obchod měl nebo neměl ekonomický smysl, může být důležitou indicií pro hodnocení možného podvodného jednání. Z obsahu správního spisu tak, jak byl soudu předložen, však nelze hodnotit, zda se žalobce choval ekonomicky racionálně nebo nikoli.
58. Podstatnou součástí objektivních okolností, které mohou indikovat zaviněné zapojení daňového subjektu do karuselového obchodu, jsou i kontrolní mechanismy daňového subjektu ve vztahu k svému dodavateli. Žalovaný se ale explicitně nezaměřil na hodnocení takových mechanismů na straně žalobce ve vztahu ke společnosti FRAZBY s. r. o. Tedy ani tyto okolnosti nemohou podporovat závěr žalovaného o zapojení žalobce do karuselového podvodu.
59. Soud souhlasí s žalovaným, že ne zcela běžné obchodní a platební podmínky, způsoby obchodování a přepravy zboží i jednorázové zapojení žalobce do obchodu s tonery a náplněmi do tiskáren mohou být indiciemi, že se žalobce mohl účastnit karuselového podvodu. K tomuto závěru však žalovaný musel ve smyslu citované judikatury vyjasnit povahu karuselového podvodu a zhodnotit jednotlivé objektivní okolnosti tak, aby bylo zřejmé, proč z nich vyplývá žalobcovo zaviněné zapojení v podvodném řetězci. Správní orgány se měly zaměřit na doložení těchto objektivních okolností a učinit jejich hodnocení součástí odůvodnění. Soud také opět podotýká, že správní orgány ve vztahu k hodnocení dopravy opominuly svědeckou výpověď dopravce R. K. ze dne 10. 9. 2012.
60. Soud shledává v rozhodnutí žalovaného mezery, které neumožňují přijmout závěr, že žalobce věděl nebo měl vědět o své účasti v karuselovém podvodu. Obchody mezi žalobcem a společností FRAZBY s. r. o. nelze hodnotit izolovaně a uměle odhlížet od reálných podmínek uskutečňování řetězových transakcí, nýbrž je třeba posoudit a prokázat, zda v souladu s výše uvedenou judikaturou existoval ve vztahu k předmětnému zdanitelnému plnění podvod na dani z přidané hodnoty a zda žalobce o něm věděl nebo mohl vědět. Námitka je proto důvodná.

4. Náležitosti správního rozhodnutí

61. Závěrem žalobce namítá, že rozhodnutí obou stupňů neobsahují datum a podpis osob oprávněných je vydat.
62. Soud z rozhodnutí I. stupně shledal, že je datováno dnem 31. 5. 2012. Podepsáno je D. B., vedoucí vyměřovacího oddělení. Rozhodnutí žalovaného je datováno dnem 18. 11. 2013 a elektronicky podepsáno JUDr. N. V. Soud proto neshledal, že by tyto náležitosti rozhodnutím chyběly. Žalobcova námitka je obecná a žalobce nijak nespecifikuje, jaký vliv

by měly mít tyto formální náležitosti, resp. jejich nedostatky, na zákonnost samotného rozhodnutí. Soudní řízení správní je založeno na zásadě dispozitivnosti – to znamená, že průběh řízení je v rukou účastníků řízení, soud je vázán jejich návrhy a nemá pravomoc z moci úřední doplňovat jejich tvrzení vlastními úvahami. Soud se proto omezil na přezkum námitky v míře její obecnosti, přičemž ji neshledal důvodnou.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

63. Soud uvážil, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí zrušil kvůli tomu, že správní orgány opominuly jeden z významných důkazních prostředků, a proto podstatně porušily ustanovení daňového řádu o hodnocení důkazů, což mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], a dále pro nepřezkoumatelnost [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], protože žalovaný nedostatečně odůvodnil svůj závěr o účasti žalobce na karuselovém podvodu. Soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný nově vyhodnotí důkazy, přičemž bude dbát na to, aby žádný neopomenul; v případě potřeby dokazování doplní. Při hodnocení účasti žalobce na karuselovém podvodu se žalovaný zaměří na posouzení všech podmínek a okolností, jak je specifikovala judikatura, zejména identifikuje karuselový podvod a řádně odůvodní jednotlivé objektivní skutečnosti, které by měly implikovat žalobcovu zaviněnou účast v podvodném řetězci.
64. Žalobce navrhoval, aby soud zrušil i rozhodnutí prvního stupně (platební výměr). Nejvyšší správní soud však konstantně judikuje, že vady rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání jeho rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (viz zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS).
65. O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení měl plný úspěch žalobce, a proto mu soud náhradu nákladů řízení přiznal.
66. Výše nákladů řízení o žalobě sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) sazebníku poplatků k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích] a z odměny za zastoupení advokátem, jež náleží za 2 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) na základě § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif. Dále k nákladům řízení patří i 2 režijní paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Jelikož zástupkyně žalobce, je plátkyní DPH, zvyšují se náklady řízení v rozsahu odměny za právní zastoupení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku odpovídající této dani, tedy o 21 % z 6 800 Kč, což je 1 428 Kč. Náklady řízení tak celkem na straně žalobce činí 11 228 Kč (3 000 + 6 800 + 1 428).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 31. ledna 2018

JUDr. Eva Pechová v.r.
předsedkyně senátu